



STUDIO PASSARELLI Rag. Adriano

Commercialista - Revisore Contabile

Tributi – Lavoro - Società

Circolare informativa per la clientela

REVISIONE della DISCIPLINA degli INTERPELLI

In questa Circolare

- 1. Premessa**
- 2. Tipologie di interpello**
- 3. Regole procedurali**
- 4. Risposta all'istanza di interpello**
- 5. Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate 6 gennaio 2016**

Il D.Lgs. 156/2015 ha eretto il diritto di interpello del contribuente a principio statutario ed ha realizzato un importante processo di omogeneizzazione delle tipologie esistenti sul piano procedurale. Il Legislatore ha, infatti, ridisegnato la disciplina dell'interpello prevedendone quattro tipologie, ha uniformato le modalità procedurali accelerandone la tempestività ed ha generalizzato il principio del silenzio assenso in caso di mancata risposta nei termini da parte dell'Amministrazione finanziaria. Da ultimo il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 4 gennaio 2016 ha individuato le «Regole procedurali» del novellato istituto.

1. Premessa

Il D.Lgs. 156/2015, in attuazione della delega fiscale (L. 23/2014), ha operato una **profonda riforma dell'interpello** con la finalità di restituire all'istituto quella funzione di strumento di **dialogo privilegiato e qualificato** del contribuente con l'Amministrazione finanziaria. Nel tempo, infatti, la proliferazione delle tipologie di interpello (ciascuno inevitabilmente accompagnato da proprie regole procedurali) si è ben presto tradotta in un elemento di complicazione del sistema: l'esistenza di tipologie di interpello diverse, caratterizzate tutte da finalità differenti e regole applicative differenziate, ha finito per disorientare i contribuenti nella individuazione dello strumento da utilizzare realizzando un progressivo allontanamento dall'istituto. Ad acuirne le criticità ha, poi, concorso la creazione dei cosiddetti **interpelli «obbligatorii»** intendendosi per tali tutti quelli in cui il Legislatore contemplava l'obbligatorietà della presentazione della relativa istanza ai fini dell'ottenimento di un parere favorevole all'accesso ad un regime derogatorio (in talune ipotesi anche agevolativo) rispetto a quello legale, normalmente applicabile.

Nel dettare le **linee guida essenziali** l'art. 6, L. 23/2014 aveva individuato tre criteri direttivi:

- la tendenziale eliminazione delle **forme di interpello «obbligatorio»** che hanno finito per gravare i contribuenti di oneri maggiori rispetto al correlato beneficio, in termini di monitoraggio preventivo, per l'amministrazione finanziaria;
- l'omogeneità delle **tipologia di interpello** in vigore, avuto riguardo alle finalità e (soprattutto) alla eventuale tutela giurisdizionale ed alle regole procedurali applicabili,
- una maggiore **tempestività nella redazione dei pareri** quanto alla certezza dei tempi e quanto alla loro significativa riduzione (specialmente nelle ipotesi di richiesta di documentazione integrativa).

Con il D.Lgs. 156/2015, il Legislatore ha inteso segnare il passaggio da un sistema incentrato sulla necessità di una compiuta verifica amministrativa *ex ante* di determinate fattispecie ad uno basato sulla responsabilizzazione del contribuente, al quale è tendenzialmente riconosciuta la possibilità di verificare in autonomia la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per l'accesso a specifici regimi fiscali ovvero per la disapplicazione di determinate disposizioni antielusive. Il D.Lgs. 156/2015, quanto alle disposizioni in materia di interpello, può essere sinteticamente schematizzato come segue nella tabella riportata a pag. seg.

D.Lgs. 156/2015	
Art.	apporta significative modifiche all'art. 11, L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente)

1	finalizzate ad attribuire dignità di principio statutario al diritto di interpello in relazione a tutte le tipologie (comprese quelle diverse dall'interpello ordinario ivi originariamente contemplato) ed a rendere comuni le garanzie attualmente previste
Artt. 2-5	individuano le disposizioni procedurali disciplinando la legittimazione attiva, il contenuto dell'istanza, le regole dell'istruttoria e le ipotesi di inammissibilità
Art. 6	è specificamente dedicato al coordinamento con la successiva fase amministrativa ed eventualmente con quella giurisdizionale
Art. 7	contiene una serie di modifiche alle norme vigenti rese necessarie per coordinare le novità del decreto legislativo con il contesto normativo di riferimento
Art. 8	prevede un rinvio a successivi provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali per dettare eventuali ulteriori regole procedurali

2. Tipologie di interpello

Brevi considerazioni introduttive

Il Legislatore è intervenuto direttamente nel corpo dell'**art. 11, L. 212/2000**, rubricato «*Interpello del contribuente*» e contenente, fino alle modifiche intervenute, soltanto la disciplina dell'interpello ordinario. Il nuovo art. 11, L. 212/2000, ora rubricato «*Diritto di interpello*», nell'elevare il diritto di interpello al rango dei principi statutari e nel riconoscere garanzie comuni per tutti i tipi di istanze, innova significativamente la disciplina previgente, valorizza le peculiarità e l'autonomia delle diverse tipologie ad esso riconducibili ed **individua quattro tipologie di interpello**:

- **interpello ordinario,**
- **interpello probatorio,**
- **interpello anti-abuso,**
- **interpello disapplicativo.**

In ottemperanza alle linee guida dettate dalla L. 23/2014 è **stata eliminata l'obbligatorietà dell'interpello** la cui presentazione è **sempre facoltativa** fatta eccezione per quello **disapplicativo**: in ogni caso, anche la mancata presentazione dell'interpello disapplicativo non preclude al contribuente la possibilità di fornire la dimostrazione della sussistenza dei presupposti per la disapplicazione nelle successive fasi dell'accertamento amministrativo ovvero del contenzioso.

Interpello ordinario (art. 11, lett. a), L. 212/2000)

L'interpello ordinario si pone in linea di continuità con le precedenti disposizioni statutarie, arricchendole però di un profilo nuovo incentrato sulla qualificazione normativa della fattispecie concreta; **l'obiettiva incertezza** che legittima la proposizione dell'istanza di interpello viene, infatti, **declinata** nella lett. a) dell'art. 11, L. 212/2000 **in due modi tra loro complementari**:

- il primo presuppone, come per il passato, la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla «*corretta interpretazione delle disposizioni tributarie*» in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali (interpello «ordinario interpretativo»);

- il secondo, invece, dà rilievo all'obiettiva incertezza sulla «**corretta qualificazione**» della fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili (interpello «**ordinario qualificatorio**»).

Resta immutata, in altre parole, la natura dell'interpello «ordinario interpretativo»: in merito ad esso, il Legislatore delegato si è limitato a riformulare quanto già previsto nell'art. 11, L. 212/2000 confermandone il **carattere di interpello generale** attivabile in relazione a qualsiasi disposizione tributaria che si presenti obiettivamente incerta nella sua applicazione alla fattispecie concreta e personale. L'interpello «ordinario qualificatorio», viceversa, ha ad oggetto non la norma ma la **qualificazione** della **fattispecie** concreta di volta in volta in rilievo: la facoltà di presentazione di tale istanza, peraltro, presuppone in ogni caso l'esistenza di una obiettiva condizione di incertezza sulla qualificazione della fattispecie con la conseguenza che le fattispecie ricorrenti, se non caratterizzate da elementi di peculiarità o comunque di complessità, **non possono costituire oggetto di interpello «ordinario qualificatorio»**. Per espressa disposizione legislativa, inoltre, non rientrano nell'interpello «ordinario qualificatorio» le ipotesi incluse nell'alveo della **nuova procedura di ruling internazionale** né quelle riconducibili alla nozione di «nuovo investimento» di cui rispettivamente agli artt. 1 e 2, D.Lgs. 147/2015, per le quali è invece possibile attivare la procedura di interpello appositamente prevista.

La relazione governativa individua a titolo esemplificativo (e pertanto in via non esaustiva) alcune possibili fattispecie suscettibili di formare oggetto di interpello qualificatorio: ad es. la valutazione della sussistenza di un'azienda o di una stabile organizzazione estera ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni all'estero di imprese residenti di cui al nuovo art. 168-ter, D.P.R. 917/1986 o la riconducibilità di una determinata spesa alla categoria delle spese di pubblicità ovvero di rappresentanza. L'interpello «ordinario» in ogni caso non può avere ad oggetto accertamenti di tipo tecnico né accertamenti di fatto (ad es., operazioni di classamento, calcolo della consistenza e dell'estimo catastale oppure l'accertamento della natura illecita di un provento). Non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza, ai sensi del successivo co. 4, art. 11, L. 212/2000, qualora l'Amministrazione finanziaria abbia compiutamente fornito la soluzione interpretativa per fattispecie corrispondenti a quelle prospettate dal contribuente mediante circolare, risoluzione, istruzioni o note resi pubblici (art. 5, co. 2, L. 212/2000).

Interpello probatorio (art. 11, lett. b), L. 212/2000)

La seconda forma di interpello è quella probatoria con cui si chiede all'**Amministrazione finanziaria** un **parere** sulla **sussistenza delle condizioni** e la **valutazione dell'idoneità** degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di un particolare regime fiscale derogatorio rispetto a quello normalmente applicabile. Tale richiesta, stante l'ampiezza della formula utilizzata dalla disposizione (che fa riferimento generale ai «*regimi fiscali*») e stante l'effetto di generare una fisiologica «anticipazione» della valutazione che ordinariamente l'Amministrazione finanziaria svolge in sede di accertamento, può essere inoltrata solo nei casi espressamente previsti ossia quelli contenenti l'esplicito richiamo all'interpello di cui all'art. 11, lett. b), L. 212/2000. La presentazione dell'interpello probatorio, così come per tutte le altre forme di interpello ad esclusione dell'interpello disapplicativo, non è obbligatoria; tuttavia alla sua facoltatività l'art. 7, D.Lgs. 156/2015 accompagna l'introduzione di un apposito onere di segnalazione in dichiarazione dei redditi nel caso in cui l'istanza non sia stata presentata o, qualora sia stata presentata, non abbia

ricevuto risposta favorevole: in tali ipotesi la mancata segnalazione nella dichiarazione dei redditi è punita con l'irrogazione di una sanzione amministrativa (si veda anche il nuovo art. 8, co. 3-quinquies, D.Lgs. 471/1997 introdotto dall'art. 15, co. 1 lett. h) n. 4, D.Lgs. 158/2015 relativo alle sanzioni applicabili in caso di mancata segnalazione in dichiarazione delle tipologie di interpelli probatori). La categoria degli interpelli probatori è particolarmente ampia e sono ad essa riconducibili diverse tipologie di istanze già previste nell'ordinamento; si veda in tal senso la tabella che segue.

PREESISTENTI FATTISPECIE CHE RIENTRANO NELL'INTERPELLO PROBATORIO	
Art. 11, co. 13, L. 413/1991	istanze tese a fornire, in reazione alle operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Paesi black list, la dimostrazione delle condizioni esimenti previste dall'art. 110, Tuir
Art. 167, Tuir	istanze concernenti la normativa in tema di CFC tese a fornire la dimostrazione delle condizioni previste dal co. 5, art. 167, Tuir
Art. 113, Tuir	istanze presentate dagli enti creditizi per chiedere di non applicare il regime proprio della PEX alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, nel rispetto delle disposizioni di vigilanza per le banche emanate dalla Banca d'Italia
Art. 124, Tuir	istanze per la continuazione del consolidato domestico, presentate in occasione di operazioni straordinarie generalmente interruttrive del medesimo, tese a verificare che, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, permangano tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli artt. 117 e seg., Tuir ai fini dell'accesso al regime
Art. 132, Tuir	istanze per l'accesso al consolidato mondiale
Art. 30, L. 724/1994	istanze presentate dalle società che possiedono i requisiti per essere considerate «non operative»
Art. 1 D.L. 201/2011	istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE in presenza di operazioni potenzialmente suscettibili di comportare indebite duplicazioni del beneficio
<i>Tali fattispecie sono espressamente indicate nella relazione governativa.</i>	

Interpello anti-abuso (art. 11, lett. c), L. 212/2000)

La terza tipologia di interpello è quella **anti abuso** di cui all'art. 11, lett. c), L. 212/2000: tale interpello assorbe le fattispecie disciplinate dall'abrogato art. 21, L. 413/1991 e consente di richiedere un parere se le operazioni da realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis, L. 212/2000, introdotto dal D.Lgs. 128/2015.

Il nuovo interpello antiabuso risponde ad una duplice finalità:

- **risponde alla sopraggiunta necessità di raccordare** l'istituto dell'interpello alla concomitante evoluzione che ha interessato l'abuso del diritto (*Sul nuovo abuso del diritto si rinvia a M. Doglio, Abuso del diritto codificato nel sistema tributario, in La circolare della settimana fiscale, 2015, pagg. 30 e segg.*);
- **intende ricomporre la passata frammentazione** normativa, nella quale le istanze antielusive risultavano regolate da una norma superata dagli eventi (quali la soppressione del Comitato consultivo per le norme antielusive) oltre che disallineata sul piano del procedimento rispetto alle altre tipologie di istanze.

La collocazione sistematica nel nuovo art. 11, L. 212/2000 consente, pertanto, di **estendere** alle istanze antiabuso **tutte** le **disposizioni comuni** in materia di procedimento di interpello, contenuto dell'istanza, istruttoria procedimentale e forme di tutela del contribuente. Il Legislatore, inoltre, ha confermato quanto già previsto secondo cui tale interpello può essere presentato anche per conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in relazione alle ipotesi di interposizione di cui al co. 3, art. 37, D.P.R. 600/1973. Differentemente dal passato, viceversa, sono state escluse dal suo ambito le istanze riferite ai costi *black liste* quelle relative alla qualificazione di specifiche spese tra gli oneri di pubblicità o rappresentanza: le prime dovranno essere presentate nella forma dell'interpello disapplicativo (su cui *infra*) mentre le seconde nella forma dell'interpello ordinario qualificatorio (*ante*).

Interpello disapplicativo (art. 11, co. 2, L. 212/2000)

L'**ultima fattispecie** è quella dell'**interpello disapplicativo** prevista dal co. 2, art. 11, L. 212/2000 che sostituisce l'istanza finora prevista dall'art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973: con questa istanza il contribuente può richiedere un parere circa la **sussistenza** delle **condizioni** che **legittimano** la **disapplicazione di norme tributarie** allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitando deduzioni, detrazioni e crediti di imposta. L'interpello disapplicativo è l'unica tipologia di interpello **obbligatorio** trattandosi di istanza preposta a presidiare disposizioni tendenzialmente di carattere elusivo, quali ad es. la disciplina del riporto perdite ai sensi dell'art. 84, Tuir ovvero a seguito di fusione *ex art. 172, Tuir* oppure in merito al **dividend washing** di cui all'art. 109, Tuir: l'obbligatorietà di tale tipologia di interpello si ritiene giustificata dal maggiore beneficio che trae l'Amministrazione finanziaria in termini di **monitoraggio preventivo**. L'obbligatorietà di tale interpello è, però, in quale modo «affievolita» dal contenuto del secondo periodo del co. 2 dell'art. 11 citato. È ivi previsto, infatti, che la mancata presentazione dell'istanza di interpello non pregiudica la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione anche nelle successive fasi «dell'**accertamento** in sede **amministrativa e contenziosa**». Differentemente dalle altre tipologie di interpello, il Legislatore ha previsto che l'eventuale risposta negativa, possa essere oggetto di impugnazione «differita» ossia unitamente al ricorso avverso il successivo atto impositivo. Le risposte alle istanze di interpello di cui all'art. 11, L. 27 luglio 2000, n. 212 non sono impugnabili salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del co. 2 del medesimo art. 11 avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo (art. 6, co. 1, D.Lgs. 156/2015). La tutela giurisdizionale relativa agli effetti deteriori provocati da una risposta sfavorevole è, pertanto, «spostata in avanti» ossia riferita non più al parere negativo espresso dall'Amministrazione finanziaria bensì al successivo atto impositivo ad esso funzionalmente e causalmente collegato.

La **mancata presentazione** dell'**istanza di interpello** disapplicativo, peraltro, comporta, ai sensi del nuovo co. 7-ter, art. 11, D.Lgs. 472/1997, l'applicazione della **sanzione da 2 mila a 21 mila euro eventualmente raddoppiabile** nel caso in cui fosse disconosciuta la legittimità della disapplicazione. Come anticipato in precedenza, il Legislatore (art. 7, D.Lgs. 156/2015) ha escluso definitivamente dall'alveo dell'interpello disapplicativo, quindi obbligatorio, le richieste di parere in materia di Ace e di società «non operative» riconducendoli nella sfera dell'interpello probatorio. Tale esclusione deve essere ravvisata nella natura intrinseca di tali tipologie di interpello in quanto, rispettivamente, il primo ha lo scopo di conoscere il parere circa la possibilità di disapplicare una norma che potrebbe risultare lesiva della sfera giuridica del contribuente, mentre il secondo ha lo scopo di conoscere il parere circa l'idoneità di certi elementi a provare l'esistenza di certe condizioni per accedere a determinati regimi fiscali.

3. Regole procedurali

Premessa

Sotto la disciplina previgente le diverse tipologie di interpello erano disseminate in vari provvedimenti normativi ed erano caratterizzate ciascuna da una propria peculiare disciplina. Con il D.Lgs. 156/2015, viceversa, il procedimento di interpello trova una sua **unitaria sistemazione normativa** (art. 11, L. 212/2000) e regole omogenee per la presentazione e trattazione delle istanze. L'intervento legislativo realizza, in tal modo, l'indirizzo di uniformare le tipologie di interpello secondo le indicazioni contenute nella L. delega (L. 23/2014).

Legittimazione e presupposti (art. 2, D.Lgs. 156/2015)

L'art. 2, co. 1, D.Lgs. 156/2015, recependo indicazioni consolidate nella prassi ministeriale, prevede che possano presentare l'interpello **tutti i contribuenti**, anche non residenti, compresi i soggetti che, in base alla legge, sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti o sono tenuti, insieme con questi o in loro luogo, all'adempimento di obbligazioni tributarie quali i **sostituti** ed i **responsabili di imposta**. L'istante, peraltro, deve essere titolare di un interesse personale alla soluzione del caso concreto prospettato. Quanto al requisito temporale, il co. 2, art. 2, D.Lgs. 156/2015 prevede, con riferimento a tutte le tipologie di istanze, che l'interpello debba essere **in ogni caso preventivo**: le istanze, pertanto, devono essere presentate prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione e, per i tributi non dichiarativi, prima del compimento della condotta oggetto di richiesta di chiarimenti.

Contenuto delle istanze ed istruttoria successiva (artt. 3 e 4, D.Lgs. 156/2015)

L'art. 3, co. 1, D.Lgs. 156/2015 prevede, quanto al contenuto, che le istanze debbano espressamente fare riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria di **individuare agevolmente le richieste ascrivibili al diritto di interpello** ex art. 11, L. 212/2000 differenziandole da altri tipi di istanze.

L'istanza deve contenere:

1. i **dati identificativi** (comprensivi del codice fiscale) dell'istante o del suo rappresentante legale (in caso di persona giuridica);
2. l'**indicazione della tipologia** di istanza tra quelle previste nei co. 1 e 2 dell'art. 11, L. 212/2000;
3. la **circostanziata e specifica descrizione della fattispecie**;
4. le **specifiche disposizioni** di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
5. l'**esposizione**, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta;
6. l'**indicazione del domicilio** o dei **recapiti** anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario;
7. la **sottoscrizione dell'istante** o del suo **legale rappresentante** o del procuratore incaricato (in tal caso la procura deve risultare dall'istanza stessa).

I **dati identificativi** dell'istante (lett. a) e la **circostanziata e specifica descrizione** della fattispecie (lett. c) sono gli unici elementi richiesti a pena di inammissibilità (*ex art. 5, D.Lgs. 156/2015 su cui infra*) e costituiscono dunque il **contenuto minimo necessario**: tutti gli altri requisiti possono essere regolarizzati secondo le modalità previste dal co. 3, art. 3, D.Lgs. 156/2015. Tale regolarizzazione, più specificamente, deve essere effettuata entro 30 giorni dalla ricezione dell'invito da parte dell'Ufficio ad integrare i dati che si assumono carenti: la richiesta di regolarizzazione interrompe i termini per la risposta che ricominciano a decorrere dal giorno in cui le eventuali carenze sono regolarizzate; la mancata regolarizzazione nei termini previsti costituisce ulteriore **ipotesi di inammissibilità** dell'istanza. All'istanza deve essere allegata ogni documentazione utile alla soluzione del caso prospettato, salvo quella già in possesso dell'Amministrazione finanziaria; nei casi in cui la risposta presupponga accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'Amministrazione procedente, devono essere altresì allegati i pareri resi dall'Ufficio competente. Tale onere «costituisce espressione del principio collaborativo che impronta la disciplina dell'interpello e corrisponde all'interesse del contribuente ad ottenere la risposta dell'amministrazione in tempi rapidi» (così relazione governativa al D.Lgs. 156/2015, pag. 10). L'**Amministrazione finanziaria**, quando non è possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, **può chiedere (una sola volta) all'istante di integrare la documentazione presentata**: in tale ipotesi il **parere** deve essere reso **entro 60 giorni** dalla ricezione della documentazione integrativa. A differenza della disciplina previgente, pertanto, in caso di richiesta di documentazione integrativa il termine per la risposta (60 giorni) è più breve del termine previsto in generale dall'art. 11, L. 212/2000 (90 o 120 giorni) e ciò dà ulteriore e più compiuta attuazione al principio di maggiore tempestività nella redazione dei pareri in conformità ai criteri indicati nella L. 23/2014. La mancata presentazione della documentazione richiesta entro il termine di un anno comporta rinuncia all'istanza di interpello; in tal caso resta ferma la facoltà di presentare una nuova istanza ove ricorrano i presupposti (art. 4, D.Lgs. 156/2015).

Cause di inammissibilità (art. 5 D.Lgs. 156/2015)

L'art. 5, D.Lgs. 156/2015 contiene la tipizzazione delle ipotesi di inammissibilità delle istanze di interpello. Le **istanze di interpello sono inammissibili** se:

1. sono **prive dei dati identificativi** dell'istante o non riportano la **circostanziata e specifica descrizione della fattispecie**,

2. sono **prive del carattere di preventività** di cui all'art. 2, co. 2, D.Lgs. 156/2015,
3. **non ricorrono** per gli **interpelli ordinari** (interpretativi e qualificatori) le obiettive condizioni di incertezza,
4. **hanno ad 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,
5. **vertono su materie oggetto delle procedure espressamente escluse dalla disciplina** comune degli interpelli contenuta nell'art. 11, L. 212/2000, ossia il ruling per le imprese con attività internazionale e l'interpello sui nuovi investimenti nel territorio dello Stato,
6. **vertono su questioni** per le quali **sono state già avviate attività di controllo** alla data di presentazione dell'istanza,
7. il **contribuente**, invitato ad integrare i dati che si assumono carenti, non provvede alla regolarizzazione entro 30 giorni.

In merito all'inammissibilità prevista dalla lett. f), il riferimento alle «*attività di controllo*», secondo la relazione governativa, «deve essere interpretato in senso ampio e comprende anche l'avvenuta presentazione di istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale, in autotutela, nonché le attività di accertamento tecnico di competenza dell'amministrazione procedente»: a tal fine, peraltro, ciò che rileva è che alla data di presentazione dell'istanza di interpello il contribuente sia stato portato formalmente a conoscenza dell'avvio dell'attività di controllo.

4. Risposta all'istanza di interpello

Termini ed effetti (art. 11, co. 3, L. 212/2000)

Nel generale contesto di revisione della disciplina degli interpelli, un intervento particolarmente rilevante attiene ai tempi di risposta. Per l'interpello ordinario (interpretativo o qualificatorio) la nuova tempistica di 90 giorni si traduce in una riduzione dei tempi di lavorazione in precedenza pari a 120 giorni; per le altre tipologie di istanze (per alcune delle quali nella disciplina previgente non era previsto un tempo massimo di lavorazione, con inevitabile pregiudizio della certezza del rapporto tributario), invece, è previsto il **termine perentorio di 120 giorni**. Per l'effetto, i tempi di lavorazione degli interpelli antiabuso, ora di 120 giorni, si riducono rispetto al passato ove, per effetto della procedura di «*previa diffida*», il silenzio-assenso si formava dopo 150 giorni; i tempi relativi agli interpelli disapplicativi, viceversa, diventano di 120 giorni a fronte del termine di 90 giorni precedentemente previsto nell'art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973. La riduzione dei termini e l'espressa previsione legislativa della loro perentorietà rispecchiano l'obiettivo dichiarato dal legislatore delegante di garantire maggiore tempestività nella redazione dei pareri: poco comprensibile, in tale contesto, è pertanto la persistenza di termini disomogenei (90 o 120 giorni) in dipendenza della tipologia di interpello. Qualora la risposta non sia comunicata entro tali termini si forma il silenzio-assenso in ordine alla soluzione prospettata dal contribuente. Il sistema previgente prevedeva invece la regola del silenzio-assenso soltanto per gli interpelli ordinari (anche di tipo disapplicativo): l'istituto del silenzio-assenso viceversa diventa ora la **regola generale** per qualsiasi tipologia di interpello. La previsione generalizzata del silenzio-assenso è sicuramente una degli aspetti più innovativi dell'intervento legislativo e deve essere valutata positivamente perché, oltre ad assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, garantisce uniformità di trattamento tra le diverse tipologie di istanze. Quanto agli effetti il co. 3 dell'art. 11, L. 212/2000

conferma che la risposta vincola l'Amministrazione finanziaria con riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente e determina la nullità di qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emesso in difformità di essa; rispetto alla previgente disciplina, però, il Legislatore ha esteso tale carattere vincolante per l'Amministrazione finanziaria «ad ogni suo organo» compresi, pertanto, quelli ausiliari: per effetto della nuova disposizione, in altre parole, la presenza di una risposta favorevole preclude anche ai verificatori della GdF e dell'Agenzia delle Entrate di formulare rilievi nel p.v.c. emesso in esito ad accessi, ispezioni o verifiche, laddove le medesime questioni siano già state oggetto di un vaglio favorevole in sede di risposta all'istanza salvo che nel corso dell'indagine non siano emersi elementi che alterano il quadro rappresentato dal contribuente. Il citato co. 3, da ultimo prevede che l'efficacia della risposta si estende **anche ai comportamenti successivi** del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto dell'istanza (cd. *roll-forward*) salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione finanziaria: l'**eventuale revirement** è efficace esclusivamente con riferimento ai **comportamenti futuri** dell'istante (restano ovviamente fermi gli effetti già prodotti dalla risposta resa nei confronti del contribuente che si è adeguato, con la conseguenza che se il comportamento è stato già posto in essere nessun rilievo potrà essere mosso al contribuente istante né per quanto attiene al tributo né per quanto concerne sanzioni ed interessi).

Il co. 5, art. 11, L. 212/2000 conferma che la presentazione dell'istanza di interpello **non produce** alcun **effetto sulle ordinarie scadenze** degli adempimenti previsti dalle norme tributarie e, parimenti, non influisce sulla decorrenza dei termini di decadenza né comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione. Il co. 6 del medesimo art. 11 rispecchia la precedente formulazione con una novità rispetto al passato; è, infatti, ora previsto che, anche nei casi di pubblicazione della risposta sotto forma di circolare o risoluzione, resta ferma «*la comunicazione della risposta ai singoli istanti*»: tale accorgimento è giustificato da **esigenze di «garanzie del contribuente»** al quale deve consentirsi di individuare il momento a partire dal quale si producono gli effetti della risposta all'interpello (relazione governativa, pag. 8).

Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso

L'art. 6, D.Lgs. 156/2015, al fine di superare le **incertezze** sorte nella giurisprudenza **circa l'impugnabilità** o meno delle risposte alle istanze di interpello, prevede espressamente che **tali risposte «non sono impugnabili»**; unica eccezione è prevista (come già rilevato) per l'**interpello disapplicativo**, la cui risposta può essere **impugnata in sede di ricorso** proposto avverso il **successivo atto impositivo**: si tratta peraltro di una forma di **tutela differita** restando, comunque, preclusa la possibilità di impugnare direttamente ed immediatamente la risposta all'interpello. Nel co. 2 del medesimo art. 6, seguendo il modello adottato nell'art. 10-bis, L. 212/2000 per le operazioni abusive, il Legislatore ha previsto che qualora sia stata fornita risposta alle istanze di interpello disapplicativo, l'indebita fruizione di deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive del contribuente, deve essere contestata con **atto separato preceduto, a pena di nullità**, dalla notifica di una **richiesta di chiarimenti** da fornire entro il termine di **60 giorni**: l'atto impositivo, in tal caso, «è *specificamente motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente*». Da ultimo, a conferma della natura di meri pareri delle risposte ad interpello, che non comportano preclusioni in ordine alla possibilità di fornire la dimostrazione richiesta dalla legge anche nelle successive fasi di accertamento e contenzioso (art. 11, co. 2, L. 212/2000), il co. 3 dell'art. 6 citato ribadisce che rispetto ai dati, notizie ed alle

informazioni fornite dal contribuente non trovano applicazione gli artt. 32, co. 4, D.P.R. 600/1973 e 52, co. 5, D.P.R. 633/1972 secondo cui la documentazione richiesta dall'Amministrazione finanziaria e non prodotta dal contribuente non potrebbe essere presa in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. L'art. 7, D.Lgs. 156/2015, infine, contiene le modifiche e le abrogazioni necessarie per coordinare la revisione generale della disciplina degli interpelli illustrata finora con il contesto normativo di riferimento (si veda relazione governativa, pagg. 13-16).

5. Provvedimento direttore Agenzia delle Entrate 6 gennaio 2016

Con provvedimento del 4 gennaio 2016 n. 27, l'Agenzia delle Entrate, in attuazione di quanto previsto nell'art. 8, D.Lgs. 156/2015, ha fornito le relative indicazioni operative.

Competenza degli Uffici

Il provvedimento, quanto alla competenza degli Uffici, opera una tendenziale «regionalizzazione» degli interpelli:

- le **istanze relative ai tributi erariali** (ossia quelli gestiti dall'Agenzia delle Entrate), indipendentemente dalla tipologia, devono essere presentate alla Direzione regionale competente in funzione del domicilio fiscale del contribuente;
- le **istanze riguardanti** l'imposta ipotecaria dovuta per gli **atti di natura non traslativa**, le tasse ipotecarie, i tributi speciali catastali e quelle riguardanti disposizioni o fattispecie catastali vanno presentate alla Direzione regionale a cui appartiene l'Ufficio competente ad applicare la norma oggetto di interpellato;
- le **istanze formulate** da una **stabile organizzazione** di un soggetto non residente devono essere presentate alla Direzione regionale competente in relazione al domicilio fiscale della stabile organizzazione.

Costituiscono **eccezioni** alla «regola» della regionalizzazione, le richieste formulate

- dai soggetti di **più rilevante dimensione** (ovvero le imprese con volume di affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro);
- da **Amministrazioni centrali dello Stato**, enti pubblici a rilevanza nazionale;
- da soggetti **non residenti** (indipendentemente dalla nomina di un rappresentante fiscale in Italia o dalla circostanza che assolvano gli obblighi in materia di Iva direttamente.

Per le istanze formulate da tali soggetti la competenza è in capo

- alla Direzione centrale normativa con riferimento ai tributi erariali;
- alla Direzione centrale catasto, cartografia e pubblicità immobiliare in riferimento all'imposta ipotecaria dovuta per gli atti di natura non traslativa, alle tasse ipotecarie, ai tributi speciali catastali ed a quelle disposizioni di natura catastale che presentino oggettiva incertezza applicativa.

Ulteriore eccezione, ma solo in **via transitoria**, è prevista per la gestione delle istanze antiabuso (art. 11, co. 1, lett. c), L. 212/2000): fino al 31 dicembre 2017 tali istanze dovranno essere presentate direttamente alla Direzione centrale normativa indipendentemente dai requisiti dimensionali o dalla residenza del contribuente che presenta l'istanza. Qualora l'istanza sia presentata ad **Ufficio diverso** da quello competente, essa è **trasmessa tempestivamente all'Ufficio competente**: in tal caso il termine per la risposta inizia a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'Ufficio competente e di tale data è, comunque, **fornita notizia** al contribuente.

Modalità di presentazione e di risposta

Il provvedimento individua **tra le modalità di presentazione consentite**:

- la **consegna a mano**;
- la **spedizione postale** con avviso di ricevimento;
- la **trasmissione tramite Pec**;
- l'**invio tramite posta elettronica ordinaria**, ma per i soli soggetti non residenti che non si avvalgano di un domiciliatario nel territorio dello Stato.

La risposta all'istanza di interpello deve essere «scritta e motivata» ed «è notificata o comunicata all'istante» entro i termini previsti dall'art. 11, co. 3, L. 212/2000: la risposta si intende notificata o comunicata al momento della ricezione da parte del contribuente. È, peraltro, espressamente previsto che le notificazioni e comunicazioni dirette ai contribuenti obbligati a dotarsi di un indirizzo Pec (ai sensi D.P.R. 68/2005) nonché ai contribuenti che, pur non essendo obbligati, indicano nell'istanza un indirizzo Pec, «sono preferibilmente effettuate attraverso tale canale».