



Mercoledì 04/11/2015

La nuova disciplina degli interpelli

A cura di: Studio Dr. Paolo Soro

Due giorni dopo l'emanazione del Decreto Crescita e Internazionalizzazione che reca le innovazioni afferenti accordi collaborativi e istanze di interpello facoltative per le imprese a carattere internazionale, viene pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 156: Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.

Lo scorso mese di settembre è risultato essere uno dei più "caldi" degli ultimi anni (e non parliamo solo di temperature). Tra le varie disposizioni che hanno fatto la loro comparsa nella Gazzetta Ufficiale, diamo oggi un'occhiata al D.Lgs. 156 del 24.09.2015, recante:

Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23 (GU Serie Generale N. 233 del 07.10.2015 - Suppl. Ordinario N. 55), la cui entrata in vigore è fissata al 01/01/2016, per quanto riguarda il Titolo I oggetto della presente analisi.

Esaminiamone, dunque, la prima parte concernente la revisione della disciplina degli interpelli; tanto più che abbiamo ancora la mente fresca delle innovazioni stabilite in materia di nuovi accordi collaborativi e istanze di interpello facoltative dal recentissimo Decreto Crescita e Internazionalizzazione.

La disposizione qui in argomento interviene a modificare l'art. 11 dello Statuto dei Diritti del Contribuente, stabilendo che:

Il contribuente può interpellare l'Amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

- a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni; nonché la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, sempre ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza;
- b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;
- c) l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto a una specifica fattispecie.

Il contribuente interpella l'Amministrazione Finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi.

Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

L'Amministrazione risponde alle istanze di cui alla lettera a) nel termine di novanta giorni, e alle restanti nel termine di centoventi giorni. La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo dell'Amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente.



Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'Amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente.

Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante.

Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'Agenzia delle Entrate ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati. La presentazione delle istanze non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

L'Amministrazione provvede alla pubblicazione, mediante la forma di circolare o di risoluzione, delle risposte rese nelle ipotesi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi a oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nelle fattispecie dove siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma la comunicazione della risposta ai singoli istanti.

Alcune iniziali sottolineature.

La normativa sostanzialmente fotocopia quanto già previsto dal citato Decreto Crescita e Internazionalizzazione (oggetto di un nostro specifico elaborato nel precedente numero di questa stessa rivista) in materia di istanze di interpello, specie con riferimento alla tempistica (termini perentori di 90 e 120 giorni) e al principio del "silenzio assenso", salvo per alcune previsioni che risultano essere in contrasto tra le due disposizioni.

A esempio:

- I tempi di risposta dell'Agenzia sono fissati in 120 giorni (salvo proroga) per le istanze di interpello sui nuovi investimenti superiori ai trenta milioni, di cui all'art. 2 del Decreto Crescita e Internazionalizzazione;
- Nel medesimo articolo è pure analogamente previsto l'istituto del "silenzio assenso".

Viceversa le previsioni dei due decreti vanno in contrasto fra di loro con riguardo al disposto di cui all'art. 8 (Decreto Crescita e Internazionalizzazione) che consente l'istanza di interpello anche a posteriori, mentre (come avremo modo di vedere fra poco analizzando il successivo art. 2, comma 2) l'attuale nuova disciplina degli interPELLI impone che l'istanza debba essere proposta prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi a oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima senza che, a tali fini, assumano valenza i termini concessi all'Amministrazione per rendere la propria risposta.

Al riguardo occorre segnalare che trattasi di norme aventi la stessa forza di legge (decreto legislativo), delle quali una - quella qui in esame - successiva, seppure di pochissimo (due giorni).

Come ricordato anche dalla Cassazione (Ved. Cassaz. - Sez. Lav. 4900/2012), a norma dell'art. 15 delle



Preleggi, l'abrogazione tacita si realizza sia quando le disposizioni della nuova legge siano incompatibili con quelle della legge anteriore, sia quando la nuova legge regoli l'intera materia già regolata dalla legge anteriore, non potendo ovviamente coesistere, in quest'ultimo caso, due leggi che regolino per intero la medesima materia. Tuttavia, la regola dell'abrogazione non si applica quando la legge anteriore sia speciale o eccezionale e quella successiva, invece, generale, ritenendosi che la disciplina generale - salvo espressa volontà contraria del Legislatore - non abbia ragione di mutare quella dettata, per singole o particolari fattispecie, dal Legislatore precedente. Le norme speciali sono espressamente stabilite per specifici settori o materie, che derogano alla normativa generale per esigenze legate alla natura stessa dell'ambito disciplinato e obbediscono all'esigenza legislativa di trattare in modo eguale situazioni eguali e in modo diverso situazioni diverse. Le norme eccezionali, invece, sono definite dall'art. 14 delle Preleggi come norme che fanno eccezione a regole generali. In questo senso esse sono norme speciali. E' ovvio che tanto le norme speciali quanto le norme eccezionali si pongano in termini di deroga rispetto a regole generali, perché finalizzate per "calibrare" certi istituti alle particolarità specifiche di un determinato settore, o perché sono gli stessi presupposti di fatto che impongono un intervento legislativo derogatorio delle regole vigenti. Ne consegue che in nessun caso ne è ammessa l'applicazione analogica, altrimenti frustrandosi la natura speciale o eccezionale che le caratterizza.

A parere di chi scrive, è evidente che la previsione contenuta nel Decreto Crescita e Internazionalizzazione, seppure precedente, sia di carattere speciale e, pertanto, in caso di contrasto debba prevalere (con riguardo, ovviamente, alla specifica fattispecie che disciplina) rispetto a quella generale di cui qui si tratta. Non possiamo, peraltro, fare a meno di domandarci perché, onde evitare qualunque rischio di futura bizzarra elucubrazione giuridica da parte di qualche giudice dei diversi gradi del contenzioso, il Governo non abbia meglio precisato tale circostanza, atteso che ha varato i due differenti decreti quasi contemporaneamente.

Riprendendo l'analisi dell'articolo, pare importante precisare (nell'ordinamento tributario italiano anche le cose ovvie vanno specificate, onde scongiurare i voli pindarici di alcuni giudici della Cassazione), che il parere dato vincola l'Agenzia con riguardo alla determinata fattispecie, seppure non si capisca perché la cosa non debba valere per ogni altro contribuente che abbia a che fare con un medesimo caso.

L'articolo afferma anche che il contribuente possa far valere le sue ragioni in contenzioso nell'ipotesi in cui non sia d'accordo col parere emesso dall'Agenzia (ci mancherebbe pure altro!).

Il successivo articolo 2 del decreto, al primo comma, afferma che l'istanza di interpello può essere presentata anche dai soggetti stranieri che operano in Italia (anche questa, invero, un'ovvietà). Mentre, il secondo comma (come prima anticipato) stabilisce che gli interPELLI debbono essere proposti preventivamente, col che, dunque, discostandosi da quanto stabilito nell'art. 8 del Decreto Crescita e Internazionalizzazione (Ved. sopra).

L'articolo 3 disciplina il contenuto delle istanze di interpello.

L'istanza deve espressamente fare riferimento alle disposizioni che regolamentano il diritto di interpello e deve contenere:

- a) i dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, compreso il codice fiscale;
- b) l'indicazione del tipo di istanza;
- c) la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie;
- d) le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;



- e) l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta;
- f) l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione e deve essere comunicata la risposta;
- g) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso.

All'istanza di interpello è acclusa, inoltre, copia della documentazione, non in possesso dell'Amministrazione procedente o di altre Pubbliche Amministrazioni indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta.

Nei casi in cui la risposta presupponga accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'Amministrazione procedente, alle istanze devono essere allegati altresì i pareri resi dall'ufficio competente.

Nei casi in cui le istanze siano carenti dei requisiti di cui alle lettere b), d), e), f) e g), l'amministrazione invita il contribuente alla loro regolarizzazione entro il termine di 30 giorni. I termini per la risposta iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione è stata effettuata.

Detta ultima previsione appare particolarmente importante e va letta in combinazione col disposto degli articoli:

4): quando non è possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, l'Amministrazione chiede all'istante di integrare la documentazione presentata;

5): le istanze sono inammissibili se:

- a) sono prive dei requisiti di cui alle lettere a) e c) dell'articolo 3;
- b) non sono presentate preventivamente ai sensi dell'articolo 2;
- c) non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza;
- d) hanno a oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere (salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente);
- e) vertono su materie oggetto delle procedure di cui all'articolo 31-ter DPR 600/1973;
- f) vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza [e, d'altronde, se devono obbligatoriamente essere preventive...];
- g) il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti.

Francamente, pare che scrivere le norme di legge in maniera chiara e semplice, in Italia, sia impresa improba e inarrivabile.

Il focus su cui vorremmo in particolare richiamare l'attenzione è quello concernente la presentazione di istanze di interpello, senza che nelle stesse venga prospettata l'ipotesi di soluzione normativa. La qual cosa, a pensarci bene, parrebbe un puro nonsense teorico: se il contribuente pone una domanda all'Amministrazione, ciò avviene proprio perché non ne conosce la risposta. E come potrebbe allora essere in grado di ipotizzarne qualcuna se, appunto, non la conosce? Ma tralasciamo i ragionamenti logici che mal



si conciliano con le leggi nostrane e ritorniamo ai concreti aspetti pratici.

Il punto è che il recente passato riporta una pletora di istanze respinte in quanto mancanti della soluzione proposta dal contribuente. Al riguardo si era - a nostro avviso - correttamente osservato che tale mancanza non potesse costituire valida ragione per dichiarare dette istanze improcedibili da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Ora, il Governo stabilisce:

- I) che l'istanza debba contenere "l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta" (art. 3, lettera e);
- II) che l'Amministrazione può chiedere all'istante di integrare la documentazione presentata (art. 4);
- III) che le istanze sono inammissibili se mancano degli elementi di cui alle lettere a) e c) dell'art. 3;
- IV) che se il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti, l'istanza è inammissibile (art. 5, lett. g).

A questo punto, la domanda cui occorre fornire risposta è la seguente:

Se l'istanza d'interpello manca del requisito di cui all'art. 3, lett. e), ovvero "l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta", l'istanza risulterà essere: inammissibile, da integrare, o valida così come presentata?

Sul punto, sulla base del tenore letterale della norma, ci sentiamo di poter affermare che detta istanza dovrà essere integrata, divenendo in caso contrario inammissibile.

In effetti:

- Il Legislatore (art. 5, comma 1, lett. a) ha espressamente indicato i soli casi in cui gli interpelli sono irricevibili; non occorre, dunque, eseguire alcuna interpretazione analogica della sua volontà, essendo sufficiente verificare che, fra tali ipotesi, quella relativa alla citata lett. e), dell'art. 3, non è stata ricompresa. Dobbiamo conseguentemente arguire che il Legislatore non considera, sic et simpliciter, una causa di inammissibilità, quella concernente la mancanza della prospettazione della soluzione da parte dell'istante.

- L'art. 4 concede all'Amministrazione la possibilità di "chiedere all'istante di integrare la documentazione presentata": il riferimento, però, qui è univocamente relativo solo a eventuali documenti assenti, non a requisiti di forma dell'istanza stessa. Tale disposizione non pare essere dunque d'aiuto al nostro caso.

- Ancora: l'art. 5, comma 1, lett. g), prevede che laddove il contribuente sia stato invitato a integrare i dati che si assumono carenti ai sensi del comma 3, dell'articolo 3, e non abbia provveduto alla regolarizzazione nei termini previsti, l'istanza diventa inammissibile. Ebbene, il termine "dati" preso da solo è troppo generico per poterne ricavare una risposta conclusiva. Peraltro, la previsione richiama espressamente il disposto di cui all'art. 3, comma 3, il quale a sua volta fa espresso riferimento alle lettere b), d), e), f) e g), del primo comma, dello stesso art. 3 (in pratica, tutte le altre ipotesi, eccettuate quelle appena sopra menzionate). Sostanzialmente, il Legislatore, tra i vari elementi che deve contenere l'istanza, ha stabilito che due di questi (ossia, quelli indicati alle già citate lettere "a" e "c") determinano un'immediata inammissibilità dell'interpello, mentre tutti gli altri comportano una richiesta di integrazione da parte dell'Agenzia delle



Entrate e, solo nel caso in cui il contribuente non vi provveda, verrà decretata l'inammissibilità.

Questa soluzione adottata dal Legislatore appare avere corretta logica avuto riguardo al fatto che il decreto ribadisce espressamente l'adozione del principio del "silenzio assenso". Evidentemente, tale istituto non si potrebbe materialmente applicare nel caso in cui l'istanza fosse carente della soluzione prospettata dal contribuente. In ogni caso, si tratta di un'evidente soluzione di comodo in favore dell'Agenzia delle Entrate, che beneficerà di una riduzione dei carichi di lavoro ribaltati - tanto per cambiare - sui professionisti.

Restano, viceversa, forti dubbi con riferimento al dibattito nato in merito all'eventuale possibilità di impugnare le risposte fornite dall'Agenzia. Ricordiamo, infatti, che l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, nella sua previgente accezione, nulla precisava al riguardo. Orbene, a dissipare qualunque dubbio in proposito, il Governo espressamente afferma all'art. 6 (comma 1), che:

"Le risposte alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della Legge 27 luglio 2000, N. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11 [abuso del diritto ed eventuali fattispecie elusive - n.d.a.], avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo."

Inutile sottolineare come sia fin troppo evidente la scelta - non condivisibile - effettuata dal Governo: con il timore di dover affrontare innumerevoli contenziosi, si preferisce menomare la regola generale di diritto costituzionale che consente a tutti i cittadini la possibilità di impugnare qualunque provvedimento emesso dall'Amministrazione.

In proposito, non sembra affatto soddisfacente (quale norma di garanzia) la previsione di cui al comma successivo:

"Se è stata fornita risposta alle istanze di cui all'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, al di fuori dei casi di cui all'articolo 5, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, l'atto di accertamento avente a oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo è preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti, ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta, e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni. L'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al periodo precedente" [previsione, quest'ultima, alquanto ovvia].

L'art. 8 (ultimo del Titolo qui in esame) affida all'emanazione di un provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate (da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto), l'indicazione delle modalità di presentazione delle istanze, gli uffici cui le medesime sono trasmesse e quelli da cui perverranno le risposte; nonché le modalità di comunicazione e ogni altra regola concernente la procedura.



Bene, infine, la norma di salvaguardia prevista dall'ultimo comma, del medesimo art. 8, che stabilisce come, alle istanze di interpello inoltrate prima dell'emanazione del presente decreto, restano applicabili le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione delle medesime istanze.

In realtà, anche questa potrebbe apparire ai più una previsione superflua, essendo contenuta nei generali principi di diritto (oltre che in quelli di buon senso, aggiungeremo noi, specie nella concreta fattispecie).

In ogni caso, siamo in Italia: meglio sempre precisare...

Dr. Paolo Soro

Fonte: <http://www.paolosoro.it>