

Contenzioso tributario: nuove norme a vantaggio del contribuente

L'Agenzia delle Entrate ha rilasciato la circolare n. 37/E del 21.06.2010 con la quale illustra le misure finalizzate alla deflazione del contenzioso tributario e alla razionalizzazione della riscossione dei tributi, così come previsto dal D.L. n. 40/2010.

Punto importante di tale D.L. è la definizione "veloce" delle liti tributarie pendenti dinanzi sia alla Corte di Cassazione che alla Commissione tributaria provinciale, requisito fondamentale è che il contenzioso deve essere aperto da almeno dieci anni e nel quale l'amministrazione finanziaria è soccombente.

■ Al fine di potenziare l'attività di contrasto all'evasione mediante interventi di deflazione e semplificazione del contenzioso tributario e di accelerazione della riscossione, con l'articolo 3, commi 1 e 2, del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40 (di seguito: *decreto*), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73 (di seguito: *legge di conversione*), sono state apportate alcune rilevanti modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

■ Le modifiche riguardano, in particolare:

- la disciplina della **notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie**, recata dall'articolo 38 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (articolo 3, comma 1, lettera a) del *decreto*);
- l'istituto della **conciliazione giudiziale**, previsto dall'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (articolo 3, comma 1, lettera b) del *decreto*)

e, coerentemente, la disciplina dell'accertamento con adesione, di cui all'articolo 8, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (articolo 3, comma 1, lettera b) del *decreto*);

- l'autorizzazione alla **proposizione dell'appello principale** da parte delle strutture territoriali, di cui all'articolo 52, comma 2, del medesimo D.Lgs. n. 546 del 1992 (articolo 3, comma 1, lettera c) del *decreto*);

- la **riscossione provvisoria** delle somme dovute in base a decisioni della Commissione tributaria centrale ai sensi dell'articolo 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Infine, con disposizione inserita in sede di conversione nel comma 2-bis del citato articolo 3 del *decreto*, è stata prevista una speciale definizione delle **controversie instaurate da oltre dieci anni** e pendenti presso la Commissione tributaria centrale e presso la Corte di Cassazione.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in ordine alle modifiche introdotte dal *decreto*.

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLE NOTIFICAZIONI

L'articolo 3, comma 1, lettera a), del *decreto* innova la disciplina in tema di notificazione della sentenza, contenuta nell'articolo 38, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

In particolare, la nuova disposizione introduce la possibilità di notificare la sentenza, ai fini della decorrenza del termine breve di impugnativa, **non solo tramite l'ufficiale giudiziario**, che fino all'emanazione del decreto era l'unica modalità ammessa, ma altresì **avvalendosi delle modalità previste per gli altri atti del processo tributario**





dall'articolo 16 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

In particolare:

- *direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento* (articolo 16, comma 3);
- per il contribuente, anche direttamente *“all'ufficio del Ministero delle Finanze e all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia”* (articolo 16, comma 3);
- per l'Ufficio, anche *“a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2”* (articolo 16, comma 4).

GLI ADEMPIMENTI PRESSO LA SEGRETERIA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA

In relazione alle diverse modalità di notifica della sentenza, la **decorrenza del termine breve di impugnazione** è comprovata:

- dalla relata di notifica apposta dall'ufficiale giudiziario o dal messo comunale o speciale sull'originale o copia autentica della sentenza notificata;
- dalla ricevuta rilasciata dall'Ufficio al quale è consegnata la sentenza;
- dall'avviso di ricevimento attestante la data in cui il destinatario ha ricevuto, tramite servizio postale, la sentenza in plico senza busta. In proposito, si richiama quanto disposto dall'articolo 16, comma 5, del D.Lgs. n. 546 del 1992, secondo

cui *“Qualunque... notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione... decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto”*.

Ne consegue che il predetto avviso di ricevimento, quindi, costituisce la prova in ordine alla decorrenza del termine breve di impugnazione.

LE MODIFICHE ALLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE E ALL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

L'intervento normativo ha lo scopo di non imporre oneri gravosi al contribuente, quando l'importo rateizzato sia di entità non particolarmente rilevante.

Al riguardo si osserva che la modifica in esame trova applicazione anche nell'ambito dell'istituto della c.d. acquiescenza all'avviso di accertamento o di liquidazione, di cui all'articolo 15, comma 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997, che espressamente richiama il comma 2 dell'articolo 8 del medesimo decreto.

La conciliazione giudiziale

Il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, nella versione previgente alle modifiche in commento, prevedeva che il pagamento delle somme dovute per la conciliazione giudiziale dovesse avvenire in unica soluzione ovvero, previa prestazione di idonea garanzia, in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, estese fino ad un massimo di dodici rate trimestrali se l'importo dovuto è superiore a 51.645,69 euro.

Per effetto dell'articolo 3, comma 1, lettera b) del decreto, l'articolo 48, comma 3, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992 attualmente dispone il versamento delle somme dovute in forma rateale *“in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire, previa prestazione, se*

l'importo delle rate successive alla prima è superiore a 50.000 euro, di idonea garanzia...”.

Ne consegue che, in caso di rateizzazione dell'importo dovuto per la conciliazione giudiziale, qualora la somma delle rate successive alla prima sia di valore non superiore a 50.000 euro, **non è più richiesta al contribuente la prestazione di idonea garanzia fideiussoria**.

Ai sensi dell'articolo 6 del decreto, la modifica in esame entra in vigore il 26 marzo 2010.

■ Trattandosi di modifica di un istituto processuale, si ritiene che la predetta esclusione dell'obbligo di prestazione della garanzia trovi **immediata applicazione** per quanto riguarda le proposte di conciliazione relative a **controversie pendenti alla data di entrata in vigore del decreto**, con i limiti di seguito indicati.

Ai sensi dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, la conciliazione giudiziale può essere conclusa **solo davanti alla Commissione provinciale**, sia in udienza che fuori udienza e comunque non oltre la prima udienza di trattazione (cfr. circolare n. 98/E del 23 aprile 1996).

Ne consegue che la modifica in esame **non può trovare applicazione** in caso di controversia per la quale **si sia già svolta la prima udienza** di trattazione della causa innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Si osserva inoltre che, ai sensi del comma 4 del predetto articolo 48, se una delle parti ha proposto la conciliazione e questa non è avvenuta durante la prima udienza, la Commissione tributaria provinciale può concedere un termine, non superiore a 60 giorni, per il deposito in segreteria da parte dell'Ufficio finanziario di una proposta di conciliazione alla quale il ricorrente abbia preventivamente aderito.

■ Infine, ai sensi del comma 3 dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, *“La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di 20 giorni dalla data di reda-*

zione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa data, e per il periodo di rateazione di detto importo aumentato di un anno".

Di conseguenza, la modifica introdotta dall'articolo 3, comma 1, lettera b), prima parte del decreto non trova applicazione in riferimento ai procedimenti per i quali, alla data del 26 marzo 2010, sia intervenuto il perfezionamento della conciliazione giudiziale.

L'accertamento con adesione

Analogamente a quanto previsto per l'istituto della conciliazione giudiziale, l'articolo 8, comma 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997, che disciplina l'accertamento con adesione, a seguito delle modifiche introdotte dal decreto in commento dispone ora che "Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione, e per il versamento di tali somme, se superiori a 50.000 euro, il contribuente è tenuto a prestare idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria [...]".

Ai sensi dell'articolo 9 del D.Lgs. n. 218 del 1997, "La definizione si perfeziona con il versamento di cui

all'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia, previsti dall'articolo 8, comma 2".

Ne consegue che la modifica introdotta dall'articolo 3, comma 1, lettera b), seconda parte del decreto non trova applicazione ai procedimenti per i quali, alla data del 26 marzo 2010, sia intervenuto il perfezionamento dell'adesione.

L'AUTORIZZAZIONE ALL'APPELLO

L'articolo 3, comma 1, lettera c) del decreto ha abrogato il comma 2 dell'articolo 52 del D.Lgs. n. 546 del 1992, il quale stabiliva che "Gli Uffici periferici del Dipartimento delle Entrate devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione regionale delle Entrate".

Pertanto, per i ricorsi in appello da notificare a decorrere dal 26 marzo 2010 - ancorché a tale data già redatti - gli Uffici non sono più tenuti a richiedere la suddetta autorizzazione e a depositare la stessa nella segreteria della Commissione tributaria regionale.

RISCOSSIONE A SEGUITO DI DECISIONI DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA CENTRALE

Con il comma 2 dell'articolo 3 del decreto, il legislatore interviene sulla disciplina della riscossione in pendenza di giudizio recata dall'articolo 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Il citato comma 2 prevede che: "Le disposizioni di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, relative alle sentenze delle Commissioni tributarie regionali, si intendono applicabili alle decisioni della commissione tributaria centrale".

La disposizione richiamata, quin-

di, conferma che le previsioni in tema di riscossione in pendenza di giudizio, di cui al citato articolo 68, trovano applicazione anche in relazione alle decisioni della Commissione tributaria centrale.

In ordine alle disposizioni di cui all'articolo 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992, si richiamano i chiarimenti forniti - in particolare - con la circolare n. 98/E del 1996.

DEFINIZIONE DELLE CONTROVERSIE PENDENTI

Il comma 2-bis dell'articolo 3 - introdotto in sede di conversione del decreto - contempla disposizioni volte a deflazionare il contenzioso pendente innanzi alla Commissione tributaria centrale e alla Corte di Cassazione.

La novità interessa le controversie tributarie pendenti presso i menzionati organi giurisdizionali, per le quali:

- i ricorsi siano stati iscritti a ruolo nel primo grado entro e non oltre il 25 maggio 2000;
- l'Amministrazione finanziaria dello Stato risulti soccombente nei precedenti gradi del giudizio.

■ Per quanto concerne le modalità della definizione in esame, la legge di conversione ha previsto un meccanismo differenziato, a seconda dell'organo giurisdizionale innanzi al quale è pendente la controversia.

Più precisamente, la lettera a) del comma 2-bis del citato articolo 3 prevede che "le controversie tributarie pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale, ... sono automaticamente definite con decreto assunto dal presidente del collegio o da altro componente delegato".

La successiva lettera b) del medesimo comma 2-bis stabilisce, invece, che "le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione possono essere estinte con il pagamento di un importo pari al





5% del valore della controversia determinato ai sensi dell'articolo 16, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, e contestuale rinuncia a ogni eventuale pretesa di equa ripara- zione ai sensi della legge 24 marzo 2001, n. 89".

■ Ciò premesso, si forniscono i seguenti chiarimenti in ordine alla definizione delle controversie pendenti aventi ad oggetto rapporti tribu- tari di competenza dell'Agenzia delle entrate.

■ Iscrizione a ruolo del ricorso

Ai sensi del comma 2-bis dell'arti- colo 3, la definizione concerne le controversie tributarie pendenti "che originano da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado, alla data di entrata in vigore della legge di con- versione del presente decreto, da oltre dieci anni...".

Ai fini della definizione in esame, pertanto, si richiede che il ricorso introduttivo del giudizio sia stato iscritto a ruolo entro la data del **25 maggio 2000**.

Per la corretta individuazione del- la predetta data occorre considera- re che:

- per i ricorsi proposti prima del

1° aprile 1996 (entrata in vigore della riforma del processo tributario), nes- sun problema si pone, in quanto la data di iscrizione a ruolo in ogni ca- so è ovviamente anteriore al 26 maggio 2000;

- per i ricorsi proposti dopo la riforma del processo tributario, la data dell'iscrizione a ruolo è quella del deposito del ricorso presso la segreteria della Commissione tribu- taria provinciale, come attestata dalla relativa ricevuta.

■ Parte del giudizio

La definizione in esame è consen- tita limitatamente alle controversie



in breve...

Definizione sprint per le vecchie contro- versie ancora in sospeso

- Con la circolare 37/E, l'Agenzia detta il passo per "rottamare" le cau- se ultradecennali che sono ancora pendenti presso i giudici tributari di ultimo grado. Per risolvere bonaria- mente i giudizi ancora in *stand by* presso la Corte di Cassazione occorre che la richiesta del contribuente sia accompagnata dal pagamento del 5% del valore della lite, utilizzando il codice tributo "8109" (istitui- to con risoluzione n. 53/E). Nessun adempimento, in- vece è richiesto per i giudizi ancora pendenti dinanzi alla Commissione tributaria centrale che si risolvono automaticamente.

In entrambi i casi è sempre necessario che il contri- buente risulti vittorioso sia in primo sia in secondo grado. La circolare, inoltre, si sofferma sulle nuove modalità di notifica delle sentenze tributarie, le ga- ranzie da prestare per pagare a rate il dovuto da ac- certamento con adesione e conciliazione giudiziale, l'autorizzazione alla proposta d'appello delle struttu- re territoriali delle Entrate, gli effetti sulla riscossione delle decisioni della Commissione tributaria centrale.

Le liti a soluzione - Si possono chiudere in tem- pi rapidi le liti sospese davanti alla Commissione tri- butaria centrale e alla Cassazione, per le quali i ricorsi siano stati iscritti a ruolo nel primo grado entro il 25 maggio 2000, ossia a più di dieci anni dal giorno in cui

è entrato in vigore il decreto in esame (26 maggio 2010). Altra condizione necessaria per la definizione agevolata delle liti è che l'Amministrazione finanzia- ria dello Stato sia parte soccombente nei precedenti gradi di giudizio. Rientrano tra le liti definibili più in fretta anche quelle in cui Equitalia è parte del giudi- zio, a patto che l'ente titolare della pretesa tributaria in contestazione sia comunque l'Amministrazione fi- nanziaria dello Stato. Restano invece fuori dalla chiu- sura accelerata le controversie in cui la parte resi- stente è un ente locale.

Quando la lite è definibile - Il documento di prassi precisa che sono esclusi dalla definizione age- volata i giudizi che riguardano le richieste di rimbor- so, sia pendenti in Commissione tributaria centrale sia in Cassazione. Stessa sorte per le controversie che ri- guardano il rimborso di imposte versate dal contri- buente nel presupposto che spetti un'agevolazione fi- scale. Sono, invece, definibili in tempi rapidi le con- troversie relative al provvedimento con cui l'Agenzia, oltre a negare il diritto all'agevolazione, ha anche provveduto ad accertare il tributo e/o abbia irrogato le sanzioni.

Liti sospese in Cassazione, come fare per far pace col Fisco

- Innanzitutto, occorre pagare un importo pari al 5% del valore della contro- versia (ossia dell'ammontare dell'imposta contesta- ta). È necessario poi presentare entro il 24 agosto la richiesta di definizione agevolata presso la cancelleria della Suprema Corte, che deve contenere, tra l'altro, la rinuncia a ogni pretesa di equa ripara- zione e, in al- legato, la ricevuta del versamento delle somme dovute.

tributarie nelle quali sia parte del giudizio “*l’Amministrazione finanziaria dello Stato*”, anche in relazione a tributi - come ad esempio l’IRAP - il cui gettito sia devoluto ad enti diversi dello Stato.

Più specificamente, l’Amministrazione dello Stato deve aver preso parte al giudizio direttamente o tramite le Agenzie fiscali alle quali - per effetto della riforma di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 - è stata affidata, a partire dal 1° gennaio 2001, la gestione delle funzioni esercitate dai soppressi uffici del Ministero delle finanze e, in particolare, la gestione del contenzioso.

La definizione non è ammessa per le controversie in cui sia parte resistente un ente non riconducibile all’Amministrazione dello Stato, quale, ad esempio, un ente locale.

Si ritengono definibili, invece, le controversie nelle quali sia parte del giudizio l’agente della riscossione, quando l’ente titolare della pretesa tributaria in contestazione è comunque l’Amministrazione finanziaria dello Stato.

■ Soccombenza dell’Amministrazione finanziaria

Ai sensi del comma 2-bis dell’articolo 3 del *decreto*, sono definibili esclusivamente le controversie “*per le quali risulti soccombente l’Amministrazione finanziaria dello Stato nei primi due gradi di giudizio*”.

Non sono pertanto definibili le liti per le quali l’Amministrazione sia risultata anche parzialmente vittoriosa - indipendentemente dalla misura - in almeno uno dei precedenti gradi.

La **soccombenza** dell’Amministrazione finanziaria è determinata dal **raffronto tra quanto richiesto dal contribuente e quanto deciso dall’organo giurisdizionale** adito e si considera “**integrale**” quando la domanda del ricorrente sia stata accolta.

Va inoltre precisato che le **pendenze in Cassazione** possono esse-

re definite anche se precedute da tre gradi di giudizio (Commissioni tributarie di primo, secondo grado e centrale) a condizione tuttavia che sia stato registrato un triplice, conforme esito sfavorevole per l’Amministrazione finanziaria.

■ Pendenza della controversia

Sono definibili le **controversie tributarie pendenti - alla data del 26 maggio 2010 - innanzi alla Commissione tributaria centrale o alla Corte di Cassazione.**

Perché la controversia sia considerata pendente è necessario e sufficiente che alla data del 26 maggio 2010:

- **sia stato proposto ricorso alla Commissione tributaria centrale** mediante la presentazione dello stesso alla segreteria della Commissione tributaria che ha emesso la decisione impugnata, ai sensi dell’articolo 25 del Dpr n. 636 del 1972;

- **sia stato notificato ricorso per Cassazione**, ai sensi degli articoli 360 e seguenti c.p.c., ancorché alla stessa data non sia stato ancora effettuato il deposito presso la cancelleria della Suprema Corte.

Resta inteso che la controversia si considera pendente a condizione che, alla data del 26 maggio 2010, non sia stata ancora depositata la decisione.

■ Controversie definibili

La definizione in esame ha per oggetto le **controversie in materia di tributi**, in cui sia parte direttamente o indirettamente l’Amministrazione finanziaria dello Stato (*cf.* punto 6.2.1.), per le quali, ai sensi degli articoli 2 e 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, **sia configurabile la giurisdizione delle Commissioni tributarie**, incluse le liti aventi ad oggetto atti di mera riscossione, quali, ad esempio, gli avvisi di liquidazione e i ruoli.

La lettera a) dell’articolo 3, comma 2-bis del *decreto* **esclude espressamente dalla definizione**

agevolata i giudizi “*aventi a oggetto le istanze di rimborso*”, pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale.

La successiva lettera b) dell’articolo 3, comma 2-bis del *decreto* stabilisce che, per la definizione delle controversie **pendenti in Cassazione**, “*In ogni caso non si fa luogo a rimborso*”.

È evidente che il richiamato disposto normativo esclude - per entrambe le fattispecie di cui alle citate lettere a) e b) dell’articolo 3, comma 2-bis del *decreto* - la possibilità di ottenere, per effetto anche indiretto della definizione in esame, qualsiasi somma a rimborso.

Né il contribuente avrebbe interesse, invero, a definire una controversia pendente, dall’esito della quale dipenda comunque un obbligo, per l’Amministrazione finanziaria, di restituire delle somme, a qualsiasi titolo versate dal contribuente.

Si osserva, infatti, che la dichiarazione di estinzione del giudizio per intervenuta definizione agevolata della controversia non ha sostanzialmente il contenuto di una pronuncia di accoglimento del ricorso del contribuente né comporta il passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole all’Amministrazione finanziaria, impugnata dal contribuente in Commissione tributaria centrale o in Cassazione. (Cass., 23 luglio 2004, n. 13854; conforme, 1° marzo 2005, n. 4307; *cf.* anche 3 marzo 2006, n. 4714).

■ Parimenti, va esclusa la definibilità:

- sia delle controversie aventi ad oggetto il **rimborso di imposte** versate dal contribuente nel presupposto che spetti una **data agevolazione tributaria**;

- sia delle controversie concernenti la **mera spettanza dell’agevolazione**, in quanto all’esito di tali controversie si profila l’esigenza per l’Amministrazione finanziaria di restituzione delle somme versate.



■ **Rientrano, invece, nell'ambito di applicazione** della definizione in esame le controversie riguardanti il provvedimento con il quale l'Amministrazione finanziaria - oltre a denegare il diritto all'agevolazione - abbia altresì provveduto all'accertamento del tributo o maggior tributo e/o abbia irrogato le relative sanzioni (cfr. punto 11.3.2 della circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003).

■ Per quanto concerne le liti pendenti in **Commissione tributaria centrale**, si ritiene che siano inoltre escluse dalla definizione le controversie aventi a oggetto **avvisi di accertamento o in rettifica** volti a contestare il diritto ad **eccedenze d'imposta**, dalle quali possa derivare, al definitivo esito del processo, l'obbligo di effettuare un rimborso a favore del contribuente.

Va infatti considerato che l'obbligo di restituzione, come precisato in precedenza anche per la definizione delle controversie pendenti in Cassazione, va comunque escluso e, pertanto, non può ammettersi, a tutela dell'interesse del contribuente, la definizione di dette controversie, in quanto le stesse *"sono automaticamente definite"*, senza alcuna istanza di parte.

■ **Definizione delle controversie pendenti in Commissione tributaria centrale - Reclamo**

Ai sensi della lettera a) dell'articolo 3, comma 2-bis, del decreto le controversie pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale *"sono automaticamente definite con decreto assunto dal presidente del collegio o da altro componente delegato"*.

La norma da ultimo citata **non richiede la presentazione di un'istanza da parte del contribuente** né il versamento di una somma. La definizione opera, quindi, *ex lege*, al verificarsi dei presupposti richiesti dalla disposizione in commento, ed è dichiarata con de-

creto del Presidente o di altro componente delegato della Commissione tributaria centrale.

Quando il Presidente della Commissione tributaria centrale, constatata la cessazione della materia del contendere, dichiara estinto il ricorso *"con ordinanza comunicata alle parti a mezzo di raccomandata a cura della segreteria"* e l'estinzione diviene definitiva se *"entro 60 giorni dalla predetta comunicazione, non venga da una delle parti avanzato ricorso al collegio con formale istanza notificata alla controparte"* (articolo 27, primo comma del Dpr n. 636 del 1972).

■ **Definizione delle controversie pendenti in Cassazione**

Per la definizione agevolata delle controversie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione, la lettera b) del comma 2-bis dell'articolo 3 del decreto richiede che il contribuente ponga in essere i seguenti adempimenti:

- **pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia**, come individuato ai sensi dell'articolo 16, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (ossia 5% dell'ammontare dell'imposta contestata);
- **rinuncia ad ogni eventuale pretesa** di equa riparaazione ai sensi della legge 24 marzo 2001, n. 89;
- **presentazione**, entro la data del 24 agosto 2010, di **apposita istanza presso la cancelleria** della Corte di cassazione, contenente - tra l'altro - rinuncia ad ogni pretesa di equa riparaazione e, in allegato, l'attestazione del versamento delle somme dovute.

■ **Pagamento delle somme dovute**

L'articolo 16, comma 3, della legge n. 289 del 2002 stabilisce che, per valore della lite, deve intendersi *"l'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tri-*

buto, anche se irrogate con separato provvedimento; in caso di liti relative alla irrogazione di sanzioni non collegate al tributo, delle stesse si tiene conto ai fini del valore della lite; il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati".

Per determinare, quindi, il valore della controversia - da assumere a base del calcolo delle somme dovute - occorre far riferimento al tributo o al maggior tributo contestato nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado.


Nel caso in cui il contribuente abbia prestato acquiescenza in ordine a parte del tributo o del maggior tributo contestato, impugnando così solo parte del provvedimento impositivo, per il calcolo dell'importo dovuto dovrà tenersi conto esclusivamente degli importi contestati in sede di ricorso in primo grado.

Ai fini della determinazione del valore della controversia, non deve tenersi conto, invece, degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento.

Nel particolare caso che il contribuente abbia prestato acquiescenza al tributo richiesto, limitando le contestazioni in primo grado alle sole sanzioni, per la determinazione del valore della controversia si farà riferimento alle sole sanzioni contestate.



Agenzia delle Entrate: istruzioni sulle istanze di interpello

 on la circolare n. 32/E del 14 giugno 2010 l'Agenzia delle Entrate ha provveduto a disegnare il nuovo volto delle istanze di interpello ammesse, all'insegna di un rapporto sempre più trasparente e corretto tra Fisco e contribuente.

■ Nel corso degli ultimi anni, soprattutto dopo la sua generalizzazione a opera dello Statuto dei diritti del contribuente (articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212), l'istituto dell'interpello ha avuto un notevole sviluppo, consistente nel progressivo ampliamento delle tipologie di interpello e, in particolare, delle fattispecie sostanziali per le quali, a diversi fini, è possibile o doveroso presentare istanza all'Amministrazione finanziaria.

Il potenziamento dell'interpello, finalizzato nelle intenzioni del legislatore a rendere attuale il principio di collaborazione tra fisco e contribuente, in linea generale, ha contribuito a rendere più chiaro il quadro normativo, offrendo un valido supporto nell'applicazione delle norme tributarie.

Tuttavia, lo sviluppo dell'istituto ha prodotto nel tempo effetti non sempre adeguati agli obiettivi e alle finalità per le quali esso è stato introdotto dal legislatore. Pertanto, con la presente circolare vengono forniti gli opportuni chiarimenti al riguardo.

Classificazione delle istanze di interpello

Le istanze di interpello previste dall'ordinamento sono raggruppabili, sotto il profilo procedurale, in tre distinte categorie.

A) Interpello ordinario (articolo 11 della legge 212 del 2000 e DM 26 aprile 2001, n. 209)

Ai sensi dell'articolo 11, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente *“Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria... circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse”*.

Con il successivo DM 26 aprile 2001, n. 209 sono state dettate le disposizioni relative alle modalità di presentazione e di trattazione delle istanze di interpello.

L'interpello, naturalmente deve essere effettuato dal contribuente, **prima di porre in essere il comportamento giuridicamente rilevante** o di dare attuazione alla norma oggetto del quesito.

■ **La risposta deve essere resa nel termine di 120 giorni**; in caso di **silenzio** sull'istanza si forma l'**assenso** sulla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente; il parere dell'Agenzia non vincola il contribuente (il quale può decidere di non uniformarsi al parere reso) ma gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, i quali, salva la possibilità di rettificare il parere, non possono emettere atti impositivi e/o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, limitatamente al quesito oggetto di interpello ed in ogni caso nel presupposto che i fatti accertati coincidano con quelli rappresentati nell'originaria istanza.

Se, infatti, quanto emerge in sede di controllo non coincide con la rappresentazione dei fatti contenuta nell'istanza, la risposta all'interpello non produce effetti vincolanti in capo all'amministrazione.

Sotto il profilo procedurale, **l'istanza è presentata di norma alla Direzione regionale competente** in relazione al domicilio fiscale del contribuente ovvero dei soggetti obbligati, in base a disposizioni di legge, a porre in essere gli adempimenti fiscali per conto dello stesso.

■ **Le imprese di più rilevante dimensione** (volume d'affari/ricavi superiori a 200 milioni di euro) rivolgono le istanze di interpello all'Agenzia delle entrate - **Direzione Centrale Normativa** per il tramite della **Direzione regionale** della stessa Agenzia competente in relazione al domicilio fiscale del richiedente (per la procedura si veda, in particolare, la Circolare n. 5/E del 2009).

■ **Il termine di 120 giorni** per la risposta, notificata o comunicata al contribuente ovvero fornita telematicamente, **decorre dalla data di presentazione dell'istanza** (ossia dalla data di ricezione in caso di presentazione diretta all'ufficio ovvero dalla data in cui è sottoscritto l'avviso di ricevimento della raccomandata nel caso di invio dell'istanza mediante il servizio postale).

■ Da ultimo, giova ricordare che la procedura finora descritta è applicabile anche con riferimento ad alcune istanze di interpello precedentemente menzionate con le quali il contribuente invoca l'applicazione di specifiche disposizioni tributarie, talvolta di carattere agevolativo.



B) Interpello Antielusivo (Articolo 21 Legge N. 413 Del 1991)

Ai sensi dell'articolo 21, comma 9, della legge n. 413 del 1991 *"Il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che può dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2 (n.d.r. articolo 37, comma 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37-bis del medesimo Dpr n. 600 del 1973 e articolo 108, comma 2, del Tuir), può richiedere il preventivo parere alla competente direzione generale del Ministero delle finanze fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata"*.

■ L'istanza è rivolta a ottenere un parere in ordine al **carattere potenzialmente elusivo** di alcune operazioni, ovvero in ordine alla corretta **classificazione di talune spese**; per questo l'istanza attiene esclusivamente a casi e situazioni in cui possano trovare applicazione le disposizioni degli artt. 37, comma 3, e 37-bis del Dpr n. 600 del 1973, nonché quando si tratti di classificare determinate spese tra quelle di pubblicità/propaganda ovvero di rappresentanza.

■ Per effetto delle più recenti modifiche normative (si veda sul punto la Circolare n. 5/E del 2009), **decorso 120 giorni** dalla presentazione dell'istanza, il **contribuente**, cui non sia stata fornita risposta, **può diffidare l'amministrazione**; decorso **ulteriori 60 giorni** dalla presentazione della diffida, si forma il **silenzio assenso** in relazione alla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.

■ Rispetto agli interpelli ordinari, l'istanza di interpello antielusivo, da presentarsi esclusivamente mediante spedizione in **plico raccomandato** con avviso ricevimento, è

rivolta all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa per il tramite della **Direzione regionale** competente in base al domicilio fiscale dell'istante; la Direzione regionale compie l'istruttoria e trasmette l'istanza con il proprio parere alla Direzione centrale non oltre il quindicesimo giorno dalla ricezione; la Direzione centrale comunica il proprio parere al contribuente entro il termine non perentorio di 120 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione regionale, sempre mediante plico raccomandato con avviso di ricevimento.

■ Da ultimo, si ricorda che la presentazione dell'interpello secondo le modalità di cui al citato articolo 21 è richiamata altresì dall'articolo 11, comma 13, della medesima legge n. 413 del 1991, la quale prevede la possibilità per il contribuente di ottenere un **parere dell'amministrazione in ordine "alla natura ed al trattamento tributario"** delle operazioni intercorse tra l'istante e le **imprese residenti o localizzate in Stati o territori diversi** da quelli di cui all'articolo 168-bis del Tuir.

■ Si tratta, in particolare, delle istanze concernenti l'applicazione dell'articolo 110, comma 10, del Tuir che, in attesa dell'emanazione del decreto di cui all'articolo 168-bis, comma 1, del medesimo Tuir, recita *"non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ov-*

vero di altri criteri equivalenti".

Ai sensi del comma 12-bis del citato articolo 110 *"le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati"*.

Tuttavia, le disposizioni di cui ai citati commi 10 e 12-bis **possono essere disapplicate** nel caso in cui l'impresa residente, ai sensi del comma 11 dell'articolo 110 del Tuir, provi che *"le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva (c.d. prima esimente), ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico (c.d. seconda esimente) e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione"*.

Si tratta di esimenti tra loro alternative, che possono essere fornite dal contribuente in sede di controllo, o in via preventiva, cioè prima di porre in essere l'operazione, inoltrando all'Amministrazione finanziaria l'istanza di interpello in esame.

C) Interpello Disapplicativo (Articolo 37-Bis, Comma 8, Del Dpr N. 600 Del 1973 e DM 19 Giugno 1998, N. 259)

Ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del Dpr n. 600 del 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. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al Direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione"*.

■ Le modalità attuative per la presentazione delle istanze di interpello in esame sono dettate dal DM 19 giugno 1998, n. 259.

L'istanza, da presentarsi preventivamente (ossia prima della presentazione della dichiarazione dei redditi che accoglie gli effetti del comportamento oggetto della richiesta di disapplicazione) attiene a **fattispecie concrete**, compiutamente descritte, in relazione alle quali specifiche norme di legge, in funzione antielusiva, **limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta** o altre situazioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento.

■ L'istanza è rivolta al **Direttore regionale** delle Entrate ed è spedita in plico raccomandato, con avviso di ricevimento all'ufficio competente in base al domicilio fiscale del-

l'istante; l'istanza si intende presentata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte dell'ufficio; l'ufficio trasmette al Direttore regionale l'istanza, unitamente al proprio parere, entro trenta giorni dalla ricezione; le determinazioni del Direttore regionale sono comunicate al contribuente **entro il termine di 90 giorni** dalla ricezione dell'istanza.

Le modifiche relative alla presentazione delle istanze di interpello da parte delle imprese di più rilevante dimensione interessano anche le istanze di disapplicazione in esame.

■ Da ultimo, si ricorda che la procedura di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del Dpr n. 600 del 1973, è altresì richiamata ai fini della disapplicazione della disciplina delle **società non operative** di cui all'arti-

colo 30, comma 4-bis, della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Le istanze di interpello inammissibili

Sono state considerate inammissibili in via assoluta le istanze:

- prive dei dati identificativi dell'istante e del suo legale rappresentante nonché mancanti della sottoscrizione;
- presentate dai professionisti privi di procura;
- presentate dai consulenti con riferimento a questioni prospettate da questi ultimi in maniera generale ed astratta;
- che costituiscono mere reiterate di precedenti istanze ovvero richieste di riesame;
- che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, riguardando fattispecie già sottoposte a controllo o per le quali siano state



in breve...

Tre sono le macro-categorie in cui è possibile classificare - sotto lo specifico profilo procedurale - le istanze di interpello:

1) **L'interpello ordinario**, la cui procedura ricomprende le istanze per la continuazione del consolidato nazionale, per l'opzione per il consolidato mondiale, in materia di recupero dei crediti bancari e in materia di ricerca e sviluppo.

Con riferimento alla procedura di interpello ordinario, la circolare ha provveduto a evidenziare:

- innanzitutto, la condizione fondamentale dell'obiettivo incertezza della norma tributaria di cui si chiede l'interpretazione e della natura concreta e personale della questione interpretativa;
- che gli effetti non si producono se in sede di controllo emerge una difformità dei fatti constatati con quelli contenuti nell'istanza di interpello;
- tra le novità, che i soggetti non residenti, dalla data di pubblicazione della circolare, devono presen-

tare le istanze di interpello alla Direzione Centrale Normativa.

2) **L'interpello antielusivo**, la cui procedura include anche le istanze presentate ai sensi dell'articolo 110, comma 10 del Tuir, in tema di costi sopportati nei confronti di soggetti ubicati in paesi *black list*;

Con riferimento alla procedura di interpello antielusivo, la circolare ha provveduto a evidenziare che:

- è necessaria l'esposizione dettagliata del caso concreto, nonché la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente;
- 120 giorni dalla presentazione dell'istanza, il contribuente può diffidare l'amministrazione; se poi trascorrono ulteriori 60 giorni dalla diffida e l'Amministrazione persiste nel silenzio, si forma il silenzio assenso sulla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente;
- in materia di costi derivanti da operazioni con soggetti ubicati in Paesi e territori *black list*, le esimenti tra loro alternative possono essere fornite dal contribuente in sede di controllo, o in via preventiva, inoltrando all'Agenzia delle Entrate l'istanza di interpello.

3) **L'interpello disapplicativo**, la cui procedura ammette anche le istanze presentate dalle società non operative.



presentate istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale, in autotutela.

■ Devono considerarsi ugualmente inammissibili le istanze:

- di interpello ordinario presentate in mancanza di condizioni obiettive di incertezza, ossia qualora sulle norme invocate siano stati già forniti chiarimenti dall'amministrazione;

- di interpello ex articolo 37-bis, comma 8, del Dpr n. 600 del 1973 nelle ipotesi in cui la norma della quale si richiede la disapplicazione non ha "lo scopo di contrastare comportamenti elusivi" (in caso di dubbio sulla portata della norma di cui è richiesta la disapplicazione, le Direzioni regionali inoltreranno l'istanza alla Direzione Centrale Normativa);

- di interpello ex articolo 37-

bis, comma 8, del Dpr n. 600 del 1973 presentate dalle società non operative le quali beneficerebbero di una causa di esclusione automatica della relativa disciplina;

- di interpello non sufficientemente circostanziate nella definizione della fattispecie concreta in relazione alla quale è richiesto il parere (secondo le indicazioni che saranno fornite nel paragrafo successivo);

- di interpello non preventivo, secondo quanto si illustrerà di seguito.

■ Alla luce di quanto sopra, le istanze **formalmente corrette ma carenti di uno o più dei presupposti sostanziali** sopra menzionati saranno considerate **inammissibili tout court**, superando la distinzione finora invalsa tra inammissibilità assoluta ed inammissibilità relativa.

Pertanto, nei casi in cui sia evidenziato uno dei citati profili di inammissibilità, all'istanza del contribuente sarà fornita, nelle forme rituali, una risposta contenente i motivi di inammissibilità senza alcun riscontro nel merito della questione, nemmeno a titolo di consulenza giuridica.

■ Devono considerarsi altresì superate le indicazioni fornite, da ultimo, con la Circolare n. 14/E del 15 marzo 2007, con riferimento alle istanze di interpello presentate dalle società non operative nella parte in cui è stato chiarito che le istanze prive del "contenuto minimo necessario" devono considerarsi improcedibili.

Resta ovviamente impregiudicata la facoltà del contribuente di **ri-presentare l'istanza**, sempre che

Con riferimento alla procedura di interpello disapplicativo, la circolare ha provveduto a evidenziare che:

- l'istanza preventiva (da inoltrare prima della presentazione della dichiarazione dei redditi che accoglie gli effetti del comportamento oggetto della richiesta di disapplicazione) deve riguardare fattispecie concrete, compiutamente descritte, in relazione alle quali specifiche norme di legge antielusive, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, ecc.;

- le imprese di più rilevante dimensione, devono rivolgere le istanze di interpello (ordinario, Cfc, antielusive e disapplicativo) alla direzione centrale Normativa per il tramite della direzione regionale delle Entrate; ne consegue pertanto che sarà la Direzione Centrale Normativa a comunicare la risposta dell'Agenzia a questi soggetti.

NUOVE ISTRUZIONI

L'Agenzia delle Entrate ha provveduto a sottolineare:

■ prima di tutto, che l'interpello deve essere "preventivo", cioè presentato in tempo utile rispetto all'adempimento. Quindi:

- nel caso di comportamenti che trovano attuazione nella dichiarazione dei redditi, l'istanza va presentata entro il termine di presentazione del modello. A loro volta, le istanze di disapplicazione della disciplina Cfc e antielusive, devono essere presentate

entro 120 o 90 giorni, a seconda dei casi, prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione;

- invece, nel caso di comportamenti che non trovano attuazione nella presentazione di una dichiarazione, l'interpello è preventivo se presentato entro i termini ordinari previsti per la registrazione dell'atto;

■ in secondo luogo, che il contribuente non può più lasciare all'Agenzia l'onere di ricostruire, tramite l'eventuale documentazione allegata, le informazioni necessarie alla corretta definizione della fattispecie.

Infatti, la circolare stabilisce l'obbligo per il contribuente di esporre dettagliatamente tutti gli elementi necessari alla definizione del "caso concreto" su cui l'Agenzia è chiamata a esprimere il proprio parere, a pena di inammissibilità dell'istanza di interpello.

■ in terzo luogo il c.d. "tutoraggio", ovvero il controllo del rispetto del parere fornito dall'Agenzia da parte del contribuente che ha presentato istanza di interpello, che adesso investe non solo i grandi, ma anche i piccoli contribuenti. In più è prevista l'applicazione della sanzione "piena" per chi ha autonomamente disapplicato le norme di legge nei casi in cui, pur essendo obbligato, non ha presentato istanza di interpello.

ne sussistano tutti gli altri presupposti, fornendo quegli elementi utili la cui mancanza, nell'originaria istanza, ha comportato la pronuncia di inammissibilità.

La definizione del caso concreto (e personale)

Presupposto comune a tutte le istanze di interpello è che il contribuente esponga il caso (o la fattispecie) concreto. È pertanto onere del contribuente esporre in modo chiaro e documentare in maniera esaustiva tutti gli elementi conoscitivi utili a ricostruire la fattispecie concreta in relazione alla quale l'Agenzia è chiamata a esprimere il proprio parere.

■ Elementi necessari per la definizione del "caso concreto"

a) **indicazione del tipo di istanza** (in particolare se il contribuente richiede espressamente una risposta a interpello) e della specifica tipologia di interpello in relazione alla quale è richiesto il parere dell'Agenzia;

b) **dati identificativi del contribuente** e di altri eventuali soggetti direttamente interessati; nell'istanza dovranno essere indicati anche il codice fiscale dell'istante nonché i recapiti per la comunicazione della risposta, ivi compresi il numero di fax o un indirizzo di posta elettronica qualora disponibili;

c) **descrizione puntuale della fattispecie**, intendendosi per tale l'esposizione della situazione concreta che ha generato il dubbio interpretativo ovvero in relazione alla quale l'istante ritiene, sulla base di documentabili ragioni, che trovi applicazione una deroga al regime ordinario. A tal fine il contribuente non può limitarsi ad una rappresentazione sommaria e approssimativa della fattispecie di interesse, ponendo a carico dell'Agenzia l'onere di ricavare dall'eventuale documentazione allegata le informazioni necessarie alla compiuta definizione della fattispecie medesima.

Sotto altro profilo, va tenuto presente che l'interpello è finalizzato alla definizione del regime fiscale di una determinata fattispecie. Deve, pertanto, ritenersi inammissibile l'istanza finalizzata a ottenere esclusivamente una pronuncia dell'Agenzia, ad esempio, sul trattamento contabile ovvero sull'inquadramento civilistico di una determinata questione.



d) **indicazione dei valori economici interessati dall'interpello**; il contribuente deve indicare nell'istanza di interpello i valori economici della fattispecie rappresentata, evidenziando in particolare l'eventuale beneficio fiscale (in termini di risparmio d'imposta ovvero di rinvio della tassazione ovvero sotto qualsiasi altra forma) di cui ritiene di potersi legittimamente avvalere attraverso la soluzione prospettata.

La preventività delle istanze di interpello

L'interpello deve essere "preventivo", cioè presentato in tempo utile rispetto all'adempimento, in altre parole prima che il contribuente compia il comportamento oggetto dell'istanza. Quindi:

- nel caso di comportamenti che trovano attuazione nella **dichiarazione dei redditi**, l'istanza va presentata entro il termine di presen-

tazione del modello. A loro volta, le istanze di disapplicazione della disciplina Cfc e antielusiva, devono essere presentate entro 120 o 90 giorni, a seconda dei casi, prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione;

- nel caso di comportamenti che non trovano attuazione nella presentazione di una dichiarazione, come ad esempio nel caso di **imposta di registro**, l'interpello è preventivo se presentato entro i termini ordinari previsti per la registrazione dell'atto.

Le richieste di documentazione integrativa

Come noto, qualora non sia possibile fornire risposta sulla base delle informazioni contenute nell'istanza e dei documenti allegati, la competente Direzione può richiedere, **una sola volta**, al contribuente di integrare la documentazione esibita.

Resta inteso che, attraverso la richiesta di documentazione integrativa, **non possono essere sanate quelle carenze dell'originaria istanza** che comportano una pronuncia di inammissibilità secondo quanto evidenziato in precedenza.

Per gli interpelli **ordinari**, la richiesta dei documenti, inoltrata secondo le stesse modalità prescritte per la risposta, **interrompe il termine assegnato**, che inizia a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'ufficio, della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'istanza di interpello.

Con riferimento alle istanze di **interpello disapplicativo**, le richieste di integrazione documentale **sospendono e non interrompono il termine** per la risposta; per quel che attiene, invece, all'interpello **antielusivo**, il regolamento **non prevede la richiesta** di documentazione integrativa.

Poiché l'interruzione e la sospensione dei termini per la trasmissione della documentazione integrativa, laddove previste, si protraggono



finché il contribuente non abbia provveduto a fornire quanto richiesto, il termine per la risposta all'interpello ricomincia a decorrere solo dalla data di ricezione della predetta documentazione.

Interpelli presentati dalle imprese di più rilevante dimensione

Per tali soggetti è prevista la **verifica puntuale del rispetto della soluzione** interpretativa oggetto della risposta all'istanza di interpello, nell'ambito di appositi piani di controlli sostanziali da effettuare, di norma, entro l'anno successivo a quello della presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e delle dichiarazioni IVA.

Le norme appena citate lasciano trasparire con chiarezza l'intento del legislatore di creare tra i grandi contribuenti e l'Amministrazione finanziaria un **rapporto peculiare**, finalizzato a esaltare un confronto diretto e tempestivo in merito alla definizione di fattispecie che, in considerazione della rilevanza economica dei soggetti interessati, assumono sovente profili di particolare complessità.

I riflessi della risposta all'interpello sulle fasi successive di controllo e contenzioso

Mentre per le imprese di più rilevante dimensione, come già illustrato nel paragrafo precedente, la verifica del rispetto della soluzione interpretativa costituisce oggetto di un'attività di controllo pianificata da parte dell'amministrazione, per tutti gli altri soggetti gli uffici competenti potranno comunque **verificare, nel corso dell'eventuale successiva attività di accertamento** avviata secondo le modalità ordinarie, se gli istanti si siano o meno **uniformati** al parere reso dall'Agenzia in sede di risposta all'interpello.

Diverse conseguenze si determinano, invece, in capo ai soggetti

che, pur essendo obbligati alla presentazione dell'istanza di interpello in ragione di particolari situazioni per le quali si rende necessario un monitoraggio preventivo da parte dell'Agenzia (si tratta delle ipotesi di interpello obbligatorio prima esaminate), non abbiano ottemperato al relativo obbligo, disattendendo la condizione prevista (la presentazione di apposita istanza di interpello, appunto) per la disapplicazione di specifiche disposizioni normative.

È evidente, infatti, che tale situazione non è assimilabile a quella dei contribuenti che, mediante la presentazione dell'istanza, abbiano richiesto la disapplicazione, esibendo all'Amministrazione finanziaria tutti gli elementi di valutazione utili, e non si siano attenuti alla risposta, stante la natura non vincolante di quest'ultima.

Pertanto, nel corso dell'attività di controllo nei confronti dei soggetti che, **pur in presenza di un obbligo normativo in tal senso**, non hanno presentato istanza di interpello, in primo luogo sarà irrogata la sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (omissione di ogni comunicazione prescritta dall'Amministrazione finanziaria, punita con sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2065, diversamente graduata dagli uffici tenuto conto della situazione concretamente riscontrata).

■ Infine, sempre per quanto attiene ai riflessi della risposta all'interpello sulle fasi successive, giova ricordare che, come più volte chiarito dall'amministrazione (da ultimo, *cfr.* Circolare n. 7/E del 2009), **la risposta resa in sede di interpello non è un atto impugnabile** in quanto, stante la natura di parere, al quale il contribuente può non adeguarsi, non è in alcun modo lesivo della posizione del contribuente; tale soluzione è stata recentemente confermata anche dalla giurispru-

denza del Consiglio di Stato (decisione 26 gennaio 2009, n. 414).

La pubblicità delle risposte rese in sede di interpello

Deve considerarsi preclusa la pubblicazione o comunque la divulgazione in via autonoma da parte delle Direzioni regionali dei pareri resi nell'ambito della procedura di interpello.

Le Direzioni che ritengano opportuna la pubblicazione di un proprio parere, in considerazione della rilevanza della questione affrontata ovvero dell'elevato numero dei potenziali destinatari, devono farne apposita richiesta alla Direzione Centrale Normativa ai fini dell'inserimento del parere stesso nel servizio di documentazione tributaria.

■ Resta fermo che eventuali pareri di interesse generale formulati dalle Direzioni regionali, previa validazione da parte della **Direzione Centrale Normativa** in sede di monitoraggio, potranno essere comunque inseriti su iniziativa di quest'ultima nel **servizio di documentazione tributaria**.

Per quanto attiene, invece, alla pubblicazione delle risposte rese dalla Direzione Centrale Normativa in sede di interpello, l'amministrazione ha facoltà di procedere alla c.d. **"risposta collettiva"** mediante la pubblicazione di una circolare o di una risoluzione, quando la medesima questione ovvero analoghe questioni siano state prospettate da un numero elevato di contribuenti, tale da configurare l'interesse di una più ampia platea di soggetti a conoscere il parere dell'amministrazione in relazione ad una determinata fattispecie.

Tali previsioni, ancorché non contenute nei rispettivi decreti attuativi, devono considerarsi valide anche per le risposte rese alle istanze di interpello diverse da quelle disciplinate dalla procedura prevista per l'interpello ordinario.