

Analisi e commenti

## Attuazione della riforma fiscale: nuova disciplina dell'interpello - 2

29 Settembre 2015

Quelli “facoltativi” costituiscono la regola generale del sistema, coerentemente alle finalità partecipative dell’istituto e alla ratio che ha portato alla sua introduzione



L’articolo 1 del decreto esordisce apportando alcune fondamentali modifiche - fin dalla rubrica della norma rinominata “diritto di interpello” - all’articolo 11 dello “Statuto dei diritti del contribuente”, attualmente titolato “Interpello del contribuente” e contenente solo la disciplina dell’interpello “generale”.

Il nuovo articolo 11, comma 1, dello Statuto, nel dare attuazione all’esigenza di chiarezza e semplificazione che ispira - pur senza esplicita declinazione nel contesto dell’articolo 6, comma 6 - tutta la legge delega, razionalizza le tipologie di interpello esistenti, sistematizzandole e raggruppandole in tre diverse categorie, di cui sono definiti esplicitamente i presupposti applicativi:

- interpello “ordinario” (articolo 11, comma 1, lettera a)
- interpello “probatorio” (articolo 11, comma 1, lettera b)
- interpello “anti abuso” (articolo 11, comma 1, lettera c).

L’**interpello ordinario** ricalca - nella sua più classica manifestazione - quello già disciplinato dal vecchio testo dell’articolo 11, trattandosi di una richiesta volta a ottenere un parere quando sussistano obiettive condizioni di incertezza sull’interpretazione delle disposizioni tributarie, in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali.

A questo modello generale, il legislatore delegato ha tuttavia affiancato un nuovo prototipo di interpello, meritevole di autonoma valorizzazione, ossia l'interpello che può definirsi (come peraltro fatto nella relazione illustrativa) interpello "**qualificatorio**" caratterizzato - parafrasando la citata relazione - "*per il maggior peso che assume la valutazione della fattispecie rispetto all'interpretazione delle norme di legge invocate dal contribuente nel caso concreto*".

Questa ipotesi differisce, infatti, da quella classica tradizionale perché l'istanza del contribuente verte non tanto sulla "*applicazione delle disposizioni*" quanto sulla "*corretta qualificazione delle fattispecie complesse*" quando, come fattore comune all'interpello puro, sussistano obiettive condizioni di incertezza alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime.

Non può infatti sottacersi che la struttura tradizionale dell'interpello e soprattutto la definizione datane dallo stesso Statuto hanno sempre precluso all'amministrazione di effettuare nella risposta valutazioni (come, ad esempio, quelle concernenti la sussistenza di un'azienda o di un ramo aziendale ai fini dell'applicazione di determinate norme in luogo di altre) basate più sulle circostanze di fatto riferite alla fattispecie che non sulla interpretazione delle norme invocate.

È pertanto evidente che, nell'ottica di meglio tutelare il contribuente, il legislatore delegato ha rimosso il limite rappresentato dalla definizione di interpello generale, ampliandone i confini applicativi fino a ricomprendere sindacati fino a oggi preclusi.

Un esempio - desumibile sempre dal testo del nuovo articolato - varrà meglio a chiarire i confini applicativi del nuovo interpello qualificatorio; l'articolo 7 del decreto richiama esplicitamente il nuovo interpello in relazione alla possibilità di chiedere un parere in ordine, ad esempio:

- alla sussistenza di una stabile organizzazione ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti, di cui al nuovo articolo 168-ter del Tuir (norma di recente introduzione a opera del decreto internazionalizzazione)
- alla riconducibilità di una determinata spesa alla categoria delle spese di pubblicità o quelle di rappresentanza (oggetto, prima delle modifiche, dell'interpello antielusivo di cui all'articolo 21 della legge 413/1991, ma oggi difficilmente sussumibile nel contesto dell'interpello anti-abuso, il cui sindacato è intrinsecamente collegato alla sua definizione introdotta di recente in seno all'articolo 10-bis dello Statuto).

La maggiore valorizzazione dei profili fattuali da parte dell'interpello qualificatorio non significa, tuttavia, che l'istituto possa per ciò solo cambiare la propria natura e la propria funzione; sempre in relazione al nuovo interpello qualificatorio, la relazione illustrativa, infatti, contiene - a commento della definizione illustrata nello schema di decreto - un'importante precisazione che contribuisce a

ben delimitare i contorni del nuovo istituto. Si legge, infatti, nella relazione che, coerentemente alla *ratio* dell'interpello (che non è uno strumento volto ad "anticipare" un accertamento dell'amministrazione sulla posizione del contribuente) e in linea con le regole dell'istruttoria (fondate essenzialmente sulla assunzione acritica della realtà rappresentata nell'istanza), non possono ricondursi nemmeno a questa nuova figura quelle fattispecie caratterizzate da una spiccata rilevanza di profili fattuali, intrinsecamente collegati allo svolgimento, da parte dell'amministrazione, di una attività di accertamento vera e propria.

La relazione menziona, a questo proposito, la fattispecie dell'esterovestizione, ma questo vale, presumibilmente, per tutti gli accertamenti in ordine alla residenza delle persone fisiche (articolo 2 del Tuir) e non (articolo 73 del Tuir), fattispecie per le quali l'interpello, più che essere finalizzato a rimuovere "*dubbi sulla corretta qualificazione delle fattispecie complesse*", appare volto ad anticipare un accertamento dell'amministrazione fondato sulla mera valutazione cartolare della realtà rappresentata.

La seconda tipologia menzionata dal nuovo comma 1 dell'articolo 11 è definita dallo stesso legislatore **interpello probatorio** e si sostanzia in una richiesta tesa a ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente ai fini dell'accesso a un determinato regime fiscale, azionabile, tuttavia, solo nei casi espressamente previsti (quelli, appunto, contenenti l'esplicito richiamo all'interpello di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 11).

In verità, non si tratta di una forma di interpello nuova, ma di una categoria ampia che ricomprende e abbraccia, sotto il cappello della formula utilizzata, tante figure già previste dal sistema, che vengono, in questo modo, ricondotte a unità.

In questa categoria sono ricomprese ipotesi molto eterogenee, tra cui alcune a oggi classificate tra gli interPELLI obbligatori, degradati perciò solo a facoltativi. Vi rientrano, in particolare:

- le istanze di interpello attualmente previste dall'articolo 11, comma 13, della legge 413/1991, tese a fornire, in relazione alle operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Paesi *black list*, la dimostrazione delle condizioni esimenti previste dall'articolo 110 del Tuir (dimostrazione del prevalente svolgimento da parte delle imprese estere di un'attività commerciale effettiva ovvero dimostrazione che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione)
- le istanze di interpello *Controlled foreign companies* (Cfc) ai sensi dell'articolo 167 del Tuir, tese a fornire la dimostrazione delle condizioni previste dal comma 5 del medesimo articolo

- le istanze presentate ai sensi dell'articolo 113 del Tuir dagli enti creditizi che scelgano di non applicare il regime proprio delle partecipazioni di cui all'articolo 87 del Tuir a quelle 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 da parte di Banca d'Italia
- le istanze di interpello per la continuazione del consolidato, ai sensi dell'articolo 124 del Tuir, presentate in occasione della effettuazione di operazioni di riorganizzazione generalmente interruttive del medesimo, tese a verificare che, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, permangono tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 117 e seguenti ai fini dell'accesso al regime
- le istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale di cui all'articolo 132 del Tuir
- le istanze presentate dalle società che presentano i requisiti per essere considerate "non operative" ai sensi e per gli effetti della disciplina prevista dall'articolo 30 della legge 724/1994
- le istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio Ace di cui all'articolo 1 del Dl 201/2011, in presenza di operazioni potenzialmente suscettibili di comportare indebite duplicazioni di benefici, ai sensi dell'articolo 10 del Dm 14 marzo 2012.

Ultima categoria di interPELLI facoltativi è l'**interpello anti-abuso** - destinato ad assorbire le principali fattispecie ricomprese nel capo di applicazione dell'interpello antielusivo di cui all'articolo 21 della legge 413/1991 - che costituisce il nuovo strumento attraverso il quale il contribuente può chiedere all'amministrazione se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto, ai sensi del nuovo articolo 10-*bis* dello Statuto.

2 - **continua**. La **prima puntata** è stata pubblicata giovedì 24 settembre

di

**Annalisa Cazzato**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/attuazione-della-riforma-fiscale-nuova-disciplina-0>