



Mercoledì 18/08/2010

## RIFLESSIONI SULL'INTERPELLO ALLA LUCE DELLA CIRCOLARE 32/E

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

E' utile classificare le istanze? C'è una catalogazione alternativa a quella per schemi procedimentali?

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 32/E del 14 giugno 2010, ha ridelineato, dopo quasi dieci anni di applicazione "generalizzata", i contorni dell'istituto dell'interpello.

A poco più di un anno dai documenti di prassi che, nel corso del 2009, hanno tanto commentato le novità procedurali del DI 185/2008 (circolare 5/E del 2009) quanto fatto il punto sui riflessi processuali dell'istituto (circolare 7/E del 2009), la circolare 32/E, nel fornire nuovi importanti chiarimenti espressamente diretti alle varie strutture competenti per la trattazione delle istanze, rivela, in realtà, più attente riflessioni sulla (sostanzialmente unitaria) natura giuridica e sulle (diversificate) finalità dell'interpello.

Ancorché in linea di tendenziale continuità con le precedenti indicazioni di prassi, specialmente per quanto concerne l'individuazione dell'interpello quale atto idoneo a instaurare di per sé solo il contenzioso tributario, con la circolare 32/E l'Agenzia coglie l'occasione per ribadire alcuni importanti principi che regolano l'attività amministrativa, di natura esclusivamente e squisitamente interpretativa, posta alla base della trattazione delle istanze.

Come è stato già evidenziato in sede di primo commento alla circolare, delle due parti in cui si struttura il documento, la prima riepiloga in maniera schematica la disciplina vigente e le principali indicazioni di prassi con riferimento alle diverse categorie di interpelli, mentre la seconda, di maggior interesse sotto il profilo gestionale, illustra le nuove istruzioni dirette agli uffici, dettate principalmente al fine di razionalizzare la trattazione delle istanze, in particolare, sotto il profilo delle cause di inammissibilità.

Tralasciando l'analisi delle novità di carattere operativo (quali, ad esempio, tra quelle più rilevanti, la definizione della preventività ovvero l'individuazione degli elementi del "caso concreto e personale"), in questa sede intendiamo soffermare l'attenzione su alcuni passaggi della circolare di maggiore interesse teorico, in grado di rivelare una riflessione sulla natura e sulla ratio dell'istituto in esame.

Classificazione delle istanze di interpello: problematiche interpretative ed utilità

Già la ricognizione effettuata nelle prime pagine della circolare 32/E, al di là dell'intento di offrire un quadro di insieme della articolata disciplina normativa, rivela le prime difficoltà di approccio al tema, in quanto si imbatte nel (mai risolto) problema della classificazione degli interpelli.



La classificazione riproposta è quella tradizionale, ossequiosa del dato letterale della legge, la quale, anche tenuto conto dei diversi interventi normativi stratificatisi nel tempo, consente di distinguere le istanze di interpello in tre tipologie (interpello ordinario, ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212/2000, interpello "antielusivo", ai sensi dell'articolo 21 della legge 413/1991, interpello disapplicativo, ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del Dpr 600 del 1973) sulla base, essenzialmente, della diversità degli "schemi procedurali" (soggetti competenti, tempi di risposta, effetti della mancata risposta, comunicazione del parere eccetera) previsti dalle singole leggi.

Questo approccio porta con sé alcune questioni da risolvere preliminarmente:

- se la classificazione per schemi procedurali, pur basandosi sull'unico dato oggettivo, quello della legge, è in grado di riflettere e valorizzare le differenze di portata tra i vari tipi di interpello
- se esistano classificazioni delle istanze di interpello alternative a quella per schemi procedurali, fondate, ad esempio, sul profilo funzionale, ossia sulla diversa finalità cui rispondono i vari interPELLI previsti dall'ordinamento
- se, e soprattutto a quali fini, una classificazione delle istanze conservi la sua utilità.

La classificazione per "schema procedimentale"

Relativamente al primo quesito, è innegabile che la classificazione per schemi procedurali ha certamente una valenza descrittiva del dato letterale della legge, ma non fornisce alcun elemento di analisi utile nella ricostruzione della ratio o delle finalità dell'interpello. Ciò in quanto, da un lato, all'identità di procedimento non sempre corrisponde, in linea di principio, identità di effetti; dall'altro, non sempre la legge richiama il modello procedimentale più "adatto", ossia quello fisiologicamente nato per determinate fattispecie o in relazione a determinati effetti.

Un esempio basterà a chiarire meglio quanto abbiamo appena enunciato.

Se in linea di principio l'interpello ordinario ha carattere "interpretativo" in quanto riguarda, per definizione, fattispecie nelle quali l'Amministrazione è chiamata a chiarire la portata e l'ambito di applicazione di una norma per la quale esistono condizioni obiettive di incertezza, come recita testualmente l'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, non si capisce perché il legislatore abbia evocato tale modello procedimentale con riferimento, ad esempio, alle istanze di disapplicazione della disciplina delle Cfc (articolo 167 e 168 del Tuir) ovvero alle istanze di disapplicazione del regime pex alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti bancari (articolo 113 del Tuir, cfr circolare 42/E del 3 agosto 2010[1], tenuto conto che il nostro ordinamento contempla una categoria specifica denominata, per l'appunto, "istanze disapplicative di norme antielusive".



È evidente, quindi, che il riferimento al solo modello procedimentale, al di là della capacità di tracciare il percorso che l'istanza deve seguire per la sua lavorazione, nulla dice né in ordine agli effetti della risposta, né in relazione alla fattispecie di diritto sostanziale nell'ambito della quale l'istanza stessa si colloca.

La classificazione per "finalità ed effetti delle istanze"

È così, pertanto, che superata la classificazione per schemi procedurali, si apre la strada per affrontare il secondo quesito e se, cioè, sia possibile una diversa classificazione delle istanze.

Lo sforzo della migliore dottrina, al di là delle differenze terminologie riscontrabili tra i vari autori[2] che si sono occupati del tema e nell'assoluta consapevolezza che non esiste identità di vedute per le molteplici fattispecie previste dalla legge, è stata quella di elaborare una classificazione delle istanze sulla base di schemi "funzionali", nel rispetto delle (presunte) diverse finalità delle varie istanze.

Da qui, la tradizionale distinzione tra:

interpelli interpretativi (detti anche consultivi), ossia per eccellenza gli interpelli ordinari ex articolo 11, in cui la funzione dell'Amministrazione è semplicemente quella di fornire un parere in ordine all'interpretazione di una determinata norma di legge

interpelli probatori, caratterizzati dal fatto che il parere dell'Agenzia incide sulla distribuzione dell'onere probatorio tra le parti, quali gli interpelli presentati ai sensi dell'articolo 21 della legge 413 del 1991

interpelli "disapplicativi" in senso lato (talora anche agevolativi) che autorizzano sostanzialmente l'accesso ad un regime diverso da quello che ordinariamente troverebbe applicazione[3].

#### NOTE:

[1] Un ulteriore (e probabilmente decisivo) elemento che depone nel senso di negare perfetta corrispondenza tra schema procedimentale ed effetti è individuato nell'armonizzazione della disciplina degli interpelli presentati dalle imprese di più rilevanti dimensioni, operata dal legislatore col decreto legge 185 del 2008 (per questa tesi, Frasoni Efficacia ed impugnabilità degli interpelli con particolare riguardo all'interpello disapplicativo, Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria, Quaderni di diritto tributario, 2010); se lo schema procedimentale di riferimento per questi soggetti, almeno per quanto attiene alle regole di presentazione, è quello posto dall'articolo 21 della legge 413/91 (interpello indirizzato alla direzione centrale Normativa per il tramite della direzione regionale competente), a prescindere dalla specifica tipologia (si tratti, cioè, sia di interpello ordinario che di interpello disapplicativo) diventa sempre più evidente che le regole procedurali sono inadeguate a rappresentare un elemento di classificazione utile tra le varie tipologie.

[2] Solo per citarne alcuni, oltre a Frasoni Efficacia ed impugnabilità degli interpelli con particolare riguardo all'interpello disapplicativo, cit; Pistolesi, Gli interpelli tributari, Milano, 2007; Versigioni, Interpello, Dizionario di diritto pubblico, Milano, 2006; Stevanato, Disapplicazione delle norme con finalità antielusiva e



attività interpretativa, Dialoghi, 2004; Lupi, Riflessi processuali sul diniego di disapplicazione delle norme antielusive, Rassegna Tributaria, 2005

[3] Come già anticipato nel testo, la classificazione degli interpelli qui proposta, pur corrispondendo in linea generale alle principali elaborazioni della dottrina, non è frutto di interpretazioni uniformi ed inequivoche. Rispetto alla suddivisione per macrocategorie, "interpretativi" "probatori" e "disapplicativi", corrispondenti in linea di massima agli interpelli ordinari ex articolo 11, legge 212, antielusivi ex art 21 L. 413 e disapplicativi ex articolo 37-bis, comma 8, residuano molti dubbi interpretativi in dottrina; differenti posizioni sono state espresse, ad esempio, in merito alla classificazione dell'interpello previsto ai sensi dell'articolo 110, comma 10, Tuir (interpello per la deducibilità di componenti negative derivanti da operazioni intercorse con paesi black list) tra gli interpelli "probatori" (in omaggio alla procedura applicabile) ovvero tra quelli disapplicativi (privilegiando, in tale ultimo senso, le affinità con gli interpelli CFC); analoghi dubbi concernono le istanze di interpello per il consolidato nazionale o mondiale (ex articoli 124 e 132 del Tuir) ovvero ancora la possibilità di classificare come disapplicativo puro l'interpello presentato ai sensi dell'articolo 30 della legge 724 del 1994 (interpello delle società non operative).

Fonte: [www.nuovofiscooggi.it](http://www.nuovofiscooggi.it)