

A

ATTUALITÀ

## Le diverse forme di interpello

Emanuele Rossi, *Dottore commercialista e revisore contabile in Albano Laziale (RM)*  
*Componente della Commissione diritto societario dell'ODCEC di Roma*

Di tutti gli strumenti di dialogo previsti dal nostro ordinamento tributario, il più raffinato è certamente l'interpello. Tale istituto, visto non particolarmente bene da molti professionisti, in quanto ritenuto un mezzo di auto-segnalazione nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria, consiste nella presentazione di un'istanza all'Agenzia delle Entrate, al fine di conoscere il pensiero della stessa riguardo ad un determinato caso concreto prospettato.

Esistono diverse forme d'interpello, o meglio diverse fonti giuridiche che ne disciplinano il contenuto, a seconda dello scopo per il quale l'istanza viene presentata. Il diverso scopo perseguito, consente di suddividere tra istanze cosiddette:

- preventive/antielusive;
- interpretative;
- disapplicative.

Nel prosieguo, ci si soffermerà su ciascuna delle tre tipologie sopra evidenziate, analizzando in particolare l'ultima fattispecie, sulla scorta delle recenti pronunce di prassi e giurisprudenza che hanno interessato l'argomento.

### L'interpello preventivo/antielusivo

Prima di procedere, è bene sottolineare il fatto che ciascuna forma di interpello, viene disciplinata da una norma specifica, la quale rimanda per le disposizioni attuative, ad un successivo decreto di natura ministeriale.

Nello specifico, l'interpello cosiddetto preventivo, viene disciplinato dall'art. 21 della L. n.

Pezzo tratto dalla relazione tenuta in data 28 aprile 2009, al Convegno organizzato dall'ODCEC di Roma, intitolato "Attività di controllo degli uffici dell'Agenzia delle Entrate - Metodologie d'accertamento".

413 del 30 dicembre 1991, il quale rimanda per le disposizioni attuative, al D.M. 13 giugno 1997. Da una combinata lettura delle due disposizioni, si evince innanzi tutto l'ambito applicativo di tale forma di interpello, ovvero:

- fattispecie di cui agli artt. 37, comma 3, e 37-bis del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973;
- inquadramento di talune spese fra quelle di pubblicità, ovvero fra quelle di rappresentanza;
- corretto trattamento tributario da riservare, ai componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con Paesi aventi un regime fiscale privilegiato.

Riguardo al primo punto, l'interpello può essere presentato al fine di conoscere il preventivo parere dell'Amministrazione, riguardo a casi di imputazione di redditi di cui appaiono titolari altri soggetti (art. 37, comma 3), ovvero stipulazione di atti negoziali di cui al comma 3 dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 (trasformazioni, fusioni, eccetera). Particolare interesse desta la seconda casistica, soprattutto alla luce del recente dibattito, nato intorno al sottile filo che distingue l'elusione, dall'abuso del diritto. Come noto, il recente orientamento della Corte di Cassazione<sup>(1)</sup>, è per l'immanenza all'interno del nostro ordinamento, di un principio di rango costituzionale, volto a contrastare l'abuso del diritto perseguito da taluni contribuenti. In particolare, secondo tale orientamento, prevenendo l'art. 53 della Costituzione, il concorso alla spesa pubblica, secondo un principio di capacità contributiva (comma 1) e di progressività dell'imposizione (comma 2), l'operato del

<sup>(1)</sup> Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con le tre recenti sentenze nn. 30055, 30056 e 30057 del 2 dicembre 2008, depositate il 23 dicembre 2008.

contribuente può essere contestato, ogni qual volta celi un indebito risparmio d'imposta, scaturito da un uso distorto delle norme. Ciò in quanto tali comportamenti scorretti, provocano un danno all'intera collettività, sotto forma di minori entrate erariali.

Ad un primo impatto, l'orientamento mostrato dalla Cassazione, sembra non divergere molto dalla norma a matrice antielusiva, di cui al comma 1 dell'art. 37-bis<sup>(2)</sup>. Ciononostante la differenza è notevole, in quanto mentre il disconoscimento dei comportamenti antielusiivi individuati dalla norma, è circoscritto alle fattispecie di cui al comma 3 dell'art. 37-bis (trasformazioni, fusioni, scissioni, eccetera) e prevede specifiche garanzie a tutela del contribuente (ci riferiamo, in particolare, all'obbligo in capo all'Agenzia, di richiedere informazioni prima di emanare l'avviso di accertamento, e all'obbligo in capo all'agente della riscossione, di non iscrivere il 50 per cento delle maggiori imposte accertate se non dopo le statuizioni di primo grado)<sup>(3)</sup>, così non è per un avviso di accertamento fondato su un principio di abuso del diritto, così come inteso dalla Corte di Cassazione. L'argomento, per complessità, merita di essere affrontato a parte, così da rinviare ad altra sede una sua più esaustiva trattazione.

Riguardo alla seconda casistica di interpello prevista dall'art. 21 della L. n. 413/1991, ovvero il parere richiesto circa la classificazione di alcune spese, tra quelle di pubblicità, ovvero quelle di rappresentanza, tale opportunità è venuta del tutto meno, con l'entrata in vigore dell'art. 1, comma 33, lettera p), della L. n. 244 del 24 dicembre 2007 (Finanziaria 2008), la quale, riscrivendo il contenuto del comma 2 dell'art. 108 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, Tuir, ha stabilito precise regole ai fini dell'individuazione delle spese di rappresentanza<sup>(4)</sup>.

Infine, la terza casistica prevede la richiesta di parere in merito ad operazioni intercorse con

(2) Il quale dispone: "Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti".

(3) A riguardo, art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, commi 5 e 6.

(4) Per maggiori informazioni, si rimanda al contenuto del decreto attuativo, D.M. 19 novembre 2008, pubblicato in G.U. il 15 gennaio 2009 (in "fiscalitax online").

società domiciliate in Paesi con regimi fiscali privilegiati. Come noto, il comma 10 dell'art. 110 del Tuir, prevede l'indeducibilità di tali componenti negativi di reddito; *impasse* che può essere superata, con un parere favorevole concesso dall'Amministrazione, dietro istanza di interpello, presentata ai sensi dell'art. 21 della L. n. 413/1991.

Riguardo alle modalità operative di proposizione dell'interpello in esame, l'istanza va rivolta all'"Agenzia delle Entrate - Direzione centrale Normativa e Contenzioso", e spedito in plico raccomandato A.R., alla Direzione regionale competente dell'Agenzia delle Entrate (di seguito, DRE), in ragione del domicilio fiscale della società istante. Di fondamentale importanza, e a pena di inammissibilità dell'istanza, è l'esposizione del caso concreto, e della soluzione prospettata, così da poter permettere il meccanismo di silenzio-assenso, di cui si dirà *infra*.

Infine, per quanto riguarda i tempi di risposta, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito<sup>(5)</sup> che a seguito della soppressione del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive<sup>(6)</sup>, l'iter decisionale avviene interamente in capo all'Agenzia delle Entrate: nello specifico, l'Agenzia è tenuta a pronunciarsi entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza alla DRE. Ove ciò non avvenisse, il contribuente può presentare una diffida ad adempiere, seguendo le medesime modalità operative valide ai fini della presentazione dell'interpello. Decorso 60 giorni dalla diffida ad adempiere, nel caso l'Agenzia non si fosse ancora pronunciata, vale il cosiddetto silenzio-assenso, ovvero si è da ritenersi che l'Agenzia concordi con la soluzione prospettata dal contribuente nell'istanza. Da ultimo giova ricordare che a seguito delle modifiche portate dal D.L. anti crisi<sup>(7)</sup>, 28 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 (testo coordinato in "fiscalitax online") per le imprese di rilevanti dimensioni (volume di affari non inferiore a 300 milioni di euro), viene introdotto l'obbligo di presentare qualsiasi forma di interpello, seguendo la procedura di cui al D.M. 13 giugno 1997. In pratica, per tali

(5) Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2009 (in "fiscalitax online").

(6) Soppressione avvenuta per effetto dell'art. 29, commi 3 e 4, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con L. 4 agosto 2006, n. 248.

(7) Art. 27 del D.L. n. 185/2008.

soggetti viene uniformata la gestione dei diversi tipi di interpello (preventivo, interpretativo, disapplicativo), prevedendo l'applicazione unicamente della disciplina di cui all'art. 21 della L. n. 413/1991. Con un'aggravante non di poco conto: viene infatti stabilita la nascita di un apposito nucleo all'interno del-

l'Agenzia delle Entrate, dedito al controllo del rispetto delle risposte fornite alle istanze di interpello presentate dalle imprese di maggiori dimensioni (almeno in questi casi, quindi, non è certo fuori luogo parlare di auto segnalazione ...).

Ricapitolando:

Ambito applicativo	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Artt. 37, comma 3, e 37-bis del D.P.R. n. 600/1973;</li> <li>- Pubblicità - rappresentanza;</li> <li>- Operazioni intercorse con Paesi <i>black list</i> (art. 110 del Tuir, comma 10).</li> </ul>
Come va presentato	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rivolto all' "Agenzia delle Entrate - Direzione centrale Normativa e Contenzioso";</li> <li>- Spedito in plico alla Direzione regionale competente (domicilio richiedente);</li> <li>- <b>Esponendo caso concreto e soluzione prospettata.</b></li> </ul>
Tempo di risposta	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 120 giorni dalla data di presentazione dell'istanza alla DRE;</li> <li>- Decorsi ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere;</li> <li>- Vale il cosiddetto <b>silenzio-asenso.</b></li> </ul>

### L'interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000

Tale forma di interpello, nata con il fine di rendere edotto il contribuente, circa la corretta interpretazione di norme, caratterizzate da obiettive condizioni di incertezza, ha subito una sorta di evoluzione nel corso del tempo, tale per cui ne è stato diverse volte richiamato l'uso da parte dello stesso legislatore, per fini diversi da quelli per i quali era stato inizialmente introdotto. Accanto al puro fine interpretativo, infatti, ne viene oggi prevista l'applicazione in merito ad altre due fattispecie:

- concessione di agevolazioni (esempio, *bonus aggregazioni ex Finanziaria 2007*);
- disapplicazione della normativa di sfavore, relativa alle *controlled foreign companies* (artt. 167 e 168 del Tuir).

In particolare, ci si vuole soffermare sull'ultima. Come noto, ai sensi degli artt. 167 e 168 del Tuir, una società che detiene delle partecipazioni di controllo e/o di collegamento in società domiciliate in Paesi aventi un regime fiscale privilegiato, è tenuta a tassare per trasparenza i redditi prodotti da queste, indipenden-

temente da una loro effettiva percezione. Tale norma di sfavore può essere disapplicata, quando in via preventiva il contribuente dimostri alternativamente all'Amministrazione, mediante un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'art. 11 della L. n. 212 del 27 luglio 2000, che:

- la partecipata svolge un'effettiva attività commerciale;
- dalla partecipazione, non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

Quello che colpisce, è il fatto che la richiesta di disapplicazione debba essere fatta mediante un'istanza di interpello, a natura prettamente "interpretativa", piuttosto che mediante una di tipo "preventivo" (art. 21 della L. n. 413/1991), o ancora meglio una di tipo "disapplicativo" (comma 8 dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973). Ciò a conferma del fatto che vi sono, ad oggi, delle incongruenze nella disciplina dell'interpello, già avvertite dal legislatore con una modifica (quella concernente le grandi imprese, esposta sopra), che sembra

anticipare una più ampia riforma dell'istituto in questione.

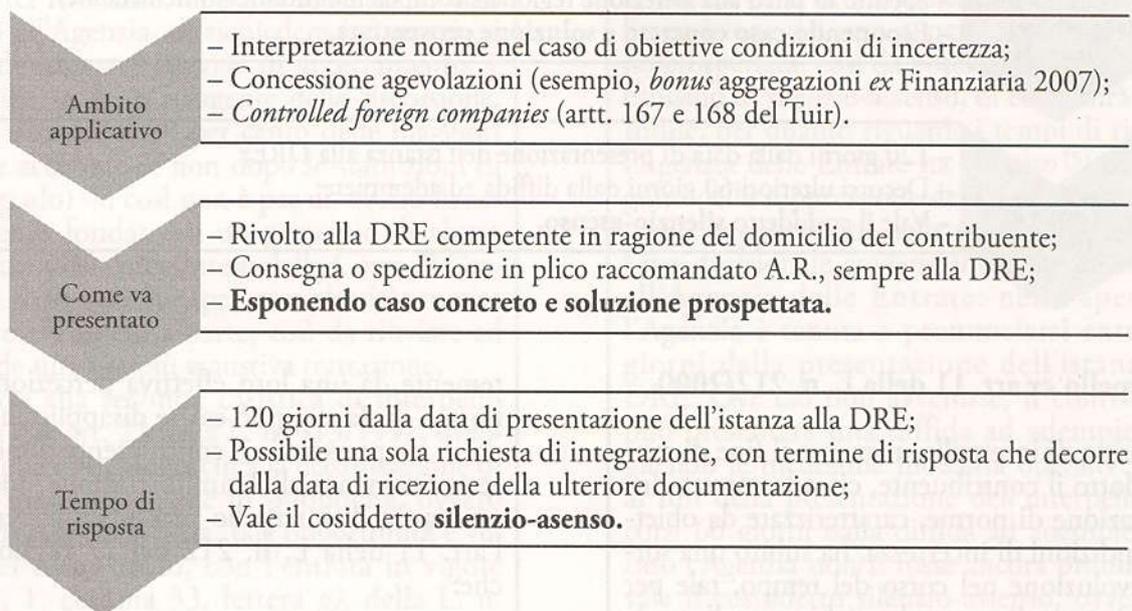
Passando alle modalità operative di presentazione, l'istanza va rivolta alla Direzione regionale delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente, consegnata o spedita in plico raccomandato A.R., sempre alla Direzione regionale delle Entrate. Anche per tale forma di interpello è di basilare importanza esporre nell'istanza il caso concreto e la soluzione prospettata.

Entro 120 giorni dalla data di presentazione dell'istanza, infatti, l'Agenzia sarà tenuta a pronunciarsi (salvo il caso di una richiesta di inte-

grazione della documentazione presentata, con termine di risposta che decorre dalla data di ricezione della ulteriore documentazione), valendo anche per tale forma di interpello, il meccanismo di silenzio-assenso.

Come per le altre forme di interpello, la risposta fornita dall'Agenzia, trova efficacia unicamente nei confronti della società istante. Deroga a questa regola di carattere generale, è la trasposizione della risposta all'interno di una circolare o di una risoluzione, nel qual caso la risposta troverà efficacia *erga omnes*.

Ricapitolando:



### L'interpello ex art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973

Quest'ultimo tipo di interpello, consente la disapplicazione di quelle norme che a scopo antielusivo, limitano posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario<sup>(8)</sup>. Sul punto l'Agenzia delle Entrate è stata

<sup>(8)</sup> Art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973: "Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi ...".

chiara<sup>(9)</sup>, nel ritenere disapplicabili unicamente quelle norme che limitano un diritto soggettivo del contribuente, venuto meno solo per il fatto di emergere in situazioni a rischio di elusione (ad esempio, le limitazioni al riporto delle perdite fiscali in caso di fusione, così come disposto dall'art. 172 del Tuir), e non anche quelle norme di carattere generale che forfeizzano l'inerenza di taluni tipi di costi. O meglio, ciò che può essere disapplicata è la limitazione che mina il diritto soggettivo spettante al singolo contribuente (esempio, disapplicazione del limite al riporto delle perdite fi-

<sup>(9)</sup> Risoluzione 27 luglio 2008, n. 320/E dell'Agenzia delle Entrate (in "fiscalitax online").

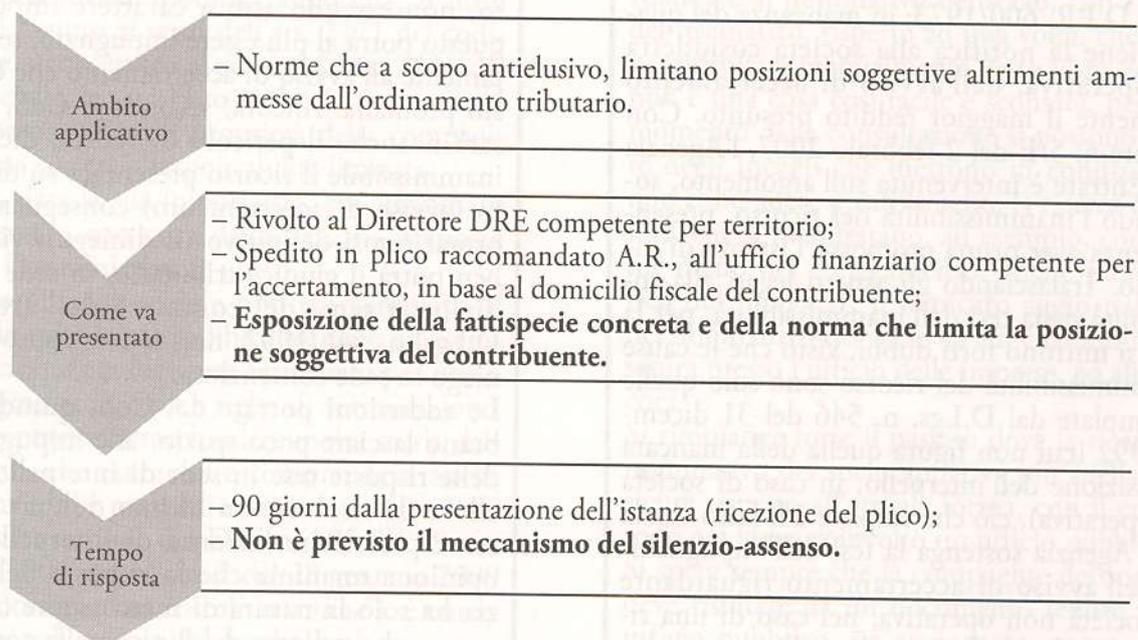
scali in caso di fusione, dietro dimostrazione che il mancato rispetto del *test* di vitalità, non deriva da intenti elusivi), non la norma di carattere generale, che pone *ex ante* un limite al riconoscimento del costo fiscalmente riconosciuto di talune componenti negative di reddito (esempio, tetto dell'80 per cento al costo sostenuto per spese di telefonia).

Riguardo alle modalità operative, l'istanza andrà rivolta al Direttore della Direzione regionale delle Entrate competente per territorio, spedendola in plico raccomandato A.R., all'ufficio finanziario competente per l'accertamento, in base al domicilio fiscale del

contribuente. Riguardo ai contenuti, a dispetto delle altre due forme di interpello esaminate in precedenza, l'istante non sarà tenuto a dare una soluzione interpretativa al caso prospettato, ma è tenuto ad individuare la norma che limita la sua posizione soggettiva.

In merito ai tempi di risposta, questi sono di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza (ovvero dalla ricezione del plico da parte dell'Agenzia), con l'importante precisazione che non è previsto, per tale forma di interpello, il meccanismo del silenzio-assenso.

Ricapitolando:



### Considerazioni in merito all'interpello cosiddetto disapplicativo

Peculiarità dell'interpello *ex* comma 8 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, è, quindi, che la disapplicazione della norma antielusiva avviene solo con un parere esplicito da parte dell'Agenzia, costituendo, la mancanza di risposta nei termini, un silenzio-rifiuto da parte di quest'ultima. Tale caratteristica, va letta congiuntamente al disposto dell'art. 1, comma 6, del D.M. n. 259 del 19 giugno 1998 (il quale fornisce le disposizioni attuative di tale forma di interpello), secondo cui: "le determinazioni del direttore regionale delle entrate vanno comunicate al contribuente, non oltre novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, con

provvedimento che è da ritenersi definitivo". Sulla base del combinato disposto normativo, si evince come l'istanza di interpello formulata ai sensi del comma 8 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, una volta presentata, comporta che:

- se nell'arco dei novanta giorni, l'Agenzia risponde positivamente, il contribuente può legittimamente disapplicare la norma a contenuto antielusivo;
- in caso di risposta negativa, o di maturazione del cosiddetto silenzio-rifiuto, il contribuente perde definitivamente la possibilità di usufruire della detrazione o della deduzione, venuta meno a seguito dell'applicazione della norma antielusiva.

Ma la perdita della posizione soggettiva, è davvero a carattere definitivo? Il dubbio appare legittimo, viste certe prese di posizione avute di recente dalla stessa Amministrazione finanziaria. Ci riferiamo, in particolare, alla presa di posizione dell'Agenzia<sup>(10)</sup>, in merito alla disapplicazione della disciplina inerente le società non operative<sup>(11)</sup>. Come noto, tale disciplina prevede l'attribuzione forfetaria di un reddito, a quelle società che non presentano componenti positivi di reddito congrui, agli *assets* di cui la stessa società dispone. È previsto che tale norma a chiaro sfondo antielusivo, possa essere disapplicata mediante presentazione d'interpello ai sensi del comma 8 dell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973; in mancanza del quale avviene la notifica alla società cosiddetta non operativa, dell'avviso di accertamento contenente il maggior reddito presunto. Con circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'argomento, sostenendo l'inammissibilità del ricorso, presentato senza aver prima promosso l'istanza di interpello. Tralasciando gli aspetti legati alla sostenibilità della tesi dell'inammissibilità, per la quale si nutrono forti dubbi, visto che le cause di inammissibilità del ricorso sono solo quelle contemplate dal D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 (cui non figura quella della mancata proposizione dell'interpello, in caso di società non operativa), ciò che colpisce è il fatto che la stessa Agenzia sostenga la tesi dell'impugnabilità dell'avviso di accertamento riguardante una società non operativa, nel caso di una risposta negativa, relativamente all'istanza di interpello precedentemente presentata. Ma se l'art. 1, comma 6, del D.M. n. 259 del 19 giugno 1998, prevede la definitività della risposta resa in sede di interpello, come può questa essere impugnabile? O meglio, che valenza ha una risposta resa in sede di interpello? Sul punto, prassi<sup>(12)</sup> e giurisprudenza<sup>(13)</sup> sono

(10) Circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007.

(11) Art. 30, comma 4-bis, della L. n. 724/1994,

(12) Agenzia delle Entrate, circolare n. 7/E del 3 marzo 2009 (in "fiscalitax online").

(13) Consiglio di Stato, sentenza n. 414 del 26 gennaio 2009.

concordi nel ritenere che la risposta resa dall'Agenzia, a seguito di presentazione di istanza di interpello, non ha forza cogente nei confronti del contribuente. A chiarimento di tale assunto, risultano particolarmente utili le motivazioni rese dal Consiglio di Stato (di seguito, CdS), nella sentenza n. 414/2009, precedentemente richiamata. Secondo il CdS, il diniego reso su di un'istanza di interpello *ex* comma 8, in forza dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992<sup>(14)</sup>, rientra tra le competenze del giudice tributario. Questo non vuol dire, però, che tale atto risulta immediatamente impugnabile dinanzi la Commissione tributaria provinciale competente per territorio, in quanto, non essendo atto a carattere impositivo, questo potrà al più essere impugnato, solo unitamente all'avviso di accertamento che da questo promana. Ancora, secondo il CdS, non vi sarà neanche il pericolo di vedersi dichiarato inammissibile il ricorso presentato su di un atto (avviso di accertamento) conseguente uno ormai resosi definitivo (il diniego), visto che ben potrà il giudice tributario, in sede di giudizio, ai sensi del comma 5 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, non tenere conto del diniego in sede contenziosa.

Le adduzioni portate dal CdS, quindi, sembrano lasciare poco spazio, alle impugnazioni delle risposte rese in sede di interpello. Resta allora da risolvere un ultimo dubbio. A cosa serve presentare l'istanza di interpello? Se è opinione unanime che la risposta dell'Agenzia ha solo la natura di mero parere (addirittura anche nel caso del diniego alla concessione di agevolazioni ...), perché presentare un'istanza, rischiando di dare il via ad una possibile attività di controllo da parte degli organi verificatori, invece di fare quello che si deve fare, fornendo, se del caso, in un secondo momento le informazioni richieste dall'Agenzia? È proprio vero, che ci sono domande a cui è difficile, se non impossibile (saper) dare un risposta.

(14) Secondo il quale: "... appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie ...".