

LE VARIE TIPOLOGIE DI INTERPELLO

L'Agenzia delle Entrate con Circolare 9/E del 01.04.2016 ha fornito una sorta di vademecum sull'istituto dell'interpello andando a definire un quadro completo della nuova disciplina, la quale è stata riordinata dal Decreto legislativo n. 156/2015, in attuazione della Legge delega n. 23/2014.

Il documento di prassi dello scorso aprile costituisce una guida integrata sulla materia, che affronta le diverse tipologie di interpello aggiungendo, peraltro, le indicazioni di carattere procedurale contenute nel provvedimento n. 27 del 4 gennaio 2016.

La circolare analizza le diverse tipologie di interpello, che, per effetto delle modifiche introdotte dal decreto delegato, sono state introdotte nell'articolo 11 dello Statuto del contribuente.

Attualmente, le tipologie di interpello esistenti sono cinque:

- l'interpello ordinario (o ordinario "puro"),
- l'interpello qualificatorio,
- l'interpello probatorio,
- l'interpello disapplicativo e
- l'interpello anti-abuso.

Classificazione degli interpelli

Tipo di interpello	Funzione – in sintesi
Ordinario "puro"	Con il fine di richiedere un chiarimento su aspetti normativi
Ordinario qualificatorio	Finalizzato alla corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie
Probatorio	Con l'obiettivo di ottenere l'accesso a un determinato regime fiscale

DOTT. PIERANGELO GRASSI

Commercialista - Revisore Legale dei Conti

Disapplicativo	Mirato a rimuovere l'operatività di specifiche norme tributarie introdotte in chiave antielusiva
Anti-abuso	Per dare attuazione alla nuova disciplina sull'abuso del diritto

Andando nello specifico, la categoria del cosiddetto interpello ordinario è stata arricchita dal legislatore del sopra citato decreto di un profilo nuovo, focalizzato sulla qualificazione normativa della fattispecie concreta. Pertanto, l'obiettivo incertezza che legittima la proposizione di un'istanza di interpello viene declinata in due modi differenti benché tra loro complementari:

- Obiettiva incertezza interpretativa.
- Obiettiva incertezza qualificatoria.

Il documento di prassi sottolinea dunque che con la previsione di un interpello ordinario di tipo "qualificatorio" il legislatore ha riconosciuto la vocazione espansiva dell'interpello ordinario, esplicitando l'applicabilità dell'istituto anche ai casi in cui oggetto di obiettiva incertezza non è la norma tributaria in quanto tale, ma la qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie prospettata dal contribuente, quando cioè quest'ultimo ha dubbi sulla qualificazione del fatto e, dunque, sull'applicazione della norma, più che sull'interpretazione della medesima.

La macrocategoria dell'interpello "probatorio" raggruppa tutte quelle istanze, fino ad oggi disciplinate in maniera eterogenea, volte all'ottenimento di un parere sulla sussistenza delle condizioni o sull'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla norma ai fini dell'accesso a un determinato regime fiscale, nei casi espressamente previsti.

Infatti, con la locuzione "nei casi espressamente previsti" il legislatore, scegliendo un approccio fondato sulla tassatività dei casi, ha chiarito che l'interpello probatorio, a differenza di quello ordinario, non è attivabile in relazione a qualsiasi fattispecie per la quale il contribuente ritenga utile una valutazione dell'amministrazione finanziaria in ordine all'idoneità degli elementi in suo possesso a più diversi fini, ma solo nelle ipotesi in cui detta facoltà sia esplicitamente prevista nelle disposizioni sostanziali di

DOTT. PIERANGELO GRASSI

Commercialista - Revisore Legale dei Conti

riferimento attraverso l'espresso richiamo dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente.

**Interpello
Probatorio:
le fattispecie**

Istanze di interpello previste dall'articolo 110 , comma 11, TUIR

Istanze di interpello c.d. Controlled Foreign Companies

Istanze presentate ai sensi dell'articolo 113 del TUIR

Istanze di interpello per la continuazione del consolidato

Istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale

Istanze presentate dalle società che presentano i requisiti per essere considerate "non operative"

Istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE

Per quanto attiene alla fattispecie dell'interpello "disapplicativo", questo costituisce l'unica categoria di interpello obbligatorio rimasta nel sistema. Si tratta, di fatto, dell'interpello già previsto dall'articolo 37 bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il quale consente al contribuente di richiedere 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.

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, ma non dalla cogenza della risposta, circostanza che risulta pienamente coerente con la funzione, la natura e le regole istruttorie dell'interpello.

La figura dell'interpello "anti abuso" è stata introdotta dalla lettera c), comma 1, articolo 11 dello statuto dei diritti del contribuente, in linea di continuità rispetto alle

previsioni del comma 5 dell'articolo 10 bis dello statuto (introdotto dall'art. 1, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128), con l'intento di sostituire l'interpello antielusivo di cui all'articolo 21, comma 9, della legge 413 del 1991 (espressamente abrogato dall'art. 7, comma 6, D.Lgs. 24.09.2015, n. 156) al quale il nuovo interpello si sovrappone limitatamente a quelle fattispecie ricomprese nel campo di applicazione della vecchia disposizione che si connotavano per una spiccata ed evidente ratio antielusiva.

Rispetto al perimetro applicativo del già citato articolo 21 della legge 413 del 1991:

- da un lato non sono ricomprese nel nuovo interpello "antiabuso" né le istanze aventi ad oggetto ipotesi di interposizione ai sensi dell'articolo 37, comma 3, del D.P.R. 600 del 1973 (in relazione alle quali è presentabile un'istanza di interpello ordinario) né le istanze concernenti la qualificazione di una determinata spesa tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 108 TUIR che, come anticipato, rientrano tra le ipotesi di interpello ordinario "qualificatorio";
- dall'altro, per effetto dell'abrogazione dell'articolo 37 bis del D.P.R. 600 del 1973 e della sua sostituzione con il nuovo articolo 10 bis dello Statuto, il tema dell'abuso del diritto è diventato tema "generale", declinabile per qualunque fattispecie ed in relazione a qualunque settore impositivo.

Tale secondo aspetto ha impatti particolarmente significativi sulla struttura delle istanze di interpello antiabuso e sull'istruttoria delle medesime da parte degli uffici. Le istanze presentate non potranno genericamente limitarsi a chiedere il parere dell'Agenzia in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, ma dovranno declinare, nel dettaglio tanto gli elementi qualificanti l'operazione o le operazioni, quanto il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo; nonché le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata; ed infine 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".

Lo studio rimane a disposizione per ogni approfondimento in materia.