



**STRUMENTI**

# **INTERPELLI E ACCORDI PREVENTIVI CON IL FISCO**

Data ultimo aggiornamento:  
**31 dicembre 2018**

## INDICE

# INTERPELLI E ACCORDI PREVENTIVI CON IL FISCO

## Sommario

1. PREMESSA.....	3
2. ISTANZA E INVIO DELL'INTERPELLO.....	3
3. MODALITA' DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA.....	4
4. LE TIPOLOGIE DI INTERPELLO.....	5
4.1 L'interpello ordinario.....	5
4.2 L'interpello probatorio.....	8
4.3 L'interpello anti abuso.....	10
4.4 L'interpello disapplicativo.....	12
4.5 L'interpello sui nuovi investimenti.....	13
4.6 Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.....	14
5. TERMINI DI INVIO E AVVENUTO RICEVIMENTO.....	15
6. REGOLARIZZAZIONE E TRASMISSIONE DI ULTERIORE DOCUMENTAZIONE.....	15
7. MODALITA' DI RISPOSTA.....	16
8. IMPUGNABILITA' DELLE ISTANZE.....	17

# INTERPELLI E ACCORDI PREVENTIVI CON IL FISCO

a cura di CLA Consulting S.r.l.

## 1. PREMESSA

L'istituto dell'interpello (previsto dall'articolo 11 della Legge 212/2000) consente ai contribuenti di conoscere l'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria alle norme, che regolano casi concreti e personali e assume un ruolo sempre più centrale nel nostro ordinamento.

## 2. ISTANZA E INVIO DELL'INTERPELLO

L'interpello è formalizzato attraverso la presentazione di un'istanza da compilare in forma libera e presentare prima della scadenza dei termini previsti per l'invio della dichiarazione dei redditi, ovvero prima della scadenza di diversi obblighi tributari cui fa riferimento la stessa istanza.

L'istanza di interpello è esente da bollo e, per essere considerata regolare, deve essere sottoscritta dal contribuente con firma autografa (nei casi di invii a mano o plico postale e con firma digitale) ovvero con le modalità che sono richieste dall'articolo 38, comma 3 del D.P.R. n. 445/2000<sup>1</sup> (nei casi di spedizione tramite posta certificata e servizio telematico).

L'Agenzia non può formulare il proprio parere e deve dichiarare l'inammissibilità quando:

- l'istanza è totalmente priva dei dati identificativi degli investitori e delle imprese coinvolti nel *business plan*, nonché della descrizione del piano d'investimenti cui si riferisce l'istanza, ove tali elementi non siano regolarizzati entro 30 giorni dall'invito dell'Ufficio competente;
- l'istanza non è stata presentata preventivamente, ovvero prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alle questioni rappresentate nell'istanza;
- l'istanza reitera le medesime questioni sulle quali il contribuente ha già ottenuto un parere (salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto nuovi) oppure non ricorrono obiettive condizioni di incertezza (a meno che l'istanza non investa il complessivo trattamento fiscale di uno specifico *business plan*);
- l'istanza verte su materie oggetto delle speciali procedure di accordo preventivo ai sensi dell'articolo 31-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600, fatta eccezione, sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA, per la preventiva configurabilità di un'azienda qualificabile come stabile organizzazione;
- l'istanza verte su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza.

---

<sup>1</sup> L'articolo 38, comma 3 del D.P.R. n. 445/2000 stabilisce che: "le istanze e le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà da produrre agli organi della Amministrazione pubblica o ai gestori o esercenti di pubblici servizi sono sottoscritte dall'interessato in presenza del dipendente addetto ovvero sottoscritte e presentate unitamente a copia fotostatica non autenticata di un documento di identità del sottoscrittore. La copia fotostatica del documento è inserita nel fascicolo. La copia dell'istanza sottoscritta dall'interessato e la copia del documento di identità possono essere inviate per via telematica; nei procedimenti di aggiudicazione di contratti pubblici, detta facoltà è consentita nei limiti stabiliti dal regolamento di cui all'articolo 15, comma 2 della Legge 15 marzo 1997, n. 59"

<b>CONTENUTO ISTANZA (ARTICOLO 3, D.LGS. N. 156/2015)</b>
Lettera a): devono essere presenti i <b>dati identificativi</b> dell'istante o del suo legale rappresentante
Lettera b): deve essere specificato il <b>tipo di istanza</b>
Lettera c): si deve descrivere la <b>fattispecie oggetto di istanza</b>
Lettera d): si devono indicare le <b>disposizioni</b> di cui si richiede l'interpretazione
Lettera e): si deve esporre la <b>soluzione proposta</b>
Lettera f): si devono indicare il <b>domicilio</b> e i <b>recapiti</b> dell'istante o dell'eventuale domiciliatario
Lettera g): l'istanza deve essere <b>sottoscritta</b> dal contribuente, dal suo legale rappresentante, ovvero dal procuratore generale o speciale incaricato

<b>CAUSE DI INAMMISSIBILITÀ (ARTICOLO 5, D.LGS. N. 156/2015)</b>
Lettera a): non sono presenti i <b>dati identificativi</b> , ovvero la descrizione della fattispecie
Lettera b): non è indicata la <b>presentazione</b> preventiva
Lettera c): non sono presenti le <b>condizioni di incertezza</b>
Lettera d): il contribuente ha già ottenuto un <b>parere sulla stessa questione proposta</b>
Lettera e): si riferisce ad " <b>accordi preventivi per le imprese con attività internazionale</b> " e agli <b>interpelli sui nuovi investimenti</b>
Lettera f): il caso proposto era <b>già stato sottoposto a controllo</b> , con conoscenza formale del contribuente, al momento della presentazione dell'istanza
Lettera g): il contribuente <b>non provvede ad integrare l'istanza</b> su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria

### 3. MODALITA' DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

Per tutte le tipologie di interpello è previsto che l'istanza possa essere presentata, alternativamente:

- a mano;
- mediante spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso ricevimento;
- per via telematica attraverso posta elettronica certificata (PEC) o posta elettronica ordinaria (PEL) - pdf per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato.

Le istanze, redatte in carta libera e non soggette al pagamento dell'imposta di bollo, devono essere indirizzate<sup>2</sup>:

- alla **Direzione regionale** competente in base al domicilio fiscale dell'istante nel caso di tributi erariali;

<sup>2</sup> Per la ripartizione delle competenze tra la Divisione contribuenti e la Direzione centrale Coordinamento normativo (DCCN) rispetto alla trattazione delle istanze di interpello e di consulenza giuridica e l'elenco degli indirizzi PEC rilevanti per l'invio delle istanze si veda il Provvedimento 31 maggio 2018 n. 109929.

- alla **Direzione regionale** nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto dell'interpello nel caso di tributi concernenti l'imposta ipotecaria dovuta in relazione agli atti diversi da quelli di natura traslativa, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali nonché le istanze aventi ad oggetto disposizioni o fattispecie di natura catastale;
- alla **Divisione Contribuenti**, se si tratta di interPELLI presentati da Amministrazioni centrali dello Stato, Enti pubblici a rilevanza nazionale, soggetti non residenti nel territorio dello Stato (indipendentemente dalla nomina di un rappresentante fiscale o dall'identificazione diretta) e soggetti di più rilevante dimensione (con volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro).

Nei casi di particolare complessità o di incertezza della soluzione, è prevista la facoltà per le Direzioni Regionali di inviare l'istanza presentata dal contribuente alla Direzione Centrale.

Eventuali istanze inviate erroneamente ad un Ufficio dell'Amministrazione Finanziaria non competente, ovvero ad un indirizzo di posta certificata o ordinaria diverso da quello competente devono essere inviate tempestivamente all'Ufficio competente o all'indirizzo di posta elettronica corretto, pena l'inammissibilità dell'istanza stessa. In queste specifiche situazioni, il termine per la risposta dell'Agenzia delle Entrate inizierà a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'Ufficio competente, ovvero dalla data di consegna all'indirizzo di posta elettronica corretto.

## 4. LE TIPOLOGIE DI INTERPELLO

L'articolo 11 della Legge n. 212/2000 prevede quattro differenti tipologie di interpello, così denominate:

- ordinario (articolo 11, comma 1, lettera a);
- probatorio (articolo 11, comma 1, lettera b);
- anti abuso (articolo 11, comma 1, lettera c);
- disapplicativo (articolo 11, comma 2);

A queste categorie occorre aggiungere:

- a) l'interpello sui nuovi investimenti previsto dall'articolo 2 del D. Lgs. n. 147/2015 (c.d. "decreto internazionalizzazione");
- b) l'istanza prevista dalla disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.

### 4.1 L'interpello ordinario

Il contribuente può presentare "*istanza di interpello ordinario*" al fine di ottenere un parere dell'Amministrazione Finanziaria in merito all'applicazione di determinate disposizioni tributarie a casi concreti e personali, ovvero per conoscere se una determinata fattispecie rientra o meno nel campo di applicazione di una norma tributaria. A titolo esemplificativo, tra i casi di corretta qualificazione rientrano:

- la valutazione della sussistenza di un'azienda o di una stabile organizzazione, ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti (ex articolo 168-ter del TUIR);
- la riconducibilità di una determinata spesa alla categoria delle spese di pubblicità ovvero di rappresentanza.

Per richiedere il parere dell'Amministrazione Finanziaria, il contribuente deve trovarsi in una situazione "obiettiva di incertezza" in merito alla corretta applicazione di una norma. Deve intendersi tale la situazione in cui l'Amministrazione Finanziaria non ha ancora fornito una soluzione al caso proposto dal contribuente<sup>3</sup>. E' altresì possibile presentare istanza di interpello anche nel caso in cui vi sia l'impossibilità di attivare le

---

<sup>3</sup> Articolo 5 della Legge n. 212/2000

procedure relative agli “*accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*” ovvero agli interpelli sui nuovi investimenti.

<b>INTERPELLO ORDINARIO (ARTICOLO 11, COMMA 1, LETTERA A))</b>	
Tipologia di risposte	Richiesta di un parere sull'applicazione di disposizioni tributarie a casi concreti e personali
	Corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle stesse
Condizioni	Obiettiva incertezza sulla corretta applicazione di una norma tributaria
	Impossibilità di attivare procedure relative agli “ <i>accordi preventivi per le imprese con attività internazionale</i> ” e gli interpelli sui nuovi investimenti

Nella seguente tabella riepiloghiamo i principali orientamenti che sono stati espressi dall'Agenzia delle Entrate in risposta alle istanze di interpello depositate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della Legge 212/2000.

<b>N. risposta</b>	<b>Oggetto</b>	<b>Massima</b>
127 del 24/12/2018	Fusione a seguito di acquisizione con indebitamento e riporto delle perdite fiscali	In mancanza di parametri di riferimento (società di nuova costituzione) la vitalità di un'azienda è desumibile dal fatto che la società veicolo svolga funzioni strumentali per la realizzazione dell'operazione di MLBO. In caso di mancato superamento del limite del patrimonio netto, il limite del patrimonio netto può essere disapplicato qualora il suo mancato superamento dipenda da conferimenti “fisiologici” nell'ambito dell'operazione di MLBO, quindi non finalizzati al recupero artificioso di perdite fiscali
109 del 17/12/2018	Fusione e disapplicazione della normativa antielusiva per il riporto delle perdite fiscali	La disciplina antielusiva per il riporto delle perdite fiscali è disapplicabile se il mancato superamento del test del patrimonio netto è dipeso da circostanze eccezionali e la capitalizzazione della società è stata effettuata al fine di estinguere finanziamenti e ripianare perdite superiori al terzo del capitale sociale
107 del 12/12/2018	Trasformazione da studio professionale a STP	L'operazione di trasformazione di un'associazione professionale in una società tra professionisti avente la forma giuridica di S.a.s. va assimilata a un'operazione di conferimento di beni, in ragione del fatto che l'associazione professionale non ha ad oggetto lo svolgimento di attività commerciale. Il reddito prodotto dal soggetto conferente è prevalentemente reddito di lavoro autonomo, le plusvalenze di beni strumentali che sono realizzate tramite cessione a titolo oneroso concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo

<p>94 del 05/12/2018</p>	<p>Fusione e deduzione degli interessi passivi maturati dalla holding (incorporata)</p>	<p>La holding può superare il test di vitalità per il riporto delle perdite degli interessi in sede di fusione (art. 172, c. 7, TUIR) anche in assenza di proventi a seguito della mancata distribuzione di utili dalle partecipate. E' irrilevante l'assenza di costi del personale, vista la particolare attività esercitata dalle holding</p>
<p>84 del 26/11/2018</p>	<p>Rivalsa IVA da accertamento (ex art. 60, c. 7, DPR n. 633/72)</p>	<p>In caso di mancato pagamento dell'imposta da parte dell'acquirente del bene o del servizio l'unica possibilità che il fornitore ha per recuperare l'Iva versata all'Erario, ma non incassata, è quella di rivolgersi al giudice civile</p>
<p>83 del 22/11/2018</p>	<p>Plusvalenza da cessione infraquinquennale di box auto separatamente dall'abitazione principale</p>	<p>La plusvalenza derivante dalla cessione infraquinquennale del box auto effettuata separatamente dall'abitazione principale è classificabile tra i redditi diversi e, quindi, è soggetta ad IRPEF.</p>
<p>79 del 22/11/2018</p>	<p>Esercizio alla detrazione IVA</p>	<p>Non sussistono i presupposti impositivi per l'assoggettamento ad IVA delle somme erogate dalla Regione alla Comunanza agraria (sia sotto il profilo soggettivo sia oggettivo)</p>
<p>77 del 22/11/2018</p>	<p>Trattamento Iva applicabile ai servizi correlati alla messa a disposizione, dietro corrispettivo, di un compendio immobiliare o parte di esso (laddove alcuni di tali servizi sono "obbligatori", mentre altri sono "a richiesta" del committente)</p>	<p>I servizi accessori (sia quelli "obbligatori" sia quelli aggiuntivi a richiesta") non possono essere ricompresi nella nozione di "servizi generici" (prevista dall'articolo 7-ter, Dpr 633/1972 per l'applicazione del regime di non imponibilità). Ne consegue che, ai fini Iva, le prestazioni di tali servizi sono territorialmente rilevanti in Italia, in quanto rileva il luogo in cui è situato l'immobile, a prescindere dallo <i>status</i> del committente.</p>
<p>74 del 22/11/2018</p>	<p>Patent box</p>	<p>L'emersione di una quota di reddito agevolabile ai fini del Patent box derivante dallo sfruttamento economico degli <i>intangibile asset</i> superiore all'utile civilistico, concorre alla determinazione della perdita fiscale di cui all'art. 84 TUIR</p>
<p>60 del 02/11/2018</p>	<p>Trattamento IVA degli aggiustamenti da <i>transfer pricing</i></p>	<p>Nell'ipotesi in cui una società del gruppo acquisti determinati beni da un'altra società appartenente al medesimo gruppo societario, ed eroghi a quest'ultima un contributo a copertura delle perdite operative, tale contributo non rileva ai fini IVA sia in ragione del fatto che non costituisce una remunerazione per una specifica prestazione, sia in ragione del fatto che non è ravvisabile un legame diretto con le cessioni di beni effettuate</p>
<p>49/50/51 del 25/10/2018</p>	<p>Adempimenti fiscali nell'ambito di un consolidato nazionale</p>	<p>La società consolidante che abbia optato per il regime del consolidato nazionale a partire dal 2017 e con un credito Ires 2016 trasferito al gruppo, deve apporre il visto di conformità al modello REDDITI SC 2018, per "certificare" i crediti di importo superiore ad euro 5.000. Deve inoltre apporlo al modello CNM 2018 in qualità di soggetto consolidante, nell'ipotesi in cui</p>

		<p>proceda con la compensazione per un importo superiore a euro 5.000 di crediti ricevuti</p>
<p>45 del 23/10/2018</p>	<p>Dipendente straniero assunto da società italiana e distaccato all'estero</p>	<p>Per il cittadino straniero dipendente di una società italiana e distaccato all'estero è possibile rientrare in Italia e beneficiare del particolare regime fiscale previsto per i lavoratori impatriati qualora la sua posizione lavorativa in Italia si ponga in discontinuità con la precedente posizione lavorativa assunta nello Stato italiano</p>
<p>39 del 19/10/2018</p>	<p>PEX e dote</p>	<p>Nell'ipotesi in cui una società acquisisca una partecipazione al capitale sociale con dote in un'altra società, in ragione del negativo andamento della società partecipata, qualora decida di trasferire successivamente la propria quota di partecipazione, l'intero ammontare della dote può essere assimilato a un costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione di segno negativo, il quale concorrerà alla formazione del reddito imponibile al momento del realizzo ai sensi dell'art. 87 TUIR - regime PEX - al ricorrere dei presupposti ivi previsti</p>
<p>27 del 04/10/2018</p>	<p>Fusione inversa e ricostituzione delle riserve fiscali in capo all'incorporante</p>	<p>Gli effetti derivanti dalla fusione inversa devono essere analoghi a quelli della fusione diretta. Pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il PNC (patrimonio netto contabile) della controllata/incorporante si conserva, in quanto si tratta del PNC della società che legalmente sopravvive all'operazione;</li> <li>- nell'ipotesi di partecipazione totalitaria della controllante/incorporata nella controllata/incorporante, il PNC post fusione, sotto l'aspetto strettamente quantitativo, è pari alla somma dei patrimoni netti contabili delle due società;</li> <li>- sotto il profilo qualitativo l'incremento del patrimonio netto contabile della controllata/incorporante è influenzato proporzionalmente dalla composizione di capitale e riserve della società controllante/incorporata;</li> </ul>
<p>2 del 14/09/2018</p>	<p>PEX</p>	<p>Il periodo di sostenimento dei costi per l'avvio dell'attività non va considerato nel computo dei tre periodi di imposta di esercizio di un'attività commerciale che devono precedere l'inizio del periodo in cui viene dato corso alla cessione.</p>

## 4.2 L'interpello probatorio

La lettera b) dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente introduce quello che viene definito "interpello probatorio". Con questa tipologia di interpello è possibile richiedere un parere all'Amministrazione Finanziaria, sempre con riferimento a casi concreti e personali, in merito all'esistenza delle condizioni ovvero sull'idoneità di determinati elementi richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali. A titolo esemplificativo, è possibile richiedere:



- la dimostrazione della sussistenza delle condizioni previste dal comma 5 dell'articolo 167 del TUIR per la disapplicazione della normativa prevista in materia di "Controlled Foreign Companies"<sup>4</sup>;
- la dimostrazione di sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 117 e seguenti del TUIR per l'applicazione dell'istituto del c.d. "consolidato nazionale"<sup>5</sup> anche a seguito dell'effettuazione di operazioni di riorganizzazione;
- la sussistenza delle condizioni necessarie per poter accedere all'istituto del c.d. "consolidato mondiale" previsto dall'articolo 132 del TUIR (anche in questo caso vi è obbligo per contribuente di segnalare nella dichiarazione dei redditi il mancato invio dell'istanza di interpello o la risposta negativa dell'Amministrazione Finanziaria);
- la disapplicazione del regime speciale previsto dall'articolo 30 della Legge n. 724/1994 in materia di "società non operative" (in caso di mancato invio dell'istanza di interpello o di risposta negativa il contribuente è tenuto a darne segnalazione nella dichiarazione dei redditi);
- una valutazione, in tema di beneficio ACE, nelle ipotesi di sussistenza di operazioni potenzialmente suscettibili di comportare un'indebita duplicazione del beneficio<sup>6</sup>.

INTERPELLO PROBATORIO (ARTICOLO 11, COMMA 1, LETTERA B )	
Tipologia di risposte	Articolo 167, comma 5, TUIR (dimostrazione delle condizioni previste per la disapplicazione della disciplina "Controlled Foreign Companies")
	Articolo 124, TUIR, consolidato nazionale (in presenza di operazioni di riorganizzazione)
	Articolo 132, TUIR (richiesta di accesso al consolidato mondiale)
	Articolo 30, Legge n. 724/1994 (disapplicazione del regime previsto per le società non operative)

Nella seguente tabella riepiloghiamo alcuni orientamenti che sono stati recentemente espressi dall'Agenzia delle Entrate in risposta a specifiche istanze di interpello depositate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della Legge 212/2000.

N. risposta	Oggetto	Massima
		Al fine di escludere gli effetti contrastati dalla disciplina antielusiva, è necessario verificare se i flussi finanziari legati

<sup>4</sup> Articolo 167, comma 5, TUIR: "Le disposizioni del presente articolo non si applicano se il soggetto di cui al comma 1 dimostra che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali. Ai fini del presente comma, il contribuente può interpellare l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212. Per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128(3), l'istanza di interpello di cui al secondo periodo può essere presentata indipendentemente dalla verifica delle condizioni di cui al comma 4, lettere a) e b)".

<sup>5</sup> Si precisa, altresì, che la società o l'Ente controllante, che intendano mantenere il regime della tassazione di gruppo, devono indicare nella dichiarazione dei redditi, la mancata presentazione dell'istanza di interpello, ovvero la risposta negativa, comunicata dall'Agenzia delle Entrate

<sup>6</sup> Si segnala che la c.d. "agevolazione ACE" è stata abrogata a partire dal 2019 dalla legge 30 dicembre 2018 n. 145. In questa sede è stata altresì riconosciuta la possibilità di riportare l'eccedenza ACE 2018 ovvero di trasformare la stessa in un credito d'imposta ai fini IRAP

99 del 06/12/2018	<b>Disapplicazione della disciplina antielusiva ACE</b>	alla cessione delle partecipazioni sono stati impiegati in operazioni che hanno avuto l'effetto di creare base ACE per ulteriori soggetti del medesimo gruppo di imprese
98 del 06/12/2018	<b>Disciplina ACE e fusione</b>	In sede di fusione, la base ACE è calcolata quale somma algebrica di tutte le variazioni positive e negative facenti capo alle società che sono coinvolte nell'operazione. Il fatto che sia stato deciso di ricorrere alla fusione e che ciò è suscettibile di arrecare una penalizzazione ai fine ACE, rispetto all'ipotesi in cui non vi fosse fatto ricorso a questa tipologia di operazione, non è eliminabile mediante una sostanziale disapplicazione della regola generale della compenetrazione delle basi ACE positive e negative in sede di fusione
95 del 05/12/2018	<b>Fusione per incorporazione e riporto delle perdite fiscali e delle eccedenze ACE della incorporata</b>	Le perdite fiscali e le eccedenze ACE dell'incorporata possono essere riportate per intero in capo alla società incorporante anche se di ammontare eccedente al patrimonio netto dell'incorporata, a condizione quest'ultima dimostri una piena capacità operativa nei periodi antecedenti la fusione
88 del 03/12/2018	<b>Disapplicazione disciplina ACE</b>	Ai fini della disapplicazione della "agevolazione ACE" non è necessario effettuare indagini sulla residenza fiscale dei soci o partecipanti del soggetto conferente se questo è un fondo localizzato in uno stato o territorio che garantisce un adeguato scambio di informazioni ai fini fiscali

### 4.3 L'interpello anti abuso

L'istanza di interpello cosiddetta "anti abuso" dà la possibilità al contribuente di conoscere su una questione sottoposta a giudizio dell'Ufficio, se esiste abuso di diritto da parte di una norma tributaria ovvero se la stessa questione presentata integra gli estremi dell'abuso di diritto.

La disposizione concerne ogni settore impositivo e, pertanto, l'istanza di interpello deve indicare correttamente il settore o i settori impositivi in relazione ai quali si pone il dubbio in ordine alla abusività della fattispecie.

Rientrano in questa categoria anche le istanze in tema di interposizione (articolo 37, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973).

<b>INTERPELLO ANTI ABUSO ARTICOLO 11, COMMA 1, LETTERA C)</b>	
Tipologia di risposte	Articolo 10-bis della Legge n. 212/2012, questioni che riguardano l'abuso di diritto
	Articolo 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, istanze in materia di interposizione

Nella seguente tabella riepiloghiamo i principali orientamenti che sono stati recentemente espressi dall'Agenzia delle Entrate in risposta a specifiche istanze di interpello anti-abuso.

<b>N. risposta</b>	<b>Oggetto</b>	<b>Massima</b>
139 del 27/12/2018	<b>Scissione parziale proporzionale</b> ( <i>spin off immobiliare</i> )	Non è abusiva l'operazione di scissione parziale proporzionale finalizzata alla separazione dell'attività operativa dall'attività immobiliare, per sviluppare nel migliore dei modi le due attività.
101 del 06/12/2018	<b>Scissione parziale non proporzionale</b> di società di capitali in società di persone	Non è abusiva se fatta con l'obiettivo di consentire alla società scissa di proseguire la propria attività di valorizzazione del proprio patrimonio immobiliare e, al contempo, di rafforzare la struttura patrimoniale della società beneficiaria della fusione (in questa ipotesi non rileva l'eventuale valore netto contabile negativo del patrimonio che viene trasferito dalla scissa)
91 del 04/12/2018	<b>Scissione non proporzionale di società semplice</b> a favore di un'altra società semplice con suddivisione degli immobili della scissa	Non è elusiva in quanto è un'operazione fisiologica finalizzata a superare i contrasti di vedute sulle strategie operative tra i soci appartenenti a due distinte compagini familiari
75 del 20/11/2018	<b>Scissione parziale del ramo immobiliare</b> a favore della controllante (socio unico della scissa) finalizzata a separare il ramo immobiliare da quello industriale	L'operazione non comporta il conseguimento di alcun indebito vantaggio fiscale e si pone su un piano di pari dignità con l'alternativa costituita dall'assegnazione al socio unico degli immobili
70 del 19/11/2018	<b>Scissione non proporzionale</b> a favore di newco interamente partecipate dai soci della scissa seguita da fusione per incorporazione delle beneficiarie da parte dell'unico socio	L'operazione non è abusiva in quanto finalizzata a una riorganizzazione societaria per semplificare la catena di controllo e ridurre gli oneri amministrativi, il cui assetto economico è analogo a quello di una scissione effettuata direttamente a favore dei propri soci.
68 del 15/11/2018	<b>Scissione parziale asimmetrica</b> contestuale tra due società immobiliari con cui due gruppi di soci, che partecipano a entrambe al 50%, scindono parte del patrimonio dell' <b>una a favore dell'altra</b> e viceversa, divenendo al termine dell'operazione ciascun gruppo proprietario al 100% di una delle due,	Non integra un disegno abusivo ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge 212/200
65 del 12/11/2018	<b>Scissione parziale proporzionale</b> (con l'obiettivo di dividere l'esercizio dell'attività immobiliare, ossia a gestire in modo distinto le varie attività di costruzione, compravendita, gestione di immobili e aree immobiliari)	Non è abusiva in quanto non preordinata al conseguimento di un vantaggio fiscale indebito

40 del 19/10/2018	<b>Scissione totale non proporzionale</b>	Non è abusiva in quanto <b>fisiologica</b> per consentire la divisione delle attività di gestione immobiliare tra le due società
36 del 12/10/2018	<b>Scissione parziale asimmetrica</b> con attribuzione della quasi totalità del <b>patrimonio immobiliare</b> a favore di quattro srl unipersonali di nuova costituzione, ciascuna delle quali partecipata da ogni socio.	Non è abusiva in quanto finalizzata a <b>superare i conflitti fra i soci</b> . Inoltre non comporta alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la <i>ratio</i> di disposizioni tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario.
30 del 08/10/2018	<b>Conferimento di partecipazioni</b> seguito dalla <b>scissione</b> della società conferitaria	La riorganizzazione comporta un numero superfluo di negozi giuridici non coerenti con le normali logiche di mercato, ma idonei a far conseguire un indebito vantaggio fiscale
21 del 03/10/2018	<b>Scissione parziale proporzionale</b> in attuazione di un processo di riorganizzazione finalizzato all'assegnazione dell'intero patrimonio immobiliare della scindenda in capo alla società beneficiaria	L'operazione non comporta il conseguimento di alcun indebito vantaggio fiscale sia per quanto attiene al comparto delle imposte dirette sia per quanto concerne l'imposta di registro Solamente nell'ipotesi in cui si verifichi la fuoriuscita dei beni dal suddetto regime, i plusvalori inerenti ai componenti patrimoniali trasferiti concorreranno alla formazione della base imponibile.

#### 4.4 L'interpello disapplicativo

È la tipologia di interpello disciplinata dal comma 2, dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente. Questa fattispecie è l'unica che rimane ancora obbligatoria, ed è riferita specificatamente alle ipotesi in cui il contribuente richiede la disapplicazione di determinate disposizione tributarie, che al fine di prevenire comportamenti elusivi, limitano la deduzione, la detrazione, il credito d'imposta e altre situazioni soggettive ammesse dall'ordinamento tributario.

Resta ferma, ad ogni modo, la possibilità per il contribuente, anche in caso di risposta negativa da parte dell'Ufficio, di dimostrare in sede di contenzioso la legittimità del proprio comportamento.

Tra le diverse ipotesi di interpello disapplicativo rientrano, ad esempio, i quesiti relativi al "riporto delle perdite" ai sensi dell'articolo 84 del TUIR ovvero le richieste a seguito di operazioni di fusione (ex articolo 172 del TUIR).

INTERPELLO ANTI ABUSO ARTICOLO 11, COMMA 2	
Tipologia di risposte	Richieste di disapplicazione norme tributarie che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta
	Quesiti relativi alla disciplina del riporto delle perdite, ai sensi dell'articolo 84 del TUIR, ovvero a seguito di operazioni di fusione

## 4.5 L'interpello sui nuovi investimenti

L'interpello sui nuovi investimenti (introdotta dall'articolo 2 del D. Lgs. n. 147/2015, c.d. "decreto internazionalizzazione") è un'istanza che può essere rivolta all'Agenzia delle Entrate da parte degli investitori, italiani o stranieri, che intendono effettuare nel territorio dello Stato:

- a) **rilevanti investimenti**, aventi un valore non inferiore a venti milioni di euro<sup>7</sup>;
- b) con **rilevanti e durature ricadute occupazionali**.

In questo caso, mediante la presentazione di un'istanza unitaria, gli investitori interessati possono formulare quesiti riconducibili ad una o più delle tipologie di interpello disciplinate dallo Statuto dei diritti del contribuente (interpretativo, qualificatorio, probatorio e anti-abuso), e quindi presentare istanze dirette ad individuare con certezza il complessivo trattamento tributario applicabile al *business plan* descritto. L'istanza deve essere presentata alla Divisione Contribuenti, o, per i soggetti in regime di *cooperative compliance*, all'Ufficio Adempimento collaborativo – Settore Strategie per la Compliance e per l'attrazione degli investimenti - Direzione Centrale Grandi contribuenti della Divisione Contribuenti, e deve contenere la descrizione del *business plan* che può prevedere sia operazioni di asset deal e che di share deal. L'istanza può essere presentata dalle imprese residenti e non (con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato), nonché da soggetti che non siano qualificabili come imprese (in quest'ultimo caso a condizione che l'investimento si traduca nello svolgimento di un'attività commerciale o comporti operazioni aventi come target imprese).

Tra le varie tipologie di investimento, la cui programmazione può dare accesso alla procedura, rientrano, a titolo esemplificativo e non esaustivo (circolare n. 25/E/2016):

- la **realizzazione di nuove attività economiche** (ad esempio, costituzione di una nuova azienda, anche mediante partecipazione a gare pubbliche o comunque finalizzate all'aggiudicazione di commesse per la realizzazione di specifiche nuove opere) o l'ampliamento di attività economiche pre-esistenti, con conseguente adeguamento della struttura aziendale (produttiva, commerciale o amministrativa);
- la **diversificazione della produzione di un'unità produttiva esistente** (incidendo, ad esempio, sulla scala o dimensione dell'attività attualmente svolta dall'impresa oppure sulla tipologia del bene prodotto o del servizio erogato e/o del mercato di riferimento);
- la **ristrutturazione di un'attività economica esistente** al fine di consentire all'impresa il superamento o la prevenzione di una situazione di crisi, attraverso gli strumenti previsti dall'ordinamento (ad esempio, attuazione di piani di risanamento attestati ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lett. d), della legge Fallimentare; accordi di ristrutturazione dei debiti ex articolo 182-bis della stessa legge; concordato preventivo, ex articoli 160 e seguenti della medesima legge);
- le **operazioni aventi ad oggetto le partecipazioni in un'impresa**.

Per la **determinazione del valore dell'investimento** devono essere considerati i seguenti elementi:

- i **costi di acquisizione e/o costruzione delle immobilizzazioni materiali** (suolo e infrastrutture aziendali, macchinari, impianti, attrezzature, arredi per ufficio, automezzi, computer), compresi i necessari oneri per il loro funzionamento (installazione, montaggio, trasporto, collaudo);
- i **costi di acquisizione e/o realizzazione delle immobilizzazioni immateriali** (software, brevetti, licenze, marchi e simili, spese di costituzione);
- i **costi di acquisizione di immobilizzazioni finanziarie** (partecipazioni in imprese, depositi cauzionali per la locazione di immobili e l'allacciamento delle utenze);
- i **fabbisogni derivanti da incrementi del capitale circolante operativo**.

---

<sup>7</sup> La soglia minima di accesso all'interpello sui nuovi investimenti è stata ridotta da 30 a 20 milioni di euro ad opera del D.L. 119/2018.

Nelle ipotesi in cui l'investimento venga programmato congiuntamente da più soggetti (gruppi di società e raggruppamenti di imprese o altri soggetti come sopra individuati), nella determinazione del valore complessivo dell'investimento unitario deve essere computata la somma dei singoli investimenti che saranno effettuati da tutte le società, imprese o altri soggetti partecipanti all'iniziativa.

La risposta deve essere fornita entro 120 giorni (prorogabili, se necessaria documentazione integrativa, di ulteriori 90 giorni) e vincola l'Agenzia delle Entrate, in relazione al piano di investimento descritto nell'istanza, nei confronti di tutti i soggetti coinvolti nell'investimento, senza possibilità di rettifica in autotutela, restando valida fino a che sono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla cui base è stata resa (o desunta in caso di silenzio-assenso). Qualsiasi organo chiamato a esercitare attività di accertamento sugli investitori coinvolti è tenuto, prima di redigere atti di contestazione o altri atti a contenuto impositivo o sanzionatorio, a interpellare l'Ufficio che ha redatto la risposta, al fine di verificare se l'accertamento in corso riguardi la stessa fattispecie già risolta in sede di interpellato sui nuovi investimenti.

#### 4.6 Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

L'articolo 31-ter del DPR 600/1973 prevede uno strumento di dialogo tra Amministrazione finanziaria e imprese che esercitano attività internazionale. Infatti, le imprese con attività internazionale possono accedere a una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, con principale riferimento ai seguenti ambiti:

- regime dei prezzi di trasferimento
- determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza
- attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione
- valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti, che configurano una stabile organizzazione
- erogazione o percezione di dividendi, interessi, royalties e altri componenti reddituali.

Le disposizioni attuative della disciplina degli accordi preventivi sono state dettate dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 21 marzo 2016 n. 42295.

Per poter accedere alla procedura, è necessario inviare un'istanza al seguente ufficio:

Direzione Centrale Grandi Contribuenti - Settore Strategie per la compliance e per l'attrazione degli investimenti:

- sezione di Roma, Via Cristoforo Colombo, 426 c/d - Roma
- sezione di Milano, Via Manin, 25 - Milano.

L'istanza è redatta in carta libera e può essere inoltrata:

- a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento
- tramite posta elettronica certificata all'indirizzo: [dc.acc.accordi@pec.agenziaentrate.it](mailto:dc.acc.accordi@pec.agenziaentrate.it)
- attraverso consegna diretta all'Ufficio, che rilascia una ricevuta all'atto della presentazione.

Una copia dell'istanza e della relativa documentazione sono prodotte anche in formato elettronico.

Entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza (ovvero dall'ultimazione dell'ulteriore attività istruttoria necessaria a tal fine), valutata ed accertata la sussistenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi (nonché delle ulteriori condizioni richieste), l'Ufficio dichiara l'ammissibilità della stessa con comunicazione inviata al soggetto istante.

Ultimata l'attività istruttoria, l'Ufficio invita l'impresa a comparire per mezzo del legale rappresentante ovvero di un procuratore, verificare la completezza delle informazioni fornite, formulare eventuale richiesta di ulteriore documentazione e definire i termini di svolgimento del procedimento in contraddittorio. Il procedimento può articolarsi in più incontri. Nel corso del procedimento, l'Ufficio può accedere presso le

sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, nei tempi con questa concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi utili ai fini istruttori.

Di ogni attività, svolta in contraddittorio, è redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

La procedura si perfeziona con la sottoscrizione del responsabile dell'Ufficio e del legale rappresentante (o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza) dell'impresa, di un accordo nel quale vengono individuati e definiti gli elementi oggetto dell'istanza.

L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato e per i quattro periodi di imposta successivi.

Qualora l'accordo consegua da altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, lo stesso può avere efficacia anche in relazione ai periodi d'imposta precedenti non oltre, tuttavia, il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione dell'istanza.

## 5. TERMINI DI INVIO E AVVENUTO RICEVIMENTO

Sono considerate validamente presentate le richieste inviate:

- tramite servizio postale a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento;
- telematicamente a mezzo PEC, attraverso il servizio telematico reso dall'Agenzia delle Entrate, ovvero per i soggetti non residenti, privi di un domiciliatario nel territorio italiano, attraverso la casella di posta elettronica ordinaria indicata nell'istanza.

Per quanto concerne, invece, la ricezione ovvero il ricevimento di dati o documenti comunicati sia dal contribuente che dall'Amministrazione Finanziaria devono essere prese a riferimento:

- la data di consegna;
- la data risultante dall'avviso di ricevimento o dalla ricevuta di consegna rilasciata dal sistema di Posta Elettronica Certificata;
- la data della ricevuta emessa dal servizio telematico;
- la data presente nella casella di posta elettronica ordinaria.

## 6. REGOLARIZZAZIONE E TRASMISSIONE DI ULTERIORE DOCUMENTAZIONE

L'istanza di interpello priva di uno degli elementi previsti *ex lege* deve essere integrata entro 30 giorni dal contribuente, su invito dell'Agenzia delle Entrate, pena l'inammissibilità della stessa istanza.

L'invito dell'Amministrazione Finanziaria a regolarizzare l'istanza viene obbligatoriamente notificato o comunicato al contribuente entro 30 giorni dalla consegna o dalla ricezione dell'istanza presentata all'Ufficio competente.

Al fine di regolarizzare tempestivamente l'istanza priva di uno dei requisiti essenziali, il contribuente deve utilizzare le stesse modalità previste per l'invio della istanza. In questa ipotesi, il termine per ottenere risposta dall'Amministrazione Finanziaria inizia a decorrere dalla ricezione dei dati carenti.

Qualora i documenti integrativi non dovessero essere ancora sufficienti per fornire una risposta, l'Agenzia delle Entrate può richiedere una sola volta di integrare ulteriormente la documentazione<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> L'articolo 4 del D.Lgs. n. 156/2015 afferma che: "quando non è possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, l'Amministrazione chiede, una sola volta, all'istante di integrare la documentazione presentata. In tal caso il parere è reso, per gli interpelli di cui all'articolo 11 della Legge n. 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, entro 60 giorni dalla ricezione della documentazione integrativa. La mancata presentazione della documentazione richiesta ai sensi del comma 1 entro il termine di

Conseguentemente, il contribuente dovrà presentare tutti i documenti, preferibilmente su supporto informatico, con le modalità consentite o, in alternativa, dovrà fornire spiegazioni circa la mancata esibizione degli stessi. Il parere sarà fornito dall'Ufficio entro 60 giorni dalla ricezione della ulteriore documentazione.

La mancata presentazione della documentazione entro un anno dalla richiesta equivale, per l'Amministrazione Finanziaria, ad una rinuncia al diritto di interpello. Detta rinuncia sarà sempre notificata o comunicata e il contribuente, per la stessa questione, non perderà la facoltà di presentare una nuova istanza.

<b>REGOLARIZZAZIONE E INTEGRAZIONE ISTANZA</b>		
<b>Richiesta di regolarizzazione</b>	L'invito a regolarizzare l'istanza è comunicato al contribuente entro 30 giorni dalla consegna o dalla ricezione dell'istanza da parte dell'Ufficio competente	La regolarizzazione deve essere perfezionata entro 30 giorni, pena l'inammissibilità dell'istanza
<b>Richiesta di integrazione documentazione</b>	Il contribuente deve presentare tutta la documentazione richiesta, preferibilmente su supporto informatico	Se il contribuente non integra l'istanza entro un anno dalla richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, si produrrà una rinuncia all'istanza stessa

## 7. MODALITA' DI RISPOSTA

Il parere dell'Agenzia delle Entrate è reso in forma scritta e motivata e la risposta si intende comunicata o notificata al contribuente solo al momento della ricezione. Il termine per l'invio della risposta, da parte dell'Amministrazione Finanziaria differisce a seconda della tipologia di interpello presentato. Per gli interpelli ordinari, infatti, il termine è di 90 giorni, mentre per le altre tipologie di interpello il termine è fissato in 120 giorni.

La mancata risposta dell'Ufficio all'istanza del contribuente equivale alla accettazione, ovvero alla condivisione della soluzione proposta dal contribuente. Vigè, infatti, la regola del "silenzio assenso". Di conseguenza, in caso di mancata risposta viene considerato a tutti gli effetti nullo un eventuale successivo provvedimento nei confronti del contribuente, anche di natura sanzionatoria, difforme dalla soluzione proposta dal contribuente.

<b>TERMINI DI RISPOSTA PER GLI INTERPELLI</b>			
<b>TIPOLOGIA DI INTERPELLO</b>	<b>TERMINI</b>	<b>SILENZIO ASSENSO</b>	<b>NOTIFICA / COMUNICAZIONE</b>
Interpello ordinario	90 giorni	SI	La risposta si intende notificata o comunicata al momento della ricezione da parte del contribuente
Altri interpelli	120 giorni	SI	

*un anno comporta rinuncia all'istanza di interpello, ferma restando la facoltà di presentazione di una nuova istanza, ove ricorrano i presupposti previsti dalla legge"*



Ricordiamo che l'elenco completo delle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate alle istanze di interpello è consultabile al seguente indirizzo:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Normativa+e+Prassi/Risposte+agli+interpelli/>

## 8. IMPUGNABILITA' DELLE ISTANZE

Il contribuente ha la possibilità di impugnare le sole istanze relative agli interpelli disapplicativi<sup>9</sup>. In questa ipotesi, infatti, è concessa una sorta di “tutela differita” in quanto, attraverso la presentazione di un ricorso, è possibile cercare di far valere le proprie ragioni in sede giudiziale relativamente all'interpello a cui è stata data risposta negativa. Viceversa, per tutte le altre tipologie di interpello, è esclusa la possibilità del contribuente di impugnare la risposta negativa fornita dall'Amministrazione Finanziaria.

---

<sup>9</sup> L'articolo 6 del D.lgs. n. 156/2015 stabilisce che: “le risposte alle istanze di interpello di cui all'articolo 11, Legge n. 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo”.