

■ Segnalazioni Novità Prassi Interpretative

Le risposte rese in sede di interpello sono atti di indirizzo interpretativo

Agenzia delle Entrate

Circolare 3 marzo 2009, n. 7/E

Oggetto: Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello

INDICE 1. Premessa; 2. Le tipologie di interpello; 2.1. Interpello ordinario; 2.2. Interpello ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; 2.3. Interpello di cui agli articoli 167 e 168 del TUIR; 2.4. Interpello di cui all'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 41310; 3. Interpelli presentati dalle imprese di più rilevante dimensione; 4. Non impugnabilità delle risposte agli interpelli; 4.1. Natura non provvedimento della risposta all'interpello; 4.2. La risposta all'interpello non ha natura di atto impositivo; 4.3. Impossibilità di ricondurre l'interpello disapplicativo al diniego di agevolazione.

1. Premessa

La presente circolare fornisce chiarimenti sulla natura delle risposte agli interpelli ed istruzioni in ordine alla gestione del contenzioso derivante dalla impugnazione delle stesse.

2. Le tipologie di interpello

La problematica in questione presuppone l'esame della disciplina delle varie tipologie di interpello e la ricognizione delle relative procedure previste.

Tutte le tipologie di interpello sono accomunate dalle seguenti caratteristiche:

- l'iniziativa del contribuente, volta a conoscere preventivamente la posizione dell'Agenzia delle entrate rispetto all'applicazione di norme tributarie ad un caso concreto e personale, produce determinati effetti giuridici;
- la risposta all'interpello vincola la stessa Agenzia delle entrate, limitatamente al singolo caso prospettato ed esclusivamente nei riguardi del contribuente istante;
- gli effetti riconducibili alla risposta fornita dall'Agenzia sono subordinati alla condizione che la situazione di fatto (fattispecie concreta) rappresentata dal contribuente sia completa e veritiera;
- la risposta non vincola il contribuente, il quale resta libero di non uniformarsi,

ferma restando ovviamente la potestà dell'Agenda di esercitare l'azione di controllo ed accertamento.

2.1. Interpello ordinario

L'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) disciplina l'istituto dell'interpello ordinario, attraverso il quale il contribuente può porre quesiti all'Agenda delle entrate in relazione ad una fattispecie concreta e personale al fine di conoscere preventivamente quale sia la portata delle disposizioni tributarie e, conseguentemente, quale sarà il comportamento dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Il comma 1 del citato art. 11 della legge n. 212 del 2000 dispone che *"Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, 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"*.

Il successivo decreto del Ministro delle finanze 26 aprile 2001, n. 209, emanato in attuazione dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000, disciplina le modalità di presentazione dell'interpello, precisando all'art. 1, comma 1, che la richiesta di parere deve riguardare l'applicazione della disposizione tributaria a casi concreti e personali *"diversi da quelli oggetto dell'interpello disciplinato dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413"*.

Per le modalità di presentazione dell'interpello da parte dei soggetti di più rilevante dimensione si rinvia al successivo punto 3.

Per quanto riguarda i presupposti applicativi dell'interpello in esame, nonché la relativa procedura, si rinvia ai chiarimenti già forniti dall'Agenda delle entrate con le circolari n. 99/E del 18 maggio 2000 (punto 2), n. 50/E del 31 maggio 2001, n. 9/E del 13 febbraio 2003, n. 23/E del 16 maggio 2005 e, da ultimo, con la circolare n. 5/E del 24 febbraio 2009, concernente istruzioni per la gestione degli interpelli a seguito delle modifiche introdotte dal decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

Con riferimento, invece, agli effetti che si determinano in conseguenza dell'attivazione della procedura in esame, è necessario distinguere la posizione dell'Amministrazione finanziaria da quella del contribuente.

La risposta tempestivamente fornita nel prescritto termine di centoventi giorni

vincola, infatti, l'Agenzia delle entrate che, in sede di controllo, deve uniformarsi alla risposta resa al contribuente e non può emettere atti a contenuto impositivo o sanzionatorio in contrasto con la soluzione interpretativa fornita, a pena di nullità degli stessi.

L'efficacia vincolante della risposta resa è, tuttavia, limitata - come disposto dall'art. 11, comma 2, della legge n. 212 del 2000, e dall'art. 5, comma 1, del DM n. 209 del 2001 - alla questione oggetto dell'interpello e al contribuente istante. Ciò comporta che la risposta resa dall'Agenzia non produce gli stessi effetti vincolanti in relazione a casi analoghi relativi a soggetti diversi dall'interpellante.

La mancata risposta nel termine di centoventi giorni comporta, ai sensi del comma 2 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000, il formarsi del silenzio-assenso sulla soluzione prospettata dal contribuente.

Di conseguenza, è nullo qualsiasi atto in contrasto con la soluzione accettata implicitamente dall'Agenzia.

E' il caso di evidenziare che l'ipotesi del silenzio-assenso di fatto non si verifica in quanto l'Agenzia risponde sempre tempestivamente.

Al contrario di quanto accade per l'Agenzia interpellata, la risposta fornita non vincola il contribuente, il quale può scegliere di non uniformarsi all'interpretazione resa nota dall'Agenzia. In tale ipotesi la questione interpretativa verrà definitivamente risolta nell'ambito dell'eventuale giudizio tributario instaurato dal contribuente mediante l'impugnazione dell'atto impositivo e dell'atto di irrogazione delle sanzioni notificati dall'Agenzia.

Si segnala, infine, che la presentazione dell'interpello secondo le modalità stabilite dall'art. 11 della legge n. 212 del 2000 è prevista anche ai fini dell'applicazione di specifiche disposizioni tributarie, anche di tipo agevolativo.

Si fa specifico riferimento, in particolare, all'art. 124 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che disciplina il consolidato nazionale, all'art. 132 del TUIR riguardante il consolidato mondiale, all'art. 113 del TUIR in tema di partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari, all'art. 1, comma 246, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, per quanto concerne il bonus per le aggregazioni aziendali e all'art. 1, comma 55, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, relativo ai crediti di imposta per le imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo.

2.2. Interpello ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del decreto del

Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600

L'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973, introdotto dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, stabilisce che *"Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di 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"*.

La disciplina concernente il procedimento per la presentazione dell'istanza di cui alla suddetta disposizione è contenuta nel decreto del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259, mentre le relative istruzioni operative sono state fornite con le circolari n. 98/E del 17 maggio 2000, n. 99/E del 2000, n. 23/E del 2005 e, da ultimo, n. 5/E del 2009.

Per le modalità di presentazione dell'interpello da parte dei soggetti di più rilevante dimensione si rinvia al successivo punto 3.

L'interpello in esame consente al contribuente di richiedere all'Agenzia la disapplicazione di una norma antielusiva che, altrimenti, troverebbe applicazione in relazione alla fattispecie da lui prospettata. E' onere dell'istante dimostrare che nel caso concreto gli effetti elusivi contrastati dalla norma non possono verificarsi.

Per quanto riguarda gli effetti derivanti dalle risposte rese dall'Amministrazione interpellata, l'art. 1, comma 6, del citato DM n. 259 del 1998 stabilisce che le stesse *"vanno comunicate al contribuente, non oltre novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, con provvedimento che è da ritenersi definitivo"*, nel senso che non è ammesso ricorso amministrativo ad altro organo dell'Amministrazione finanziaria.

Nell'ipotesi, invece, di mancata risposta entro il termine di novanta giorni, la citata normativa, a differenza di quanto accade nell'interpello ordinario, non prevede una forma tipizzata di silenzio.

In proposito si evidenzia che non è applicabile alla fattispecie in esame l'istituto del silenzio-assenso di cui all'art. 20, comma 1, della legge 7 agosto 1990, n. 241, previsto unicamente per i provvedimenti amministrativi. La risposta resa dal Direttore regionale non ha invece natura provvedimentoale, in quanto non è idonea ad incidere immediatamente nella sfera giuridica del contribuente, il quale resta libero di disattenderla (cfr., più ampiamente, il punto 3.1). Si tratta, in sostanza, di un parere

che deve essere necessariamente richiesto dall'interessato e che, una volta reso, vincola esclusivamente l'Amministrazione finanziaria.

Nello stesso ambito dell'interpello di cui al citato art. 37-bis si inseriscono le istanze per la disapplicazione della disciplina sulle società non operative prevista dall'art. 30, comma 4-bis, della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Con riferimento a tale specifica disciplina si rinvia alle indicazioni fornite con le circolari n. 5/E del 2 febbraio 2007 e n. 14/E del 15 marzo 2007. In particolare, la circolare n. 5/E del 2007, al punto 3.3, afferma che *"In assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile"*, considerato che la disapplicazione non è ammessa in assenza della relativa istanza, che non può essere proposta per la prima volta in sede contenziosa col ricorso avverso l'avviso di accertamento e di irrogazione delle sanzioni amministrative. In altri termini, in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento il contribuente può eccepire l'esistenza dei presupposti per la disapplicazione solo se ha presentato valida istanza amministrativa.

2.3. Interpello di cui agli articoli 167 e 168 del TUIR

Gli articoli 167, comma 1, e 168, comma 1, del TUIR dettano una speciale disciplina in materia di imprese estere partecipate (c.d. *controlled foreign companies*), prevedendo che al soggetto residente in Italia che detiene una partecipazione di controllo o di collegamento in una società o ente residente in un Paese a regime fiscale privilegiato sono imputati i redditi conseguiti dal soggetto estero in proporzione alla partecipazione detenuta, a prescindere dall'effettiva distribuzione degli utili.

Il comma 5, lett. b), del citato art. 167 del TUIR precisa che, ai fini dell'inapplicabilità della disciplina sulle società estere controllate o collegate, *"il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212"*.

In tal caso, l'interpello è accolto *"se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che: a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede; b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati di cui al comma 4"*.

Le modalità per presentare l'istanza sono stabilite dall'art. 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, n. 429. Inoltre, poiché detto articolo rinvia espressamente al citato DM n. 209 del 2001, che disciplina l'interpello

ordinario, alla procedura in esame risultano applicabili, ove compatibili, le relative disposizioni.

Per le modalità di presentazione dell'interpello da parte dei soggetti di più rilevante dimensione si rinvia al successivo punto 3.

Per quanto riguarda i presupposti applicativi e la relativa procedura, si rinvia ai chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 18/E del 12 febbraio 2002, n. 29/E del 23 maggio 2003, n. 23/E del 2005 (punto 15) e n. 5/E del 2009.

L'interpello in questione permette al soggetto residente di dimostrare, relativamente a ciascuna controllata o collegata, la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate. La risposta con cui l'Agenzia delle entrate accoglie l'istanza di interpello, o la mancata risposta nel termine di centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza, producono l'effetto di rendere inapplicabili le disposizioni di cui all'art. 167, comma 1, del TUIR, limitatamente alla partecipata estera identificata nell'istanza di interpello.

La presentazione dell'interpello secondo le modalità stabilite dal comma 5, lett. b), dell'art. 167 del TUIR è prevista anche in relazione ad altre disposizioni tributarie con finalità antielusive.

Si fa specifico riferimento all'art. 47, comma 4, del TUIR, concernente gli utili da partecipazione, all'art. 68, comma 4, del TUIR, concernente le plusvalenze da partecipazioni, all'art. 87 del TUIR, concernente la c.d. *participation exemption*, e all'art. 89 del TUIR, concernente la detassazione dei dividendi.

2.4. Interpello di cui all'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413

Un ulteriore strumento, finalizzato a favorire i rapporti tra contribuente e fisco in relazione all'applicazione delle disposizioni antielusive generali di cui agli articoli 37, comma terzo, e 37-bis del DPR n. 600 del 1973, nonché in ordine alla qualificazione di determinate spese tra quelle di pubblicità e propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza, è rappresentato dall'interpello disciplinato dall'art. 21, comma 2, della legge n. 413 del 1991. Tale norma stabilisce che la richiesta di parere deve riguardare l'applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute nei predetti articoli del DPR n. 600 del 1973 o la corretta qualificazione delle predette spese.

In particolare, il comma 9 del citato art. 21 della legge n. 413 del 1991 - come modificato dall'art. 16, comma 1, lett. a) del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 - dispone che "I/

contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che possa dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2, 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. La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio assenso".

La disciplina concernente l'interpello antielusivo è completata dai regolamenti approvati con i decreti del Ministro delle finanze 13 giugno 1997, nn. 194 e 195, mentre con le circolari n. 135/E del 28 maggio 1998, n. 99/E del 2000 e n. 5/E del 2009, cui si rinvia, sono stati forniti chiarimenti in ordine ai presupposti dell'istituto ed alle procedure operative.

Per le modalità di presentazione dell'interpello da parte dei soggetti di più rilevante dimensione si rinvia al successivo punto 3.

All'istituto in questione sono state apportate modifiche dall'art. 29 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, per effetto del quale, con l'obiettivo del contenimento della spesa pubblica, è stato soppresso il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

Successivamente, l'art. 16, comma 1, del DL n. 185 del 2008, ha ridefinito – tenuto conto dell'intervenuta soppressione del Comitato consultivo - la disciplina dell'interpello in esame, sia per quanto attiene al termine entro il quale l'Agenzia delle entrate deve fornire risposta sia con riferimento al meccanismo di formazione del silenzio-assenso. La disposizione da ultimo citata ha infatti disposto:

- l'esplicita abrogazione del comma 10 dell'art. 21 della legge n. 413 del 1991 (cfr. art. 16, comma 1, lett. b) del DL n. 185 del 2008);
- la formazione del silenzio-assenso nell'ipotesi in cui l'Agenzia non comunichi il proprio parere entro 60 giorni dalla diffida presentata dal contribuente, dopo che siano inutilmente decorsi 120 giorni dalla presentazione dell'istanza.

La predetta modifica normativa è stata illustrata con la circolare n. 5/E del 2009.

3. Interpelli presentati dalle imprese di più rilevante dimensione

L'art. 27, comma 12, del DL n. 185 del 2008 ha introdotto novità in tema di gestione degli interpelli presentati dalle imprese definite di più rilevante dimensione. In quest'ultima categoria di soggetti vanno ricomprese, ai sensi del comma 10 dello

stesso art. 27, le imprese "che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro. Tale importo è gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011. [...]".

In base alla nuova disciplina dettata dal citato comma 12 dell'art. 27 "Le istanze di interpello di cui all'articolo 11, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 21, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, proposte dalle imprese indicate nel precedente comma 10 (cd. "imprese di più rilevante dimensione", n.d.r.) sono presentate secondo le modalità di cui al regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 13 giugno 1997, n. 195,...".

Per l'illustrazione delle novità introdotte dal DL n. 185 del 2008 si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 5/E del 2009.

4. Non impugnabilità delle risposte agli interpelli

Ai fini che qui rilevano, gli interpelli possono essere conclusivamente classificati in due categorie:

1) interpelli finalizzati ad acquisire dall'Agenzia un parere sulla corretta interpretazione, rispetto al caso concreto, delle norme di natura tributaria

(interpello ordinario) o sulla preventiva qualificazione di atti, fatti o negozi, a carattere potenzialmente elusivo (interpello ex art. 21 della legge n. 413 del 1991);

2) interpelli diretti ad ottenere la valutazione da parte dell'Agenzia, in relazione alla fattispecie prospettata nell'istanza, circa la ricorrenza dei presupposti per l'applicazione di uno specifico regime tributario o per la disapplicazione di disposizioni tributarie volte a prevenire comportamenti elusivi.

Il comune denominatore fra le due categorie di interpello è rappresentato dalla circostanza che entrambe sono espressione di una attività di indirizzo e di interpretazione dell'Agenzia; in nessuna delle due ipotesi la risposta dell'Amministrazione determina effetti vincolanti nei confronti del contribuente, che resta libero di disattenderla.

Ne consegue che la risposta all'interpello non è impugnabile con ricorso alla Commissione tributaria provinciale.

La scrivente si è già espressa in tal senso, sia pure con specifico riferimento all'impugnabilità del diniego di disapplicazione della disciplina antielusiva sulle società non operative, con le circolari n. 5/E del 2007 (punto 3.3) e n. 14/E del 15 marzo

2007 (punto 4).

4.1. Natura non provvedimentale della risposta all'interpello

La non impugnabilità delle risposte all'interpello si giustifica, essenzialmente, alla luce della loro natura di atti amministrativi non provvedimentali.

Al riguardo va evidenziato che sono qualificati "provvedimenti" gli atti della Pubblica Amministrazione che, indirizzati a soggetti determinati o determinabili, sono in grado di:

- apportare una modificazione unilaterale nella sfera giuridica dei destinatari (c.d. autoritarietà del provvedimento);
- produrre automaticamente ed immediatamente i propri effetti (c.d. esecutività);
- imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi in essi contenuti (c.d. esecutorietà).

I provvedimenti, proprio per le suddette caratteristiche, possono determinare una lesione, suscettibile di immediata tutela giurisdizionale.

La mancanza di una sola delle prerogative sopra elencate qualifica l'atto come non provvedimentale.

Nella categoria degli atti non provvedimentali vanno annoverate le risposte dell'Agenzia agli interpelli.

Infatti, l'elemento comune alle diverse tipologie di interpello esaminate è - come già evidenziato - il carattere non vincolante della risposta nei confronti del richiedente, il quale non è obbligato a conformarsi ad essa. Di conseguenza, la risposta all'interpello manca dei caratteri dell'autoritarietà e dell'esecutorietà, propri dei provvedimenti amministrativi.

Quanto all'esecutività si osserva che la risposta all'interpello non produce nei confronti del richiedente effetti diretti ed immediati, in quanto la stessa ha essenzialmente la funzione di rendere nota preventivamente al contribuente la posizione dell'Agenzia in ordine all'interpretazione ovvero all'ambito di applicazione di una norma tributaria in relazione ad un caso concreto prospettato dallo stesso contribuente.

La tesi appena enunciata trova l'avallo della Corte costituzionale che, con specifico riferimento all'interpello ordinario, ha ritenuto che *"la risposta all'interpello, resa dall'Amministrazione ai sensi dell'art. 11 della L. n. 212 del 2000, deve*

considerarsi un mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente” (sentenza n. 191 del 14 giugno 2007).

E' opportuno richiamare anche la giurisprudenza della Corte di cassazione in materia di non impugnabilità di circolari e risoluzioni, che, al pari della risposta all'interpello, esprimono la posizione dell'Amministrazione finanziaria, ma non sono immediatamente lesive dei diritti del contribuente.

Secondo i giudici di legittimità, “Per la sua natura e per il suo contenuto (di mera interpretazione di una norma di legge), non potendo esserle riconosciuta alcuna efficacia normativa esterna, la circolare non può essere annoverata fra gli atti generali di imposizione, impugnabili innanzi al giudice amministrativo, in via di azione, o disapplicabili dal giudice tributario od ordinario, in via incidentale. Il che rileva, in primo luogo, sul piano generale, perché le circolari, come è stato affermato dalla dottrina prevalente, non possono né contenere disposizioni derogative di norme di legge, né essere considerate alla stregua di norme regolamentari vere e proprie, che, come tali vincolano tutti i soggetti dell'ordinamento, essendo dotate di efficacia esclusivamente interna nell'ambito dell'Amministrazione all'interno della quale sono emesse; e, in secondo luogo, con particolare riferimento all'ordinamento tributario, il quale come è noto, è soggetto alla riserva di legge” (Cfr. Cass. n. 23031 del 2 novembre 2007).

Tale principio è stato di recente confermato dalla Suprema Corte, secondo cui *“la cosiddetta interpretazione ministeriale ... , sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto, con la conseguenza che a detti atti ministeriali non si estende il controllo di legittimità esercitato dalla Corte di Cassazione (ex art. 111 Cost., art. 360 cod. proc. civ.), in quanto essi non sono manifestazione di attività normativa, bensì atti interni della medesima Pubblica Amministrazione destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti ma inidonei ad incidere sul rapporto tributario” (cfr. Cass. n. 21154 del 6 agosto 2008; in senso conforme: Cass. n. 10488 del 23 aprile 2008).*

La tutela giurisdizionale può essere esperita nel momento in cui, in attuazione della posizione resa nota nella risposta all'interpello, viene notificato uno degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

4.2. La risposta all'interpello non ha natura di atto impositivo

La tesi della non impugnabilità delle risposte all'interpello è coerente con la *ratio*

sottesa alle varie tipologie dell'istituto in esame.

Infatti, nel caso di interpelli finalizzati ad acquisire dall'Agenzia un parere sulla corretta interpretazione di norme tributarie, la funzione è quella di consentire al contribuente di conoscere il punto di vista dell'Agenzia in merito alle disposizioni tributarie applicabili al caso concreto e personale prospettato.

Qualora si tratti, poi, di interpelli diretti ad ottenere la disapplicazione di disposizioni tributarie antielusive, la funzione è quella di consentire al contribuente di conoscere la valutazione dell'Agenzia circa l'assenza nel caso concreto degli effetti elusivi che la norma intende contrastare.

In entrambe le ipotesi, dunque, l'attività svolta dall'Agenzia non costituisce esercizio di un potere impositivo; quest'ultimo è, infatti, rimandato ad un momento eventuale e successivo, coincidente con l'emanazione di un atto lesivo della sfera giuridica del contribuente e, come tale, impugnabile con ricorso alla Commissione tributaria provinciale territorialmente competente.

4.3. Impossibilità di ricondurre l'interpello disapplicativo al diniego di agevolazione

Si evidenzia, infine, che non sono condivisibili le argomentazioni a favore dell'impugnabilità dell'interpello c.d. disapplicativo contenute in alcune pronunce dei giudici di merito.

In particolare, alcune Commissioni tributarie hanno sostenuto che l'interpello disapplicativo sarebbe un atto impugnabile, assimilabile agli atti di diniego o di revoca di agevolazioni, previsti dall'art. 19, comma 1, lett. h) del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Tale interpretazione non può essere condivisa alla luce delle considerazioni sopra svolte, in quanto postula la natura provvedimento delle risposte rese agli interpelli e, per questa via, le riconduce alla particolare specie di provvedimenti rappresentata dagli atti di diniego e di revoca di agevolazioni.

Il diniego e la revoca di agevolazioni hanno sostanzialmente natura di atti impositivi (cfr., fra le tante, Cass. n. 16250 del 23 luglio 2007, che richiama il consolidato orientamento della Suprema Corte sul punto), in quanto assoggettano a tassazione fatti già avvenuti.

L'interpello, invece, ha lo scopo di consentire al contribuente di conoscere in tempi certi e brevi l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla futura applicazione di disposizioni tributarie rispetto a specifici casi concreti.

Questa caratteristica esclude che una pronuncia giurisdizionale possa sostituire la risposta amministrativa all'interpello per i seguenti motivi:

a) è inammissibile l'azione giudiziale di accertamento preventivo del debito tributario (cfr. Cass. n. 103 del 12 marzo 2001);

b) i tempi di formazione del giudicato di fatto non sono compatibili con la necessità propria dell'interpello di avere una risposta definitiva in tempi brevi;

c) mentre la risposta all'interpello vincola solo l'ente impositore interpellato e non l'interpellante, il giudicato dovrebbe invece vincolare entrambi.

A conferma di quanto affermato, si può richiamare la consolidata posizione della Suprema Corte secondo cui la tutela del contribuente *"può svolgersi solo attraverso l'impugnazione di specifici atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria, nell'inammissibilità di ogni accertamento preventivo, positivo o negativo del debito di imposta, sia dinanzi alle Commissioni tributarie, che dinanzi al giudice ordinario"* (cfr. Cass., SS.UU., n. 103/2001)" (Cass., SS. UU., n. 6224 del 21 marzo 2006).

Dal carattere di "impugnazione" del processo tributario discende l'individuazione specifica da parte del legislatore degli atti "tipici" impugnabili innanzi al giudice, fra i quali non è ricompreso l'interpello proprio perché con esso l'Amministrazione non definisce il contenuto della pretesa tributaria.

La Cassazione, nell'affrontare il tema dell'impugnabilità di un atto non ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, ha sottolineato nella sentenza n. 16293 del 24 luglio 2007 *come "ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbano essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita... Cioè appare essenziale, perché si possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione, che il testo manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori (o anche essere ammesso a qualche beneficio)",* mentre non sono impugnabili quegli atti che *"manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento del giudice)."*

L'impugnazione della risposta agli interpelli configurerebbe una vera e propria azione di accertamento negativo nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria, che è improponibile in quanto *"secondo l'orientamento espresso da queste Sezioni Unite, la proposizione di un'azione di accertamento negativo innanzi al giudice tributario, 'pur essendo considerata estranea al modulo di tale processo, che deve essere*

necessariamente introdotto con l'impugnazione di specifici atti, non dà luogo ad un'ipotesi di difetto di giurisdizione, ma soltanto ad un'improponibilità della domanda, essendo la giurisdizione attribuita in via esclusiva e ratione materiae, e non in considerazione dell'oggetto della domanda...' (Cass. S.U. n. 20889 del 2006, in motivazione; v. nello stesso senso Cass. S.U. n. 103 del 2001; 6224 del 2006)" (Cass., SS.UU., n. 24011 del 20 novembre 2007). Infatti, *"Certamente l'azione di accertamento negativo è estranea alla struttura del processo tributario innanzi alle commissioni tributarie, prevedendo la regola di diritto emergente dall'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992, nel testo applicabile ratione temporis (e la situazione non è oggi diversa, alla luce del combinato disposto del novellato art. 2 e dell'art. 19 del medesimo decreto), che la tutela del contribuente si attui mediante la proposizione di ricorsi avverso specifici atti di accertamento o di imposizione dell'amministrazione finanziaria ovvero avverso il rigetto di istanze di rimborso di somme indebitamente pagate."* (citata Cass., SS.UU., n. 24011 del 2007).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati.

Nella Circolare n. 7/E del 3 marzo 2009, l'Agenzia delle Entrate si pronuncia sulla natura e sugli effetti delle risposte rese in sede di interpello.

Invero, più che individuare le peculiarità sottese ai singoli istituti disciplinati nel tempo dal legislatore, l'Amministrazione tiene innanzitutto a sottolineare che in ogni caso *"tutte le tipologie di interpello sono accomunate dalle seguenti caratteristiche:*

- l'iniziativa del contribuente, volta a conoscere preventivamente la posizione dell'Agenzia delle entrate rispetto all'applicazione di norme tributarie ad un caso concreto e personale, produce determinati effetti giuridici;*
- la risposta all'interpello vincola la stessa Agenzia delle entrate, limitatamente al singolo caso prospettato ed esclusivamente nei riguardi del contribuente istante;*

- *gli effetti riconducibili alla risposta fornita dall’Agenzia sono subordinati alla condizione che la situazione di fatto (fattispecie concreta) rappresentata dal contribuente sia completa e veritiera;*
- *la risposta non vincola il contribuente, il quale resta libero di non uniformarsi, ferma restando ovviamente la potestà dell’Agenzia di esercitare l’azione di controllo ed accertamento”.*

Vengono quindi analizzati partitamente l’interpello c.d. ordinario disciplinato dall’art. 11 dello Statuto del Contribuente (Legge n. 212 del 27 luglio 2000), l’interpello c.d. disapplicativo di cui all’art. 37-*bis*, ottavo comma, del DPR n. 600 del 29 settembre 1973, l’interpello in materia di imprese estere partecipate (c.d. *controlled foreign companies*) di cui agli artt. 167 e 168 del TUIR (DPR n. 917/1986) e l’interpello c.d. antielusivo di cui all’art. 21 della Legge n. 413 del 30 dicembre 1991, al fine di cogliere ed esaltare le analogie sussistenti tra le diverse tipologie (sull’argomento si rimanda per tutti a F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007).

Con specifico riguardo agli effetti della risposta resa in sede di interpello ordinario di cui all’art. 11 dello Statuto del Contribuente, l’Amministrazione sottolinea che la risposta tempestivamente fornita nel prescritto termine di centoventi giorni vincola l’Agenzia delle entrate che, in sede di controllo, *“deve uniformarsi alla risposta resa al contribuente e non può emettere atti a contenuto impositivo o sanzionatorio in contrasto con la soluzione interpretativa fornita, a pena di nullità degli stessi”*. Le stesse conseguenze si verificano in caso di mancata risposta nel suddetto termine di centoventi giorni, poiché ciò comporta, ai sensi del secondo comma dell’art. 11 in esame, il formarsi del silenzio-assenso sulla soluzione prospettata dal contribuente e, conseguentemente, *“deve considerarsi nullo qualsiasi atto in contrasto con la soluzione accettata implicitamente dall’Agenzia”*.

Ovviamente, l’Amministrazione precisa che l’efficacia vincolante della risposta è limitata – ex art. 11, comma 2, L. n. 212/2000 e art. 5, comma 1, del DM n. 209 del 2001 – alla questione oggetto dell’interpello e al contribuente istante; pertanto, *“la risposta resa dall’Agenzia non produce gli*

stessi effetti vincolanti in relazione a casi analoghi relativi a soggetti diversi dall'interpellante".

In ogni caso, il contribuente rimane libero di scegliere se uniformarsi o meno all'interpretazione resa nota dall'Agenzia, sicché *"la questione interpretativa verrà definitivamente risolta nell'ambito dell'eventuale giudizio tributario instaurato dal contribuente mediante l'impugnazione dell'atto impositivo e dell'atto di irrogazione delle sanzioni notificati dall'Agenzia"*.

Infine, l'Amministrazione ricorda che la presentazione dell'interpello secondo le modalità stabilite dall'art. 11 della legge n. 212 del 2000 è prevista anche ai fini dell'applicazione di specifiche disposizioni tributarie, alcune di tipo agevolativo e, in particolare, dell'art. 124 del TUIR (che disciplina il consolidato nazionale), dell'art. 132 del TUIR (riguardante il consolidato mondiale), dell'art. 113 del TUIR (in tema di partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari), dell'art. 1, comma 246, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (per quanto concerne il bonus per le aggregazioni aziendali) e dell'art. 1, comma 55, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (relativo ai crediti di imposta per le imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo).

Ciò posto, in linea generale, secondo l'Amministrazione i vari tipi di interpello possono essere classificati in due categorie:

1) interPELLI finalizzati ad acquisire dall'Agenzia un parere sulla corretta interpretazione, rispetto al caso concreto, delle norme di natura tributaria (interpello ordinario) o sulla preventiva qualificazione di atti, fatti o negozi, a carattere potenzialmente elusivo (interpello ex art. 21 della legge n. 413 del 1991);

2) interPELLI diretti ad ottenere la valutazione da parte dell'Agenzia, in relazione alla fattispecie prospettata nell'istanza, circa la ricorrenza dei presupposti per l'applicazione di uno specifico regime tributario o per la disapplicazione di disposizioni tributarie volte a prevenire comportamenti elusivi.

Ad ogni modo *"il comune denominatore fra le due categorie di interpello è rappresentato dalla circostanza che entrambe sono espressione di una attività di indirizzo e di interpretazione dell'Agenzia; in nessuna delle due*

ipotesi la risposta dell'Amministrazione determina effetti vincolanti nei confronti del contribuente, che resta libero di disattenderla.

Ne consegue che la risposta all'interpello non è impugnabile con ricorso alla Commissione tributaria provinciale".

L'esame delle diverse discipline normative che regolano i singoli tipi di interpello è quindi condotta dall'Agenzia delle Entrate nella precisa ottica di prendere definitivamente posizione sulla natura e sugli effetti delle risposte rese in sede di interpello tributario, riconducendo ad identica funzione le diverse procedure al fine di giungere alla ferma conclusione della natura di atto di mero indirizzo interpretativo e non provvedimento della risposta resa in esito all'attivazione della singola procedura.

In altri termini, secondo l'Amministrazione, le risposte non apporterebbero una modificazione unilaterale nella sfera giuridica dei destinatari e non imporrebbero coattivamente l'adempimento di obblighi; conseguentemente, si configurerebbero come atti amministrativi aventi natura non provvedimento, in quanto mancanti di quei caratteri di autoritarietà e di esecutorietà che sono propri dei provvedimenti amministrativi. La tesi troverebbe ulteriore conforto, a detta dell'Agenzia, nella più recente giurisprudenza della Cassazione (a tal proposito vengono citate le sentenze nn. 23031 del 2 novembre 2007, 21154 del 6 agosto 2008; 10488 del 23 aprile 2008), oltre che nella sentenza n. 191 del 14 giugno 2007 della Corte Costituzionale.

Dunque, l'attività svolta dall'Agenzia in tale ambito *"non costituisce esercizio di un potere impositivo; quest'ultimo è rimandato ad un momento eventuale e successivo, coincidente con l'emanazione di un atto lesivo della sfera giuridica del contribuente"*.

La preoccupazione di un indiscriminato ricorso al giudice tributario da parte dei contribuenti, porta inoltre l'Amministrazione ad escludere *apertis verbis* che la risposta resa in sede di interpello rientri in alcuno degli atti "tipici" impugnabili innanzi al giudice: un'eventuale impugnazione della stessa configurerebbe una vera e propria azione di accertamento negativo, non prevista dal legislatore tributario.

D'altronde, l'interpello *"ha lo scopo di consentire al contribuente di conoscere in tempi certi e brevi l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla futura applicazione di disposizioni tributarie rispetto a specifici casi concreti"*. Di conseguenza, deve escludersi *"che una pronuncia giurisdizionale possa sostituire la risposta amministrativa all'interpello per i seguenti motivi:*

a) *è inammissibile l'azione giudiziale di accertamento preventivo del debito tributario (cfr. Cass. n. 103 del 12 marzo 2001);*

b) *i tempi di formazione del giudicato di fatto non sono compatibili con la necessità propria dell'interpello di avere una risposta definitiva in tempi brevi;*

c) *mentre la risposta all'interpello vincola solo l'ente impositore interpellato e non l'interpellante, il giudicato dovrebbe invece vincolare entrambi."*

In conclusione, l'elemento comune alle varie procedure di interpello è rappresentato da un effetto giuridico unificante *"che può essere descritto così: la risposta protegge, ma non vincola; interpreta, non impone"*; l'esigenza è quella di *"mettere le risposte agli interPELLI – tutte – al riparo da possibilità di impugnativa giurisdizionale"* (Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Sull'interpello le Entrate anticipano la norma*, in *Il Sole 24 Ore*, del 5 marzo 2009, 33).