

# **Il nuovo scenario degli interpelli: procedura, competenze, soggetti interessati. Ipotesi operative**

*di Fabio Carriolo*

## **Aspetti generali**

L'interpello ha acquistato crescente fortuna nel corso degli anni grazie alla sua attitudine a rimuovere preventivamente le possibili cause interpretative di opposizione tra contribuenti e fisco.

Non si tratta, chiaramente, di un mezzo idoneo a togliere di mezzo tutte le controversie ma, in linea di principio, a evitare i problemi derivanti da possibili errori interpretativi, ovvero da un disaccordo tra la lettura della norma fornita dal fisco e quella portata avanti dal contribuente.

In generale, il comportamento prospettato dal contribuente sulla base della sua personale interpretazione risulta vantaggioso sotto il profilo sostanziale o sotto quello degli adempimenti, e in relazione a tale interpretazione [nella prospettiva dell'evitamento di contestazioni] chiede il parere del fisco: in caso di risposta favorevole, gli uffici non possono successivamente accertare né sanzionare contestando il comportamento posto in essere dall'interpellante.

Ciò è vero soprattutto per l'interpello ordinario, incardinato nell'art. 11 dello Statuto del contribuente, mentre le altre forme di dialogo tra contribuenti e amministrazione hanno piuttosto la finalità di evitare l'applicazione di disposizioni normative sfavorevoli, laddove vi siano i presupposti normativamente previsti per farlo.

L'istituto è stato di recente revisionato e aggiornato con il **D.Lgs. 24.9.2015, n. 156**, che ha introdotto nuove tipologie di quesiti e ha inteso accelerare le procedure al fine di garantire una miglior aderenza allo spirito dell'interpello e all'esigenza di fornire ai contribuenti delle certezze operative, in grado di escludere ogni accertamento difforme.

### Interpelli obbligatori e non

Rispetto a quelle tipologie di quesiti la cui presentazione era stata ritenuta obbligatoria, in quanto finalizzata a consentire al fisco la conoscenza di particolari situazioni [società non operative e in perdita; CFC], la riforma degli interpelli [decorrente dal primo gennaio 2016] è intervenuta con un sostanziale cambio di approccio, producendo una normativa non più imperniata sull'obbligatorietà, bensì sulla facoltatività dell'istanza di interpello.

Questa facoltatività ha come vincolo la necessità di fornire indicazione della situazione peculiare del soggetto nella dichiarazione fiscale, con previsione - in caso di omissione - di una sanzione amministrativa maggiorata.

In sostanza, nel sistema attualmente vigente, esistono:

- 1) interpelli completamente facoltativi, come gli interpelli ordinari in generale, gli interpelli antiabuso, gli interpelli probatori e qualificatori;
- 2) interpelli facoltativi ma la cui mancata presentazione obbliga i contribuenti a fornire una comunicazione nella dichiarazione dei redditi, la cui omissione viene sanzionata in via amministrativa [interpelli probatori in materia di società non operative, interpelli CFC e sui costi esteri *black list*, interpelli per la conversione di crediti in azioni, per la prosecuzione del consolidato e per la fruizione dell'ACE];
- 3) interpelli che rimangono obbligatori, identificati con gli interpelli disapplicativi di disposizioni antielusive, che tuttavia non comprendono più il richiamato interpello relativo alle società di comodo [transitato tra gli interpelli probatori].

La permanenza dell'obbligo di interpello in tale ultima casistica si rileva dalla lettura del c.d. *decreto sanzioni* n. 158/2015, il cui art. 15 reca «*Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*».

In particolare, la lettera m) del primo comma di tale articolo è intervenuta inserendo nell'art. 11 del D.Lgs. n. 471 del 1997 un nuovo comma *7-ter*, così formulato:

*«7-ter. Nei casi in cui il contribuente non presenti l'interpello previsto dall'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, si applica la sanzione prevista dall'articolo 8, comma 3-quinquies».*

In sostanza il nuovo comma prevede una sanzione per la mancata

presentazione dell'interpello nei casi in cui questo sia oggetto di un obbligo [interpello disapplicativo, previsto dal secondo comma dell'art. 11 dello Statuto del contribuente].

La sanzione applicabile è quella di cui all'art. 8, comma 3-*quinquies*, del medesimo D.Lgs. n. 471/1997, variabile tra 2.000 e 21.000 euro.

La legge di stabilità 2016 [art. 1, comma 133, L. 28.12.2015, n. 208], intervenendo sull'art. 32 del D.Lgs. n. 158/2015, ha anticipato al primo gennaio 2016 la decorrenza delle nuove disposizioni in materia di sanzioni amministrative tributarie: da tale data risultano quindi teoricamente applicabili le disposizioni sopra richiamate, anche se – evidentemente – la prima dichiarazione fiscale nella quale potrà essere omessa la comunicazione è Unico 2016 [periodo di imposta 2015].

Per quanto riguarda l'Agenzia delle Entrate, il concreto funzionamento dei nuovi interpelli è stato messo a punto con il provvedimento direttoriale del 4.1.2016, protocollo n. 27.

### **Gli effetti dell'interpello**

L'attuale comma 3 dell'art. 11 dello *Statuto del contribuente* prevede che la risposta resa dall'amministrazione finanziaria (e, quindi, dalle Agenzie fiscali, nonché dalle regioni, dagli enti autonomi territoriali e da tutti gli enti impositivi) deve essere scritta e motivata, e «*vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente*».

Se l'istanza non perviene al contribuente entro il termine normativamente previsto, «*si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente*».

Da ciò discende che «*qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo*».

Nella nuova versione dell'articolo, e in particolare nel comma 3, **il termine per la risposta – con riguardo all'interpello ordinario – è stato ridotto a 90 giorni**, con efficacia della risposta estesa ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente

per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante<sup>1</sup>.

Limitatamente alla questione che è oggetto dell'istanza di interpello, l'amministrazione finanziaria non può irrogare sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta entro il termine prescritto.

Il comma 6 dell'art. 11, come innovato dal *decreto interpello*, prevede – come già il comma 4 della versione previgente – che, se l'istanza di interpello formulata da un numero elevato di contribuenti riguarda la medesima questione, o questioni analoghe tra loro, l'amministrazione può rispondere collettivamente, attraverso una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata ai sensi dell'art. 5, comma 2, della stessa L. 212/2000 («l'amministrazione finanziaria deve portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti»).

Gli eventuali atti di accertamento emessi in difformità dalla soluzione prospettata dal contribuente (ed implicitamente condivisa dall'Agenzia per effetto del silenzio-assenso) sono nulli.

### La preventività degli interpelli

In generale, la proposizione degli interpelli deve precedere il **comportamento** in essi prospettato.

Per quanto attiene al concetto di **preventività** dell'interpello ordinario, che si incardina sull'art. 1, secondo comma, del D.M. n. 209/2001 [ancora applicabile in quanto compatibile con la nuova disciplina], nonché sul nuovo art. 11, comma 3, dello *Statuto del contribuente*, può essere precisato quanto segue.

L'istanza deve essere presentata prima di porre in essere il comportamento o di dare attuazione alla norma oggetto di interpello: in caso di comportamenti «continuati», come quelli consistenti, ad esempio, nella fatturazione secondo determinate modalità, gli effetti specifici dell'interpello potranno prodursi solamente con riferimento ai comportamenti successivi.

In queste situazioni potrebbe aver luogo uno «sdoppiamento» della preventività; infatti, l'istanza – come sopra evidenziato – deve precedere il

---

<sup>1</sup> Il contribuente in possesso di una risposta (anche implicita) dell'Agenzia, in cui si affermi una determinata soluzione interpretativa, potrà farne applicazione a tempo indeterminato, con riguardo cioè a fattispecie ripetitive anche future purché analoghe e riconducibili a quella prospettata nell'istanza. Si configura in tal modo un effetto ultrattivo dell'interpello, la cui efficacia va oltre il caso specifico per il quale è stato proposto, ponendo il contribuente al riparo da ogni iniziativa anche futura degli uffici assunta in difformità dalla risposta data.

comportamento prospettato, ma la risposta dell'amministrazione finanziaria dovrebbe produrre i propri effetti non a decorrere dalla presentazione dell'istanza, bensì dall'emanazione del parere, o – meglio – dalla sua ricezione da parte del contribuente-istante.

Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al previgente regime dell'interpello [circolare n. 32/E del 14.6.2010], per quanto riguarda i comportamenti oggetto di istanza che trovano attuazione nella dichiarazione fiscale, essi non dovevano solamente precedere la data di presentazione del modello, ma anche consentire all'amministrazione di disporre di tutto il tempo concesso dalla normativa per la comunicazione della risposta, prima del termine ordinario di presentazione.

### **Rapporti con controlli e accertamento**

Il rapporto tra interpello ordinario e attività di accertamento è causa di numerosi interrogativi, in parte risolti dalla prassi.

Come è noto, il quesito deve essere preventivo, ed è stato ritenuto incompatibile con le situazioni nelle quali il contribuente stia subendo un'attività di controllo fiscale in relazione alle problematiche sulle quali verte il quesito.

L'intervento – successivo o contestuale – difforme rispetto all'operato dei «controllori» fiscali (cioè degli uffici locali, regionali o centrali dell'Agenzia delle Entrate), potrebbe infatti porsi come una revoca (non prevista dall'ordinamento) degli atti compiuti in sede di verifica e accertamento, e potrebbe essere indotto solamente da una disfunzione della macchina amministrativa, cioè da una carente conoscenza della situazione dell'interpellante.

Per tale motivo, è non solamente opportuno, ma necessario, che l'amministrazione abbia piena cognizione delle problematiche fiscali di coloro che ad essa si rivolgono in sede di interpello. Soprattutto quando queste problematiche riguardano un periodo recente e questioni identiche o simili a quella che è oggetto del quesito.

In sede di controllo, poi, l'amministrazione dovrà tener conto degli effetti dei pareri da essa resi quale «consulente», che sono essenzialmente preclusivi nei confronti delle attività ispettive e accertative difformi, salva la possibilità di revoca, la quale però non potrà certamente essere strumentale all'apertura di un'attività di controllo fiscale.

Nel caso delle verifiche poste in essere dai reparti della Guardia di Finanza, si rammenta che quest'ultima è tenuta – quanto alle attività che possono condurre all'emanazione di atti impositivi e sanzionatori in materia tributaria - alla collaborazione con l'amministrazione civile, e non può non tener conto delle risposte fornite in sede di interpello ordinario.

Se il controllo fiscale è già stato posto in essere, è opportuno che gli addetti all'interpello ne conoscano l'andamento e gli esiti, ciò che può essere garantito sia attraverso la consultazione delle banche dati «investigative» (che utilizzano e integrano i dati del sistema informativo dell'anagrafe tributaria), sia – quando necessario - sentendo l'ufficio fiscale precedente, che potrà trasmettere alla direzione regionale gli atti della verifica, il fascicolo dell'accertamento, i verbali di contraddittorio, e tutta la documentazione che potesse risultare utile.

In questa prospettiva, va tenuto presente che l'interpello è preventivo, mentre i controlli fiscali e l'accertamento sono successivi rispetto ai comportamenti dei contribuenti. Inoltre, l'interpello riguarda un aspetto parziale della situazione del contribuente, mentre l'accertamento potrebbe riguardarne altri.

Se, quindi, al contribuente viene contestata una violazione relativa ad esempio all'indebita deduzione di un costo non inerente, ciò non avrà alcun effetto preclusivo sull'interpello riguardante il trattamento IVA di un determinato tipo di servizio, prospettato - come si diceva - in via preventiva.

Anche se l'interpello viene trasmesso alla direzione centrale Normativa [DCN] per richiesta di intervento o per competenza diretta, le direzioni regionali devono acquisire le informazioni necessarie sui controlli e trasmetterle all'organo centrale.

### **Il nuovo interpello ordinario**

Dalla riforma del 2015/2016 è uscita una gamma di interPELLI che per quanto attiene ai riferimenti normativi sono tutti incardinati sul nuovo art. 11 dello *Statuto del contribuente* [L. n. 212/2000].

Secondo il comma 1 di tale articolo, il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente:

- all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni [**in-**

**interpello ordinario** – art. 11, comma 1, lett. a)];

- la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le speciali procedure relative agli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale [art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973, come inserito dal *decreto internazionalizzazione* n. 147/2015] e all'interpello in materia di nuovi investimenti [di cui all'art. 2 del medesimo *decreto internazionalizzazione*] [**interpello qualificatorio** – art. 11, comma 1, lett. a)];
- la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti [**interpello probatorio** – art. 11, comma 1, lett. b)];
- l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie [**interpello antiabuso** – art. 11, comma 1, lett. c)].

Per quanto riguarda il termine entro cui l'amministrazione finanziaria può rispondere all'**interpello ordinario**, si osserva che esso viene a ridursi **da 120 a 90 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 [silenzio – assenso]. 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.

Queste previsioni sono in linea con quanto precedentemente previsto, ma contengono l'importante precisazione, finalizzata alla certezza nei rapporti, che gli effetti dell'interpello operano anche per i comportamenti successivi riconducibili alla medesima fattispecie.

Le condizioni di obiettiva incertezza non ricorrono quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie

corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti [circolari, risoluzioni e altro] pubblicati ai sensi dell'art. 5, secondo comma, dello *Statuto*.

La presentazione delle istanze di interpello [regola generale] 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.

Come anche nel regime previgente, l'amministrazione può pubblicare mediante circolare o risoluzione le risposte rese con riferimento a un numero elevato di contribuenti che abbiano 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, ovvero in presenza di comportamenti non uniformi da parte degli uffici, e in ogni altro caso in cui il chiarimento fornito venga ritenuto di interesse generale.

### **Gli interpelli disapplicativi**

Il comma 2 dell'art. 11 dello Statuto del contribuente nella nuova formulazione innovata dal decreto interpello stabilisce che il contribuente può interpellare *«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 soggettive 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»*.

Ai sensi del comma 3 del medesimo art. 11, la risposta deve essere resa al contribuente entro il termine di 120 giorni dalla proposizione del quesito.

Come è facile rilevare, la formulazione della norma attesta che l'interpello disapplicativo resta obbligatorio, ma si configura come un adempimento preliminare che, in caso di risposta negativa dell'amministrazione, non pregiudica la possibilità del contribuente di comportarsi come meglio ritiene. Insomma: una volta assolto l'obbligo di interpello, è possibile ignorare il contenuto della risposta senza che perciò stesso l'amministrazione possa procedere ad accertamenti e rettifiche.

Si riportano di seguito **le tre ipotesi di interpello disapplicativo finora**

**individuate dal legislatore:**

- art. 7, comma 9, D.Lgs. n. 156/2015: interpello in materia di disapplicazione delle disposizioni di cui all'art. 84, terzo comma, del TUIR [vincoli in materia di indeducibilità delle perdite nel regime di impresa];
- art. 7, comma 10, D.Lgs. n. 156/2015: interpello in materia di compensazione delle perdite e degli interessi passivi nell'ambito delle operazioni di fusione e scissione [art. 172, comma 7, TUIR];
- art. 7, comma 11, D.Lgs. n. 156/2015: interpello in materia di disapplicazione dei vincoli di contrasto al fenomeno del «*dividend washing*» [art. 109, commi 3-bis e 3-ter, TUIR].

### **La non impugnabilità dei pareri**

Secondo quanto è ora stabilito - con vigenza dal primo gennaio 2016 - dal *decreto interpello*, tutte le istanze, a eccezione di quelle di cui al comma 2 dell'art. 11 [interpelli disapplicativi] **non sono impugnabili**.

Per le uniche istanze che restano impugnabili, poi, il ricorso può essere presentato unitamente al successivo ed eventuale atto impositivo. Ciò significa che la risposta a interpello viene ritenuta inidonea a incidere direttamente su situazioni giuridiche soggettive del contribuente, come un atto prodromico che viene assorbito dall'avviso di accertamento o rettifica.

La previsione circa l'impugnabilità delle **istanze disapplicative** appare giustificata dalla constatazione che esse rimangono, appunto, obbligatorie e la loro omissione è suscettibile di dar luogo al recupero di imposta, alle sanzioni dichiarative e agli interessi.

Se è stata fornita risposta a queste istanze disapplicative, al di fuori dei casi di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 156/2015 [casi di inammissibilità], senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, l'atto di accertamento avente ad 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 60 giorni.

Si tratta di una previsione simile a quella che assisteva il vecchio interpello antielusivo, per effetto della quale il procedimento di accertamento non poteva essere perfezionato dall'amministrazione se non concedendo al contribuente la possibilità di manifestare le proprie ragioni con apposite «controdeduzioni».

La richiesta di chiarimenti deve essere notificata dall'amministrazione ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo [il 31 dicembre del quarto anno a partire da quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata; del quinto anno nel caso di dichiarazione omessa].

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 60 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 60 giorni.

L'atto impositivo deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente.

È altresì stabilito dal decreto interpello [art. 6, terzo comma] che *«le disposizioni di cui all'articolo 32, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 52, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'amministrazione nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello»*.

Ciò significa, secondo il dossier di documentazione predisposto dal Servizio bilancio della Camera dei Deputati [n. 189/1 del 14.9.2015], che **l'amministrazione finanziaria può prendere in considerazione anche la documentazione non trasmessa nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello**, così derogando a quanto prescritto dall'art. 32, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 in materia di accertamento e dall'art. 52, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA.

### **I termini per la presentazione delle istanze**

La vigente normativa in materia di abuso del diritto - art. 10-*bis*, quinto comma, L. n. 212/2000 - fissa il termine ultimo per poter proporre istanza all'amministrazione finanziaria in corrispondenza **della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima**.

Si osserva che la posizione dell'amministrazione a partire dal 2010 [circolare n. 32/E/2010] prevedeva invece la presentazione delle istanze novanta o centoventi giorni prima della scadenza del termine ordinario per la

presentazione dei dichiarativi, per poter lasciare agli uffici il tempo necessario a rendere la risposta.

Per l'interpello ordinario, nonché per gli interpelli disapplicativi, probatori, qualificatori e in materia di internazionalizzazioni, operano invece le previsioni dell'art. 2, secondo comma, del decreto interpello, ai sensi del quale l'istanza *«deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad 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**»*.

Bisognerebbe inoltre occorrerebbe ricordare il medesimo principio al nuovo *ravvedimento lungo* [come introdotto dalla legge di stabilità 2015 (L. 23.12.2014, n. 190)], che consente di intervenire sulle dichiarazioni fiscali entro il termine per l'attività di accertamento.

Si tratta di un intervento normativo in senso garantista, che fa salva la possibilità per ciascun contribuente di interpellare l'amministrazione entro il termine per la presentazione del modello dichiarativo. Se la risposta dell'amministrazione, come è prevedibile, giungerà successivamente, a termini chiusi, e sarà difforme rispetto al comportamento tenuto in dichiarazione, il contribuente potrà pur sempre provvedere alla rettifica sulla base dell'orientamento espresso dall'Agenzia. Oppure, assumendosene la responsabilità, non adeguarsi e affrontare la questione sostenendo le proprie ragioni in sede di eventuale e successivo controllo.

### **Quando l'interpello è inammissibile?**

Nel nuovo contesto normativo è necessario verificare una serie di ipotesi stringenti di inammissibilità che ora sono incardinate nella normativa e non semplicemente indicate in una pronuncia di prassi dell'Agenzia delle Entrate. Per questo, la presentazione di un'istanza di interpello che non soddisfi i requisiti minimi e condizioni previste rende senz'altro il quesito non ammissibile e costringe l'istante alla presentazione di una nuova domanda, sempre che ci si trovi ancora all'interno dei termini temporali richiesti.

Per verificare la presenza di cause di inammissibilità è necessario aver presente l'art. 3 del D.Lgs. n. 156/2015, che indica – alle varie lettere dell'unico comma - le seguenti ipotesi:

- a) istanze prive dei requisiti di cui alle lettere a) e c) dell'art. 3, comma 1, cioè:
- i. dei dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, compreso il codice fiscale;
  - ii. della circostanziata e specifica descrizione della fattispecie;
- b) istanze presentate non preventivamente ai sensi dell'art. 2, comma 2, cioè dopo la scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza, senza che assumano rilevanza i termini concessi all'amministrazione per rendere la propria risposta<sup>2</sup>;
- c) istanze prive delle obiettive condizioni di incertezza ai sensi dell'articolo 11, comma 4, dello *Statuto del contribuente*;
- d) istanze aventi 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 precedentemente rappresentati;
- e) istanze riguardanti materie oggetto delle procedure di cui all'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973, come inserito dal decreto internazionalizzazione n. 147/2015 [speciali procedure relative agli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale] e della procedura di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 128/2015 [interpello in materia di nuovi investimenti];
- f) istanze riguardanti 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;
- g) istanze relativamente alle quali il contribuente, invitato a integrare i dati carenti ai sensi del comma 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 156/2015, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti [si tratta di: indicazione dello specifico tipo di istanza tra quelle di cui alle diverse lettere del comma 1 e al comma 2 dell'art. 11 della legge n. 212/2000; indicazione puntuale delle disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la

---

<sup>2</sup> Tale precisazione vale a superare le considerazioni fatte nella circolare n. 32/E del 14.6.2010, secondo la quale la preventività dell'istanza doveva ritenersi fissata a 90 o 120 giorni prima della scadenza del termine ordinario per la presentazione della dichiarazione, dato che occorre lasciare all'amministrazione tutto il tempo concesso per poter fornire risposta ai sensi delle norme sull'interpello. Nella nuova cornice normativa, quindi, il termine da rispettare per la presentazione delle istanze è «semplicemente» quello di scadenza della dichiarazione o dell'adempimento da eseguire.

disapplicazione; esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta; indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario; sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante, ovvero del procuratore generale o speciale, con allegazione all'atto se non contenuta in calce o a margine dello stesso].

### Le regole operative

Il menzionato provvedimento direttoriale protocollo n. 27 del 4 gennaio 2016 ha fissato le regole procedurali per la presentazione e l'istruttoria dei pareri nel quadro del nuovo interpello.

In particolare il provvedimento ha fornito le seguenti indicazioni:

- le istanze riguardanti i tributi erariali sono presentate alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale del soggetto istante; quelle concernenti l'imposta ipotecaria dovuta in relazione agli atti diversi da quelli di natura traslativa, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, nonché le disposizioni o fattispecie di natura catastale, sono presentate alla Direzione Regionale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello;
- le amministrazioni centrali dello Stato, gli enti pubblici a rilevanza nazionale, i soggetti non residenti, indipendentemente dalla nomina di un rappresentante fiscale in Italia o dalla circostanza che i medesimi soggetti assolvano gli obblighi o esercitino i diritti in materia di IVA direttamente ai sensi dell'art. 35 ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, oltre ai **soggetti di più rilevante dimensione**, presentano le istanze:
  - alla Direzione Centrale Normativa con riferimento a quelle riguardanti i tributi erariali;
  - alla Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità immobiliare con riferimento alle sopra richiamate istanze riguardanti l'imposta ipotecaria, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, nonché quelle aventi a oggetto disposizioni o fattispecie di natura catastale;
- in via transitoria fino al 31.12.2017, le istanze di interpello antiabuso, cui all'art. 11, comma 1, lettera c), della legge n. 212/2000, devono essere presentate direttamente alla Direzione centrale Normativa [senza passare per la Direzione

• le istanze delle stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti sono presentate alla Direzione Regionale competente in relazione al domicilio fiscale della stabile organizzazione;

• se l'istanza viene presentata a un ufficio diverso da quello competente, ovvero a un indirizzo di posta elettronica certificata o ordinaria diverso da quello corrispondente all'ufficio competente, essa è tempestivamente trasmessa all'ufficio competente o all'indirizzo di posta elettronica corretto; in tale ipotesi il termine per la risposta inizia a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente o dalla consegna dell'istanza all'indirizzo di posta elettronica corretto;

• le Direzioni Regionali possono inoltrare alla Direzione Centrale competente le istanze ricevute nei casi di maggiore complessità o incertezza della soluzione;

• la trasmissione di un'istanza alla Direzione Centrale non ha effetto sul decorso dei termini per la risposta al contribuente;

• nel caso in cui si renda necessaria la regolarizzazione dell'istanza di interpello presentata, l'invito a regolarizzare è notificato o comunicato al contribuente entro 30 giorni dalla consegna o ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente; se nell'istanza non sono indicati i recapiti del contribuente, l'invito a regolarizzare è notificato o comunicato presso i recapiti risultanti dai registri ufficiali di posta elettronica certificata o dall'anagrafe tributaria;

• il contribuente deve provvedere alla regolarizzazione entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito con le stesse modalità consentite per la presentazione dell'istanza di interpello. I termini per la risposta iniziano a decorrere dalla ricezione dei dati carenti da parte dell'ufficio richiedente. Se la regolarizzazione non viene effettuata entro il predetto termine di 30 giorni, l'istanza è dichiarata inammissibile;

• se l'ufficio notifica o comunica una richiesta di documentazione integrativa,

l'istante è tenuto a trasmettere all'ufficio richiedente con le modalità di presentazione consentite

tutti i documenti richiesti, preferibilmente su supporto informatico, o, in alternativa, a esplicitare i motivi della mancata esibizione;

• l'ufficio procedente prende atto della rinuncia all'interpello ed effettua la relativa notificazione o comunicazione senza indugio quando la documentazione richiesta non viene trasmessa entro un anno dalla richiesta;

• resta ferma, in pendenza dei termini di istruttoria dell'interpello, la possibilità per i contribuenti di presentare la rinuncia espressa all'interpello all'ufficio competente;

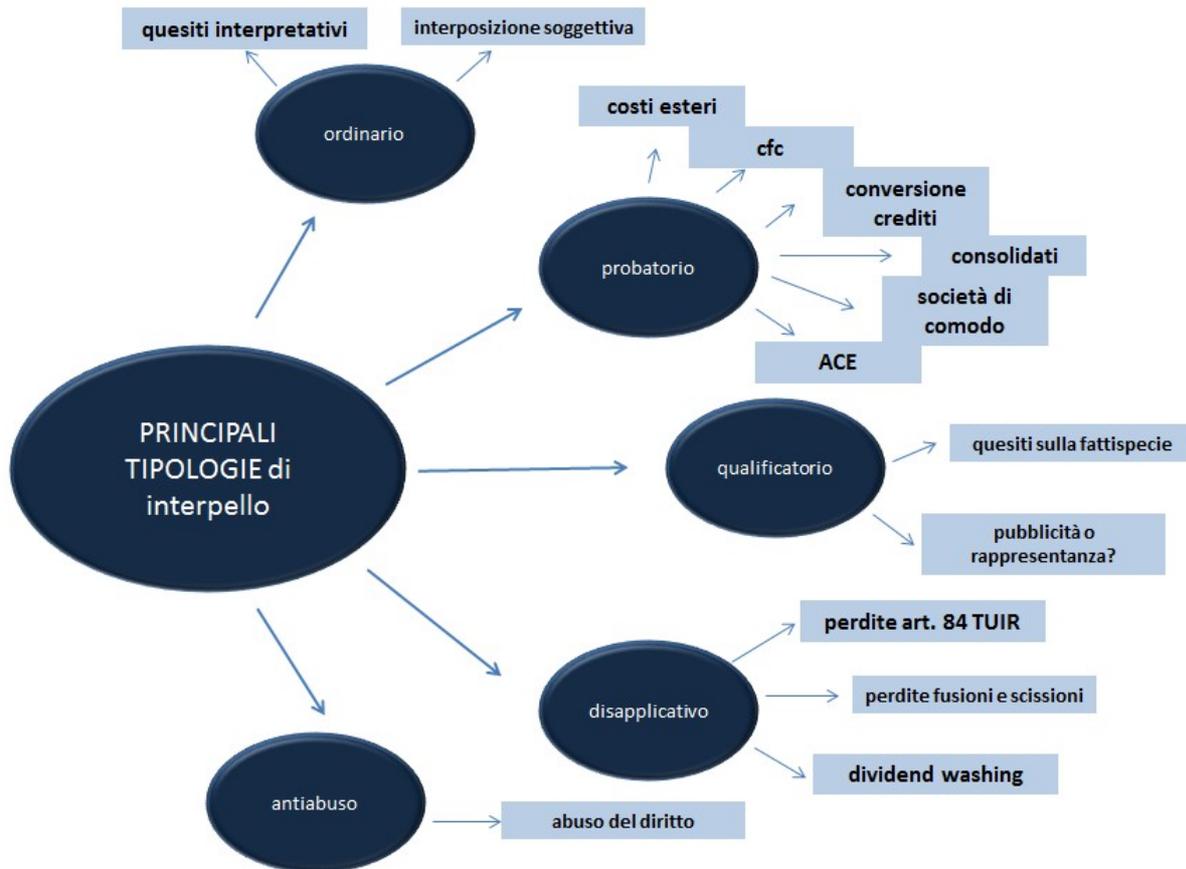
• la risposta, scritta e motivata, è notificata o comunicata all'istante entro i termini previsti dall'art. 11, comma 3, della legge n. 212/2000 [90 / 120 giorni]; la risposta si intende notificata o comunicata al momento della ricezione da parte del contribuente;

• le notificazioni e le comunicazioni dirette ai contribuenti obbligati a dotarsi di un indirizzo PEC, nonché ai contribuenti che, pur non essendo obbligati, forniscono nell'istanza un indirizzo PEC, sono preferibilmente effettuate attraverso tale canale;

• a decorrere dalla data di piena operatività della procedura, sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate verrà pubblicata la comunicazione relativa alla possibilità di presentare le istanze di interpello utilizzando un apposito servizio telematico.

Interpelli ascrivibili nelle varie tipologie di cui alle lettere da a) a c) del comma 1 e al comma 2 dell'art. 11 dello *Statuto del contribuente*

---



**Schema di istanza di interpello [verificare la tipologia]**

---

**ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE – DIREZIONE REGIONALE ... / CENTRALE<sup>3</sup> .....**ISTANZA DI INTERPELLO<sup>4</sup>:

- **ordinario** [ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212/2000]
- (oppure)
- **qualificatorio** [ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212/2000]
- **probatorio** [ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge n. 212/2000]
- **antiabuso** [ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della legge n. 212/2000]
- **antiabuso** [ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge n. 212/2000]

La società/ditta ..., con sede in ... (provincia) alla Via ..., n. ..., c.a.p. ... codice fiscale e partita IVA ..., nella persona del suo legale rappresentante pro tempore ....., nato il ... a ... (provincia) e residente a ... in Via ..., n. ..., codice fiscale ..., rappresentata, nel presente procedimento, dal Dott. .... giusta delega in calce/a margine del presente atto, ed elettivamente domiciliata presso il suo studio in ..., Via, ... tel. ... – fax ... – PEC,

**ESPONE**

il caso concreto come appresso dettagliato: ... [richiamare la normativa che si ritiene applicabile]

**RITIENE**

**[interpello ordinario]**<sup>5</sup> che il caso sopra evidenziato vada risolto alla luce della seguente soluzione interpretativa: ...

**[interpello qualificatorio]** che la corretta qualificazione della fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili sia la seguente: ...

**[interpello probatorio]** che sussistano nel caso di specie le condizioni, ovvero gli idonei elementi probatori richiesti dalla legge, per l'adozione del regime fiscale ...

**[interpello antiabuso]** che nel caso di specie non risulti applicabile la disciplina relativa all'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis della legge n. 212/2000

**[interpello disapplicativo]** che nel caso di specie sussistano idonee condizioni per consentire la disapplicazione della normativa speciale di cui ...

Tutto ciò considerato e con riferimento alla predetta soluzione, l'istante intende adottare il seguente comportamento: ...

---

<sup>3</sup> In particolare, come puntualizza il provvedimento direttoriale recante le disposizioni operative sul nuovo interpello, vanno presentate direttamente alla DC Normativa dell'Agenzia delle Entrate le istanze di interpello prodotte da soggetti di rilevanti dimensioni [al di sopra del 100 milioni annui di ricavi o volume d'affari] e, in via transitoria fino a fine 2017, le istanze antiabuso.

<sup>4</sup> Scegliere una delle tipologie indicate.

<sup>5</sup> Scegliere in base alla tipologia.

CONSIDERATO

che sussistono obiettive condizioni di incertezza in merito alla disciplina del caso sopra esposto, in quanto ...

CHIEDE

ai sensi e per gli effetti dell'art. 11 della L. n. 212/2000 e del D.M. n. 209/2001 a Codesta Direzione **Regionale / Centrale** dell'Agenzia delle Entrate di fornire il proprio orientamento circa<sup>6</sup>

**la corretta interpretazione delle disposizioni tributarie applicabili al caso concreto e personale,**

**la corretta qualificazione della fattispecie,**

**la sussistenza delle condizioni, ovvero degli idonei elementi probatori richiesti dalla legge, per l'adozione del regime fiscale,**

**l'insussistenza, nel caso di specie, di un'ipotesi di abuso del diritto,**

**la presenza, nel caso di specie, di idonee condizioni per consentire la disapplicazione della normativa speciale**

con l'avvertenza che qualora non riceva risposta entro il termine di cui all'articolo 11 della legge n. 212/2000, si atterrà all'interpretazione sopra esposta con tutte le garanzie di legge.

Si allegano:

- 1) ...;
- 2) ...;

Luogo e data

Firma del legale rappresentante della società

Firma del difensore

Il sottoscritto Dott. ..., nato il ... a ... (provincia) e residente a ... in Via ..., n. ..., c.a.p. ..., codice fiscale ..., nella qualità di rappresentante legale della società ..., con sede a ... (provincia) in Via ..., n. ..., c.a.p. ..., codice fiscale e partita IVA .....,

DELEGA

il Dott. Roberto DI CARLO a rappresentare la società/ditta nel presente procedimento di interpello presso la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate per la Regione ..., conferendogli ogni facoltà prevista dalla legge ed eleggendo domicilio presso il suo studio.

Luogo e data

Firma del legale rappresentante della società

È AUTENTICA

Firma del difensore

<sup>6</sup> Scegliere in base alla tipologia.