

Diritto di interpello

La circolare dell’Agenzia delle Entrate sulle ultime novità

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

L’interpello è uno strumento che venne definito di «civiltà giuridica», finalizzato a promuovere un dialogo tra contribuenti e amministrazione, o, per meglio dire, a ottenere da quest’ultima un chiarimento puntuale circa un comportamento da tenere, una determinata soluzione interpretativa, o il possesso dei requisiti per poter accedere a un determinato trattamento previsto dalle norme fiscali.

Anche successivamente alle innovazioni che hanno interessato l’istituto nel 2015, la maggior parte dei quesiti è di tipo interpretativo, riguardando il chiarimento preventivo di questioni che riguardano l’applicazione delle norme a un caso concreto e personale.

La circolare n. 9/E dell’1 aprile 2016, dopo l’intervento dei decreti legislativi di attuazione della legge delega per la riforma tributaria [L. n. 23/2014] e successivamente al provvedimento direttoriale dell’Agenzia delle Entrate del 4.1.2016, costituisce il nuovo *vademecum* degli interpelli, utile a orientare i contribuenti, i consulenti e gli uffici in una fase di maturità e di rilancio dell’istituto.

Il diritto di interpello

L’interpello è l’istituto nel quale è più evidente l’intento di pervenire a una fiscalità collaborativa, soprattutto laddove i motivi di incertezza sono tanti e creano difficoltà sia ai contribuenti (imprese e persone fisiche «*non imprenditrici*»), sia agli uffici finanziari.

Per questi ultimi infatti, nonostante il filtro a volte indispensabile costituito dai professionisti economico-contabili e malgrado gli sforzi per la semplificazione di norme e procedure (non sempre efficaci), si trovano a gestire situazioni e potenziali vertenze a volte fondate solamente su

ipotesi interpretative¹.

Questo istituto, che produce un'interpretazione qualificata proveniente dalla stessa amministrazione finanziaria e causa la nullità degli atti di accertamento difformi, consente a chiunque, senza oneri né abilitazioni speciali, di stimolare una posizione ufficiale da parte dell'amministrazione finanziaria, che può essere espressa ovvero implicita, attraverso la formazione del silenzio-assenso².

L'interpello non può essere visto come un surrogato o un sostituto del contenzioso tributario, né degli strumenti di definizione agevolata delle controversie, dato che esso precede ogni eventuale attività di controllo da parte del fisco e riguarda, appunto, solamente l'interpretazione delle norme e non anche gli aspetti fattuali.

La domanda deve essere preventiva, cioè va posta prima di dar corso al comportamento rilevante sotto l'aspetto fiscale, rispetto al quale si pone un dubbio di tipo interpretativo.

Tipologie di interpelli

Secondo quanto viene affermato nella relazione introduttiva, il nuovo art. 11 eleva ai principi statutari (superprimari) l'intera gamma degli interpelli, e riconosce garanzie comuni a tutti i tipi di istanze, che così si allineano a quanto originariamente previsto per il solo interpello ordinario.

Da segnalare poi la nuova ripartizione degli interpelli per tipologie, in parte differenti rispetto a ciò che poteva evincersi guardando alla normativa previgente: si veda la tabella seguente.

¹ Va detto al riguardo che nelle attività di accertamento fiscale può essere già ardua la ricostruzione dei fatti e dei reali comportamenti dei contribuenti; l'applicabilità delle disposizioni normative al caso concreto costituisce un elemento di ulteriore complicazione che espone l'ufficio, in caso di interpretazioni poco fondate, al rischio di annullamento dell'atto a seguito di ricorso del contribuente in commissione tributaria.

² Quest'ultima è più che altro un'ipotesi di scuola, dato che gli uffici preposti rispondono nella generalità dei casi ai quesiti di tipo «ordinario».

tipologia	riferimento normativo	caratteristiche
interpello ordinario [interpretativo]	art. 11, c 1, lett. a	richiesta volta a ottenere un parere quando sussistano obiettive condizioni di incertezza interpretativa, in relazione all'applicazione delle norme a casi concreti e personali
interpello qualificatorio		richiesta volta a ottenere un parere sulla corretta qualificazione delle fattispecie in presenza di obiettive condizioni di incertezza alla luce delle disposizioni tributarie applicabili
interpello probatorio	art. 11, c. 1, lett. b	richiesta volta a ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente ai fini dell'adozione di un determinato regime fiscale
interpello anti-abuso	art. 11, c. 1, lett. c	richiesta volta a ottenere un parere sul carattere abusivo / elusivo di un determinato comportamento
interpello disapplicativo	art. 11, c. 2	richiesta volta a ottenere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano 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

Le cinque differenti tipologie di interpelli possono essere attivate per stimolare la risposta dell'amministrazione a quesiti che vertono, in sintesi:

- a) sull'interpretazione delle norme [**interpello ordinario**];
- b) sulla qualificazione del comportamento [**interpello qualificatorio**];
- c) sulla sussistenza di determinati requisiti di fatto [**interpello probatorio**];
- d) sull'eventuale ricorrenza di ipotesi di abuso del diritto tributario [**interpello antiabuso**];
- e) sulle condizioni per poter ottenere la disapplicazione di norme specifiche [**interpello disapplicativo**].

Esistono inoltre subtipologie di interpello, alcune già presenti nell'ordinamento (ad esempio, gli interpelli in materia di società non operative, che dall'ambito antielusivo specifico transitano a quello probatorio), e alcune di nuova introduzione [ad esempio l'interpello sui nuovi investimenti, previsto dal *decreto internazionalizzazione* n. 147/2015].

Interpello ordinario puro e qualificatorio

Come è noto, l'interpello ordinario si sdoppia ora nelle due subtipologie dell'interpello ordinario puro [volto all'interpretazione normativa] e dell'interpello ordinario qualificatorio [volto a conoscere la qualificazione normativa di una fattispecie concreta].

Per quanto attiene in particolare alle fattispecie «qualificatorie», la circolare menziona la relazione illustrativa al decreto *interpello*, che a sua volta individua alcune ipotesi:

- valutazione della sussistenza di un'azienda;
- valutazione della sussistenza di una stabile organizzazione all'estero ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti di cui al nuovo art. 168-ter del TUIR;
- riconducibilità di una determinata spesa alla categoria delle spese di pubblicità ovvero a quelle di rappresentanza [già oggetto del «vecchio» interpello antielusivo di cui all'art. 21, c. 9, della L. n. 413/1991].

L'interpello qualificatorio, al pari dell'interpello ordinario, non può comunque avere ad oggetto accertamenti di tipo tecnico [operazioni di

classamento, di calcolo della consistenza e di estimo catastale; accertamento della natura illecita di un provento ai fini dell'applicazione della relativa disciplina], esperibili esclusivamente nelle sedi proprie.

Se le indicazioni circa la sussistenza di condizioni richiedono la valutazione tecnica di un determinato organismo esterno all'Agenzia delle Entrate [come ad esempio un determinato Ministero], spetta ai contribuenti procurarsi e allegare all'istanza il parere di tale organismo competente.

In determinate ipotesi, secondo quanto afferma l'Agenzia, la risoluzione della questione qualificatoria può essere prodromica rispetto al caso interpretativo, ovvero alla presentazione di un'istanza antiabuso: in tali situazioni può essere prodotta un'istanza «cumulativa», con la precisazione che la risposta è unica e viene resa entro il più lungo termine - 120 giorni - previsto in relazione ad uno o più dei quesiti esposti.

Interpello probatorio

La categoria dell'interpello probatorio raggruppa tutte quelle istanze, fino ad oggi disciplinate in maniera eterogenea, finalizzate a ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori richiesti dalla norma ai fini dell'accesso a un determinato regime fiscale, nei casi espressamente previsti (secondo un approccio di **tassatività** delle ipotesi riconducibili a questa categoria).

Secondo quanto affermato nella circolare, il riferimento all'«accesso a un determinato regime fiscale» deve essere interpretato in senso ampio, come comprensivo non solo delle ipotesi di accesso propriamente inteso, ma anche dei casi in cui si discute della non operatività di determinate limitazioni o della applicabilità di regole speciali rispetto a quelle ordinariamente applicabili [ad esempio per gli interpelli CFC, il cui oggetto è la non operatività della tassazione per trasparenza, o per gli interpelli di cui all'art. 113 TUIR in materia di conversione di crediti in azioni negli enti creditizi e finanziari].

La categoria degli interpelli probatori comprende, allo stato, le seguenti ipotesi tassativamente individuate dal legislatore.

a) Istanze di interpello in materia di costi esteri, già previste dall'art. 110, comma 11, TUIR: **per effetto delle novità apportate dall'art. 1, comma 142, lettera a), della L. 28.12.2015, n. 208 [legge di**

stabilità 2016], la normativa di riferimento è stata abrogata a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015;

b) Istanze CFC [art. 167, TUIR]: si tratta di una disciplina anch'essa profondamente mutata a opera della legge di stabilità 2016, in particolare per quanto attiene alla qualificazione di un soggetto estero come CFC, che non dipende più dalla residenza fiscale in una giurisdizione «black list», bensì dalla tassazione nominale [IRES] inferiore al 50 per cento di quella italiana.

c) Istanze presentate ai sensi dell'art. 113 del TUIR dagli enti creditizi concernenti la non applicazione del regime di *participation exemption* [pex] di cui all'art. 87 del TUIR con riferimento alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti derivanti dall'acquisizione di partecipazioni o dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria.

d) Istanze di interpello per la continuazione del consolidato, ai sensi dell'art. 124, comma 5, del TUIR, in presenza di alcune operazioni potenzialmente interruttrive dell'istituto.

e) Istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale.

f) Istanze presentate da società non operative e in perdita sistematica, cui risulterebbe applicabile l'art. 30 della L. n. 724/1994.

g) Istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE [agevolazione per la crescita economica].

Queste istanze, a differenza di quanto accadeva nel regime previgente, non sono più obbligatorie per l'accesso, la fruizione, l'applicazione o la non applicazione di un determinato regime.

Interpello anti-abuso

La legge delega 11.3.2014, n. 23, ha prodotto, dopo un lungo e articolato *iter* nelle competenti Commissioni parlamentari e in aula, il **D.Lgs. 5.8.2015, n. 128** [*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23*], vigente dal 2.9.2015.

L'entrata in vigore del nuovo art. 10-bis dello Statuto del contribuente - che nella sostanza rappresenta la nuova base normativa in materia di anti-abuso -, è stata tuttavia fissata al **primo ottobre 2015** [art. 1, comma 5, D.Lgs. n. 128/2015], con applicazione anche alle operazioni poste in essere anteriormente per le quali non fosse stato già notificato l'atto impositivo.

Lo specifico interpello volto a escludere le ipotesi di abuso in un determinato caso concreto si impernia sulla lettera c) del comma 1 dell'art. 11.

Le istanze presentate dai contribuenti non possono genericamente limitarsi a chiedere il parere dell'Agenzia in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, ma devono declinare, nel dettaglio:

- gli elementi qualificanti l'operazione o le operazioni;
- il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;
- le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata;
- le «*valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*».

Interpello disapplicativo

L'interpello c.d. «disapplicativo»

costituisce l'unica categoria di interpello obbligatorio rimasta nel sistema. La peculiarità delle istanze di interpello disapplicativo risiede nella imprescindibilità della segnalazione da parte del contribuente, mediante la presentazione di un'istanza di interpello, di trovarsi nella situazione descritta dalla norma di cui si chiede la disapplicazione.

Secondo quanto afferma la circolare:

- al netto delle disposizioni che sono state attratte nell'area dell'interpello probatorio, rientrano tra le disposizioni disapplicabili l'art. 84 e l'art. 172 del TUIR e, in generale, le disposizioni che limitano l'utilizzo delle perdite anche in caso di operazioni straordinarie;
- rientrano altresì tra le norme disapplicabili l'art. 109 TUIR per i fenomeni di dividend washing e la disposizione di cui all'art. 10, comma 6, lettera e), del D.Lgs. 460/1997 [norma antielusiva relativa alle ONLUS];
- non sono ricomprese nel campo di applicazione della categoria in esame, oltre alle disposizioni strutturalmente analoghe all'art. 164 TUIR [deducibilità forfettizzata per le spese relative a mezzi di trasporto a motore], né le norme che regolano la residenza delle persone fisiche [art. 2 del TUIR] o dei soggetti diversi [art. 73 TUIR];
- non è infine ricompresa nel campo di applicazione dell'interpello obbligatorio la disposizione di cui all'art. 35, comma 10-*quater*, del D.L. 223/2006 [applicazione delle disposizioni relative alle locazioni di fabbricati in presenza di locazioni di aziende il cui valore sia costituito per oltre il 50 per cento dal valore normale di fabbricati].

Regole comuni

Non mutano alcune regole fondamentali dell'interpello, anche se ora sono congiuntamente codificate per tutte le varie tipologie di quesiti, per quanto attiene ai soggetti legittimati alla presentazione delle istanze. Questi sono identificabili con i contribuenti direttamente interessati alla questione, anche tramite rappresentanti / domiciliatari forniti di delega, nonché con i soggetti che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti, e con coloro che rivestono il ruolo di "sostituti" e "responsabili" d'imposta.

Se l'istanza è quindi prodotta da un professionista con riferimento a una situazione non propria, ma che interessa suoi clienti o terze persone, in

assenza di delega, si esce dall'ambito dell'interpello e il quesito può essere trattato, ricorrendone i presupposti, come istanza di consulenza giuridica generale, cioè senza produzione degli effetti tipici dell'interpello [circolare n. 42/E del 2011]. Ciò, chiaramente, se non ricorrono ulteriori condizioni di inammissibilità.

Le istanze vanno presentate alla direzione regionale competente per territorio dell'Agenzia delle Entrate, salvo che non si tratti di istanze prodotte da amministrazioni centrali dello Stato, da soggetti non residenti o da soggetti di «grandi dimensioni» [imprese con oltre 100 milioni di euro di ricavi o volume d'affari]: in queste ipotesi scatta la competenza degli organi centrali, cioè della direzione centrale Normativa [ramo Entrate] e della direzione centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità immobiliare [ramo Territorio].

Un'ulteriore deroga alle regole ordinarie di competenza è stabilita ai fini della trattazione uniforme delle istanze antiabuso [art. 10-*bis*, L. n. 212/2000] presentate entro il 31.12.2017.

Le istanze di interpello possono essere presentate mediante consegna a mano, ovvero mediante spedizione con plico raccomandato e avviso di ricevimento, nonché mediante PEC [D.P.R. 11.2.2005, n. 68].

I soli contribuenti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato possono inoltrare l'istanza mediante posta elettronica non certificata ai due indirizzi indicati nella circolare, rispettivamente per il ramo Entrate e per il ramo Territorio.

Preventività e controlli

Il requisito della preventività, che impone la presentazione delle istanze anteriormente rispetto al comportamento rilevante ai fini tributari, viene mantenuto anche nel nuovo contesto. Ora però, in virtù delle modifiche intervenute, la «*deadline*» da rispettare, oltre la quale l'interpello diviene tardivo e quindi inammissibile, coincide in generale con il termine ordinario di presentazione della dichiarazione fiscale [senza che sia necessario lasciare all'Agenzia i 90 o 120 giorni per poter rendere la risposta].

Le istanze presentate non devono interferire con attività di controllo già poste in essere dall'amministrazione, o che comunque possano produrre effetti sul contribuente e di cui quest'ultimo sia formalmente a conoscenza

se riguardanti la questione oggetto di interpello.

A tale riguardo va detto che gli uffici preposti devono acquisire le informazioni necessarie attraverso le banche dati a disposizione, ovvero anche richiedendole alle competenti articolazioni dell'Agenzia stessa dedite all'accertamento [uffici controlli presso le direzioni provinciali; ufficio grandi contribuenti presso la direzione regionale].

Contenuto delle istanze

L'istanza di interpello deve contenere:

- i dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, comprensivi del codice fiscale;
- l'indicazione del tipo di istanza secondo la classificazione prevista dalle lettere da a) a c) del comma 1 dell'art. 11, della L. n. 212/2000;
- la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie, da valutarsi alla luce della possibilità di rendere una risposta al quesito prospettato;
- l'indicazione delle specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta;
- 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 finanziaria e deve essere comunicata la risposta;
- la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante, ovvero del procuratore generale o speciale. Se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, deve essere allegata all'istanza.

Il difetto di alcuni requisiti indefettibili causa l'inammissibilità dell'istanza di interpello, mentre per altri requisiti l'Agenzia delle Entrate deve richiederne la regolarizzazione.

Richiesta di regolarizzazione

Rispetto al passato, la

regolarizzazione dell'istanza viene meglio codificata e generalizzata.

In particolare, essa è richiesta per sanare le carenze dei seguenti requisiti:

- indicazione del tipo di istanza secondo la classificazione prevista dall'art. 11 dello *Statuto*;
- indicazione delle disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- esposizione 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 incaricato [con procura].

Secondo quanto afferma la circolare, resta discrezionale la scelta dell'amministrazione di attivare o meno la regolarizzazione, da compiersi in funzione della possibilità o meno di istruire l'istanza nel merito nonostante la carenza o l'irregolarità riscontrata.

È evidente, tuttavia, che la lettera e lo spirito dello *Statuto* richiedono di fare tutti gli sforzi possibili per salvare l'istanza [salvo in caso in cui la stessa non appaia incomprensibile o comunque gravemente viziata]. L'ufficio ha 30 giorni dalla ricezione per formulare la richiesta di regolarizzazione, e il contribuente dispone di altri 30 giorni dall'invito dell'ufficio per provvedere [a pena di inammissibilità dell'istanza non integrata].

Non si escludono naturalmente ipotesi di regolarizzazione spontanea e immediata da parte degli istanti che si siano accorti di aver omesso o sbagliato alcune delle predette indicazioni: in questo caso nulla è formalizzato e quindi i tempi ordinari per la risposta non vengono modificati.

**Richiesta di documentazione
integrativa**

Quando non è possibile fornire risposta sulla base della documentazione allegata all'istanza, l'Agenzia delle Entrate può richiedere al contribuente di fornire ulteriore documentazione.

Questa possibilità, che nel previgente regime era prevista, con effetti sui tempi di risposta, solo per l'interpello ordinario, si è ora estesa a tutte le tipologie di quesiti.

In tale ipotesi, l'Agenzia deve rispondere entro 60 giorni dalla ricezione della documentazione integrativa. Ciò significa che, contrariamente a quanto accadeva prima, la richiesta di integrazione documentale non può più avere effetti dilatori, in quanto potrebbe anche verificarsi il caso in cui a una richiesta di documenti molto tempestiva segua una pronta produzione degli stessi [magari tramite PEC], con il conseguente restringimento dei tempi per la risposta a 60 giorni anziché 90 / 120.

Risposta dell'amministrazione

Il parere deve essere reso dall'Agenzia:

- per gli interpelli ordinari e qualificatori, entro 90 giorni;
- per tutte le altre tipologie di istanze, entro 120 giorni.

I termini sono perentori; per tutte le istanze, e non solamente per l'interpello ordinario, opera ora il silenzio – assenso in caso di inerzia dell'amministrazione.

Istanze inammissibili

Nelle seguenti ipotesi, l'interpello è inammissibile:

- carenza dei dati identificativi dell'istante e mancanza della descrizione puntuale e specifica della fattispecie;
- mancanza di preventività;
- mancanza delle condizioni di obiettiva incertezza;
- reiterazione di istanze per le quali il contribuente abbia già ottenuto un parere [cioè di istanze che non siano in nulla innovative rispetto a quanto richiesto in precedenza];
- presentazione di istanze che vertono su materie oggetto delle procedure espressamente escluse dalla disciplina comune degli interpelli [accordi preventivi di cui all'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973 – *ruling*]

per imprese con attività internazionale -; interpello sui nuovi investimenti];

- istanze che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, perché vertenti su questioni per le quali sono state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza;
- istanze non regolarizzate entro il termine di 30 giorni dalla formale richiesta.

Alle istanze inammissibili non viene fornito riscontro nemmeno a titolo di consulenza giuridica, come già stabilito nella vigenza del «vecchio» interpello.

Rinuncia

La possibilità di rinunciare formalmente all'interpello è una novità assoluta. La rinuncia è trasmessa con le stesse modalità dell'interpello e, come per l'istanza, deve essere sottoscritta dall'istante o dal suo legale rappresentante o dal procuratore generale o speciale con allegazione della procura.

Per effetto della presentazione della rinuncia espressa si determina una anticipata chiusura del procedimento senza che la risposta venga resa e senza che il silenzio assuma significato.

Effetti sull'attività di accertamento

La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo dell'amministrazione, con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente.

Sono quindi nulli gli atti a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi rispetto al parere espresso dall'Agenzia, fatta salva la possibilità di una successiva rettifica e purché si tratti di questioni incidenti sulle fattispecie oggetto di interpello.

Secondo quanto rileva la circolare, poi, in materia di interpello disapplicativo [ex art. 11, comma 2], che rimane obbligatorio, è stata prevista una procedura di accertamento «aggravata» costruita sul modello delle contestazioni in materia di abuso del diritto [di cui all'art. 10-bis della L. n. 212/2000].

Contenzioso

Le nuove disposizioni normative stabiliscono che le risposte alle istanze di interpello non sono generalmente impugnabili [in ragione del loro carattere semplicemente consultivo³]: sono però impugnabili, ma solo come «atti presupposti», attraverso l'impugnazione dell'avviso di accertamento, le risposte agli interPELLI disapplicativi, che come si diceva rimangono obbligatori.

Segnalazioni

Come rimarca la circolare, la soppressione delle tipologie «obbligatorie» di interpello è stata disposta a fronte dell'introduzione di alcuni obblighi di segnalazione da espletare nella dichiarazione dei redditi, la cui omissione è oggetto di apposite previsioni sanzionatorie amministrative.

Le segnalazioni riguardano in particolare:

- in alcuni casi, la semplice circostanza dell'avvenuta presentazione dell'istanza o meno [istanze per la prosecuzione del consolidato nazionale, per l'accesso al consolidato mondiale e per le istanze delle società non operative ed in perdita sistematica];
- in altri casi, alcune indicazioni più puntuali previste direttamente dalla norma [istanze in materia di detenzione di partecipazioni in Paesi a fiscalità privilegiata e di percezione di plusvalenze derivanti dalla cessione delle predette partecipazioni];
- in altri ancora, oltre alla circostanza che sia stata o meno presentata l'istanza di interpello, una serie di ulteriori elementi informativi individuati dal provvedimento di approvazione del Modello UNICO SC 2016 [istanze in materia di conversione di crediti in azioni; istanze ACE].

³ A supporto di queste considerazioni, l'Agenzia fa riferimento alla sentenza delle Corti costituzionale n. 191 del 14.6.2007.

Sanzioni

In sede di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo [D.Lgs. 24.9.2015, n. 158], come fa presente la circolare, il legislatore ha previsto le seguenti fattispecie sanzionatorie:

- **mancata presentazione dell'istanza obbligatoria** [art. 11, comma 2]: sanzione amministrativa compresa tra 2.000 e 21.000 euro, applicata in misura raddoppiata qualora l'amministrazione, in sede di accertamento, disconosca la spettanza della disapplicazione [D.Lgs. 18.12.1997, n. 471, comma 7-ter];
- **mancata segnalazione di elementi richiesti** [art. 8, commi 3-ter, 3-quater e 3-quinquies, D.Lgs. n. 471/1997]:
 - omissione o incompletezza della segnalazione riguardante le componenti di cui all'art. 47, comma 4, 68, comma 4, 87, comma 1, lett. c) e 89, comma 3, del TUIR: sanzione amministrativa pari al 10% dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti dal soggetto residente e non indicati, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro;
 - omissione o incompletezza della segnalazione riguardante la detenzione di partecipazione CFC, di cui all'articolo 167 del TUIR: sanzione pari al 10% del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato e imputabile nel periodo d'imposta, anche solo teoricamente, al soggetto residente in proporzione alla partecipazione detenuta, con un minimo di 1.000 euro e un massimo di 50.000 euro [per espressa previsione di legge, la sanzione nella misura minima si applica anche nel caso in cui il reddito della controllata estera sia negativo];
 - altre segnalazioni elencate sopra: sanzione fissa di importo compreso tra 2.000 e 21.000 euro.

Secondo quanto affermato nella circolare, nella prima ipotesi [mancata presentazione di istanza obbligatoria] deve ritenersi esclusa la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso da parte del contribuente che abbia già autonomamente provveduto a disapplicare la disposizione. Al contrario, nelle ipotesi successive di omessa comunicazione, secondo l'Agenzia «*il contribuente può (...) attivarsi per la correzione dell'errore e/o dell'omissione attivando l'istituto del ravvedimento operoso già entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera a-bis) del decreto legislativo 472 del 1997*».

29 giugno 2016

Fabio Carriolo