

Le novità in tema di interpello

Lettera Informativa – 2/2016 Tax Professional Practice

Sedi

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124
T: 02 676441 - F: 02 67644758

Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131
T: 071 2916378 - F: 071 2916221

Bologna

Via Andrea Costa 160, 40134
T: 051 4392711 - F: 051 4392799

Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125
T: 055 261961 - F: 055 2619666

Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121
T: 010 5702225 - F: 010 584670

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
T: 081 662617 - F: 081 2488373

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
T: 049 8239611 - F: 049 8239666

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
T: 075 5734518 - F: 075 5723783

Pescara

P.zza Duca D'Aosta 34, 65121
T: 085 4210479 - F: 085 4220295

Roma

Piazza delle Muse 8, 00197
T: 06 809631 - F: 06 8077459

Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123
T: 011 883166 - F: 011 8395865

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
T: 045 8114111 - F: 045 8114390

Premessa

La presente lettera informativa sintetizza le novità introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 156, relative alla disciplina degli interpelli.

1. Note introduttive

Il D.Lgs. n. 156/2015, di riforma della disciplina degli interpelli, ha dato attuazione alle disposizioni contenute nell'art. 6, co. 6, della Legge 11 marzo 2014 n. 23 (c.d. Delega fiscale), la quale ha posto come obiettivo centrale la necessità di attuare una riforma dell'istituto dell'interpello. In particolare, le linee guida indicate dal Legislatore nella Delega fiscale sono state tre: i) la tendenziale eliminazione delle forme di interpello 'obbligatorie', in quanto queste hanno gravato i contribuenti di oneri sproporzionati rispetto al correlato beneficio; ii) l'omogeneità, riferita alle esigenze di un'eventuale tutela giurisdizionale e alle regole procedurali applicabili; iii) una maggiore tempestività nella redazione dei pareri da parte dell'Amministrazione finanziaria, che ha portato ad attuare una significativa riduzione dei tempi di lavorazione delle istanze.

A tal proposito, il D.Lgs. n. 156/2015 ha provveduto a modificare l'art. 11 dello Statuto del contribuente: ora la norma porta la rubrica 'Diritto all'interpello' e riconosce le peculiarità e l'autonomia delle varie forme di interpello. Nello specifico l'art. 11 riconosce cinque forme di interpello:

- i) interpello 'ordinario' (art. 11, co. 1, lett. a);
- ii) interpello 'qualificatorio' (art. 11, co. 1, lett. a);
- iii) interpello 'probatorio' (art. 11, co. 1, lett. b);
- iv) interpello 'anti-abuso' (art. 11, co. 1 lett. c);
- v) interpello 'disapplicativo' (art. 11, co. 2).

2. Disciplina comune degli interpelli

Uno degli aspetti di maggiore importanza nella riforma della disciplina degli interpelli riguarda le tempistiche per le risposte da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tra le novità più rilevanti in materia vi è la previsione di termini tassativi di risposta, decorsi i quali si forma il silenzio assenso (cfr. art. 11, co. 3, dello Statuto). I termini sono comunque differenziati in i) 90 giorni per la risposta all'interpello 'ordinario' e 'qualificatorio' di cui all'art. 11, co. 1, lett. a, dello Statuto; ii) 120 giorni per gli interPELLI 'probatorio', 'anti-abuso' e 'disapplicativo' di cui all'art.11, co. 1, lett. b) e c) e co. 2, dello Statuto.

Tali termini possono essere procrastinati nei casi in cui venga richiesto al contribuente di integrare la documentazione di supporto all'istanza. In questo caso, il parere è reso nel termine di 60 giorni dal ricevimento della documentazione (cfr. art. 4 D.Lgs. n. 156/2015).

Gli articoli da 2 a 5 del D.Lgs. n. 156/2015 prevedono delle regole comuni applicabili alle varie tipologie di interpello.

L'art. 2 del Decreto stabilisce le regole sui soggetti legittimati a presentare istanza di interpello.

Nello specifico, possono presentare istanza di interpello i contribuenti, anche non residenti, i sostituti e i responsabili d'imposta. Per tutti, in ogni caso, resta fermo il requisito della riferibilità dell'istanza a casi concreti e personali. L'art. 2, co. 2, prevede, infine, che le istanze devono essere preventive, ovvero che le stesse devono essere presentate prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari. In particolare, la preventività è riferita al termine ordinario di presentazione della dichiarazione e non è più necessario che l'istanza sia presentata «in tempo utile ad ottenere risposta» prima della scadenza dei termini dichiarativi, cioè 90 o 120 giorni prima, come era previsto, in precedenza, per gli interPELLI obbligatori.

L'art. 3 D.Lgs. n. 156/2015 disciplina, invece, il contenuto delle istanze di interpello.

La norma chiarisce, innanzitutto, che le istanze devono espressamente fare riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello: ciò al fine di permettere all'Amministrazione finanziaria di individuare in modo più agevole le richieste fatte dal contribuente. L'istanza, inoltre, deve contenere una serie di elementi elencati dalla norma tra i quali a) i dati identificativi dell'istante; b) l'indicazione del tipo di istanza secondo la classificazione prevista dall'art. 11 dello Statuto; c) la circostanza e la specifica descrizione della fattispecie; d) le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione; e) l'esposizione della soluzione proposta; f) l'indicazione del domicilio e dei recapiti dell'istante; g) la sottoscrizione dell'istante.

Di questi elementi, solo l'indicazione dei dati identificativi e la descrizione della fattispecie sono richiesti a pena di inammissibilità, in quanto costituiscono il contenuto minimo e necessario dell'istanza. Gli altri elementi, invece, possono essere regolarizzati nel termine di 30 giorni dalla ricezione dell'invito ad integrare da parte dell'ufficio.

L'art. 4 prevede un'istruttoria unica e delle regole unitarie per le richieste di supplemento istruttorio.

In particolare, la norma stabilisce che quando non sia possibile fornire una risposta sulla base dei documenti allegati, l'Ufficio può richiedere all'istante di integrare la documentazione. Nel caso di richiesta di documentazione integrativa il termine per la risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria e, conseguentemente, per la formazione del silenzio assenso è ridotto a 60 giorni. È, tuttavia, previsto che l'inerzia del contribuente che non ottemperi alla richiesta di integrazione documentale nel termine di un anno determini la rinuncia all'istanza, fatta salva la possibilità di ripresentazione.

Infine, l'art. 5 del Decreto contiene un'elencazione precisa e puntuale delle cause di inammissibilità delle istanze di interpello. Le cause di inammissibilità previste dalla norma sono:

- carenza dei requisiti essenziali consistenti nei dati identificativi del contribuente e nell'esposizione della fattispecie;
- mancata regolarizzazione delle altre carenze nei termini previsti;
- mancanza di preventività;
- mancanza delle obiettive condizioni di incertezza;
- presentazione di istanze di riesame (non si considerano istanze di riesame quelle in cui vengono indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente);
- presentazione di istanze che hanno ad oggetto questioni che vadano esaminate nell'ambito di procedure di *ruling* o dell'interpello sui nuovi investimenti produttivi;
- presentazione di istanze che hanno ad oggetto questioni per le quali siano già state avviate attività di controllo alla data di presentazione.

3. L'interpello 'ordinario'

L'interpello c.d. 'ordinario' (art. 11, co. 1 lett. a, Legge n. 212/2000) rappresenta la forma più generica di tale istituto. Questa forma di interpello, infatti, si pone in linea di continuità con le previgenti disposizioni dello Statuto del contribuente, in quanto questo può essere attivato qualora si rendesse necessaria l'interpretazione di una disposizione tributaria in presenza di condizioni di obbiettiva incertezza sulla sua portata.

4. L'interpello 'qualificatorio'

L'interpello c.d. 'qualificatorio' costituisce un'importante novità del sistema. Quest'ultimo, in particolare, differisce dall'interpello ordinario in quanto oggetto dell'istanza non è la norma in sé, bensì la corretta identificazione normativa di una fattispecie che risulta di difficile inquadramento giuridico data la sua complessità. La Relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 156/2015 esplica alcuni casi in cui questa forma di interpello può essere esperita, tra cui la valutazione della sussistenza di un'azienda o di una stabile organizzazione ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti, di cui al nuovo art. 168-ter T.U.I.R..

La norma, tuttavia, prevede delle limitazioni al ricorso all'interpello qualificatorio: è preclusa, infatti, la facoltà di presentazione dell'istanza alle ipotesi riconducibili alle forme di interpello c.d. 'speciali', ovvero il ruling internazionale e l'interpello per i nuovi investimenti, di cui al D.Lgs. n. 147/2015.

5. L'interpello 'probatorio'

L'interpello c.d. 'probatorio' (art. 11, co. 1, lett. b) può essere attivato dal contribuente che intende aderire ad alcuni specifici regimi fiscali. Con tale strumento l'istante richiede, quindi, che l'Amministrazione finanziaria si pronunci sulla sussistenza e sull'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'applicazione di uno specifico regime. L'istanza può essere presentata solamente nei casi in cui il regime fiscale richiami espressamente l'operatività dell'interpello probatorio.

Tra le ipotesi di applicazione rientrano: i) le istanze di interpello sulle operazioni intercorse con imprese residenti in Paesi *Black-list* (art. 11 Legge n. 413/1991); ii) le istanze in materia di CFC di cui all'art. 167 T.U.I.R.; iii) le istanze presentate ai sensi dell'art. 113 T.U.I.R. dagli enti creditizi che scelgono di non applicare il regime di esenzione delle plusvalenze c.d. *participation exemption* (art. 87 T.U.I.R.); iv) le istanze di interpello per la continuazione del consolidato (art. 124 T.U.I.R.) nonché v) le istanze per l'accesso al consolidato mondiale (art. 132 T.U.I.R.); vi) le istanze presentate dalle società che presentano i requisiti per essere considerate 'non operative' ai sensi dell'art. 30 della Legge n. 724/1994; ed infine vii) le istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE di cui all'articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, in presenza di operazioni potenzialmente suscettibile di comportare indebite duplicazioni di benefici, ai sensi dell'articolo 10 del decreto ministeriale 14 marzo 2012.

6. L'interpello 'anti-abuso'

L'interpello 'anti-abuso' (art. 11, co. 1, lett. c) assorbe le principali fattispecie precedentemente ricomprese nel campo di applicazione dell'interpello anti-elusivo, di cui all'art. 21 della Legge n. 413/1991. L'introduzione di questa particolare fattispecie risponde all'esigenza di ricordare l'istituto dell'interpello con la nuova disciplina dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, introdotto dal D.Lgs. n. 128/2015. Con tale interpello il contribuente può interrogare l'Amministrazione finanziaria circa la natura abusiva di una determinata fattispecie. Come precisa la Relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 156/2015 tale forma può essere attivata dal contribuente per conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria anche in relazione alle ipotesi di interposizione, ai sensi dell'art. 37, co. 3, D.p.r. n. 600/1973.

7. L'interpello 'disapplicativo'

L'art. 11, co. 2, dello Statuto contiene la disciplina dell'interpello c.d. 'disapplicativo', il quale ricalca il dettato del previgente art. 37-bis, co. 8, D.p.r. n. 600/1973. Tale fattispecie consente al contribuente di richiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo.

Come precisato dalla Relazione di accompagnamento, le principali ipotesi applicative di questa forma di interpello sono la disciplina del riporto delle perdite ai sensi dell'articolo 84 TUIR ovvero, a seguito di operazioni di fusione, dell'articolo 172 del TUIR.

La caratteristica principale è quella dell'obbligatorietà: alla mancata presentazione dell'istanza è applicabile la sanzione pecuniaria di cui all'art. 11, co. 7-ter, D.Lgs. n. 471/1997 (da 2mila a 21mila euro che possono raddoppiare nelle ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria disconosca la disapplicazione delle norme aventi ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo). La norma, tuttavia, prevede espressamente che nei casi in cui non sia stata fornita una risposta favorevole, al contribuente non è preclusa la possibilità di fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione anche nelle successive fasi di accertamento e di contenzioso.

8. Gli interpelli speciali

Alle cinque categorie di istanze codificate nell'art. 11 dello Statuto, vanno aggiunte due ulteriori fattispecie, introdotte dal D.Lgs. n. 147/2015 (c.d. 'Decreto internalizzazione'). Si tratta in particolare della procedura di ruling internazionale e dell'interpello per nuovi investimenti.

Il Decreto internalizzazione ha operato una riforma della disciplina del ruling, introducendo il nuovo art. 31-ter del D.p.r. n. 600/1973. La norma ha previsto un ampliamento dei casi di definizione concordata del trattamento fiscale di specifiche componenti di reddito di natura transnazionale al fine di garantire alle imprese una maggiore certezza. L'art. 31-ter fornisce un elenco di materie a cui tale istituto si applica. Nello specifico si tratta i) della definizione dei criteri di calcolo del *Transfer pricing* e del valore normale dei costi *Back-list* per le imprese che aderiscono al regime c.d. *cooperative compliance*; ii) l'individuazione del valore di ingresso e uscita dei beni dell'impresa che trasferisce la propria residenza in o dall'Italia; iii) l'attribuzione di utili o perdite alle stabili organizzazioni all'estero di imprese residenti e a quelle in Italia di imprese non residenti; iv) la preventiva valutazione sulla sussistenza di una stabile organizzazione situata nello Stato; v) l'applicazione di norme sull'erogazione di dividendi, interessi, *royalties* e altre componenti reddituali transnazionali.

L'interpello sui nuovi investimenti, invece, è uno strumento volto a favorire gli investimenti in Italia. Questa tipologia di interpello, infatti, permette alle imprese italiane ed estere di interrogare l'Amministrazione finanziaria su investimenti per un ammontare pari ad almeno 30 milioni di euro. La risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate deve pervenire nel termine di 120 giorni, prorogabili di ulteriori 90 nel caso in cui l'Amministrazione richiedesse informazioni aggiuntive. Anche in questo caso, decorsi inutilmente i termini previsti, si forma il silenzio-assenso. La risposta, anche se desunta dal silenzio-assenso, vincola l'Amministrazione finanziaria e resta valida fintanto che restano invariate le circostanze di fatto e di diritto su cui è fondata l'istanza. Pertanto, ogni atto difforme emanato dall'Agenzia delle Entrate è affetto da nullità.

Infine, si segnala che, per quanto riguarda gli interpelli previsti dall'art. 11 dello Statuto del contribuente, ulteriori regole procedurali di dettaglio, in ordine alla competenza degli uffici, alla modalità di presentazione, alle modalità di utilizzo dei mezzi telematici, sono contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia dell'entrate del 4 gennaio 2016.

Contatti

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria

Tax Professional Practice Team
IT-FM-TPP@kpmg.it

kpmg.com/it

Lettera informativa – 2/2016 / Tax Professional Practice

© 2016 Studio Associato – Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.