



NOTA OPERATIVA N. 7/2014

OGGETTO: Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario “L’INTERPELLO”

- Introduzione

Al fine di consentire al contribuente di conoscere preventivamente l’opinione dell’Amministrazione finanziaria in ordine all’interpretazione/applicazione di una norma tributaria relativa ad una fattispecie concreta riferibile alla posizione del contribuente istante, sono state introdotte una pluralità di forme d’interpello.

Con tale Nota operativa, si cerca di mettere in evidenza le varie tipologie di interpello.

- Le varie tipologie di interpello

Quadro riepilogativo del “sistema d’interpello” con l’Amministrazione finanziaria

Nel quadro della deflazione del contenzioso tributario

Tipologia	Atto normativo
1. <i>L’interpello c.d. “ordinario” nelle sue funzioni: interpretativa e disapplicativa/autorizzativa</i>	<i>art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del Contribuente)</i>
2. <i>L’interpello preventivo antielusivo</i>	<i>art. 21, legge 30 dicembre 1991, n. 413</i>
3. <i>L’interpello per la disapplicazione di norme antielusive</i>	<i>art. 37-bis, comma 8, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;</i>
4. <i>L’interpello internazionale o ruling di standard internazionale</i>	<i>art. 8, d.l. 30 settembre 2003, n. 269</i>
5. <i>L’attività di consulenza giuridica.</i>	Norme generali sulla trasparenza, l’attività amministrativa e amministrativo/finanziaria

1. L’interpello ordinario

Tramite tale Istituto ci si propone di ottenere preventivamente il parere dell’Amministrazione finanziaria in ordine all’interpretazione di una qualsiasi norma tributaria (per l’interpretazione della quale non sia prevista una forma specifica di interpello).

Tuttavia, progressivamente, il legislatore ha dilatato il campo di applicazione dell’istituto in esame per assegnargli altre funzioni, nei casi in cui il legislatore ha previsto che si dovesse ricorrere alla procedura d’interpello ordinario per condizionare l’applicazione da parte del contribuente di particolari regimi.

L'interpello ordinario è di due tipi:

- a) *Interpretativo*;
- b) *Disapplicativo/autorizzativo*.

L'interpello ordinario trova il suo regolamento attuativo nel DM 26 aprile 2001, n. 209

A) L'interpello ordinario con funzione interpretativa

Tende a creare l'assenso sulla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente, anche con ricorso alla previsione del silenzio-assenso

Tipologia interpello ordinario	Con funzione interpretativa
FINALITA'	Ottenere l'assenso dell'Amministrazione finanziaria sulla soluzione interpretativa del contribuente
TEMPI	La risposta dell'amministrazione deve essere resa nel termine di centoventi giorni
EFFICACIA	La risposta dell'Ufficio Finanziario ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente istante, limitatamente al caso concreto e personale prospettato nell'istanza di interpello . Il parere dell'Agenzia non vincola il contribuente (il quale può decidere di non uniformarsi al parere reso); il parere reso vincola gli uffici dell'Amministrazione finanziaria.
EFFETTI PER IL CONTRIBUENTE	In caso di risposta positiva o di silenzio-assenso gli uffici, salva la possibilità di rettificare il parere, non possono emettere atti impositivi e/o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, limitatamente al quesito oggetto di interpello ed in ogni caso nel presupposto che i fatti accertati coincidano con quelli rappresentati nell'originaria istanza .
EFFETTI SUGLI ATTI	E' sancita la nullità degli atti amministrativi, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanati in difformità della risposta fornita dall'ufficio, ovvero dell'interpretazione sulla quale si è formato il silenzio-assenso.
INTERPELLO COLLETTIVO	Qualora l'istanza di intervento venga formulata da un numero elevato di contribuenti e riguardi la stessa questione o questioni analoghe, l'Amministrazione Finanziaria può fornire una <i>risposta collettiva mediante circolare o risoluzione</i> , da pubblicare nel sito "documentazione tributaria" del Ministero dell'Economia e Finanze; in questo caso, pur se collettiva, possono attribuirsi ad essa – nel silenzio normativo – gli effetti propri dell'interpello ad personam .

B) L'interpello ordinario con funzione disapplicativa/autorizzativa

Il suddetto interpello ha creato problemi interpretativi in quanto, nel testo della norma circa gli effetti della risposta all'istanza d'interpello, **nulla viene detto** nel caso degli interpelli con funzione autorizzativa o disapplicativa. La tabella che segue riporta i principi generali in materia di interpello ordinario.

Tipologia interpello ordinario	Con funzione disapplicativa/autorizzativa
FINALITA'	disapplicativa/autorizzativa
TEMPI	La risposta dell'amministrazione deve essere resa nel termine di centoventi giorni .
EFFICACIA	La risposta dell'Ufficio Finanziario ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente istante, limitatamente al caso concreto e personale prospettato nell'istanza di interpello . Il parere dell'Agenzia non vincola il contribuente (il quale può decidere di non uniformarsi al parere reso); il parere reso, vincola gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria.

Nel merito, si citano le principali teorie di carattere giuridico:

1. *Secondo alcuni, in queste ipotesi dovrebbe valere la regola per la quale in caso di risposta negativa al contribuente dovrebbe essere precluso di poter accedere ai regimi per i quali ha presentato l'istanza.*
2. *Secondo altri, si dovrebbe ritenere che il contribuente possa ugualmente accedere ai regimi per i quali ha presentato istanza, salvo, in caso di accertamento, dimostrare in sede contenziosa di possedere dall'inizio i requisiti richiesti.*

APPENDICE GIURIDICA:

1. La prima impostazione sarebbe coerente con la previsione per cui nei confronti dei soggetti che, pur in presenza di un obbligo normativo in tal senso, non hanno presentato istanza di interpello, è loro applicabile la sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 471/97 (omissione di ogni comunicazione prescritta dall'Amministrazione finanziaria) punita con sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.065. Il contribuente, omettendo la proposizione dell'interpello obbligatorio, ha sottratto al vaglio preventivo dell'Amministrazione fattispecie che il legislatore tributario ritiene meritevoli di particolare tutela.
2. In favore dell'operatività del silenzio assenso milita il rinvio all'art. 11, legge 212/2000, che prevede tale effetto quale connaturato a tale forma di interpello

2. L'interpello preventivo antielusivo

Viene prospettata dal contribuente una tesi in ordine al carattere potenzialmente elusivo di alcune operazioni. L'Amministrazione finanziaria potrà accogliere la tesi prospettata dal contribuente, mentre è *dubbio* se possa disattenderne poi i contenuti ed emettere un atto di accertamento, accollandosi l'onere di provare i fatti su cui fonda la relativa pretesa; allo stesso modo, il contribuente potrà non conformarsi alle risultanze del parere, con l'effetto che su di lui incomberà l'onere di provare il suo comportamento quando sarà raggiunto dall'avviso di accertamento.

Si sintetizzano nella tabella che segue i tratti distintivi dell'Istituto

Tipologia interpello	Parere preventivo sul carattere potenzialmente elusivo di una fattispecie concreta
FINALITA'	Si pone la finalità di ottenere preventivamente un parere in ordine al carattere potenzialmente elusivo di alcune operazioni, oppure in ordine alla corretta classificazione di talune spese, purché relative ad un caso concreto .
TEMPI	Decorsi centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza il contribuente, cui non sia stata fornita risposta, può diffidare l'amministrazione; decorsi ulteriori sessanta giorni dalla presentazione della diffida, si forma il silenzio-assenso in relazione alla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente; N.B. <i>silenzio-assenso che però è il frutto di una fattispecie complessa, e non automatica, che richiede anche un comportamento attivo dello stesso contribuente, <u>la diffida</u>.</i>
EFFICACIA	L'interpello ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario . Nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere. Opera per casi e situazioni in cui possano trovare applicazione le disposizioni degli artt. 37, comma 3, e 37-bis del D.P.R. 600 del 1973, nonché quando si tratti di classificare determinate spese quali quelle di pubblicità, propaganda o rappresentanza.
EFFETTI PER IL CONTRIBUENTE	Le risposte alle istanze di interpello non hanno il valore di indirizzo di ordine generale, valgono solo tra le parti tra cui sono rese e cioè nell'ambito del rapporto tributario ; <i>ciò deriva dalla circostanza che la risposta risulta essenzialmente basata su circostanze di fatto che non si prestano a valere al di fuori del caso concreto.</i>
EFFETTI SULLA EVENTUALE FASE CONTENZIOSA	L'interpello "ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario. Nella eventuale fase contenziosa <u>l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere</u> "

APPENDICE GIURIDICA: Secondo la dottrina maggioritaria il legislatore ha ritenuto preferibile limitare la rilevanza della risposta al piano probatorio, in sede contenziosa, disponendo lo spostamento dell'onere della prova a carico della parte che abbia disatteso le indicazioni ricevute; A questa impostazione, che ritiene la risposta all'istanza di interpello non vincolante né per il contribuente né per l'Amministrazione finanziaria, si oppone altra dottrina secondo cui, al parere reso dall'Agenzia delle Entrate, dovrebbe invece attribuirsi un'efficacia "sostanziale"; ciascuna delle parti coinvolte sarebbe vincolata al parere e legittimata a discostarsene solo in presenza di diversità tra la fattispecie reale e quella oggetto del parere medesimo.

Tale seconda impostazione potrebbe risultare coerente con quella recente giurisprudenza della Cassazione secondo cui la risposta positiva ad istanza di interpello, a condizione che i fatti accertati in sede di controllo della dichiarazione corrispondano a quelli rappresentati nell'istanza, è vincolante per l'amministrazione (Cass. 17010/2012).

La Cassazione afferma che la regola della vincolatività delle risposte positive alle istanze di interpello deriva dal "principio di tutela dell'affidamento, che ha diretto fondamento costituzionale e carattere generale ed immanente anche nell'ordinamento tributario"

Ciò consente ai giudici di giungere alla conclusione che, benché la regola della vincolatività delle risposte positive ad istanza di interpello trovi espresso riconoscimento solo nell' art. 10 dello Statuto del contribuente, essa deve estendersi anche a tutte le altre tipologie di interpello previste dalla normativa.

3. L'interpello per la disapplicazione delle norme antielusive

L'istanza è presentata allo scopo di disapplicare una norma antielusiva che, in linea di principio, trova applicazione in riferimento alla fattispecie prospettata, limitando deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta

Si sintetizzano nella tabella che segue i tratti distintivi dell'Istituto

Tipologia interpello	Richiesta preventiva di disapplicazione di norme tributarie antielusive in relazione a fattispecie concrete
FINALITA'	Con questo Istituto si chiede preventivamente la disapplicazione di norme tributarie (diverse dallo stesso art. 37-bis D.P.R. 600/1973) che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, purché in relazione a fattispecie concrete;
TEMPI e PROCEDURA	L'istanza è rivolta al Direttore generale delle Entrate competente per territorio ed è spedita, a mezzo del servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'ufficio finanziario competente per l'accertamento in ragione del domicilio fiscale del contribuente. Tale ultimo ufficio trasmette al Direttore Regionale l'istanza, unitamente al proprio parere, entro 30 giorni dalla ricezione della medesima. Le determinazioni del Direttore vanno comunicate al contribuente, non oltre 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, con provvedimento da ritenersi definitivo.
EFFICACIA	In questo caso, al silenzio dell'Amministrazione non è attribuita rilevanza giuridica sicché deve escludersi l'operare della figura del silenzio-assenso. La risposta non sembra vincolare l'Amministrazione, che mantiene inalterato il proprio potere di determinare in un secondo momento il debito d'imposta, anche eventualmente in difformità da quanto affermato in sede di risposta all'interpello del contribuente.
EFFETTI PER IL CONTRIBUENTE	E' opinione prevalente che il contribuente possa disattendere la risposta senza per ciò stesso incorrere in una sanzione da parte dell'Amministrazione Finanziaria e possa successivamente impugnare l'eventuale avviso di accertamento che dovesse censurare il suo comportamento difforme dal parere espresso dalla Direzione regionale delle Entrate.
EFFETTI SULLA EVENTUALE FASE CONTENZIOSA	anche in questo caso, come nel precedente, la risposta all'interpello si risolverebbe in un'inversione dell'onere probatorio.

Appendice Giuridica : Il parere reso a seguito di istanza di interpello disapplicativo presentata dal contribuente costituisce atto impugnabile di fronte alle commissioni tributarie, in quanto costituisce un diniego di agevolazione (Cassazione, 15 aprile 2011, n. 8663).

Conforme Cass. 5843/12; quest'ultima si apre con un testuale rinvio alla precedente sentenza ed al relativo principio di diritto: la risposta negativa ad un interpello "essendo atto definitivo in sede amministrativa, recettizio, con immediata rilevanza esterna, ed assimilabile ad un'ipotesi di diniego di agevolazione, è impugnabile, ai sensi dell'art. 19, co. 1 D.Lgs. 546 del 1992, davanti al giudice tributario che esplica, a riguardo, cognizione, non limitata alla mera legittimità formale dell'atto, ma estesa al merito della pretesa e, quindi, all'accertamento della ricorrenza o meno delle condizioni applicative dell'agevolazione richiesta".

Per la Cassazione, l'istanza di improcedibilità "è un provvedimento sostanzialmente interlocutorio con il quale non si respinge nel merito l'istanza medesima, ma se ne rileva una tale carenza, sul piano della descrizione della situazione e delle correlative allegazioni documentali, da renderla come non proposta siccome insuscettibile di qualsiasi plausibile valutazione".

In altre parole, a parere della Cassazione, il provvedimento in parola non appartiene agli atti amministrativi definitivi con rilevanza esterna e, quindi, non è un atto impugnabile. Il contribuente, in questi casi, potrà presentare una nuova istanza (cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/2007).

4. L'interpello internazionale (o *ruling* di standard internazionale)

E' un Istituto cui possono accedere le "imprese con attività internazionale" residenti o non residenti.

Questo Istituto innovativo non si conclude con un parere unilaterale dell'Amministrazione finanziaria, ma si estrinseca in un atto bilaterale; l'**Intesa** è pertanto l'aspetto che connota in modo determinante il nuovo Istituto, affrancandolo dalla generica attività consultiva della Pubblica Amministrazione e distinguendolo dalle forme già conosciute di interpello, in cui l'esito è dato da un responso unilaterale della Pubblica Amministrazione; qualora non si addingenga ad un accordo, se ne dà indicazione nel processo verbale.

Si sintetizzano nella tabella che segue i tratti distintivi dell'Istituto

Tipologia interpello	L'interpello internazionale
OGGETTO	1) il regime dei prezzi di trasferimento; 2) i dividendi, interessi o <i>royalties</i> in entrata o in uscita dal territorio dello Stato; 3) la sussistenza o meno di una stabile organizzazione.
PROCEDURA	La procedura si avvia con un'istanza del contribuente; trattandosi di un interpello, il soggetto interessato deve sempre prospettare il caso controverso, illustrando la soluzione che intende adottare sul piano applicativo della normativa di riferimento prescelta. Prosegue con una fase in contraddittorio con il contribuente, di cui viene redatto un processo verbale a prova delle attività svolte.
EFFICACIA	L'esito consiste nella stipula di un accordo tra il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate ed il contribuente, che vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale lo stesso è stipulato e per i quattro periodi d'imposta successivi, a meno che non sopravvengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto.
EFFETTI	Il rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria non si risolve appena concluso l'accordo, ma prosegue, al fine di verificare che quanto in esso dedotto sia rispettato o, di converso, per accertare se i presupposti di fatto o di diritto siano mutati; a tal proposito il contribuente deve, da un lato, predisporre e mettere a disposizione dei competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate la documentazione e gli elementi informativi. Dall'altro, consentire l'accesso dei funzionari degli uffici dell'Agenzia presso la sede di svolgimento delle attività.

Per concludere, con questa nuova forma di interpello, delineato dall'**art. 8 del D.L. n. 269 del 2003**, viene previsto uno strumento innovativo per consentire alle imprese di determinare preventivamente con le Amministrazioni finanziarie interessate i prezzi di trasferimento infragruppo. Inoltre, l'art. 132 del D.Lgs. n. 344 del 2003 (istitutivo dell'IRES) ha previsto questo particolare interpello quale strumento di verifica della sussistenza dei requisiti per aderire al "consolidato fiscale mondiale".

5. La consulenza giuridica

La consulenza giuridica è un'ulteriore attività conoscitiva che l'Amministrazione svolge.

E' l'attività interpretativa finalizzata all'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale.

Si svolge al di fuori di una disciplina normativa tipica, come invece avviene con riferimento alle varie tipologie di interpello, per le quali il legislatore ha dettato una disciplina puntuale sia sotto il profilo degli effetti che sotto il profilo del procedimento.

Essa si estrinseca nell'attività volta a fornire chiarimenti sulle problematiche di carattere generale prospettate:

Si sintetizzano nella tabella che segue i tratti distintivi dell'Istituto

Tipologia interpello	Consulenza giuridica
FINALITA'	Questo istituto si estrinseca nell'attività volta a fornire chiarimenti sulle problematiche di carattere generale prospettate: 1) dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria, inclusa Equitalia (consulenza interna) 2) dalle Associazioni Sindacali e di categoria e dagli Ordini professionali ("consulenza esterna") 3) da Amministrazioni dello Stato, da enti pubblici, da enti pubblici territoriali e assimilati, nonché da altri enti istituzionali operanti con finalità di interesse pubblico ("consulenza esterna").
ASPETTI PECULIARI E PROCEDURALI	Con riferimento alle consulenze giuridiche avanzate dagli uffici dell'Amministrazione Finanziaria, l'interpretazione resa è di indirizzo per i soggetti richiedenti limitatamente alla questione evidenziata nella richiesta di parere, ferma restando l'esclusiva competenza dell'ufficio ad assumere le determinazioni necessarie ai fini della definizione del caso per il quale è stato richiesto il parere.
EFFICACIA	I pareri resi in sede di trattazione delle istanze di consulenza giuridica cosiddetta esterna non vincolano i soggetti il cui caso trova soluzione nell'interpretazione fornita dall'Agenzia; il contribuente infatti è libero di determinarsi in senso non conforme.
EFFETTI	Al contribuente che si è adeguato all'indirizzo espresso dall'Agenzia nella risposta alla consulenza giuridica non sono irrogabili sanzioni, né richiesti interessi moratori ai sensi dell'art. 10, comma 2, legge 212 del 2002.

In conclusione, l'attività di consulenza tende alla creazione di un "patrimonio interpretativo", piuttosto che nella divulgazione o applicazione dello stesso.

In questa accezione la consulenza si distingue sia dall'attività di informazione sia dall'assistenza in senso stretto.

- Conclusioni

La materia della **deflazione del contenzioso tributario** non si esaurisce con l'interpello, che peraltro costituisce uno degli strumenti più innovativi, previsti dallo **Statuto del Contribuente** ed altre normative, finalizzato a un rapporto trasparente e collaborativo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

Delucidazioni o ulteriori approfondimenti potranno essere effettuati, se richiesti, dagli **iscritti all'Accademia di Ragioneria**.

Il Redattore
Dott. Giorgio Guerra

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti