Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 31/05/2001 n. 50

Oggetto:
Diritto di interpello. Articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Testo:

INDICE

1 Premessa
  1.1 Attivita' di consulenza giuridica ed interpello
2 OGGETTO E PRESUPPOSTI DEL DIRITTO DI INTERPELLO
  2.1 Riferibilita' dell'interpello a casi concreti e personali
  2.2 Carattere preventivo dell'interpello
  2.3 Obiettive condizioni di incertezza
3 L'ISTANZA DI INTERPELLO
  3.1 Soggetti abilitati alla presentazione delle istanze
  3.2 Modalita' di presentazione dell'istanza
  3.3 Requisiti dell'istanza
  3.4 Documentazione da allegare all'istanza
4 RISPOSTA DA PARTE DELL'AGENZIA
  4.1 Computo dei 120 giorni
  4.2 Modalita' di comunicazione della risposta
    4.2.1 Risposta collettiva
5 EFFETTI DELL'INTERPELLO
  5.1 Risposta tempestiva
  5.2 Risposta omessa
  5.3 Risposta rettificativa
  5.4 Risposta rettificativa: effetti su comportamenti successivi
6 UNIFORMITA' DEGLI INDIRIZZI INTERPRETATIVI - ORGANIZZAZIONE INTERNA ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

1 Premessa

La legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, ha introdotto nell'ordinamento tributario numerose disposizioni volte a tutelare il contribuente nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria sia nel corso del procedimento di accertamento che nella precedente fase di interpretazione ed attuazione delle norme tributarie.

L'articolo 11 della richiamata legge disciplina l'istituto dell' "interpello del contribuente", in funzione del quale il contribuente puo' inviare quesiti all'Amministrazione competente allo scopo di conoscere preventivamente quale sia la portata delle disposizioni tributarie e, di riflesso, quale sara' il comportamento dell'Amministrazione in sede di controllo.

In attuazione del comma 5 dello stesso articolo, e' stato emanato, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, il decreto del Ministro delle finanze del 26 aprile 2001 (di seguito, regolamento), in corso di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, con il quale sono stati individuati gli organi, le procedure, le modalita' di esercizio e gli effetti dell'interpello.

Pertanto, a far data dal quindicesimo giorno successivo a quello di pubblicazione del regolamento, i contribuenti potranno presentare istanze di interpello disciplinate secondo le modalita' e gli effetti previsti nel regolamento medesimo.

Con la presente circolare vengono fornite indicazioni utili ai fini

della corretta gestione dell'istituto, impartendo alle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate le istruzioni necessarie per il proficuo e tempestivo esame delle istanze.

1.1 Attivita' di consulenza giuridica ed interpello

L'interpello disciplinato all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, costituisce lo strumento principale attraverso il quale si esplica, nei confronti della generalita' dei contribuenti, l'attivita' interpretativa o di consulenza giuridica dell'Agenzia delle Entrate, volta ad individuare il corretto trattamento tributario delle fattispecie di volta in volta prospettate.

Tale interpello non sostituisce ma si affianca all'analogo istituto previsto dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, concernente l'interpello per l'applicazione delle disposizioni antielusive di cui all'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la cui disciplina si rinviene nel regolamento approvato con i decreti del Ministro delle finanze del 13 giugno 1997, numeri 194 e 195 (cfr. circolare n. 135/E del 28 maggio 1998). Ai sensi dell'articolo 1, comma 1 del regolamento, infatti, rientrano nell'interpello in esame le istanze riguardanti "l'applicazione (di una) disposizione (normativa di natura tributaria) a casi concreti e personali, diversi da quelli oggetto dell'interpello disciplinato dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413".

L'interpello di cui alla legge n. 413 del 1991, a differenza di quello disciplinato dalla legge n. 212 del 2000, puo' avere ad oggetto soltanto alcune specifiche operazioni che potrebbero essere considerate elusive e, sul piano tributario, produce come effetto tipico esclusivamente l'inversione dell'onere della prova a carico della parte che non si sia conformata al parere reso dall'Amministrazione.

L'interpello in esame ha inoltre rilevanza sul piano penale: ai sensi dell'art. 16 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto, non sono punibili i soggetti che, avvalendosi di tale procedura di interpello, si sono uniformati al parere dell'Amministrazione.

L'interpello previsto dallo statuto dei diritti del contribuente non va confuso con l'istanza indirizzata al Direttore regionale per la disapplicazione di norme antielusive, prevista all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e regolamentata con decreto del Ministro delle finanze del 19 giugno 1998, n. 259. Si rammenta che tale istituto attribuisce al Direttore regionale il potere di disapplicare, con proprio decreto, disposizioni di carattere tributario che, a scopo antielusivo, limitano deduzioni, detrazioni e crediti di imposta; cio' nel presupposto che il contribuente dimostri che, nella fattispecie prospettata, gli effetti elusivi non possono verificarsi.

La consulenza giuridica non riconducibile nei presupposti dell' "interpello del contribuente" di cui all'art. 11 della legge n. 212 del 2000 e, in particolare, quella richiesta da associazioni sindacali e di categoria, ordini professionali, enti pubblici o privati che esprimono interessi non personali ma di rilevanza generale, si esplica, invece, secondo le modalita' illustrate nella circolare n. 99/E del 18 maggio 2000, cui gli uffici e i soggetti interessati dovranno fare esclusivo riferimento (vedi successivo punto 2.1).

2 Oggetto e presupposti del diritto di interpello

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del regolamento, la richiesta di parere deve riguardare l'interpretazione di qualsiasi norma tributaria, che abbia ad oggetto la disciplina degli aspetti sostanziali, procedurali o formali del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Tra i diversi soggetti che compongono l'Amministrazione finanziaria in senso lato (Agenzie fiscali, regioni, comuni, ecc.), la trattazione delle istanze di interpello e' ripartita in ragione della competenza a gestire il tributo di riferimento.

Rientrano pertanto nella competenza dell'Agenzia delle Entrate le istanze concernenti i tributi gestiti dalla medesima e, in particolare:

- le imposte sui redditi
- l'imposta sul valore aggiunto
- la Dual Income Tax (DIT)

- l'imposta di registro
- l'imposta sulle successioni e donazioni
- l'imposta di bollo
- le tasse sulle concessioni governative
- l'imposta sugli intrattenimenti
- altri tributi minori.

Per quanto riguarda l'IRAP la competenza a gestire l'interpello compete necessariamente alla stessa amministrazione che esercita in materia i poteri di accertamento. Ai sensi degli articoli 24 e 25 del D.lgs. n. 446 del 1997, la potesta' di accertamento in materia di IRAP e' attribuita all'Agenzia delle Entrate salvo che non sia diversamente previsto dalle leggi regionali e dalle convenzioni intervenute in materia.

I presupposti fondamentali dell'interpello sono individuati all'articolo 1, commi 1 e 2, del regolamento, da cui si desume che l'istanza puo' essere presentata:

a) dal contribuente interessato personalmente a conoscere la regolamentazione fiscale di una particolare fattispecie concreta;
b) prima di porre in essere il comportamento giuridicamente rilevante o di dare attuazione alla norma oggetto di interpello;
c) purche' sussistano obiettive condizioni di incertezza sulla interpretazione della norma indicata.

La ricorrenza congiunta delle suesposte condizioni rileva ai fini dell'ammissibilita' dell'interpello e, piu' precisamente, della esplicazione degli effetti tipici previsti all'articolo 5 del regolamento.

2.1 Riferibilita' dell'interpello a casi concreti e personali

Tale condizione esige che l'interpello sia finalizzato a conoscere il trattamento tributario di determinati atti, operazioni o iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante.

Ne deriva che eventuali esigenze, proprie - ad esempio - di associazioni di categoria o di enti rappresentativi di interessi diffusi che intendano conoscere l'interpretazione di norme applicabili da parte dei propri associati o rappresentati, potranno essere soddisfatte nell'ambito della piu' generale attivita' di consulenza giuridica o assistenza dei contribuenti nell'applicazione delle norme tributarie, attraverso la presentazione di istanze che non produrranno gli effetti propri dell'interpello previsto dall'articolo 11 della legge n. 212 del 2000. Il trattamento di dette istanze e' rinvenibile nella circolare n. 99/E del 18 maggio 2000.

2.2 Carattere preventivo dell'interpello

In conformita' alla ratio dell'istituto, concepito in funzione dell'interesse dei contribuenti a conoscere l'indirizzo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria, allo scopo evidente di porsi al riparo o, comunque, conoscere preventivamente gli esiti dell'attivita' di controllo, il comma 2 dell'articolo 1 richiede che l'istanza possa essere presentata soltanto prima di porre in essere il comportamento rilevante ai fini tributari (ad esempio, prima di presentare la dichiarazione dei redditi, prima di assolvere l'imposta di registro connessa con la registrazione dell'atto, prima di emettere la fattura IVA ecc.).

Il mancato rispetto di tale condizione non preclude in via di principio la possibilita' di acquisire comunque il parere dell'Agenzia, ma impedisce che la richiesta presentata possa essere trattata come "interpello del contribuente" sul piano degli effetti.

2.3 Obiettive condizioni di incertezza

L'istanza e' da ritenere inammissibile qualora concerna questioni sulle quali non sussistono obiettive condizioni di incertezza. Si rammenta che ai sensi dell'articolo 3, comma 5, non sussistono le condizioni d'incertezza qualora sia stata fornita dall'Amministrazione finanziaria la soluzione interpretativa a casi analoghi a quello prospettato dal contribuente, mediante circolare, risoluzione, istruzione o nota, portata a conoscenza del contribuente attraverso la pubblicazione nella banca dati "Documentazione Tributaria" consultabile attraverso i siti internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it) e del Ministero delle

Finanze (www.finanze.it).

Quando manchi una interpretazione ufficiale dell'Amministrazione, le condizioni di obiettiva incertezza ricorrono in presenza di previsioni normative equivoche, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato della norma. Una tale situazione, non infrequente rispetto alle norme tributarie, spesso complesse e non univoche, si puo' verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori. La previsione va estesa ovviamente anche alle disposizioni normative di non recente emanazione, qualora ricorrano i presupposti appena richiamati.

E' bene precisare che le obiettive condizioni di incertezza rilevanti ai fini dell'interpello vanno valutate tenendo conto della ratio dell'istituto, che e' quella di conoscere preventivamente il punto di vista dell'amministrazione finanziaria. Cio' spiega la previsione regolamentare, secondo la quale non sussiste incertezza in presenza di un intervento chiarificatore della stessa amministrazione, e giustifica la diversa portata che assumono le obiettive condizioni di incertezza ai fini della disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. In proposito si rinvia alla circolare 10 luglio 1998, n. 180/E.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del regolamento l'istanza d'interpello concerne in particolare "l'interpretazione di una disposizione normativa di natura tributaria". Si precisa che l'ambito oggettivo dell'interpello e' circoscritto alla interpretazione di norme primarie e secondarie, con esclusione di tutti gli atti privi di contenuto normativo quali, a titolo meramente esemplificativo, circolari, risoluzioni, istruzioni, note ed atti similari.

Nel prosieguo della trattazione (cfr. punto 3.3) saranno esaminati gli adempimenti da espletare in presenza della causa di inammissibilita' in esame.

3 L'ISTANZA DI INTERPELLO

3.1 Soggetti abilitati alla presentazione delle istanze

Per quanto stabilito dai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 1 del regolamento, l'istanza di interpello puo' essere presentata dal contribuente, ovvero dai soggetti che in base a specifiche disposizione di legge sono obbligati a porre in essere adempimenti tributari per conto dello stesso.

Come gia' anticipato, sono esclusi i soggetti portatori di interessi collettivi, quali le associazioni sindacali e di categoria e gli ordini professionali, fatta eccezione ovviamente per le istanze che affrontano questioni riferite alla loro posizione fiscale e non a quella degli associati, iscritti o rappresentati.

Tra i soggetti legittimati a presentare l'istanza di interpello in base alla richiamata disposizione, vi rientrano i sostituti d'imposta di cui all'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, limitatamente ai quesiti riguardanti le norme che disciplinano l'effettuazione delle ritenute alla fonte e gli obblighi consequenziali, nonche' i responsabili d'imposta (ad esempio, i notai, obbligati al pagamento dell'imposta per fatti o situazioni riferibili ai propri clienti) e i coobbligati al pagamento dei tributi.

Oltre che dai soggetti cui e' attribuita la rappresentanza di contribuenti diversi dalle persone fisiche, l'interpello puo' essere attivato anche dal procuratore generale o speciale del contribuente. In tal caso la procura deve essere conferita secondo le formalita' stabilite all'articolo 63 del D.P.R. n. 600 del 1973.

3.2 Modalita' di presentazione dell'istanza

L'articolo 1, comma 4, dispone che l'istanza d'interpello e' redatta in carta libera, non essendo soggetta al pagamento dell'imposta di bollo, ed e' presentata agli uffici competenti mediante una delle seguenti modalita':

a) consegna a mano;
b) spedizione tramite servizio postale, in plico senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento.

Non sono previsti mezzi di comunicazione alternativi, quali ad esempio il telefono o altri mezzi di telecomunicazione come il fax e la posta elettronica.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, l'istanza di interpello deve essere presentata in via generale alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate, competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

In deroga a tale disposizione, devono presentare l'istanza di interpello alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate i seguenti contribuenti, tassativamente individuati all'articolo 2, comma 2:

- le amministrazioni centrali dello Stato;
- gli enti pubblici a rilevanza nazionale;
- i soggetti che nel periodo d'imposta precedente a quello in cui l'istanza viene presentata hanno conseguito ricavi per un ammontare superiore a 500 miliardi di lire.

Qualora l'istanza sia inviata ad un ufficio incompetente ai sensi delle disposizioni richiamate, quest'ultimo provvedera' a trasmetterla tempestivamente alla Direzione centrale o regionale incaricata della trattazione; di tale trasmissione sara' data contestualmente notizia ai contribuenti.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 5, "la presentazione dell'istanza di interpello non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, ne' sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione".

Pertanto, nel caso di adempimenti periodici (ad esempio versamento IVA, presentazione delle dichiarazioni, ecc.), il contribuente non potra' rinviare il relativo adempimento alla data in cui l'Agenzia avra' fornito risposta all'interpello.

3.3 Requisiti dell'istanza

Ai sensi dell'articolo 3, l'istanza di interpello deve contenere a pena di inammissibilita':

a) i dati identificativi del contribuente ed eventualmente del suo legale rappresentante; in particolare, occorre specificare nome e cognome o ragione o denominazione sociale, domicilio fiscale, codice fiscale;
b) la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale da trattare ai fini tributari sul quale sussistono concrete condizioni di incertezza;
c) l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'amministrazione finanziaria;
d) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

Con riguardo al requisito sub d), il comma 4 dell'articolo 3 statuisce che la mancata sottoscrizione "e' sanata se il contribuente provvede alla regolarizzazione della istanza entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio". A tal fine la Direzione competente a trattare l'istanza dovra' invitare il contribuente, anche tramite fax o posta elettronica, a recarsi presso i suoi uffici per sottoscrivere l'istanza. L'interpello si considera regolarmente presentato alla data di sottoscrizione. Da tale data infatti, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del regolamento, decorre il termine entro il quale l'Agenzia e' tenuta a rispondere.

In presenza di una delle richiamate cause di inammissibilita', l'istanza non produce gli effetti tipici dell'interpello e, in particolare, l'eventuale silenzio osservato dall'Agenzia nei 120 giorni successivi alla sua proposizione non potra' considerarsi come implicita accettazione della soluzione proposta dal contribuente.

L'obbligo di corrispondere all'interpellante non viene meno, tuttavia, in presenza di un quesito gia' risolto dall'Amministrazione. Ancorche' manchi, nella specie, il presupposto della obiettiva incertezza (cfr. precedente punto 2.3), e quindi si configuri una causa di inammissibilita' dell'istanza, l'articolo 3, comma 5, del regolamento fa carico all'Agenzia di indicare al contribuente soltanto gli estremi della

circolare, risoluzione, istruzione o nota contenente la soluzione interpretativa richiesta, comunicando altresi' che tale atto e' disponibile sia nella banca dati "Documentazione Tributaria" consultabile su internet, che presso i propri uffici.

Appare peraltro opportuno, ai fini della trasparenza nei rapporti con il contribuente, che a tutte le istanze inammissibili si fornisca riscontro nei termini, specificando i motivi che ne hanno determinato l'inammissibilita'.

L'articolo 3, comma 3, prevede che l'istanza deve altresi' contenere "l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, del comportamento e della soluzione interpretativa sul piano giuridico che si intendono adottare". Tale requisito, pur non essendo prescritto a pena di inammissibilita' dell'istanza, ne condiziona tuttavia gli effetti, per come si dira' al successivo punto 5.3. La indicazione puntuale della soluzione valida dal punto di vista del contribuente si pone come logica premessa alla conclusione tratta dal legislatore nell'articolo 11, comma 2, della legge n. 212 del 2000, poi ripresa all'articolo 5, comma 2, del regolamento, secondo cui - decorsi 120 giorni dalla proposizione dell'istanza - "si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente".

Nell'istanza il contribuente dovra' altresi' indicare eventuali recapiti di telefax o e-mail per una maggiore rapidita' della comunicazione (art. 3, c. 3).

Nei casi riconducibili alla competenza della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso (cfr. punto 3.2), il contribuente avra' cura di indicare nell'istanza l'ammontare dei ricavi, comunque superiori a 500 miliardi, conseguiti nel precedente periodo d'imposta.

3.4 Documentazione da allegare all'istanza

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del regolamento, all'istanza di interpello deve essere "allegata copia della documentazione, non in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini dell'individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata, salva facolta' di acquisire, ove necessario, l'originale non posseduto dei documenti".

La competente Direzione, ai sensi dell'articolo 4, comma 4, puo' chiedere al contribuente di integrare la documentazione esibita quando cio' sia necessario ai fini dell'inquadramento corretto della questione e della compiutezza della risposta. Tale iniziativa puo' essere assunta "una sola volta", evidentemente per non pregiudicare, a causa di piu' richieste, la tempestivita' del procedimento, che deve concludersi entro 120 giorni dalla proposizione dell'istanza o, nel caso di specie, dalla ricezione della documentazione integrativa.

Infatti, la richiesta dei documenti, inoltrata secondo le stesse modalita' prescritte per la risposta illustrate al successivo punto 4.2, interrompe il termine assegnato per la risposta, che "inizia a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'ufficio della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalita' dell'interpello".

E' da ritenere che l'interruzione dei termini si protrae fintantoche' il contribuente non abbia esibito tutti i documenti richiesti.

Da quanto precede puo' argomentarsi che eventuali ulteriori inviti ad esibire documenti, pur se motivati, non producono alcun effetto sul decorso del termine perentorio di 120 giorni.

4 Risposta da parte dell'agenzia

Entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza di interpello, l'Agenzia deve rendere al contribuente interessato una risposta scritta e motivata.

Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso puo' sostituirsi alla Direzione regionale nel fornire risposta alle istanze di interpello, anche in casi diversi da quelli riconducibili alla propria competenza esclusiva.

4.1 Computo dei 120 giorni

Il termine di 120 giorni assegnato per la risposta decorre:

- nel caso di consegna diretta, dalla data in cui l'istanza di

interpello e' assunta al protocollo dell'ufficio;
- in caso di spedizione a mezzo servizio postale, dalla data in cui e' sottoscritto l'avviso di ricevimento della raccomandata con la quale e' stata spedita l'istanza;
- nel caso di successiva regolarizzazione, dalla data in cui l'istanza e' sottoscritta;
- qualora l'ufficio interessato non sia autorizzato a rispondere, dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente;
- dalla data in cui l'ufficio richiedente riceve la documentazione integrativa nelle fattispecie esposte al punto 3.4.

In considerazione dell'importanza che, nell'ambito del procedimento di interpello, assume la data di ricezione dell'istanza, le strutture centrali e regionali addette al ricevimento delle corrispondenze adotteranno rigorose cautele per la corretta rilevazione delle istanze e per il rilascio delle relative ricevute (apposizione del timbro a calendario sul plico e sulla ricevuta, firma leggibile dell'operatore, ecc.).

4.2 Modalita' di comunicazione della risposta

La risposta scritta e motivata fornita dalla Direzione competente deve essere notificata all'interpellante secondo le modalita' stabilite all'articolo 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, entro 120 giorni dalla data di ricezione dell'interpello, come individuata al precedente paragrafo.

In alternativa alla notificazione, e' prevista la possibilita' di comunicare la risposta al contribuente con una delle seguenti modalita':

1. mediante servizio postale, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, presso il domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario all'uopo indicato nell'istanza; in tal caso la risposta si intende fornita alla data in cui il contribuente o il domiciliatario appongono la propria firma sull'avviso di ricevimento;
2. per via telematica, al recapito di telefax o di e-mail indicato nell'istanza. In tal caso le competenti Direzioni dell'Agenzia avranno cura di conservare agli atti la documentazione comprovante la data in cui la risposta si intende fornita, coincidente con la data di inoltro della comunicazione (certificato del fax o ristampa e-mail).

4.2.1 Risposta collettiva

Qualora l'istanza di interpello venga formulata da un numero elevato di contribuenti e concerna la stessa questione o questioni analoghe tra loro, l'articolo 4, comma 5, del regolamento dispone che l'Amministrazione, anziche' fornire tante risposte motivate per ciascuna delle istanze presentate, "puo' fornire risposta collettiva mediante circolare o risoluzione, da pubblicare nel sito "Documentazione tributaria" del Ministero delle finanze"

Resta fermo, in questi casi, l'obbligo da parte dell'Agenzia di portare a conoscenza dei contribuenti istanti, secondo le modalita' illustrate al precedente punto 4.2, gli estremi della circolare, risoluzione, istruzione o nota contenente la soluzione interpretativa richiesta, comunicando altresi' che tale atto e' disponibile sia nella banca dati "Documentazione Tributaria ", che presso i propri uffici.

5 EFFETTI DELL'INTERPELLO

Come e' ovvio, la risposta tempestivamente fornita dalla competente Direzione non impegna il contribuente, il quale e' libero di determinarsi in senso non conforme. Al contrario, essa vincola, in ogni caso, l'operato degli uffici.

Qualora la risposta dell'ufficio non sia notificata o comunicata al contribuente entro il previsto termine di 120 giorni, "si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente" (art. 5, comma 2, del regolamento).

Come piu' volte affermato, la risposta fornita dall'Agenzia "ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente istante, limitatamente al caso concreto e personale prospettato nell'istanza

d'interpello" (Art. 5, comma 1).

Qui di seguito si esaminano i diversi effetti dell'interpello.

5.1 Risposta tempestiva

La risposta fornita dall'Agenzia e pervenuta al contribuente istante entro il termine di 120 giorni vincola l'attivita' degli Uffici, i quali non potranno emettere atti di accertamento a contenuto impositivo o sanzionatorio in contrasto con la soluzione interpretativa fornita.

5.2 Risposta omessa

Qualora il contribuente non ottenga risposta entro il termine di 120 giorni, si intende che l'Agenzia concorda con la soluzione prospettata dal contribuente. Conseguentemente eventuali atti di accertamento emessi in difformita' dalla soluzione prospettata dal contribuente (ed implicitamente condivisa dall'Agenzia per effetto del silenzio-assenso) sono nulli (Art. 5, comma 2).

5.3 Risposta rettificativa

Decorsi 120 giorni dalla proposizione dell'interpello, l'Agenzia puo' comunicare al contribuente una nuova risposta, allo scopo di rettificare quella precedentemente resa in forma esplicita o implicita.

In tal caso occorre distinguere a seconda che, alla data in cui la nuova risposta e' comunicata, l'interpellante abbia o meno applicato la norma della cui interpretazione si tratta.

Ove il contribuente abbia gia' posto in essere il comportamento prospettato nell'istanza o intrapreso iniziative finalizzate in modo non equivoco all'attuazione dello stesso, uniformandosi alla soluzione interpretativa comunicata o implicitamente condivisa dall'Agenzia, nulla puo' essergli contestato: eventuali atti amministrativi, emanati in difformita' della prima risposta ovvero della interpretazione sulla quale si e' formato il silenzio-assenso, sono nulli.

Diversamente, qualora il contribuente, per qualsiasi motivo, non abbia ancora posto in essere il comportamento o intrapreso iniziative conformi alla soluzione interpretativa affermata con la prima risposta, la sopravvenuta conoscenza di una diversa interpretazione non e' irrilevante nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, la quale e' legittimata a recuperare, in applicazione del principio interpretativo affermato nella risposta rettificativa e disatteso dal contribuente, le imposte eventualmente dovute e i relativi interessi, senza la irrogazione di sanzioni (art. 5, comma 3). Il divieto di applicare sanzioni e' una riprova dell'importanza che il legislatore ha inteso attribuire alla tempestivita' della risposta; esso tutela l'affidamento del contribuente prescindendo dalla circostanza che, dopo il decorso dei 120 giorni, egli abbia posto in essere il comportamento prospettato nell'istanza o assunto iniziative conformi.

Ancora in tema di risposte rettificative, l'articolo 5, comma 4, del regolamento prende in esame la particolare ipotesi in cui la nuova soluzione interpretativa comunicata dall'Agenzia sia riferita ad una istanza nella quale l'interpellante, disattendendo la prescrizione di cui al precedente articolo 3, comma 3, abbia omesso di specificare, in modo chiaro ed univoco, il comportamento e la soluzione interpretativa che intende adottare. Proprio perche' tale omissione impedisce di individuare ed esaminare in trasparenza i termini della questione controversa, la possibilita' di recuperare il tributo e gli interessi, sia pure senza irrogazione di sanzioni, e' consentita anche se il contribuente abbia gia' posto in essere il comportamento o dato comunque attuazione alla norma oggetto di interpello.

5.4 Risposta rettificativa: effetti su comportamenti successivi

Occorre premettere che il contribuente in possesso di una risposta (anche implicita) dell'Agenzia, in cui si affermi una determinata soluzione interpretativa, potra' farne applicazione a tempo indeterminato, con riguardo cioe' a fattispecie ripetitive anche future purche' analoghe e riconducibili a quella prospettata nell'istanza. Si configura in tal modo un effetto ultrattivo dell'interpello, la cui efficacia va oltre il caso specifico per il quale e' stato proposto, ponendo il contribuente al riparo da ogni iniziativa anche futura degli uffici assunta in difformita' dalla

risposta data.

Sarebbe tuttavia ingiustificato salvaguardare tale effetto ultrattivo anche in presenza di una risposta errata, impedendo all'Agenzia di porre termine agli effetti moltiplicatori di una applicazione illegittima delle norme tributarie. Per questo fondamentale motivo all'articolo 5, comma 1, del regolamento viene consentito all'Amministrazione finanziaria di ritornare sulle proprie posizioni, anche dopo il decorso dei 120 giorni, comunicando all'interpellante una soluzione interpretativa diversa da quella in precedenza prospettata o accreditata per effetto del silenzio-assenso, i cui effetti pero' si riverberano esclusivamente sui comportamenti successivi e non anche su quello indicato nell'istanza di interpello, per il quale rilevano le considerazioni svolte al precedente punto 5.3.

6 Uniformita' degli indirizzi interpretativi - organizzazione interna all'agenzia delle entrate

La circostanza per cui la competenza in materia di interpello e' concentrata prevalentemente sulle Direzioni regionali dell'Agenzia, con l'inevitabile rischio di orientamenti difformi e possibile dispendio di risorse dovuto alla reiterazione degli interventi presso le diverse sedi, suggerisce l'adozione delle seguenti iniziative volte a regolamentare il servizio all'interno dell'Agenzia delle Entrate.

Per la gestione delle istanze di interpello, le competenti Direzioni regionali si avvarranno di un'apposita procedura informatica, le cui funzioni, che saranno oggetto di separata illustrazione tecnica, consentono di:

a) monitorare costantemente la produzione;
b) rilevare la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilita' delle istanze;
c) impostare lo scadenzario;
d) produrre le comunicazioni di risposta ai contribuenti;
e) partecipare il contenuto delle risposte all'ufficio locale dell'Agenzia territorialmente competente;
f) inoltrare l'istanza alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, nei casi di maggiore complessita' o incertezza della soluzione ovvero qualora l'interpello concerna norme di recente approvazione sulle quali la competente Direzione Centrale non si sia ancora pronunciata. I quesiti inoltrati devono essere corredati da motivato parere, in cui la Direzione regionale prospetta la soluzione ritenuta corretta. In tal caso, la risposta sara' comunicata al contribuente e, per conoscenza, alla Direzione regionale e all'Ufficio locale competente direttamente dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso (cfr. punto 4).

Avvalendosi della stessa procedura informatica, la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso coordinera' gli interventi delle Direzioni regionali, in materia di interpello, avendo cura di:

a) esaminare sistematicamente le pronunce rese dalle Direzioni regionali in sede di interpello;
b) trattare le istanze di propria competenza, prodotte ai sensi dell'articolo 2, comma 2;
c) comunicare direttamente la risposta agli interpellanti nei casi di maggiore complessita' o incertezza della soluzione, ai sensi dell'art. 4, comma 1;
d) inserire le proprie pronunce e quelle piu' significative delle Direzioni regionali nella banca dati "Documentazione Tributaria";
e) esaminare la possibilita' di fornire risposte collettive ai contribuenti ai sensi dell'articolo 4, comma 5, mediante l'emanazione di circolari e risoluzioni, ovvero mediante la validazione di pronunce rese dalle Direzioni regionali che, con l'inserimento in "Documentazione", acquistano rilevanza analoga alle proprie risoluzioni.

****

Si sottolinea, infine, che costituisce inderogabile obiettivo dell'Agenzia rispondere tempestivamente a tutte le istanze di interpello.

Pertanto le Direzioni regionali adotteranno tutte le misure necessarie per rispondere entro 120 giorni, senza eccezioni, a tutte le istanze di interpello e garantire il puntuale adempimento delle presenti istruzioni.