

Analisi e commenti

Attuazione della riforma fiscale: nuova disciplina dell'interpello - 3

30 Settembre 2015

Ridimensionati i tempi di lavorazione di quelli ordinari (dagli attuali 120 a 90 giorni), riconosciuta, poi, la certezza dei tempi di risposta (120 giorni) per tutte le altre tipologie

Thumbnail
Image not found or type unknown

Tralasciando per il momento il commento al nuovo comma 2, disciplinante gli "interpelli obbligatori", i nuovi successivi commi dell'articolo 11 contengono, sulla falsariga della attuale formulazione della norma, una serie di regole concernenti, in particolare, la definizione dei tempi per la risposta, l'individuazione degli effetti della medesima, la rettificabilità del parere dell'amministrazione, la definizione delle condizioni di obiettiva incertezza, il coordinamento con le ordinarie scadenze dei tempi per gli adempimenti e, come importante novità rispetto al passato, le regole concernenti la pubblicazione delle risposte.

Ci soffermeremo, di seguito, a valorizzare le principali novità, tenuto conto che, pur essendo tendenzialmente rimasta inalterata la formulazione letterale della norma, attraverso alcuni interventi puntuali, nel contesto dello Statuto è stata data rilevanza, oltre che ai criteri della delega, anche ad alcune specifiche richieste dei contribuenti diversamente rappresentate nelle varie sedi di discussione del nuovo testo.

Le garanzie comuni

Il primo elemento da valorizzare consiste nel fatto che, coerentemente alla richiesta del legislatore delegato di accorciare i tempi di risposta, il nuovo articolo 11 dello Statuto prevede la riduzione dei tempi di lavorazione degli interpelli ordinari - che passano dagli attuali 120 a 90 giorni - e l'esplicito riconoscimento della certezza dei tempi di risposta (fissati in 120 giorni) per tutte le altre tipologie.

Sempre in questa direzione si muove il successivo articolo 5 del decreto che, nella prospettiva di accelerazione della lavorazione, riduce a 60 giorni (attualmente sono 120) i tempi per la risposta

da parte dell'amministrazione dopo la presentazione dell'eventuale documentazione integrativa richiesta.

Appare importante mettere in evidenza un passaggio nuovo, nell'ottica di valorizzare il rispetto del criterio di delega relativo all'accorciamento dei tempi della risposta. Ancorché formalmente non sia stata operata alcuna riduzione dei tempi di lavorazione per gli interpelli diversi da quelli ordinari (gli unici riportati a 90 giorni), le esigenze di certezza e celerità hanno trovato piena attuazione, tenuto conto che per alcuni interpelli (solo a titolo di esempio, quelli finalizzati alla disapplicazione della disciplina antielusiva delle società non operative di cui alla legge 724/1994 o della disciplina Ace ai sensi dell'articolo 1, comma 8, del decreto legge 201/2011) nel sistema attuale, a fronte di un tempo ordinario di lavorazione delle istanze pari a 90 giorni, non è prevista la perentorietà dei tempi di risposta né la regola del silenzio-assenso come garanzia di certezza.

Lo stesso discorso vale per i nuovi interpelli anti-abuso, di cui l'interpello antielusivo ex legge 413 costituisce in qualche modo l'antecedente storico; per questi ultimi, infatti, pur essendo previsto un termine meramente ordinario di risposta di 120 giorni, non si produce alcun effetto generato dal silenzio, salva l'attivazione, decorsi i menzionati 120 giorni, del meccanismo della diffida da parte del contribuente.

Un altro importante passaggio introdotto dal legislatore delegato è quello che concerne effetti e garanzie della risposta, alla luce del fatto che - ancorché sia rimasta pressoché inalterata la formulazione dello Statuto sul punto, salvo quanto si dirà a breve - sono ormai estesi a tutte le tipologie di interpello gli effetti previsti attualmente solo per gli interpelli ordinari.

Infatti, il comma 3 del nuovo articolo 11 prevede che la risposta, scritta e motivata, vincola l'amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente e stabilisce altresì - in linea con l'attuale sistema - la nullità di qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emesso in difformità della risposta.

Sempre in linea coi principi di delega, viene ugualmente individuata come garanzia comune di tutte le tipologie di interpello la regola del silenzio-assenso.

Risulta pertanto evidente, nel nuovo assetto, che anche i contribuenti che ricevano risposte prima non ricomprese nell'ambito di applicazione del vecchio articolo 11 dello Statuto (le società non operative menzionate prima, ad esempio), potranno invocare pro futuro gli effetti estremamente favorevoli della risposta (non debenza del tributo, oltre che delle sanzioni e degli interessi) ovvero dell'eventuale silenzio, con ciò dando piena attuazione a quella esigenza di omogeneità "cara" al legislatore della delega.

Come brevemente accennato, la formulazione del comma 3 riecheggia in larghissima misura il testo precedente, salvo che, nel confermare la vincolatività della risposta solo per l'amministrazione, rispetto al passato, il legislatore identifica quest'ultima "in ogni suo organo".

Al proposito, la relazione illustrativa valorizza il nuovo inciso introdotto, riferendolo esplicitamente agli organi ausiliari (Guardia di finanza), chiarendo espressamente che, in sede di accessi, ispezioni e verifiche, è precluso agli stessi formulare rilievi nel processo verbale di constatazione, laddove le medesime questioni siano state oggetto di un vaglio favorevole dell'amministrazione in sede di risposta all'istanza, salvo che non siano emersi, nel corso dell'indagine, elementi nuovi e diversi rispetto a quelli rappresentati dal contribuente in sede di interpello.

È evidente che anche in questa manovra - pur senza una puntuale indicazione da parte del legislatore della delega - lo schema di decreto ha cercato di tradurre istanze di parte, finalizzate a prevenire diseconomie procedurali e sostanziali a danno tanto dei contribuenti quanto della stessa amministrazione.

Proprio per questo motivo, una precisazione può sembrare quanto mai opportuna. Ciò che il legislatore delegato ha inteso evitare è la contestazione, da parte dei verificatori, di comportamenti che trovano la loro legittimazione in un parere favorevole dell'amministrazione in risposta a una istanza di interpello (a condizione, ovviamente, che la situazione rappresentata nella istanza sia assimilabile a quella riscontrata dai verificatori).

Ciò tuttavia non va equivocato e confuso, in particolare, con una anomala "immunità" da ogni verifica da parte degli organi accertatori; resta infatti evidente che i contribuenti, ancorché destinatari di risposte all'interpello, restano assoggettati alle ordinarie regole in tema di controlli, i quali - in presenza di una risposta a interpello - dovranno essere prevalentemente rivolti a capire se la realtà riscontrata nei fatti corrisponde a quella rappresentate nelle carte.

La definizione di "obiettive condizioni di incertezza"

Il successivo comma 4, in considerazione della rilevanza che la definizione assume ai fini di alcune tipologie di interpello, si pone l'obiettivo di delineare i contorni applicativi delle "obiettive condizioni di incertezza", mutuando una serie di riflessioni in parte, come chiarito dalla relazione illustrativa, da quelle norme, nel diritto positivo, che costituiscono antecedenti storici di questa locuzione.

Parliamo, in particolare, della previsione contenuta nell'articolo 6 del decreto legislativo 472/1997 e di quella - assolutamente speculare - cristallizzata nell'articolo 10 del medesimo Statuto dei diritti del contribuente, entrambe in tema di cause di non applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Come chiarito nella relazione di accompagnamento, il legislatore, pur avvertendo la necessità di eliminare possibili fattori di dubbio nella definizione dell'ambito applicativo dell'istituto dell'interpello, non è tuttavia riuscito a formulare della "obiettiva incertezza" una definizione positiva, scontrandosi, tra l'altro, con la difficoltà di mutuare principi di origine tendenzialmente giurisprudenziale elaborati nel contesto della disciplina sanzionatoria in cui tale definizione è nata e si è sviluppata; è evidente, infatti, che si tratta di principi condizionati dalla particolare rilevanza che nel diverso contesto sanzionatorio rivestono i profili di colpevolezza nella commissione della violazione, del tutto estranei alla logica della obiettiva incertezza come condizione di presentazione di un'istanza di interpello.

Proprio in ragione di questa difficoltà, conclamata anche nella relazione illustrativa, la nuova formulazione dell'articolo 11, infatti, si limita a chiarire che non sussistono obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo delle disposizioni, qualora l'amministrazione abbia fornito la soluzione di fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dall'istante attraverso atti (circolari, risoluzioni, istruzioni o note) resi pubblici mediante le forme previste dall'articolo 5 dello Statuto medesimo.

È evidente che in presenza di una pronuncia di prassi resa pubblica nelle forme previste dalla legge, in relazione alla quale il legislatore dello Statuto ha previsto forme di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente (articolo 10), si apre il fondato sospetto che la presentazione di un'istanza di interpello sia tendenzialmente volta a ottenere i più incisivi effetti di tutela previsti dall'articolo 11 per le risposte alle istanze di interpello (essenzialmente collegati alla nullità degli atti impositivi, oltre che sanzionatori, in contrasto con la risposta) rispetto a quelli previsti in relazione agli atti ufficiali dell'amministrazione, di cui al citato articolo 10.

La pubblicità delle risposte

Un'ultima significativa novità introdotta nel contesto dello Statuto è quella collocata nel nuovo comma 6 che detta una norma programmatica, finalizzata a dare attuazione all'esigenza di trasparenza, nel rispetto del principio di certezza dell'ordinamento giuridico.

Non può infatti sottacersi che è stata più volte oggetto di critica da parte dei contribuenti la scelta dell'amministrazione di provvedere "selettivamente" alla pubblicazione delle risposte fornite alle istanze di interpello.

L'esigenza di trasparenza è stata, infatti, frequentemente addotta come giustificazione di una diversa politica di pubblicità, tendenzialmente volta a rendere pubblica ogni tipo di risposta fornita.

L'argomento, di spiccato interesse, merita tuttavia una più attenta riflessione, fondata sul bilanciamento di interessi meritevoli di tutela che non possono limitarsi all'attuazione della

trasparenza, ma devono tenere conto anche di principi di non minore importanza, quale quello di certezza del diritto.

Risulta infatti di palese evidenza che una acritica pubblicazione di tutte le risposte - lungi dall'offrire maggiore chiarezza - rischierebbe di creare grande disorientamento e grande confusione.

La specificità di molti casi e la tendenziale non ripetitività delle circostanze caratterizzanti i medesimi, infatti, depongono per una oculata riflessione sulla utilità di procedere alla pubblicazione, anche per non ingenerare affidamento su orientamenti e conclusioni che, coerentemente non la specificità del caso, non trovano immediata applicazione in diverse ipotesi.

Proprio in considerazione di queste esigenze, la nuova disposizione - nell'effettuare un equo bilanciamento delle esigenze sopra rappresentate - individua in maniera inequivocabile in casi in cui l'amministrazione deve provvedere alla pubblicazione, sotto forma di circolari o risoluzioni, dei pareri forniti in sede di risposta alle istanze di interpello.

Si tratta, nello specifico:

- delle ipotesi in cui la medesima questione o questioni analoghe sono presentate da un numero elevato di contribuenti
- delle istanze che chiedono l'interpretazione di disposizioni di legge di recente approvazione o per le quali, in ogni caso, mancano indicazioni ufficiali della stessa amministrazione
- delle istanze che sollecitano un parere dell'amministrazione teso a uniformare i comportamenti disomogenei degli uffici a livello territoriale
- più in generale, di ogni altro caso in cui l'amministrazione ritenga di interesse generale il chiarimento fornito.

3 - **continua**.

La **prima puntata** è stata pubblicata giovedì 24 settembre

La **seconda puntata** è stata pubblicata martedì 29 settembre

di

Annalisa Cazzato

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/attuazione-della-riforma-fiscale-nuova-disciplina-1>