

Amministrazione finanziaria

> **L'interpello interno e internazionale⁽¹⁾**

di Piergiorgio Valente e Gianpaolo Valente

La possibilità di richiedere un parere preventivo all'Amministrazione finanziaria sull'interpretazione di disposizioni tributarie è stata introdotta nel nostro ordinamento con l'articolo 21 della L. n. 413/91, che istituisce il c.d. "interpello" o "*ruling*" per fattispecie collegate a norme di natura antielusiva. Con l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, l'istituto è stato esteso a tutte le questioni di natura tributaria, suscettibili di incerta applicazione, diverse da quelle oggetto del predetto articolo 21.

Con l'articolo 8 del D.L. n. 269/03 è stata delineata una nuova forma di interpello - c.d. "*ruling internazionale*" - per consentire alle imprese di determinare preventivamente con le Amministrazioni finanziarie interessate i prezzi di trasferimento infragruppo. Inoltre, l'articolo 132 del D.Lgs. n. 344/03 (istitutivo dell'Ires) ha previsto l'interpello come strumento di verifica della sussistenza dei requisiti per aderire al c.d. "consolidato fiscale mondiale"

Sommario:

- **1. Premessa**
- **2. L'interpello "ordinario" (art. 11 della L. 212/2000)**
 - 2.1 L'ambito di applicazione della norma
 - 2.2 L'oggetto del diritto di interpello
 - 2.3 L'istanza di interpello
 - 2.4 L'esame dell'istanza da parte dell'ufficio
 - 2.5 Modalità e tempistica per l'ottenimento del parere
 - 2.6 L'efficacia della risposta all'istanza di interpello
 - 2.7 Effetti penali dell'interpello "ordinario"
- **3. L'interpello "antielusivo" (art. 21 della L. 413/1991)**
 - 3.1 L'ambito di applicazione dell'interpello "speciale"
 - 3.1.1 *La norma antielusiva*
 - 3.1.2 *Redditi conseguiti attraverso interposizione di persona*
 - 3.1.3 *Qualificazione delle spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza*
 - 3.1.4 *Operazioni con imprese localizzate in paradisi fiscali*
 - 3.1.5 *Partecipazioni di controllo diretto o indiretto di soggetti extra-UE in società madre residente in Italia*
 - 3.1.6 *Le disposizioni in materia di dual income tax*
 - 3.2 La procedura per l'ottenimento del parere
 - 3.3 Il procedimento per l'invio delle richieste di parere al Comitato Consultivo
 - 3.4 La tempistica per l'ottenimento del parere
 - 3.5 L'efficacia del parere espresso dal Comitato Consultivo
 - 3.6 Effetti penali dell'interpello "speciale"
- **4. Il *ruling* internazionale (art. 8 del D.L. 269/2003)**
 - 4.1 Soggetti ammessi al *ruling* internazionale
 - 4.2 Ambito di applicazione del *ruling* internazionale
 - 4.3 Procedura di *ruling* internazionale
 - 4.4 Efficacia dell'accordo
 - 4.5 Decorrenza
- **5. L'interpello per il consolidato mondiale (art. 132)**
 - 5.1 Ambito temporale

- 5.2 Requisiti per il valido esercizio dell'opzione
 - 5.3 Requisiti soggettivi: soggetti ammessi al consolidato mondiale
 - 5.4 Requisiti oggettivi: condizioni per l'ammissione
 - 5.5 Requisiti suppletivi
 - 5.6 Effetti dell'interpello
 - 6. L'interpello speciale per i soggetti non residenti
 - 6.1 Modalità di presentazione delle istanze di interpello
 - 7. La "disapplicazione" di norme di natura antielusiva (art. 37-bis co. 8 del D.P.R. 600/73)
 - 7.1 L'ambito di applicazione dell'art. 37-bis co. 8 del D.P.R. 600/73
 - 7.2 L'istanza di disapplicazione
 - 7.3 Efficacia del provvedimento e tutela del contribuente
-

1. Premessa

A oltre vent'anni dall'abolizione del "concordato fiscale"⁽²⁾, il Legislatore ha (re) introdotto nel nostro ordinamento - a partire dai primi anni novanta - una serie di istituti a regime che consentono di definire in via negoziale, anche in sede giudiziale, la pretesa tributaria nel reciproco interesse del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria.

Scopo dichiarato degli istituti deflattivi del contenzioso è quello di migliorare l'efficienza dell'amministrazione della giustizia tributaria, contribuendo alla riduzione delle pendenze dinanzi alle Commissioni, nell'ottica di una maggior trasparenza e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente, improntati al principio della collaborazione e della buona fede⁽³⁾.

Nel novero di tali istituti rientra a pieno titolo il c.d. interpello o *ruling*⁽⁴⁾ (vale a dire la possibilità di richiedere un parere preventivo all'Amministrazione finanziaria sull'interpretazione a casi concreti di disposizioni caratterizzate da incerta applicazione), adottato nel nostro ordinamento con l'art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 e limitata ad alcune particolari fattispecie collegate a norme di natura antielusiva; l'organo a questi fini istituito è, infatti, denominato "*Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*".

Il Legislatore ha così codificato - contribuendo a dare certezza ai rapporti tra Fisco e contribuente - una facoltà già prevista in via amministrativa e rientrante nell'attività di consulenza giuridica svolta dagli Uffici delle Entrate, dalle Direzioni Regionali delle Entrate e dalla Direzione Centrale, in ragione della rilevanza territoriale e della complessità delle questioni affrontate⁽⁵⁾.

Con l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212), l'interpello è stato esteso a tutte le questioni di natura tributaria suscettibili di incerta applicazione diverse da quelle oggetto dell'interpello ex art. 21 della L. 413/1991. Le due tipologie di interpello convivono, pertanto, nel nostro sistema tributario; il co. 6 dell'art. 11 della L. 212/2000 chiarisce, infatti, che "*resta fermo quanto previsto dall'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, relativo all'interpello della Amministrazione finanziaria da parte dei contribuenti*".

Ispirandosi alle scelte già operate in altri ordinamenti, con l'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella L. 24 novembre 2003, n. 326, è stato previsto un nuovo interpello definito "*Ruling internazionale*", in quanto diretto a portare all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria la corretta determinazione dei componenti di reddito afferenti ai prezzi di trasferimento ed alle c.d. "*passive income*" nascenti da transazioni concluse con soggetti non residenti.

A tale istituto, inoltre, si affianca, a partire dal 1° gennaio 2004, quello dell'interpello dei contribuenti che hanno optato per il regime del consolidato mondiale, previsto dall'art. 132 del D.Lgs. n. 344/03 introduttivo dell'Imposta sul reddito delle società (Ires). Si tratta di un istituto che consente di avvicinare ulteriormente la grande impresa italiana proiettata sui mercati esteri all'Amministrazione finanziaria per la corretta quantificazione di una base imponibile che supera i tradizionali confini nazionali.

Le novità normative, dunque, rafforzano, ancorché su questioni di carattere internazionale, il rapporto di collaborazione tra fisco e contribuenti funzionale ad una interpretazione dell'ordinamento tributario che componga, senza strascichi giudiziari, l'interesse erariale all'esercizio della potestà impositiva e quello dei contribuenti medesimi alla ottimizzazione dei loro risultati fiscali.

Altra forma di interpello "tipizzata" dal legislatore è quella disciplinata dall'art. 37-bis co. 8 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che costituisce una sorta di completamento della richiamata disciplina di cui all'art. 21 della L. 413/1991. La disposizione in esame consente, infatti, la disapplicazione delle norme tributarie di carattere antielusive che *"limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti riconosciute dall'ordinamento tributario"*, qualora il contribuente *"dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi"*.

Da ultimo, ci limitiamo ad accennare alla possibilità per i soggetti non residenti di indirizzare quesiti alla Direzione Centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate in relazione ad operazioni di investimento in Italia. Tale ultima tipologia di interpello "speciale" è stata prevista in via amministrativa dalla circolare ministeriale 18 maggio 2000, n. 99/E ed è stata ricondotta dalla circolare 13 febbraio 2003, n. 9/E alla procedura dell'interpello ordinario dell'art. 11 dello Statuto del contribuente.

2. L'interpello "ordinario" (art. 11 della L. 212/2000)

Con l'istituto dell'interpello del contribuente disciplinato all'art. 11 della L. 212/2000, il legislatore ha inteso porre rimedio - in sede di stesura dello Statuto dei diritti del contribuente - ad alcuni dei problemi⁽⁶⁾ evidenziati con riferimento al c.d. interpello "antielusivo" ex art. 21 della L. 413/1991.

Quanto al primo profilo, l'art. 11 co. 1 dello Statuto del contribuente consente di inoltrare circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti *"l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali"*. Viene superato, in tal modo, il limite rappresentato dall'interpretazione ed applicazione, a casi concreti, di fattispecie collegate a norme di natura antielusive.

Il disposto normativo tenta di risolvere altresì il problema dei tempi di ottenimento della risposta, coniugando, come si precisa nella relazione della Commissione Finanze al testo del disegno di legge, *"speditezza e certezza"*. A tal fine, l'art. 11 co. 1 prevede la risposta dell'Amministrazione finanziaria entro 120 giorni dalla richiesta. Si osserva, da ultimo, che, ai sensi del co. 2 dell'art. 11, qualora la risposta dell'Amministrazione finanziaria non pervenga entro 120 giorni dalla richiesta, si intende che l'Amministrazione stessa concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

2.1 L'ambito di applicazione della norma

A norma dell'art. 11 co. 1 della L. 212/2000, i contribuenti possono inoltrare *"... 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"*.

In merito alle materie che possono formare oggetto di interpello, l'art. 1 co. 1 del regolamento emanato in attuazione dell'art. 11 co. 5 della L. 212/2000 (D.M. 26 aprile 2001, n. 209) chiarisce che l'istanza può essere inoltrata dal contribuente in relazione a casi concreti e personali *"diversi da quelli oggetto dell'interpello"* disciplinato dall'art. 21 della L. 413/1991. L'ultimo capoverso dell'art. 1 co. 1 precisa, infine, che l'interpello *"non può essere proposto con riferimento ad accertamenti tecnici"*.

Come sopra accennato, per effetto delle novità introdotte dallo Statuto del contribuente, l'ambito di applicazione dell'istituto viene, di conseguenza, esteso a tutte le questioni suscettibili di incerta applicazione - diverse da quelle oggetto dell'interpello dell'art. 21 - che vertono sull'applicazione di norme tributarie.

L'art. 3 co. 5 del D.M. 209/2001 chiarisce che non ricorrono le condizioni di obiettiva incertezza qualora l'Amministrazione finanziaria *"abbia compiutamente fornito la soluzione interpretativa di fattispecie corrispondenti a quella prospettata dal contribuente, mediante circolare, risoluzione, istruzione o nota"*. Tali orientamenti ministeriali devono essere portati a conoscenza dei contribuenti attraverso la pubblicazione nella banca dati "Documentazione tributaria" del Ministero dell'economia e delle finanze consultabile attraverso i siti Internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it) e del Ministero dell'economia e delle finanze (www.finanze.gov.it) e devono essere ancora disponibili sia in tali siti, sia presso gli uffici della Direzione Regionale e della Direzione Centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate. Ne consegue che, qualora l'Amministrazione finanziaria si sia pronunciata su una determinata *"disposizione normativa di natura tributaria"*, questa non può più considerarsi *"obiettivamente incerta"*⁽⁷⁾, indipendentemente dalla portata del chiarimento fornito e dall'esistenza di orientamenti dottrinali o

giurisprudenziali contrastanti⁽⁸⁾.

2.2 L'oggetto del diritto di interpello

La circolare ministeriale 31 maggio 2001, n. 50 (§ 2.3) ha precisato che l'ambito oggettivo dell'interpello "è 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".

La trattazione delle istanze di interpello è ripartita in ragione della competenza a gestire il tributo di riferimento.

Come precisato dalla richiamata C.M. 50/2001 (§ 2), rientrano nella competenza dell'Agenzia delle Entrate⁽⁹⁾, le istanze concernenti i tributi gestiti dalla medesima e, in particolare:

- le imposte sui redditi;
- l'imposta sul valore aggiunto;
- la *dual income tax*;
- 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.

Quanto ai casi concreti con riferimento ai quali il contribuente può adire all'interpello di cui all'art. 11 della L. 212/2000, si richiama il disposto dell'art. 127-*bis* co. 5 del TUIR in tema di "*Controlled foreign company*".

Per effetto di tale disposizione, sono attribuiti in capo al soggetto residente nel territorio dello Stato che detiene il controllo, diretto o indiretto, in un'impresa, società o ente residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato, anche in assenza di effettiva distribuzione.

La normativa in oggetto non trova applicazione qualora le imprese residenti dimostrino che la società o altro ente non residente svolge "*un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività nello Stato o nel territorio nel quale ha sede*". È, inoltre, prevista la possibilità che il soggetto residente dimostri che dalla detenzione delle partecipazioni "*non consegue l'effetto di localizzare i redditi*" in un paradiso fiscale.

L'ultimo periodo del co. 5 dell'art. 127-*bis* del TUIR impone al contribuente l'interpello preventivo obbligatorio all'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 11 della L. 212/2000.

Sul punto, l'art. 5 co. 1 del regolamento di attuazione approvato con D.M. 21 novembre 2001, n. 429 ha precisato che l'istanza di interpello, corredata degli elementi necessari ai fini della disapplicazione del regime della CFC, deve essere rivolta all'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale normativa e contenzioso, per il tramite della Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio.

Sul piano probatorio l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 23 maggio 2003, n. 29/E, ha reso noto la consistenza della documentazione probatoria atta a dimostrare il collegamento fisico di una struttura commerciale od industriale con il territorio a fiscalità privilegiata, al fine di uniformare la gestione delle istanze di interpello per la disapplicazione delle disposizioni CFC.

Sul punto viene fornito un elenco esemplificativo ma non già esaustivo dei documenti che il contribuente ha l'onere di produrre in allegato alla sua istanza di interpello: bilancio, certificazione del bilancio; prospetto descrittivo dell'attività esercitata; contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività; copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di

prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte, conti correnti bancari aperti presso istituti locali, estratti conto bancari che diano evidenza delle immobilizzazioni finanziarie relative alle attività esercitate, copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici, autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

Nella menzionata circolare si avverte che l'interpellante è gravato dall'onere di produrre i predetti documenti e quelli ulteriori necessari a chiarire gli aspetti del caso di specie. S'intende, peraltro, che la carenza di documentazione probatoria, in linea di principio, non conduce inesorabilmente al rigetto dell'istanza di interpello ma genera l'ulteriore onere di motivare le ragioni della omessa esibizione del documento mancante.

Il carteggio prodotto dal contribuente deve, inoltre, dimostrare che l'attività per la quale si chiede la disapplicazione del regime antielusivo in esame sia quella principale. Ciò rileva per il caso in cui il soggetto estero svolga una pluralità di attività, ovvero operi in più paesi. In tal caso l'interpello può trovare accoglimento se sia fornita - sempre sulla base della documentazione menzionata - dimostrazione del carattere principale dell'attività in relazione alla quale si è promosso l'interpello.

Sul piano pratico, poi, la documentazione può essere presentata in lingua d'origine, limitando la traduzione in lingua italiana solo a quei casi in cui non sia agevole per l'Amministrazione procedere autonomamente alla relativa traduzione.

Quanto agli ulteriori aspetti di natura procedurale, a norma del successivo co. 2 del regolamento di attuazione, la risposta dell'Amministrazione interpellata è resa con atto espresso entro 120 giorni, ovvero entro 180 giorni, per le imprese "già operanti" nei Paesi inclusi nella *black list* alla data di entrata in vigore della L. 342/2000 (10 dicembre 2000), decorrenti dalla data di consegna o di ricezione dell'istanza di interpello da parte dell'ufficio. Qualora il parere non pervenga entro i termini sopra richiamati, la risposta "*si intende comunque resa positivamente*" nel senso di non applicazione della disciplina sulle CFC al caso che forma oggetto dell'istanza.

Con riguardo, invece, ai tributi demandati alla gestione dell'Agenzia del Territorio ⁽¹⁰⁾, in relazione ai quali quest'ultima è tenuta a farsi carico delle istanze di interpello ⁽¹¹⁾, occorre fare riferimento alla circolare 7 agosto 2001, n. 7/T, la quale ha individuato:

- l'imposta ipotecaria;
- l'imposta catastale;
- i tributi speciali catastali.

Applicando al proprio settore di competenza i principi definiti sul piano normativo in ordine ai soggetti abilitati ad avvalersi dell'interpello, la richiamata circolare n. 7/T/2001 ha precisato che, nel particolare settore delle imposte ipotecaria e catastale, sono legittimati a proporre istanze di interpello:

- i soggetti che richiedono le formalità ipotecarie ⁽¹²⁾ e le volture catastali;
- i notai e gli altri pubblici ufficiali obbligati al pagamento dell'imposta;
- i soggetti coobbligati solidali al pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 11 co. 2 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, ovvero sia i soggetti nel cui interesse è stata richiesta la formalità ipotecaria o la voltura ed i debitori contro cui è stata iscritta o rinnovata l'ipoteca, nel caso di iscrizioni ipotecarie e rinnovazioni.

Si è già avuto modo di osservare come l'art. 1 co. 1 ultimo periodo del D.M. 209/2001 escluda la possibilità di proporre istanze di interpello in relazione agli accertamenti tecnici; al riguardo, la circolare dell'Agenzia del Territorio ha chiarito che, "*a titolo esemplificativo, devono quindi ritenersi esclusi dall'ambito di operatività dell'interpello tutte le operazioni connesse alla definizione e all'attribuzione della rendita catastale*", quali:

- il classamento;
- il calcolo della consistenza;
- l'estimo catastale.

L'esclusione delle operazioni connesse a valutazioni estimative dall'ambito di applicazione dell'interpello ha sollevato alcune perplessità, fondate principalmente su due ordini di considerazioni:

- l'assenza di direttive normative puntuali in materia di determinazione della rendita catastale degli immobili appartenenti alle categorie D (immobili a destinazione speciale, es. opifici) ed E (immobili a destinazione particolare) e la sussistenza di un margine di discrezionalità degli uffici ritenuto eccessivamente ampio;
- la recente diramazione agli uffici locali, da parte dell'Agenzia del Territorio, di istruzioni volte a raccomandare di fornire ai contribuenti esaurienti e trasparenti motivazioni alla base degli atti di valutazione tecnico-estimativa.

Si è, pertanto, rilevata l'opportunità, anche in funzione del contenimento del contenzioso, di estendere l'ambito di applicazione dell'interpello, se non alla generalità delle operazioni volte alla determinazione della rendita catastale, quanto meno a quelle che riguardano gli immobili appartenenti alle categorie D ed E.

Infatti, la determinazione della rendita catastale degli immobili appartenenti alle categorie A, B e C avviene in base a modalità definite in termini precisi dal D.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, fondate, in particolare, sull'individuazione di unità tipo per ciascuna categoria e classe esistenti all'interno di ogni zona censuaria e sulle determinazioni delle tariffe d'estimo, nell'ambito di una procedura che prevede il confronto dialettico tra ufficio tecnico erariale e commissioni censuarie comunali, provinciali e centrali.

Al contrario, in base all'art. 30 del citato decreto presidenziale, la rendita catastale degli immobili appartenenti alle categorie D ed E è determinata non già tramite tariffe d'estimo elaborate in termini omogenei per ciascuna categoria e classe rientranti nella medesima zona censuaria, bensì con stima diretta per ogni singola unità, rimessa alla discrezionalità dell'ufficio tecnico, specie per quanto concerne la scelta delle voci da ricondurre tra i costi di edificazione, i criteri di determinazione dei coefficienti di degrado di fabbricati e impianti e l'individuazione dei c.d. "impianti fissi".

Quanto, invece, all'invito alla motivazione degli atti di valutazione tecnico-estimativa dei beni immobiliari, si deve osservare che la circolare 14 agosto 2001, n. 8 dell'Agenzia del Territorio ha invitato gli uffici locali ad aver cura che negli atti volti alla determinazione del valore dei beni immobiliari *"sia sempre reso evidente il processo logico e metodologico seguito nella stima, non mancando, peraltro, di giustificare tutti gli elementi e i parametri di riferimento e di esporre i calcoli effettuati onde dimostrare i risultati ottenuti"*.

Sotto il profilo della competenza territoriale, l'art. 2 co. 3 del D.M. 209/2001 ha disposto che, per i tributi la cui gestione è attribuita all'Agenzia del Territorio, l'istanza debba essere presentata alla Direzione Compartimentale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello. La circolare 7/2001/T ha chiarito che la competenza a trattare l'istanza deve essere desunta dai riferimenti contenuti nell'istanza stessa, *"con particolare riguardo a tutti quegli elementi che consentono di risalire all'Ufficio provinciale dell'Agenzia o relativa Sezione staccata, chiamati ad applicare, in base alle disposizioni vigenti, la norma tributaria oggetto di interpello"*.

Nell'ipotesi in cui l'istanza di interpello venga rivolta ad una Direzione Compartimentale territorialmente incompetente, quest'ultima provvederà a trasmetterla tempestivamente alla Direzione competente, dandone notizia al contribuente⁽¹³⁾.

Con riguardo, invece, alle competenze dell'Agenzia delle Dogane⁽¹⁴⁾, si deve osservare, in via preliminare, che il codice doganale comunitario (Reg. CEE n. 2913/1992) ed il relativo regolamento di attuazione (Reg. CEE n. 2454/1993) già disciplinano la possibilità di richiedere all'autorità doganale decisioni, informazioni tariffarie vincolanti (Ivt) e informazioni vincolanti in materia di origine (Ivo).

Tempi, procedure ed effetti giuridici nelle fonti comunitarie sono diversi da quelli previsti dall'art. 11 della L. 212/2000 e dal D.M. 209/2001⁽¹⁵⁾. Di conseguenza, come chiarito anche dalla circ. Agenzia Dogane 19 giugno 2001, n. 25, la procedura dell'art. 11 trova applicazione relativamente alle disposizioni tributarie applicate dall'Agenzia delle Dogane che non concernono le risorse proprie comunitarie⁽¹⁶⁾. A titolo di esempio, l'interpello "ordinario" potrà trovare applicazione per le accise e per i tributi che le dogane riscuotono per conto di altre amministrazioni⁽¹⁷⁾.

L'istanza deve essere indirizzata alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Dogane (Direzione Compartimentale) territorialmente competente per la soluzione del caso prospettato.

Relativamente alle competenze dell'Agenzia del Demanio, la L. 212/2000 ed il D.M. 209/2001 non prevedono alcuna forma di interpello; si ritiene, pertanto, esperibile esclusivamente l'attività di consulenza giuridica; non sono, comunque, applicabili le regole della Circolare ministeriale 18 maggio 2000, n. 99, in quanto emanate dalla Direzione generale delle Entrate.

Infine, qualora l'istanza di interpello concerna l'applicazione di disposizioni in materia di tributi locali, la competenza è attribuita esclusivamente all'ente locale, in quanto titolare della potestà di imposizione, nella quale è compreso l'esercizio dei poteri di accertamento del tributo⁽¹⁸⁾. Pertanto, in tali ipotesi, *"è solamente l'ente locale che deve comunicare al contribuente la linea interpretativa che seguirà nella fase di accertamento del tributo"*. Di conseguenza, le istanze di interpello formulate ai sensi dell'art. 11 della L. 212/2000 che attengono all'esatta interpretazione di una norma relativa ad un tributo locale devono essere presentate all'ente titolare della potestà impositiva. Eventuali istanze inviate ad uffici incompetenti *"devono essere tempestivamente trasmesse all'ente titolare della potestà impositiva e di ciò deve esser data nel contempo notizia al contribuente istante"*⁽¹⁹⁾.

L'unica eccezione al procedimento sopra illustrato attiene all'IRAP; in tal caso, infatti, la competenza a gestire l'interpello compete necessariamente alla stessa amministrazione che esercita in materia i poteri di accertamento; si ricorda che, ai sensi degli artt. 24 e 25 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, la potestà di accertamento in materia di IRAP è attribuita all'Agenzia delle Entrate, salvo che non sia diversamente previsto dalle leggi regionali e dalle convenzioni intervenute in materia⁽²⁰⁾.

In tal caso, ai fini dell'individuazione dell'esatto organo competente a ricevere l'istanza di interpello, si deve fare riferimento alle eventuali disposizioni emanate dalla singola Regione competente⁽²¹⁾.

2.3 L'istanza di interpello

L'istanza di interpello deve essere inoltrata per iscritto all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità sotto riportate e deve riguardare l'applicazione di una norma tributaria *"a casi concreti e personali"*⁽²²⁾, con le sole limitazioni richiamate in precedenza.

L'art. 1 co. 2 del D.M. 209/2001 impone al contribuente la presentazione dell'istanza *"prima di porre in essere il comportamento o di dare attuazione alla norma oggetto di interpello"*; l'interpello viene, in tal modo, ad assumere esclusivamente funzione *"preventiva"*. Tale previsione si ritrova nel disposto normativo dell'art. 21 della L. 413/1991, ma non anche nel testo dell'art. 11.

Sul punto, il Consiglio di Stato - in sede di parere al decreto - aveva ritenuto che l'istanza d'interpello potesse essere presentata anche dopo aver posto in essere il comportamento o dopo aver dato attuazione alla norma oggetto di interpello. Il Ministero dell'economia e delle finanze ha, tuttavia, disatteso tale parere; la limitazione non sembra però trovare alcun fondamento nello Statuto del contribuente⁽²³⁾.

Quanto al richiamato art. 21 co. 9 della L. 413/1991, è appena il caso di osservare che tale disposto normativo sembra concedere al contribuente una facoltà, senza imporre alcun obbligo, laddove prevede che *"il 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 ..."*.

L'istanza di interpello può essere presentata da ciascun contribuente, persona fisica o giuridica, direttamente interessato alla soluzione del quesito.

A norma dell'art. 1 co. 3 del D.M. 209/2001, l'istanza può essere presentata anche da *"soggetti che in base a specifiche disposizioni di legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto del contribuente"*.

La C.M. 50/2001 (§ 3.1) chiarisce che tra i soggetti legittimati a presentare l'istanza di interpello in base alla richiamata disposizione, rientrano:

- i sostituti d'imposta di cui all'art. 23 del D.P.R. 600/73, limitatamente ai quesiti riguardanti le norme che disciplinano l'effettuazione delle ritenute alla fonte e gli obblighi consequenziali;
- i responsabili d'imposta (ad esempio, i notai, obbligati al pagamento dell'imposta per fatti o situazioni riferibili ai propri clienti);
- i coobbligati al pagamento dei tributi;

- i soggetti cui è attribuita la rappresentanza di contribuenti diversi dalle persone fisiche;
- i procuratori generali o speciali del contribuente⁽²⁴⁾.

Ai sensi degli artt. 1 co. 4 e 3 co. 1 del D.M. 209/2001, l'istanza deve essere redatta in carta libera e deve contenere, a pena di inammissibilità:

- i dati identificativi del contribuente ed eventualmente i dati identificativi del suo legale rappresentante;
- la "*circostanziata e specifica descrizione*" del caso concreto e personale da trattare sul quale sussistono concrete condizioni di incertezza;
- l'indicazione del domicilio del contribuente (e dell'eventuale domiciliatario) presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante⁽²⁵⁾.

Il successivo co. 2 dell'art. 3 richiede l'allegazione all'istanza di interpello di copia della documentazione - "*non in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dall'istante*" - rilevante ai fini della individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata.

È comunque fatta salva la possibilità per l'Amministrazione finanziaria, ove necessario, di acquisire l'originale non posseduto dei documenti richiamati nell'istanza di interpello⁽²⁶⁾.

L'istanza di interpello deve, inoltre, contenere - ai sensi dell'art. 3 co. 3 del D.M. 209/2001 - l'esposizione chiara ed univoca del comportamento e della sua soluzione interpretativa sul piano giuridico che si intendono adottare. In caso contrario, l'istanza viene comunque considerata ammissibile; tuttavia la mancata descrizione del comportamento e della soluzione interpretativa non è priva di conseguenze per il contribuente, quanto alla formazione del silenzio-assenso. Si osserva, infatti, che si rende applicabile in tal caso - per espresso richiamo dell'art. 5 co. 4 del D.M. 209/2001 - il disposto del comma 3 dello stesso art. 5; l'ufficio potrà, pertanto, provvedere a fornire al contribuente la risposta oltre i termini, con recupero delle imposte eventualmente dovute e dei relativi interessi, anche se il contribuente ha già posto in essere il comportamento oggetto di interpello. Devono, inoltre, essere indicati eventuali recapiti, di telefax o telematico, per una rapida comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria⁽²⁷⁾.

L'istanza di interpello deve essere presentata mediante:

- consegna diretta;
- ovvero spedizione a mezzo del servizio postale, in plico, senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento.

Quanto agli uffici competenti a ricevere l'istanza, si deve distinguere a seconda che il contribuente abbia o meno conseguito nel precedente periodo d'imposta ricavi per un ammontare superiore a 258.228.449,54 euro, ovvero che l'istanza sia presentata o meno dalle Amministrazioni Centrali dello Stato o da enti pubblici a rilevanza nazionale. In via generale, per i soggetti che non hanno superato tale limite e per i soggetti diversi dalle Amministrazioni Centrali dello Stato e dagli enti pubblici a rilevanza nazionale, l'istanza deve essere presentata - ai sensi dell'art. 2 co. 1 del D.M. 209/2001 - alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente. Per i tributi la cui gestione è attribuita all'Agenzia del Territorio, l'istanza deve essere presentata alla Direzione Compartmentale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello; per i tributi di competenza dell'Agenzia delle Dogane, l'istanza deve essere presentata alla Direzione Compartmentale territorialmente competente per la soluzione del caso prospettato.

In deroga alla regola sopra esposta, l'art. 2 co. 2 del D.M. 209/2001 consente ai contribuenti con ricavi conseguiti nel precedente periodo d'imposta per un ammontare superiore a 258.228.449,54 euro, alle Amministrazioni Centrali dello Stato ed agli enti pubblici a rilevanza nazionale, di presentare l'istanza alla Direzione Centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate.

L'intervento da parte della Direzione Centrale è comunque possibile, anche in caso di istanza presentata alla Direzione Regionale delle Entrate ed in assenza dei requisiti sopra richiamati; l'art. 4 co. 1 ultimo capoverso del D.M. 209/2001 dispone, infatti, che *"la risposta può essere fornita direttamente anche dalla Direzione Centrale normativa e contenzioso"*.

In caso di presentazione dell'istanza ad ufficio incompetente, l'ufficio che riceve l'istanza provvede a trasmetterla tempestivamente, ai sensi dell'art. 4 co. 3 del D.M. 209/2001, all'ufficio competente, dandone notizia al contribuente istante⁽²⁸⁾.

La presentazione dell'istanza di interpello da parte del contribuente *"non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria"*⁽²⁹⁾; tale conseguenza è confermata anche dal co. 5 dell'art. 1 del D.M. 209/2001, il quale aggiunge, inoltre, che la presentazione dell'istanza:

- non ha effetto sulla decorrenza dei termini di decadenza;
- non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

La C.M. 50/2001 (§ 3.2) ha chiarito che *"nel caso di adempimenti periodici (ad esempio versamento IVA, presentazione delle dichiarazioni, ecc.), il contribuente non potrà rinviare il relativo adempimento alla data in cui l'Agenzia avrà fornito risposta all'interpello"*.

2.4 L'esame dell'istanza da parte dell'ufficio

L'ufficio destinatario dell'istanza dovrà procedere alla verifica della documentazione e dei dati che sono richiesti dagli artt. 2, 3 e 4 del D.M. 209/2001:

- verifica della competenza territoriale dell'ufficio;
- verifica di eventuali cause di inammissibilità;
- richiesta di regolarizzazione della mancata sottoscrizione;
- (eventuale) richiesta di documentazione in originale;
- (eventuale) richiesta di integrazione della documentazione;
- risposta con circolare o risoluzione (caso di interesse generale).

Gli elementi richiamati dall'art. 3 co. 1 lett. a), b), c) e d) del D.M. 209/2001 sono previsti a pena di inammissibilità dell'istanza:

- dati identificativi del contribuente (e del legale rappresentante);
- descrizione del caso oggetto di interpello;
- domicilio del contribuente (ed eventuale domiciliatario);
- mancanza delle "obiettive condizioni di incertezza".

Quanto alla mancata sottoscrizione da parte del contribuente o del legale rappresentante, si è già avuto modo di chiarire che tale elemento è previsto a pena di inammissibilità; la situazione può, tuttavia, essere sanata, ai sensi dell'art. 3 co. 4 del D.M. 209/2001, qualora il contribuente provveda alla regolarizzazione dell'istanza entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio che ha ricevuto l'atto⁽³⁰⁾.

L'istanza è considerata inammissibile anche qualora non ricorrano *"obiettive condizioni di incertezza"* in merito alla interpretazione della disposizione normativa di natura tributaria che ha formato oggetto di interpello; in tal caso, l'art. 3 co. 5 del D.M. 209/2001 prevede che l'Amministrazione finanziaria:

- verifichi la disponibilità del chiarimento sul sito Internet;
- comunichi al contribuente - mediante servizio postale a mezzo raccomandata

con avviso di ricevimento - l'eventuale inammissibilità dell'istanza, con l'indicazione della circolare, della risoluzione, della istruzione o nota contenente la soluzione interpretativa richiesta.

La norma non prevede un termine perentorio entro il quale l'ufficio deve comunicare al contribuente tale causa di inammissibilità; l'art. 3 co. 5 del D.M. 209/2001 si limita, infatti, a disporre che *"l'Amministrazione deve comunque comunicare al contribuente, nelle forme di cui all'art. 4, comma 1, l'eventuale inammissibilità ..."*. Tale causa di inammissibilità potrebbe pertanto essere comunicata anche successivamente alla formazione del silenzio-assenso, con possibili conseguenze per il contribuente che in buona fede avesse già posto in essere il comportamento oggetto di istanza.

Sul punto, la C.M. 50/2001 (§ 3.3) ha osservato che *"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'inammissibilità"*.

Qualora l'ufficio competente riscontri, invece, altre cause di inammissibilità dell'istanza di interpello (ad esempio, in caso di mancata descrizione del caso concreto di cui alla lett. b) dell'art. 3 co. 1 del D.M. 209/2001), dovrà provvedere - a norma dell'art. 4 co. 1 del decreto - a fornire risposta scritta e motivata entro 120 giorni decorrenti dalla data di consegna o di ricezione dell'istanza o dalla sottoscrizione.

L'art. 4 co. 4 del D.M. 209/2001 consente all'ufficio di richiedere, una sola volta, al contribuente l'integrazione della documentazione allegata all'istanza di interpello, *"quando non sia possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati"*⁽³¹⁾. La C.M. 50/2001 (§ 3.4) ha chiarito che tale iniziativa *"può essere assunta <<una sola volta>>, evidentemente per non pregiudicare, a causa di più richieste, la tempestività 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 ... 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 modalità dell'interpello>>. È da ritenere che l'interruzione dei termini si protrae fintantoché il contribuente non abbia esibito tutti i documenti richiesti.

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

La documentazione integrativa richiesta dall'ufficio deve essere consegnata o spedita dal contribuente con le stesse modalità previste per l'istanza di interpello.

2.5 Modalità e tempistica per l'ottenimento del parere

L'art. 11 co. 1 della L. 212/2000 si limita a prevedere la risposta dell'Amministrazione finanziaria alle istanze di interpello presentate dai contribuenti entro 120 giorni.

Il regolamento di attuazione chiarisce, all'art. 4 co. 1, che la risposta scritta e motivata dall'ufficio competente⁽³²⁾ a norma dell'art. 2 co. 1 dello stesso decreto di attuazione, deve essere fornita entro 120 giorni decorrenti⁽³³⁾:

- nel caso di consegna diretta, dalla data in cui l'istanza di interpello è assunta al protocollo dell'ufficio;
- in caso di spedizione a mezzo servizio postale, dalla data in cui è sottoscritto l'avviso di ricevimento della raccomandata con la quale è stata spedita l'istanza;
- in caso di successiva regolarizzazione, dalla data in cui l'istanza è stata sottoscritta dal contribuente ai sensi dell'art. 3 co. 4 del D.M. 209/2001;
- qualora l'ufficio interessato non sia autorizzato a rispondere, dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente;
- in caso di richiesta di integrazione della documentazione presentata, dalla data in cui l'ufficio richiedente riceve la documentazione integrativa.

Come precisa la C.M. 50/2001 (§ 4.2), la risposta scritta e motivata deve essere notificata all'interpellante secondo le modalità stabilite all'art. 60 del D.P.R. 600/73, entro 120 giorni.

In alternativa, la risposta può essere comunicata:

- mediante servizio postale a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, presso il domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario, risultante dall'istanza *ex art. 3 co. 1 lett. c)* del D.M. 209/2001;
- per via telematica agli eventuali altri recapiti (telefax o telematico) indicati dal contribuente in sede di istanza.

Qualora l'istanza di interpello sia stata formulata da un numero elevato di contribuenti, relativamente alla *"stessa questione o questioni analoghe tra loro"*, l'Amministrazione finanziaria può fornire una risposta collettiva all'istanza mediante circolare o risoluzione, da pubblicare nella banca dati "Documentazione tributaria" del Ministero dell'economia e delle finanze⁽³⁴⁾. L'avvenuta pubblicazione e gli estremi della circolare, risoluzione o nota contenente la soluzione interpretativa alla questione prospettata nell'istanza di interpello devono comunque essere portati a conoscenza dei contribuenti interessati nelle forme sopra richiamate, ai sensi dell'art. 4 co. 1 del D.M. 209/2001.

Qualora l'Amministrazione si avvalga del servizio postale, la risposta si intende fornita alla data in cui il contribuente o il domiciliatario appongono la firma sull'avviso di ricevimento; qualora, invece, trasmetta la risposta in via telematica, 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)"*⁽³⁵⁾.

È evidente che qualora concordi con la soluzione proposta dal contribuente, l'ufficio potrà anche limitarsi a far formare il silenzio-assenso, senza provvedere ad esprimere la propria conformità all'orientamento prospettato con risposta scritta da comunicarsi nei termini. Si ricorda, infatti, che, ai sensi dell'art. 11 co. 2 della L. 212/2000 e dell'art. 5 co. 2 del D.M. 209/2001, qualora la risposta dell'ufficio su istanze ammissibili e recanti l'indicazione della soluzione interpretativa che il contribuente intende adottare, non pervenga al contribuente entro 120 giorni⁽³⁶⁾, *"si intende che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente"*⁽³⁷⁾.

Come si avrà modo di rilevare in seguito, il silenzio-assenso *"copre"* il contribuente anche con riferimento ai successivi comportamenti posti in essere *"riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello"*⁽³⁸⁾, fatta salva la possibilità di *"ripensamento"* da parte dell'ufficio, garantita dall'art. 5 co. 3 del D.M. 209/2001.

Con riguardo alla tempistica per l'ottenimento del parere, devono essere esaminati i seguenti casi particolari.

In caso di mancata sottoscrizione dell'istanza da parte del contribuente, la risposta dell'Amministrazione finanziaria deve pervenire al contribuente entro 120 giorni dalla data in cui l'istanza è stata sottoscritta⁽³⁹⁾.

In caso di presentazione dell'istanza ad ufficio incompetente, il termine di 120 giorni per la notifica della risposta al contribuente inizia a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente⁽⁴⁰⁾.

In caso di richiesta di integrazione della documentazione allegata, il termine entro il quale l'ufficio competente deve provvedere alla comunicazione della risposta inizia a decorrere - come disposto dall'art. 4 co. 4 del decreto di attuazione - dalla data di ricezione della documentazione integrativa consegnata o spedita dal contribuente. Sul punto è appena il caso di precisare che il co. 4 sembra lasciare intendere che il termine di cui sopra inizi effettivamente a decorrere dalla data di ricezione della documentazione, a nulla rilevando il lasso di tempo eventualmente trascorso tra la data di consegna o di ricezione dell'istanza di interpello da parte dell'ufficio e la data della richiesta di integrazione. Diversamente da quanto disposto dal D.M. 195/1997 in tema di richieste istruttorie formulate *ex art. 21* della L. 413/1991 e dal D.M. 259/1998 in tema di disapplicazione delle norme antielusive (art. 37-*bis* co. 8 del D.P.R. 600/1973), non è prevista la sospensione dei termini nel lasso di tempo che intercorre tra la richiesta della documentazione integrativa e la consegna.

2.6 L'efficacia della risposta all'istanza di interpello

A norma dell'art. 11 co. 2 dello Statuto e dell'art. 5 co. 1 del D.M. 209/2001, la risposta scritta e motivata dell'Amministrazione finanziaria ha efficacia:

- esclusivamente nei confronti del contribuente istante;
- limitatamente al caso concreto e personale prospettato nell'istanza di interpello.

L'art. 5 co. 2 del D.M. 209/2001 prevede, inoltre - in attuazione del disposto dell'art. 11 co. 2 e co. 3 della L. 212/2000 - la nullità, limitatamente alla questione oggetto di interpello, degli atti amministrativi, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanati dagli uffici in difformità della risposta ovvero della interpretazione sulla quale si è formato il silenzio-assenso⁽⁴¹⁾.

Il co. 1 dell'art. 5 chiarisce che tale efficacia si estende anche ai comportamenti successivi del contribuente *"riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione finanziaria"*. Come osservato dalla C.M. 50/2001 (§ 5.4), *"si configura in tal modo un effetto ultrattivo dell'interpello, la cui efficacia va oltre il caso specifico per il quale è stato proposto, ponendo il contribuente al riparo da ogni iniziativa anche futura degli uffici assunta in difformità 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 però si riverberano esclusivamente sui comportamenti successivi e non anche su quello indicato nell'istanza di interpello".

A partire da tale momento, viene meno la "copertura" dell'interpello; ne consegue che, con riferimento ai comportamenti successivi difformi dal nuovo parere, potranno essere irrogate anche le relative sanzioni.

La risposta comunicata o notificata dall'ufficio a norma dell'art. 3 co. 1 del D.M. 209/2001 non mette comunque al riparo il contribuente da successivi "ripensamenti" dell'Amministrazione finanziaria.

L'art. 5 co. 3 del decreto di attuazione consente, infatti, all'ufficio - in contrasto con il disposto dell'art. 11 della L. 212/2000 e con il principio di chiarezza che deve caratterizzare i rapporti tra Fisco e contribuente - di notificare una successiva risposta diversa da quella fornita in precedenza⁽⁴²⁾. In tal caso, l'ufficio recupera le imposte eventualmente dovute ed i relativi interessi, a condizione che il contribuente:

- *"non abbia ancora posto in essere il comportamento specifico prospettato"*;
- ovvero *"non abbia ancora dato attuazione alla norma oggetto di interpello"*⁽⁴³⁾.

Non sono invece irrogate sanzioni.

La C.M. 50/2001 (§ 5.3) precisa che il comportamento del contribuente non potrà essere contestato, qualora l'istante *"abbia già 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"*.

Circa la possibilità di rettificare la posizione precedentemente resa o desumibile dal silenzio-assenso, si è osservato che tale potere discrezionale lasciato all'Amministrazione finanziaria dal regolamento vanifica, di fatto, l'obiettivo della trasparenza e certezza fiscale perseguito dallo Statuto con il diritto d'interpello; la possibilità per l'ufficio di cambiare il proprio orientamento (o di fornire la risposta oltre i termini) - non condizionata *"a regole e a limiti minimi e massimi di tempo"* - mal si concilia con il diritto del contribuente ad ottenere risposte definitive e vincolanti per *Il fisco* che pare emergere dalla lettura dei lavori parlamentari che hanno portato alla stesura della Carta del contribuente. Tale possibilità pare in contrasto con il principio della tutela dell'affidamento enunciato dallo stesso Statuto del contribuente all'art. 10 co. 2, laddove si prevede che non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente quando lo stesso:

- si è conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione stessa;
- il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione.

Si è già avuto modo di rilevare come la formazione del silenzio-assenso - trascorsi 120 giorni dalla data di consegna o ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio - non attribuisca certezza all'interpretazione od al comportamento prospettato dal contribuente in sede di istanza. L'ufficio può, infatti, fornire risposta all'interpello anche oltre il termine dei 120 giorni di cui all'art. 4 co. 1 del D.M. 209/2001. In tal caso, analogamente a quanto sopra esaminato con riferimento alla rettifica della prima risposta fornita, l'ufficio provvede a recuperare le imposte eventualmente dovute ed i relativi interessi, a condizione che il contribuente:

- non abbia ancora posto in essere il comportamento specifico prospettato;
- ovvero non abbia ancora dato attuazione alla norma oggetto di interpello.

Non sono invece irrogate sanzioni.

Da ultimo, si osserva che la mancata indicazione nell'istanza - ai sensi dell'art. 3 co. 3 del D.M. 209/2001 - del comportamento e della soluzione interpretativa che il contribuente intende adottare non comporta l'inammissibilità dell'interpello. In tal caso, però, l'art. 5 co. 4 del D.M. 209/2001 rende applicabile alla fattispecie in esame la disposizione del co. 3 dello stesso art. 5 sopra esaminata con riferimento ai casi di risposta diversa da quella data in precedenza o di risposta fornita oltre i termini.

L'ufficio potrà, pertanto, provvedere a fornire la risposta oltre il termine di 120 giorni, con recupero delle imposte eventualmente dovute e dei relativi interessi; tale possibilità si rende, tuttavia, applicabile, a differenza delle fattispecie sopra esaminate, anche se il contribuente ha già posto in essere il comportamento oggetto di interpello.

2.7 Effetti penali dell'interpello "ordinario"

Con riguardo all'interpello c.d. "antielusivo", l'art. 16 del D.Lgs. 74/2000 dispone che *"non dà luogo a fatto punibile ai sensi del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero dell'economia e delle finanze o del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso"*⁽⁴⁴⁾.

La portata di tale disposizione non può, tuttavia, essere estesa anche all'interpello "ordinario" di cui all'art. 11 della L. 212/2000. La relazione governativa alla riforma del diritto penale tributario, infatti, ha precisato che *"l'ambito di operatività della previsione [art. 16 del D.Lgs. 74/2000] ripete, naturalmente, i confini alquanto circoscritti, delle competenze del Comitato Consultivo (che, come accennato, si esplicano in rapporto alle sole materie specificamente indicate dalla legge)"*.

Di conseguenza, *"sebbene astrattamente auspicabile ... non appare praticabile nella presente sede l'estensione della disposizione ... a tutti indistintamente i casi di adeguamento dell'interessato alle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria: estensione che esula, all'evidenza, dai limiti della delega nella contingenza attuata, commettendosi a riforme tributarie ancora in itinere in tema di ampliamento delle facoltà di "interpello" (quale l'introduzione dello "statuto del contribuente)"*.

Ne deriva che un eventuale futuro allargamento delle materie oggetto dello stesso interpello "speciale" produrrà un automatico ampliamento della non punibilità senza bisogno di modifiche dell'art. 16 del D.Lgs. 74/2000, *"mentre eventuali nuove procedure di interpello ... necessiterebbero di espresso recepimento"*⁽⁴⁵⁾. Tale evenienza non si è verificata con l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente.

L'art. 11 della L. 212/2000, infatti, si limita a prevedere, al co. 3, che *"alle questioni oggetto di interpello (ordinario), non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'Amministrazione finanziaria entro il termine di cui al comma 1"*.

Un primo rilievo da porre concerne l'iter di approvazione della riportata norma dello Statuto. Nel testo del disegno di legge n. 4818 si leggeva, infatti, un riferimento esclusivo all'impossibilità di irrogare le sanzioni "amministrative". Tale limitazione è venuta a cadere nella formula definitiva dell'art. 11 co. 3 della L. 212/2000. La dottrina ha letto questa modifica come scelta consapevole del legislatore. Quest'ultimo, infatti, *"si è accorto che non essendovi in tal caso l'"ombrello" dell'art. 16 del D.Lgs. n. 74, bisognava mettere il contribuente al riparo da ogni rischio penale, e quindi si è tolto l'aggettivo "amministrative", appunto per ricomprendervi*

le sanzioni penali"⁽⁴⁶⁾.

E così, da un lato, la lettera della norma che esclude le sanzioni solo nel caso di mancata risposta nei termini da parte dell'Amministrazione finanziaria, e, dall'altro, l'impossibilità di far operare la scriminante di cui all'art. 16 del D.Lgs. 74/2000, in quanto limitata alla sola ipotesi di interpello "speciale", implicano una ricostruzione maggiormente problematica dei possibili effetti penali. Si è, quindi, provveduto ad ipotizzare, nell'ambito dell'interpello ordinario, tre differenti situazioni concrete:

- *"contribuente che riceve risposta negativa da parte dell'Amministrazione finanziaria;*
- *contribuente che riceve risposta positiva;*
- *contribuente che non riceve risposta*"⁽⁴⁷⁾.

Nel primo caso, ove il contribuente tenga comunque il comportamento sul quale è intervenuto il parere negativo dell'Amministrazione finanziaria, sarà pur sempre da accertare la concreta integrazione del reato⁽⁴⁸⁾.

La seconda ipotesi prevede, invece, la ricezione da parte del contribuente di una risposta positiva, in forza della quale viene concretizzata la condotta prospettata. L'art. 11 dello Statuto non dispone alcuna impunità in ambito penale (ma solo amministrativo) in favore di chi si sia uniformato al parere dell'Amministrazione finanziaria. Sarebbe, di conseguenza, possibile l'inizio dell'azione penale da parte di un pubblico ministero che non concordi con la soluzione emersa in sede d'interpello. In tal caso, però, non sembra configurabile un dolo di evasione in capo al soggetto che ha agito adeguandosi al parere dell'ufficio⁽⁴⁹⁾.

L'ultima ipotesi è quella espressamente contemplata dall'art. 11 co. 3 dello Statuto. In tal caso i lavori parlamentari risultano indicativi della volontà legislativa di escludere la punibilità del contribuente⁽⁵⁰⁾.

Sempre con riguardo alla valutazione dei possibili effetti penali connessi alla risposta esplicita (o al silenzio-assenso) fornita dall'Amministrazione finanziaria in sede di interpello ex art. 11 dello Statuto, una parte della dottrina ha seguito una differente linea ricostruttiva.

Il fondamento di tale teoria è stato individuato nell'identità tra il presupposto richiesto per indirizzare il quesito all'Amministrazione finanziaria e quello che, ex art. 15 del D.Lgs. 74/2000⁽⁵¹⁾, vale ad escludere l'integrazione di fatti punibili ai sensi del decreto di riforma del sistema penale tributario; vale a dire, *"l'obiettiva condizione di incertezza sulla corretta interpretazione delle norme tributarie"*.

Si afferma, infatti, che il quesito al quale l'Amministrazione finanziaria è chiamata a dare una risposta entro 120 giorni attiene, nel rispetto della previsione normativa, a situazioni di obiettiva incertezza circa la corretta interpretazione normativa. In forza della rilevata identità del presupposto, qualora tali situazioni dovessero costituire il substrato di una violazione penalmente rilevante, l'art. 15 del D.Lgs. 74/2000 interverrebbe ad escluderne la punibilità.

La teoria sopra richiamata pare condivisa dal Protocollo d'Intesa tra il Comando della Guardia di Finanza del Trentino Alto Adige, la Direzione Regionale delle Entrate di Trento e la locale Procura della Repubblica, firmato il 25.10.2000.

In tale contesto, si provvede, innanzitutto, a ricordare le linee essenziali dell'interpello di cui all'art. 11 della L. 212/2000 e l'esclusione dalla portata applicativa dell'art. 16 del D.Lgs. 74/2000 delle tipologie di interpello differenti da quella espressamente considerata. Successivamente, si precisa che il problema degli effetti penali dell'interpello disposto dallo Statuto del contribuente deve ritenersi strettamente connesso sia all'art. 15 del D.Lgs. 74/2000 che all'art. 5 c.p., come precisato dalla sentenza n. 364/88 della Corte Costituzionale⁽⁵²⁾.

3. L'interpello "antielusivo" (art. 21 della L. 413/1991)

L'interpello "antielusivo" - introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 21 della L. 413/1991 - consente al contribuente di richiedere all'Amministrazione finanziaria un preventivo parere sull'interpretazione e sull'applicazione, a casi concreti, di talune disposizioni di natura antielusiva⁽⁵³⁾.

3.1 L'ambito di applicazione dell'interpello "speciale"

Come accennato in premessa, si deve osservare in primo luogo che l'ambito di applicazione della norma è limitato a talune fattispecie di carattere antielusivo. La richiesta di parere è, infatti, consentita con riferimento ai seguenti casi⁽⁵⁴⁾:

- art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73 (norma antielusiva);
- art. 37 co. 3 del D.P.R. 600/73 (redditi conseguiti attraverso interposizione di persona);
- art. 118 co. 2 del TUIR (qualificazione delle spese sostenute fra quelle di pubblicità e propaganda e di rappresentanza);
- art. 110 co. 10 e 11 del TUIR (operazioni concluse con imprese domiciliate in paradisi fiscali);
- art. 96-*bis* co. 7 del TUIR (norma antiabuso in caso di partecipazioni di controllo diretto o indiretto di uno o più soggetti non residenti nella UE in una società madre residente in Italia)⁽⁵⁵⁾;
- art. 3 co. 3 lett. a) del D.Lgs. 466/1997 (disposizioni in materia di *dual income tax* con riferimento ai conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti).

3.1.1 La norma antielusiva

A norma dei co. 1 e 2 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73, l'Amministrazione finanziaria può disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro:

- privi di valide ragioni economiche;
- diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento;
- diretti ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti⁽⁵⁶⁾, ⁽⁵⁷⁾.

I primi due commi del richiamato art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73 non costituiscono norma antielusiva generale in quanto, conformemente alle limitazioni della delega ed alla sfera applicativa dell'art. 10 della L. 408/1990, il disposto antielusivo trova applicazione solo nel caso di effettuazione di operazioni espressamente indicate al co. 3⁽⁵⁸⁾, vale a dire:

- a. trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- b. conferimenti in società (di beni o diritti), nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento (a titolo oneroso o gratuito) o il godimento di aziende o di complessi aziendali (quali, ad esempio, l'affitto di azienda o l'usufrutto);
- c. cessioni di crediti;
- d. cessione di eccedenze d'imposta;
- e. fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni intracomunitari di cui al D.Lgs. 544/1992;
- f. operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi a oggetto i beni e i rapporti di cui all'art. 81 co. 1 lett. da c) a c-*quinquies*) del TUIR (quali, ad esempio, le cessioni a titolo oneroso di partecipazioni "qualificate", di valori mobiliari, di valute estere, ecc.)⁽⁵⁹⁾.

L'art. 69 co. 7 della L. 342/2000 ha esteso l'applicazione della disposizione antielusiva contenuta nell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73 alla disciplina delle imposte sulle successioni e donazioni. L'Amministrazione finanziaria è, pertanto, legittimata a

disconoscere i vantaggi tributari conseguiti dai beneficiari dei trasferimenti gratuiti di beni e diritti *inter vivos* o *mortis causa*, in assenza di valide ragioni economiche⁽⁶⁰⁾. Qualche considerazione deve, infine, essere svolta con riferimento alla applicazione alla DIT del disposto dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73. Il D.Lgs. 466/1997 prevede, agli artt. 2 e 3, una serie di disposizioni specifiche con funzione antielusiva atte ad evitare che la DIT si presti "*alla trasformazione elusiva di capitale vecchio in nuovo*"⁽⁶¹⁾. Inoltre, in funzione residuale, lo stesso decreto stabilisce che alle norme in tema di DIT si applicano le disposizioni antielusive degli artt. 37 co. 3 e 37-*bis* del D.P.R. 600/73. L'applicazione alla DIT delle richiamate norme antielusive (art. 37 co. 3 e 37-*bis* del D.P.R. 600/73) è una conseguenza del fatto che il sistema DIT "*si presta, occorre esserne consapevoli, alla trasformazione elusiva del capitale vecchio in nuovo*" e che "*le clausole sostanziali indicate nell'art. 2 sono probabilmente inidonee a neutralizzare tutte le possibili scappatoie cui si potrebbe ricorrere per aggirare le prescrizioni contenute nel decreto, vanificandone così gli intenti sostanziali*"⁽⁶²⁾. Il legislatore ha, quindi, ritenuto opportuno operare - all'art. 6 co. 2 del D.Lgs. 466/1997 - un richiamo alle previsioni contenute negli artt. 37 co. 3 (interposizione fittizia) e 37-*bis* del D.P.R. 600/73 (norma antielusiva), "*in modo da rendere chiaro che i principi dettati dall'art. 2 e dall'art. 3 costituiscono criteri informativi del sistema qui introdotto*". A tal fine, l'ultimo periodo del citato art. 6 co. 2 chiarisce che, ai fini dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73, "*si considerano indebiti i comportamenti tesi a moltiplicare la base di calcolo del beneficio di cui all'articolo 1 a fronte della medesima immissione di nuovo capitale investito*".

Il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla elusività dei comportamenti posti in essere dal contribuente presuppone un "*confronto oggettivo*" tra regimi fiscali⁽⁶³⁾; tali comportamenti elusivi, riconducibili - direttamente o indirettamente - alle operazioni di cui al co. 3 dell'art. 37-*bis*, non devono essere, infatti, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento e ad ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi, altrimenti indebiti⁽⁶⁴⁾.

In conclusione, si può rilevare come anche nella nuova versione della norma antielusiva assuma rilevanza decisiva l'esistenza della locuzione "*valide ragioni economiche*"⁽⁶⁵⁾. Come spiegato nella relazione governativa, tale espressione non sottintende una "*validità giuridica*" dell'operazione, ma una "*apprezzabilità economico-gestionale*"⁽⁶⁶⁾. Poiché in genere tali istituti giuridici consentono vantaggi fiscali che non si esauriscono in una sola operazione, bensì in una pluralità di atti, fatti o negozi tra loro coordinati⁽⁶⁷⁾, viene accolta la tesi che sostiene il fine elusivo di una concatenazione causale di eventi, nella cui ideale "*continuità*" logico-fattuale possa ravvisarsi la volontà di eludere⁽⁶⁸⁾.

3.1.2 Redditi conseguiti attraverso interposizione di persona

Ai sensi dell'art. 37 co. 3 del D.P.R. 600/73, "*in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona*".

Il primo problema che il comma in esame pone è se esso debba intendersi riferito alla sola fattispecie della interposizione fittizia ovvero anche all'ipotesi di interposizione reale posta in essere a fini di elusione⁽⁶⁹⁾. È appena il caso di rilevare che l'ipotesi di interposizione fittizia di persona si realizza tipicamente mediante un accordo a tre soggetti: interponente, interposto e terzo contraente. Il negozio giuridico è concluso apparentemente da un soggetto con un altro (interposto o contraente apparente), ma, in effetti, è concluso da una diversa persona (interponente o effettivo contraente) che resta occulta ai terzi.

Diversa è, invece, l'ipotesi dell'interposizione reale, in cui il soggetto interposto è vera e propria parte del negozio ed effettivo titolare dei rapporti. La persona interposta assume la veste di uno dei contraenti e una posizione giuridica che non corrisponde a quella che ha sul piano economico ed "*è ritenuta come il vero soggetto del rapporto dell'altro contraente che ignora l'intesa tra l'interponente e l'interposto*"⁽⁷⁰⁾.

Dottrina e giurisprudenza hanno concluso per l'applicabilità del richiamato co. 3 dell'art. 37 ai soli casi di interposizione fittizia⁽⁷¹⁾, ⁽⁷²⁾. In questo senso si esprime anche la relazione governativa al D.L. 2.3.89 n. 69 che introdusse la disposizione in oggetto nel corpo del D.P.R. 600/73; la citata relazione così recitava: "*va rilevato che la modifica all'art. 37 (...) assegna alla norma un ambito assai vasto. E infatti la norma può applicarsi a ogni caso di interposizione fittizia di altro soggetto finalizzata a non far apparire il reddito dell'effettivo percettore. Anche sotto questo aspetto la norma ha un valore antielusivo in quanto può servire a contrastare quelle situazioni*

nelle quali, attraverso una apparente titolarità di redditi, non corrispondente alla realtà, è possibile sottrarsi alla progressività delle aliquote".

3.1.3 Qualificazione delle spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza

Non esiste nel nostro ordinamento una definizione normativa delle spese di pubblicità e di quelle di rappresentanza. Occorre, pertanto, riferirsi alle definizioni fornite dalla prassi ministeriale, dalla giurisprudenza e dalla dottrina.

In linea generale, le spese di pubblicità sono quelle sostenute al fine di diffondere la conoscenza dell'impresa o dei suoi prodotti, per incrementarne i ricavi e l'attività⁽⁷³⁾. Come ribadito anche dalla R.M. 8.9.2000 n. 137/E, la caratteristica essenziale di tali oneri è costituita dalla presenza di un rapporto sinallagmatico fra due parti, in base al quale si fissano le clausole del contratto, coerentemente allo scopo perseguito dai soggetti interessati⁽⁷⁴⁾. In dottrina⁽⁷⁵⁾, le spese di pubblicità vengono distinte da quelle di propaganda, osservando che:

- la pubblicità ha la funzione di rendere pubblico un messaggio attraverso i mezzi di comunicazione (es. televisione, radio, giornali, cartelloni ecc.);
- la propaganda ha la funzione di evidenziare e divulgare determinate qualità (di carattere economico, estetico, ecc.) dei beni o servizi offerti, avvalendosi anche di soggetti con competenze specifiche sulla materia.

Sul punto è appena il caso di ricordare che, con la risoluzione 2.10.2002 n. 316, l'Agenzia delle Entrate, rispondendo ad un'istanza di interpello ex art. 21 co. 9 della L. 413/1991, si è pronunciata sulla qualificazione di determinati oneri sostenuti per invitare potenziali clienti a una manifestazione fieristica. Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, le spese fronteggiate per l'organizzazione degli intrattenimenti serali devono essere qualificate nel loro complesso, a nulla rilevando che una parte di esse sia stata sostenuta per offrire gratuitamente prestazioni a soggetti neppure potenzialmente interessati alla produzione aziendale. Posto che, in tale ottica, gli oneri in questione appaiono finalizzati, *"nell'ambito di una manifestazione fieristica di promozione delle vendite, all'intrattenimento dei potenziali clienti dell'azienda ed a stabilire un significativo contatto con la comunità nella quale opera e non appaiono obiettivamente idonei a mascherare quelle manovre elusive (elargizioni a titolo di liberalità, assegnazioni di beni ai soci e fenomeni di autoconsumo) che la norma vuole contrastare"*, gli stessi andranno qualificati come spese di pubblicità.

Secondo l'orientamento ministeriale⁽⁷⁶⁾ e dottrinale⁽⁷⁷⁾ prevalente, anche le spese di sponsorizzazione sono riconducibili nell'ambito di quelle di pubblicità, in quanto caratterizzate dall'esistenza di un rapporto sinallagmatico in base al quale lo sponsor si obbliga ad una prestazione in denaro o in natura e il soggetto sponsorizzato si obbliga a pubblicizzare e propagandare il prodotto, i servizi, il marchio e l'attività svolta dallo sponsor⁽⁷⁸⁾.

Ad avviso del SECIT (delibera 22.1.93 n. 7), invece, le spese di sponsorizzazione non hanno caratteristiche distintive autonome e di conseguenza devono essere classificate fra le spese di pubblicità o fra quelle di rappresentanza a seconda dell'oggetto del messaggio; in particolare, le stesse sono riconducibili:

- alle spese di pubblicità se oggetto del messaggio è il prodotto;
- alle spese di rappresentanza se oggetto del messaggio è la ditta⁽⁷⁹⁾.

Per spese di rappresentanza si intendono quelle sostenute dall'impresa per offrire al pubblico una immagine positiva di sé stessa e della propria attività in termini di floridezza ed efficienza⁽⁸⁰⁾. Non è previsto pertanto nessun obbligo di *"dare o di fare a carico degli stessi, se non quello generico di porre all'attenzione del pubblico la prestazione finanziaria dell'impresa erogante, ovvero quella di una evidente sproporzione fra prestazione e controprestazione"*⁽⁸¹⁾, ⁽⁸²⁾. In altre parole, si tratta di oneri diretti a promuovere l'acquisizione o il consolidamento del prestigio dell'impresa (es. spese sostenute da un'associazione per la promozione di un comprensorio turistico⁽⁸³⁾, spese relative alla locazione di un appartamento da destinare ad uso foresteria⁽⁸⁴⁾, ecc.).

Come osservato anche dalla R.M. 137/2000, caratteristica fondamentale di dette spese *"è la loro "gratuità", vale a dire la mancanza di un corrispettivo da parte dei destinatari, ovvero di un obbligo di "dare" o "facere" a carico degli stessi"*⁽⁸⁵⁾. La

risoluzione richiamata ribadisce che, al fine di distinguere le spese di pubblicità da quelle di rappresentanza, deve essere utilizzato il criterio basato sulla gratuità (o meno) di dette spese, ossia sulla mancanza (o meno) di un corrispettivo da parte dei destinatari di una determinata prestazione. Secondo l'Amministrazione finanziaria, criteri diversi conservano una validità *"soltanto tendenziale"*.

Come affermato già in precedenza dal Ministero dell'economia e delle finanze⁽⁸⁶⁾, *"sono individuabili come di rappresentanza quelle spese caratterizzate dalla gratuità ovvero dalla mancanza di corrispettivo da parte dei destinatari di una determinata prestazione"*. Per contro, devono considerarsi di pubblicità *"le spese che prevedono a carico dell'altra parte impegni a fare o permettere oppure obbligazioni derivanti da accordi contrattuali anche nuovi e complessi"*. Alla luce di tale circostanza, la R.M. 137/2000 osserva che *"tra i criteri da seguire per poter distinguere tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza, si rileva sempre meno efficace quello incentrato sul collegamento diretto tra pubblicità del prodotto e ricavo, dal momento che ... il prodotto ha cessato di essere l'unico obiettivo della pubblicità stessa, per cedere il posto ad altre strategie commerciali legate all'immagine "sociale" di un'azienda"*⁽⁸⁷⁾, ⁽⁸⁸⁾.

Sul punto, è intervenuto il Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (parere 3.4.2002 n. 4): il quesito riguardava la qualificazione fiscale dei costi di vitto, alloggio e viaggio sostenuti da un operatore turistico per invitare alcuni soggetti presso la sede della società, allo scopo di illustrare loro le caratteristiche dei servizi prestati (nel caso di specie, soggiorni di studio linguistico in Paesi esteri).

Ad avviso della società istante, le spese in esame, connettendosi ad una peculiare organizzazione di vendita dei servizi in questione, sarebbero integralmente deducibili nell'esercizio di sostenimento *ex art. 75 del TUIR*, conformemente a quanto sostenuto dallo stesso Comitato con parere 19 febbraio 2001, n. 1. Ribaltando tali osservazioni, il Comitato ha osservato, invece, che la natura delle spese in esame *"è tale da indurre la convinzione che esse, ancorché inerenti all'attività svolta dalla società, non integrino propriamente un sistema specifico di collocamento dei servizi, ma tendano semplicemente ad accreditare, con la realizzazione di contatti con soggetti qualificati (rappresentanti di genitori ovvero docenti di lingue straniere) un'immagine positiva dell'operatore turistico suscettibile di conseguire la fiducia dei clienti potenziali"*. Alla luce di tali considerazioni, i costi in esame vengono ricondotti tra le spese di rappresentanza, in quanto *"il messaggio trasmesso ... si concentra prevalentemente sull'immagine dell'impresa ed è diretto ad un gruppo in qualche modo definito di destinatari, siano essi clienti in fase di acquisizione, ovvero, ... particolari soggetti capaci di acquisire clienti (tipica, in settore diverso, è l'attività promozionale svolta presso i medici da aziende produttrici di medicinali)"*.

3.1.4 Operazioni con imprese localizzate in paradisi fiscali

L'art. 110 co. 10 del TUIR⁽⁸⁹⁾ sancisce l'ineducibilità delle spese e dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni effettuate tra imprese residenti e imprese domiciliate in Stati o territori non appartenenti alla UE, aventi un *"regime fiscale privilegiato"*⁽⁹⁰⁾. Ai sensi del successivo co. 11, la disposizione in commento non trova applicazione qualora le imprese residenti forniscano la prova:

- che le imprese estere *"svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva"*;
- ovvero che le operazioni poste in essere *"rispondono ad un effettivo interesse economico"* e che le stesse *"hanno avuto concreta esecuzione"*.

La prima esimente attiene non alla specifica vicenda contrattuale conclusa, bensì, in generale, all'attività in concreto svolta dalla società estera. In sede di valutazione degli elementi di prova prodotti dal contribuente italiano, l'Amministrazione finanziaria procederà ad accertare:

- la prevalenza dell'attività commerciale sulle altre attività svolte dal soggetto estero nello Stato o territorio con regime fiscale privilegiato;
- l'effettività di tale attività, in relazione all'idoneità della struttura organizzativa in loco predisposta per lo svolgimento dell'attività stessa.

Alternativamente alla verifica dello svolgimento in via prevalente di un'attività commerciale effettiva da parte delle imprese estere, è possibile dimostrare l'*effettivo*

interesse economico dell'operazione e la sua *concreta esecuzione*. La locuzione pare riferita ad un'apprezzabilità economico-gestionale dell'operazione. Si tratterà, in altri termini, di valutare se il comportamento dell'impresa residente sia economicamente "normale" ovvero imprenditorialmente vantaggioso.

Congiuntamente all'effettivo interesse economico, al fine di soddisfare l'esimente in parola, occorre dar prova della *concreta esecuzione* dell'operazione.

Al fine di salvaguardare il diritto delle imprese residenti a fornire la prova contraria di cui al co. 11, è posto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria l'onere di notificare all'interessato - prima di procedere all'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta - apposito avviso con il quale è concessa la possibilità di fornire la prova contraria di cui sopra, nel termine di 90 giorni. Qualora le prove addotte non siano considerate idonee, l'A.F. dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento⁽⁹¹⁾.

L'impresa sarà, invece, esonerata dalla prova contraria, qualora il contribuente abbia preventivamente richiesto ed ottenuto il parere favorevole dell'A.F. in merito alla natura ed al trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere⁽⁹²⁾.

Si osserva che nel caso di specie, e diversamente da quanto disposto dall'art. 127-bis del TUIR in tema di CFC, l'interpello "*continua ad avere natura facoltativa*"⁽⁹³⁾.

3.1.5 Partecipazioni di controllo diretto o indiretto di soggetti extra-UE in società madre residente in Italia

Il co. 7 dell'art. 96-bis del TUIR - abrogato dall'art. 1 co. 1 lett. c) della L. 342/2000⁽⁹⁴⁾ - dettava una norma antielusiva, con l'obiettivo di evitare che soggetti non residenti nella UE potessero beneficiare indirettamente del regime di esenzione previsto dalla direttiva "madre - figlia". Veniva, a tal fine, prevista la non applicabilità del citato regime qualora la società "madre" italiana fosse posseduta per più del 25% da residenti fuori della UE che l'avevano costituita solo per beneficiare della disciplina in esame. E così, l'esenzione dalla ritenuta per la società "figlia" italiana non si applicava se la società "madre" (UE) era posseduta per più del 25% da residenti fuori della UE che l'avevano costituita solo per ottenere le agevolazioni della direttiva⁽⁹⁵⁾.

La norma operava un'inversione dell'onere della prova; le società "matri" residenti avevano l'onere di dimostrare "*di non aver utilizzato in funzione strumentale la disciplina delle "matri e figlie"*"⁽⁹⁶⁾. La norma antielusiva non trovava, infatti, applicazione nel caso in cui si fosse dimostrato che la società "madre" residente nella UE, controllata direttamente o indirettamente da un soggetto extra-UE, non era stata costituita "*allo scopo esclusivo o principale*" di beneficiare del regime agevolato previsto dalla direttiva "madre - figlia"⁽⁹⁷⁾.

3.1.6 Le disposizioni in materia di dual income tax

L'art. 3 co. 3 lett. a) del D.Lgs. 466/1997 contiene una disposizione antielusiva, specificatamente riferita ai conferimenti ricevuti da soggetti non residenti.

La norma in oggetto dispone che la variazione "*in aumento*" ai fini del calcolo della DIT non ha effetto fino a concorrenza dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti (controllati da residenti), qualora non sia stato ottenuto il parere favorevole del Comitato Consultivo istituito ai sensi dell'art. 21 della L. 413/1991, nelle forme ivi previste⁽⁹⁸⁾. La disposizione è diretta ad evitare che i conferimenti effettuati da soggetti residenti verso soggetti non residenti⁽⁹⁹⁾, vengano reintrodotti "*nel circuito DIT*" dal soggetto non residente a favore di altri soggetti residenti appartenenti al medesimo gruppo; in questo modo si realizzerebbe quella duplicazione di beneficio che l'impianto dell'art. 3 co. 2 vuole invece impedire⁽¹⁰⁰⁾.

3.2 La procedura per l'ottenimento del parere

L'art. 21 co. 9 della L. 413/1991 permette al contribuente - anche prima della conclusione di un contratto o di un atto che possa dar luogo all'applicazione delle disposizioni oggetto di interpello - di richiedere il preventivo parere all'Amministrazione finanziaria.

Considerata la natura preventiva dell'istituto, la circolare ministeriale 28 maggio 1998, n. 135/E (§ 3) ha precisato che "*il procedimento di interpello è precluso ove sia già intervenuto l'accertamento o, comunque, sia stata avviata l'attività di*

controllo, con l'effettuazione di atti istruttori aventi rilevanza esterna (verifiche, questionari, ecc.)".

Ai sensi dell'art. 1 del D.M. 195/1997, e come chiarito dalla C.M. n. 135/E/1998 (§ 3) e dalla C.M. n. 99/E/2000 (§ 3), la richiesta di parere deve essere:

- rivolta all'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale normativa e contenzioso;
- indirizzata alla Direzione Regionale delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del richiedente;
- spedita in plico raccomandato con avviso di ricevimento.

La richiesta di parere deve contenere:

- i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante e delle altre parti interessate;
- l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

La C.M. 135/1998 (§ 3) ha precisato che la mancata indicazione dei dati identificativi del contribuente⁽¹⁰¹⁾ e delle altre parti interessate e la mancata sottoscrizione della richiesta di parere comporta l'inammissibilità della richiesta. Tale inammissibilità sarà comunicata al contribuente dalla Direzione Regionale.

La richiesta di parere deve contenere, inoltre:

- l'esposizione dettagliata del caso concreto;
- la soluzione interpretativa prospettata.

Alla richiesta di parere deve essere allegata, ai sensi dell'art. 1 co. 3 del D.M. 195/1997, "copia della documentazione, con relativo elenco, rilevante ai fini della individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata". La Direzione Regionale potrà richiedere formalmente al contribuente la "pronta integrazione" della documentazione allegata, qualora la documentazione stessa non consenta la "compiuta individuazione e qualificazione della fattispecie oggetto dell'interpello"⁽¹⁰²⁾, ⁽¹⁰³⁾. In tal caso, il termine per la formazione del silenzio-assenso si interrompe⁽¹⁰⁴⁾.

La competente Direzione Centrale provvederà a comunicare il parere al contribuente entro 60 giorni dalla richiesta, mediante plico postale raccomandato con avviso di ricevimento. Il parere sarà contestualmente comunicato dalla stessa Direzione Centrale al Comitato Consultivo e alla Direzione Regionale delle Entrate⁽¹⁰⁵⁾.

3.3 Il procedimento per l'invio delle richieste di parere al Comitato Consultivo⁽¹⁰⁶⁾

L'art. 21 co. 10 della L. 413/1991 prevede la possibilità per il contribuente di richiedere al Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive⁽¹⁰⁷⁾ un parere sulla stessa fattispecie già oggetto del parere inviato alla Direzione delle Entrate nei seguenti casi:

- qualora il contribuente non intenda uniformarsi alla risposta fornita dalla Direzione centrale normativa e contenzioso;
- ovvero in mancanza di risposta tempestiva.

Come chiarisce la C.M. 135/1998 (§ 4), nel caso in cui il parere emesso dalla Direzione Centrale sia conforme alla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente, "il procedimento relativo all'interpello si conclude necessariamente, non essendo in questo caso procedibile, ai sensi dell'art. 1, comma 6, del predetto decreto n. 195, una eventuale successiva richiesta di parere al Comitato Consultivo". Ai sensi dell'art. 5 co. 1 del D.M. 194/1997, e come chiarito dalla C.M. 135/1998 (§

4), la richiesta di parere:

- deve essere rivolta alla Segreteria del Comitato Consultivo;
- deve essere indirizzata alla Direzione Regionale delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del richiedente⁽¹⁰⁸⁾;
- deve essere spedita in plico raccomandato con avviso di ricevimento.

La richiesta di parere deve contenere:

- i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante e delle altre parti interessate;
- la "*dettagliata e precisa esposizione*" del caso concreto e della soluzione prospettata;
- l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni;
- la documentazione necessaria per l'emissione del parere, corredata dal relativo elenco;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante⁽¹⁰⁹⁾.

L'art. 5 co. 3 del D.M. 194/1997 dispone, inoltre, che venga allegata alla richiesta di parere:

- copia della documentazione rilevante ai fini della individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata e della reale portata dell'operazione;
- copia della precedente richiesta presentata alla Direzione Centrale, con l'indicazione degli estremi di spedizione e dell'eventuale risposta fornita dal Direzione stessa.

I pareri espressi dal Comitato sono comunicati al contribuente direttamente a cura della segreteria, mediante spedizione in plico raccomandato con avviso di ricevimento⁽¹¹⁰⁾. Il parere viene comunicato a cura della stessa segreteria anche alla competente Direzione Regionale.

Infine, ai sensi dell'art. 21 co. 10 della L. 413/1991, il Comitato Consultivo provvederà a rispondere entro 60 giorni dalla richiesta del contribuente⁽¹¹¹⁾.

Nei casi di incompletezza o di difetto di corrispondenza al vero di elementi o circostanze, indicati dal contribuente e rilevanti ai fini della pronuncia, il parere reso dal Comitato Consultivo "*è privo di effetto*"⁽¹¹²⁾.

In caso di mancata risposta entro tali termini, il contribuente deve provvedere ad una formale diffida ad adempiere. La mancata risposta da parte del Comitato Consultivo entro 60 giorni dalla formale diffida ad adempiere da parte del contribuente stesso, equivale a silenzio-assenso.

3.4 La tempistica per l'ottenimento del parere

Circa le regole per l'ottenimento del parere preventivo, il legislatore della L. 413/1991 pare aver dimenticato che l'efficacia del "*ruling*" è legata alla sua tempestività; come sopra accennato, il co. 9 dell'art. 21 parte dalla corretta individuazione del fenomeno chiarendo che "*il 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 co. 2, può richiedere il preventivo parere ...*".

Si deve, però, osservare che per l'ottenimento dello stesso possono essere necessarie due istanze successive:

- una prima istanza alla Direzione Centrale normativa e contenzioso, indirizzata alla Direzione Regionale delle Entrate competente in base al domicilio fiscale del richiedente, con 60 giorni di tempo per la risposta;

- in caso di mancata risposta, ovvero qualora il contribuente non intenda uniformarsi alla risposta fornita, una seconda istanza al Comitato Consultivo, con ulteriori 60 giorni per la risposta.

Occorre, poi, ulteriormente osservare che in caso di silenzio del Comitato Consultivo, ai sensi dell'art. 21 co. 10 della L. 413/1991, occorre ancora inviare al Comitato stesso una "formale" diffida dalla quale iniziano a decorrere ulteriori 60 giorni prima che si formi il silenzio-assenso.

3.5 L'efficacia del parere espresso dal Comitato Consultivo

Il co. 3 dell'art. 21 della L. 413/1991 precisa che "il parere del Comitato" "ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario".

Il secondo capoverso afferma, poi, che "nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere del Comitato".

3.6 Effetti penali dell'interpello "speciale"

Si è già avuto modo di osservare in precedenza come l'art. 16 del D.Lgs. 74/2000 abbia disposto che "non dà luogo a fatto punibile ai sensi del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero dell'economia e delle finanze o del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso"⁽¹¹³⁾. Il Legislatore delegato ha, in tal modo, dato concretezza al criterio direttivo contenuto nell'art. 9 co. 2 lett. f) della L. 25.6.99 n. 205⁽¹¹⁴⁾ affiancando, peraltro, al parere del Comitato Consultivo, l'ipotesi del contribuente che si sia uniformato ai pareri di altri organismi dell'Amministrazione finanziaria⁽¹¹⁵⁾, eliminando in radice qualsiasi dubbio di legittimità costituzionale alla luce del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione.

La dottrina si è divisa in ordine alla ricostruzione dogmatica della ricordata previsione normativa. Si è parlato, infatti, sia di criterio legale di esclusione del dolo di evasione che di scriminante (o causa di giustificazione).

La relazione governativa alla riforma del sistema penale tributario, la circolare 14 aprile 2000, n. 114000 del Comando Generale della Guardia di Finanza e la circolare ministeriale 4 agosto 2000, n. 154/E ritengono che l'art. 16 del D.Lgs. 74/2000 configuri un mero criterio legale di esclusione del dolo di evasione richiesto per la configurabilità delle differenti ipotesi criminose⁽¹¹⁶⁾.

Di diverso avviso è altra parte della dottrina. Si ritiene, infatti, che "l'art. 16 del D.Lgs. 74/2000 prevede una vera e propria scriminante... ossia un fenomeno in forza del quale il fatto nasce ab origine come lecito. Non si tratta, cioè, della mera non applicazione di sanzioni penali, bensì proprio di un comportamento legittimo sul piano oggettivo..."⁽¹¹⁷⁾.

Autorevole dottrina penalistica⁽¹¹⁸⁾ individua il fondamento logico-giuridico delle scriminanti nel principio di non contraddizione dell'ordinamento che, nella sua unitarietà, non può imporre o consentire e, allo stesso tempo, vietare il medesimo fatto. Il fondamento tecnico-dogmatico sarebbe, invece, da individuare nell'assenza di tipicità del fatto scriminato. Le cause di giustificazione costituiscono, quindi, "elementi oggettivi negativi della fattispecie criminosa (che debbono cioè mancare perché esista il reato)"⁽¹¹⁹⁾.

La scriminante in esame, inoltre, è stata ricondotta nell'ambito dell'ipotesi tipica disegnata dall'art. 50 c.p. (consenso dell'avente diritto). Si è, infatti, affermato che nel caso di specie è possibile riscontrare tutti gli elementi richiesti dalla norma richiamata, e quindi:

- la disponibilità del diritto;
- la provenienza del consenso dal titolare del diritto;
- la capacità di agire di colui che presta il consenso;
- la manifestazione e l'assenza di vizi del consenso;

- la sussistenza del consenso al momento del compimento dell'azione;
- la non contrarietà ai *boni mores*⁽¹²⁰⁾.

Il rilievo della soluzione da ultimo riassunta (causa di giustificazione) appare con maggiore chiarezza nel momento in cui se ne precisano i possibili riflessi pratici. Si è, infatti, configurata la possibilità che un soggetto, agendo nell'intento di evadere le imposte (od ottenere un rimborso), ricorra alla "copertura" del parere "strumentalizzando le procedure di interpello e confidando nel silenzio-assenso a causa di una difficoltà di pronunciarsi del Comitato antielusivo connessa ad una congestione dei lavori"⁽¹²¹⁾. In tal caso il giudice penale sarà tenuto ad applicare la scriminante "anche quando dalle prove raccolte risulti dimostrato che l'interpellante abbia agito con dolo di evasione"⁽¹²²⁾.

4. Il *ruling* internazionale (art. 8 del D.L. 269/2003)

L'art. 8 del D.L. 269/2003, convertito nella L. 326/2003, ha recentemente introdotto nell'ordinamento tributario una particolare procedura di *ruling* attivabile dalle imprese "con attività internazionale".

Il nuovo istituto sembra riproporre il modello dei c.d. "Advance price agreements" - APA, il cui utilizzo è raccomandato dall'OCSE sin dal rapporto del 1995⁽¹²³⁾ sui prezzi di trasferimento. Tali "agreements" individuano i criteri per la determinazione dei prezzi di trasferimento mediante accordi unilaterali, bilaterali o multilaterali con le Amministrazioni finanziarie interessate, da concludersi prima di effettuare la transazione infragruppo.

4.1 Soggetti ammessi al *ruling* internazionale

Possono accedere alla nuova procedura di *ruling* di standard internazionale le imprese "con attività internazionale". Sul punto, la relazione governativa a commento del citato art. 8 precisa che lo strumento dell'interpello "avrà ad oggetto la corretta determinazione dei criteri per la determinazione dei prezzi di trasferimento tra società collegate", con ciò lasciando intendere che la dimensione internazionale dell'istituto in esame va riferita ai rapporti tra società legate da un rapporto di collegamento.

Sul punto è opportuno rammentare che a norma dell'art. 2359 co. 2 c.c. si considerano collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole, da ritenersi sussistente, in via presuntiva, quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni collocate in mercati regolamentati.

Va osservato, peraltro, che l'interpretazione fornita dalla relazione in commento appare alquanto restrittiva, dal momento che la locuzione "attività internazionale" - riferita alle imprese che possono beneficiare del nuovo istituto - esprime un concetto molto ampio che non ci pare possa essere limitato in via interpretativa ai soli rapporti di collegamento nell'ambito di un gruppo multinazionale.

4.2 Ambito di applicazione del *ruling* internazionale

Ai sensi del co. 1 dell'art. 8, la procedura di *ruling* di standard internazionale è attivabile "con principale riferimento" ai regimi:

- degli interessi;
- dei dividendi;
- delle royalties;
- dei prezzi di trasferimento

Occorre, preliminarmente, precisare che la locuzione "prezzo di trasferimento" può essere riferita ad un bene oggetto di un negozio a titolo traslativo della proprietà, con l'effetto che essa non riguarderebbe tutti quei negozi che del bene trasferiscono la semplice detenzione. Può, peraltro, accadere che le fattispecie negoziali si

combinino nel senso che il soggetto che trasferisce il bene ne conservi la detenzione, ad esempio, a fronte del pagamento di *royalties*⁽¹²⁴⁾. In tal caso, la determinazione del giusto prezzo determinato per il compimento di siffatta transazione complessa andrà riguardata congiuntamente con il riferimento al regime delle *royalties* e a quello dei prezzi di trasferimento.

Con riferimento al regime dei prezzi di trasferimento in ambito comunitario, si segnala la direttiva 23 luglio 1990, n. 436/1990, recepita in Italia con la L. 22 marzo 1993, n. 99 e in vigore dal 1° gennaio 1995⁽¹²⁵⁾, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate.

Con riguardo, infine, ai regimi dei dividendi, degli interessi e delle *royalties*, l'oggetto del *ruling* potrà riguardare sia la congruità dell'importo corrisposto che la qualificazione della fattispecie oggetto di tassazione⁽¹²⁶⁾.

4.3 Procedura di *ruling* internazionale

La richiesta di *ruling* internazionale deve essere presentata all'Ufficio di Milano o di Roma dell'Agenzia delle Entrate; la competenza dei due uffici dovrà essere stabilita con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

La disposizione non chiarisce se l'interpello assuma esclusivamente funzione "preventiva", vale a dire se la presentazione dell'istanza debba essere effettuata prima di porre in essere il comportamento o di dare attuazione alla norma oggetto di *ruling*, così come avviene per l'interpello "ordinario" di cui all'art. 11 della L. 212/2000 o per l'interpello "antielusivo" di cui all'art. 21 della L. 413/1991.

Da un punto di vista procedurale, poi, la norma in esame non fornisce alcun chiarimento in merito:

- al contenuto dell'istanza di interpello;
- alle modalità di presentazione dell'istanza;
- all'esame dell'istanza da parte dell'ufficio;
- alla tempistica necessaria per l'ottenimento del parere;
- alle modalità di comunicazione della risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La procedura di *ruling* internazionale si conclude con la stipulazione di un accordo, sottoscritto tra le parti, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate ed il contribuente.

Successivamente all'accordo, è previsto l'invio da parte dell'Amministrazione finanziaria, in base alla normativa comunitaria, ove applicabile, di copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con i quali l'impresa italiana pone in essere le relative operazioni.

In assenza di un puntuale rinvio alle norme comunitarie di riferimento, è possibile ritenere che per l'invio dell'accordo l'Amministrazione finanziaria faccia ricorso alla direttiva n. 77/799/CEE sulla reciproca assistenza fra le autorità competenti nel settore delle imposte dirette ed indirette. Tale direttiva, peraltro, risulta applicabile in base alla normativa di diritto interno atteso che l'art. 68, co. 3 del D.P.R. 600/73 consente alla Amministrazione finanziaria di trasmettere ad altre autorità fiscali di Paesi UE informazioni atte a permettere il corretto accertamento delle imposte sul reddito⁽¹²⁷⁾.

Se la controparte nella transazione è un'impresa extra-UE, si potrà fare riferimento all'art. 25 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni che disciplina la composizione di conflitti attraverso procedure amichevoli e all'art. 26 relativo allo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali dei Paesi contraenti.

4.4 Efficacia dell'accordo

La stipulazione dell'accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, in relazione alle operazioni di cui al co. 1:

- vincola le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale è stipulato l'accordo

e per i due periodi d'imposta successivi (co. 2);

- limita i poteri di accertamento alle materie diverse da quelle oggetto di accordo (co. 4).

Tale tipologia di accordo ha carattere unilaterale in quanto stipulato tra il contribuente e la propria Amministrazione finanziaria; non si caratterizza, pertanto, quale accordo bilaterale o multilaterale, dal momento che non coinvolge né la controparte nella transazione né, tanto meno, l'Autorità fiscale estera.

Con riguardo alla stipulazione di accordi unilaterali, si segnala che l'OCSE, nel rapporto del 2000 sui prezzi di trasferimento (§ 4.148 e 4.149), ha sconsigliato agli Stati membri l'utilizzo di *ruling* unilaterali in quanto, se essi vincolano il contribuente nei confronti della propria Amministrazione finanziaria, non sono in grado di dare certezza al rapporto anche nei confronti della controparte non residente e dell'Amministrazione fiscale estera, esponendo al rischio che la congruità della transazione debba essere ricondotta nell'ambito della procedura amichevole tra Amministrazioni finanziarie disciplinata dall'art. 25 del Modello OCSE.

Analoghe considerazioni valgono anche con riguardo alle altre materie per le quali è attivabile il nuovo *ruling* internazionale.

In relazione ai periodi d'imposta che formano oggetto dell'accordo, l'Amministrazione finanziaria potrà esercitare i poteri di accertamento di cui agli artt. 32 e seguenti del D.P.R. 600/73, esclusivamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo⁽¹²⁸⁾.

L'efficacia della risposta viene meno in caso di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle metodologie oggetto di *ruling* e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti.

4.5 Decorrenza

La procedura di *ruling* internazionale trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 2.10.2003 (data di entrata in vigore del D.L. 269/2003). Di fatto, per le persone fisiche e per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, la disposizione in esame si applica dall'1.1.2004.

5. L'interpello per il consolidato mondiale (art. 132)

Il decreto legislativo n. 344/03, istitutivo dell'Ires, introduce il regime opzionale del consolidato mondiale. Si tratta di una disciplina, distinta da quella del consolidato nazionale, che si realizza attraverso l'imputazione proporzionale al contribuente residente di redditi realizzati all'estero dai soggetti controllati. Tale normativa, peraltro, non appare immune da problemi applicativi. Basti pensare al fatto che i risultati reddituali esteri vanno ricalcolati sulla base delle norme nazionali applicabili alla società controllante. La complessità del nuovo istituto pare, dunque, alla base della previsione di un nuovo interpello promosso dal soggetto ammesso al consolidato mondiale.

L'art. 132, co. 3 e 4, disciplina il regime dell'interpello promosso per consentire all'Amministrazione finanziaria di verificare la sussistenza dei requisiti necessari per beneficiare del consolidato mondiale⁽¹²⁹⁾.

5.1 Ambito temporale

L'interpello va promosso entro il primo esercizio in cui il contribuente intende avvalersi della tassazione consolidata mondiale.

È opportuno precisare che il regime opzionale in esame è irrevocabile per un periodo di tempo non inferiore a cinque esercizi del soggetto controllante. I successivi rinnovi hanno un'efficacia non inferiore a tre esercizi (art. 132, co. 1).

Pertanto, è ragionevole ritenere che l'interpello favorevole al contribuente spieghi l'effetto per tale periodo temporale, se la situazione originaria, palesata dal contribuente, così come esaminata dall'Amministrazione finanziaria, non sia mutata.

5.2 Requisiti per il valido esercizio dell'opzione

L'art. 132, co. 3, specifica che, in sede di interpello, occorre verificare "la sussistenza

dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione". Nel successivo capoverso è previsto un catalogo di requisiti di carattere "particolare", di natura oggettiva, così definiti sulla base testuale della norma in commento.

Di seguito si rappresentano sinteticamente i requisiti predetti.

5.3 Requisiti soggettivi: soggetti ammessi al consolidato mondiale

Per stabilire la tipologia del soggetto ammesso a promuovere l'interpello in esame, occorre, preventivamente, individuare gli enti collettivi a cui è consentito di beneficiare del regime del consolidato mondiale.

Sul piano soggettivo, l'art. 130, co. 1 individua nelle società di capitali e negli enti pubblici e privati i soggetti passivi ammessi a beneficiare della tassazione consolidata mondiale.

A norma del comma 2 dell'art. 130, poi, tali soggetti sono stati identificati in:

- società con azioni negoziate nei mercati regolamentati, anche se a loro volta soggette a controllo di diritto (art. 2359, co. 1 c.c.)⁽¹³⁰⁾ di soggetti italiani:⁽¹³¹⁾
- società direttamente controllate dallo Stato o da altri enti pubblici ovvero da persone fisiche residenti che non si qualificano a loro volta - tenendo conto delle partecipazioni possedute da parti correlate - quali soggetti controllanti ai sensi dell'art. 2359, co. 1 nn. 1 e 2 c.c. di altra società o ente commerciale residente o non residente.

5.4 Requisiti oggettivi: condizioni per l'ammissione

Soddisfatto il requisito soggettivo, l'istanza di interpello dovrà dimostrare la sussistenza dei requisiti oggettivi ai quali sono subordinati gli effetti del regime opzionale.

Al riguardo si è stabilito che l'efficacia dell'opzione è subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni (art. 132, co. 2):

- il suo esercizio deve avvenire relativamente a tutte le controllate non residenti;
- identità dell'esercizio sociale di ciascuna controllata con quello della società o ente controllante, salvo il caso in cui questa coincidenza non sia consentita dalle legislazioni locali;
- revisione dei bilanci del soggetto controllante residente, delle controllate residenti e di quelle non residenti⁽¹³²⁾;
- attestazione rilasciata da ciascuna società controllata non residente da cui risulti il consenso alla revisione del proprio bilancio e l'impegno a fornire al soggetto controllante la collaborazione necessaria per la determinazione dell'imponibile nonché per adempiere entro un periodo non superiore a 60 giorni dalla notifica alle richieste dell'Amministrazione finanziaria.

In aggiunta ai predetti requisiti dall'istanza di interpello dovranno, pure, risultare i seguenti requisiti (art. 132, co. 3) di carattere particolare:

- la qualificazione soggettiva del soggetto controllante che esercita l'opzione;
- la puntuale descrizione della struttura societaria estera del gruppo con l'indicazione di tutte le società controllate;
- la denominazione, la sede sociale, l'attività svolta, l'ultimo bilancio disponibile di tutte le controllate non residenti nonché la quota di partecipazione agli utili riferita alla controllante ed alle controllate, l'eventuale diversa durata dell'esercizio sociale e le ragioni che richiedono tale diversità;
- la denominazione dei soggetti cui è stato attribuito l'incarico per la revisione dei bilanci e le conferme dell'avvenuta accettazione di tali incarichi;

- l'elenco dei tributi relativamente ai quali verrà richiesto il credito d'imposta.

5.5 Requisiti suppletivi

L'Amministrazione finanziaria interpellata può subordinare l'emanazione di una risposta positiva all'assunzione da parte del soggetto controllante dell'obbligo di altri adempimenti finalizzati ad una maggior tutela degli interessi erariali (art. 132, co. 4).

La norma non precisa il contenuto di tali ulteriori adempimenti, per cui occorre attendere futuri chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate per stabilirne l'esatto contenuto.

5.6 Effetti dell'interpello

Il legislatore non precisa quali siano gli effetti specifici conseguenti all'accoglimento dell'interpello promosso dall'istante, ancorché l'interpello in esame sia da considerarsi come una specificazione di quello di carattere generale ai sensi dell'art. 11 della L. n. 212/2000, la cui disciplina è stata ampiamente esaminata al capitolo 1 del presente lavoro.

Ciò induce a ritenere che la risposta positiva escluda effetti sanzionatori in relazione alla condotta fiscale prospettata dall'Amministrazione finanziaria e adottata dall'istante.

È opportuno, infine, rilevare che con l'accoglimento dell'interpello possono essere disposte "*ulteriori semplificazioni*"⁽¹³³⁾ per la determinazione della base imponibile (art. 132, co. 4) rispetto a quelle previste nell'art. 134.

Una semplificazione "ulteriore" è sicuramente quella che esclude dal computo del reddito imponibile quello di società controllate di dimensioni non rilevanti residente in uno Stato per il quale non trova applicazione il regime *CFC*.

Per il resto non è chiaro quali ulteriori semplificazioni possono essere riconosciute in sede di interpello, per cui, allo stato, appare doveroso attendere futuri chiarimenti ministeriali.

6. L'interpello speciale per i soggetti non residenti

Con la circolare 18.5.2000 n. 99/E, la Direzione Affari Giuridici e Contenzioso Tributario ha riorganizzato il servizio di consulenza giuridica al contribuente, disciplinando in via amministrativa l'attività di interpello su più livelli, in ragione della rilevanza territoriale o della complessità delle questioni affrontate⁽¹³⁴⁾.

Al fine di favorire operazioni di investimento in Italia, la C.M. 99/2000 (§ 5) disciplina una speciale procedura di interpello per i soggetti non residenti "*allo scopo di fornire ogni forma di qualificata e tempestiva consulenza giuridica anche attraverso la prospettazione delle connesse agevolazioni fiscali previste dall'ordinamento*". Tali soggetti, pertanto - prosegue la citata C.M. 99/2000 - anche per il tramite di propri rappresentanti o incaricati, potranno indirizzare i quesiti direttamente alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate⁽¹³⁵⁾, che provvederà a fornire tempestivamente i chiarimenti richiesti.

La successiva circolare dell'Agenzia delle Entrate 13.2.2003, n. 9 ha ulteriormente precisato che i soggetti esteri "*in adesione alla ratio di reciproca collaborazione e di semplificazione nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti che ispira lo Statuto dei diritti del contribuente, possono avvalersi della facoltà di interpellare l'Amministrazione finanziaria*".

6.1 Modalità di presentazione delle istanze di interpello

Come chiarito dalla stessa circolare n. 9/2003, benché negli artt. 11 della L. 212/2000, 2 del D.M. 209/2001 e 58 del D.P.R. 600/73 non siano rinvenibili specifiche disposizioni in ordine all'interpello proposto da soggetti non residenti, i soggetti non residenti sono ammessi a presentare istanze *ex art. 11* della L. 212/2000 per il tramite di propri rappresentanti o incaricati, presso i quali eleggono domicilio per la ricezione dell'atto di risposta, conferendo agli stessi procura speciale. L'istanza di interpello dovrà essere redatta in carta libera e presentata direttamente all'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Ufficio del Direttore centrale, Viale Europa 242, 00144 Roma⁽¹³⁶⁾, nel rispetto delle modalità

dell'art. 1 co. 4 del D.M. 209/2001.

Trovano applicazione, in quanto compatibili, le disposizioni del D.M. 26.4.2001 n. 209.

7. La "disapplicazione" di norme di natura antielusiva (art. 37-bis co. 8 del D.P.R. 600/73)

L'art. 37-bis co. 8 del D.P.R. 600/73 consente di disapplicare norme tributarie di natura antielusiva che *"limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti riconosciute dall'ordinamento tributario"*, qualora il contribuente *"dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi"*.

La relazione al D.Lgs. 358/1997 precisa che la disposizione in esame è stata introdotta al fine di eliminare possibili ed *"indebite penalizzazioni"* provocate dalla pluralità di norme *"sostanziali"* introdotte nel nostro ordinamento allo scopo di limitare comportamenti elusivi; *"spesso queste norme, a causa della loro ineliminabile imprecisione, provocano indebite penalizzazioni per comportamenti che non hanno nulla di elusivo"*.

Pertanto, prosegue la stessa relazione, *"se le norme possono essere disapplicate quando il contribuente le manipola per ottenere vantaggi indebiti, occorre che lo siano quando l'obiettivo condurrebbe a penalizzazioni altrettanto indebite"*.

Ai fini della disapplicazione delle norme sostanziali introdotte nel nostro ordinamento con lo scopo di limitare comportamenti elusivi, il contribuente deve dimostrare - in sede di istanza al Direttore Regionale delle Entrate - che nella fattispecie concreta non potevano verificarsi gli effetti elusivi (astrattamente) giustificativi della norma (o delle norme) di cui si chiede la disapplicazione⁽¹³⁷⁾.

7.1 L'ambito di applicazione dell'art. 37-bis co. 8 del D.P.R. 600/73

La norma in commento consente di disapplicare disposizioni sostanziali di carattere antielusivo, introdotte nel nostro ordinamento allo scopo di incrementare il gettito fiscale, che tendono a contrastare singole fattispecie elusive, limitando - a determinate condizioni - deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario.

Circa l'ambito di applicazione della disposizione in esame, la C.M. 17.5.2000 n. 98 (§ 11.1.3) ha precisato che il co. 8 dell'art. 37-bis del D.P.R. 600/73, in quanto inserito *"nel corpus delle norme disciplinanti l'accertamento delle imposte sui redditi, non può spiegare effetti per altri settori impositivi"*.

La stessa circolare aggiunge, peraltro che *"qualora una stessa fattispecie costituisca oggetto di previsioni normative parallele, rispondenti alla stessa ratio antielusiva, quando sussista, cioè, una evidente, stretta connessione logica tra norme tributarie diverse, il Direttore Regionale delle Entrate, nel provvedere in ordine a istanze di disapplicazione di norme riguardanti le imposte sui redditi, possa estendere l'esame anche ai fini di tributi diversi"*⁽¹³⁸⁾.

Le norme tributarie che possono formare oggetto di istanza di disapplicazione da parte del contribuente devono avere per oggetto le limitazioni individuate dall'art. 37-bis co. 8 del D.P.R. 600/73:

- mancato riconoscimento della *deducibilità* ovvero differimento della *deducibilità* di taluni componenti negativi di reddito;
- mancato riconoscimento di *detrazioni* spettanti;
- mancata concessione di *crediti d'imposta* quale che sia il soggetto destinatario;
- mancato riconoscimento di altre *posizioni soggettive* ordinariamente ammesse.

Si pensi alla disciplina in tema di auto aziendali, telefoni cellulari o spese di rappresentanza, al riporto delle perdite, al mancato riconoscimento di specifiche posizioni in relazione ad agevolazioni tributarie o alla presunzione di imponibilità di redditi in funzione di specifici investimenti (es. società di comodo).

7.2 L'istanza di disapplicazione

Ai sensi dell'art. 1 co. 1 del D.M. 259/1998, l'istanza, redatta in carta libera⁽¹³⁹⁾:

- deve essere rivolta al Direttore Regionale delle Entrate competente per territorio;
- deve essere indirizzata all'Ufficio finanziario territorialmente competente per l'accertamento in ragione del domicilio fiscale del richiedente⁽¹⁴⁰⁾, ⁽¹⁴¹⁾;
- deve essere spedita in plico raccomandato con avviso di ricevimento.

La richiesta di parere deve contenere, a norma dell'art. 1 co. 2 del D.M. 259/1998, e a pena di inammissibilità:

- i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante⁽¹⁴²⁾;
- l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

Come chiarito anche dalle circolari della D.R.E. Piemonte 14.12.98 n. 7-993953 (§ 2) e della D.R.E. Lombardia 18.4.2000 n. 16/31576 (§ 2), l'istanza deve, inoltre, contenere:

- la descrizione esauriente e completa della fattispecie concreta per la quale il contribuente ritiene non applicabili le disposizioni normative che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario;
- l'indicazione della disposizione di legge di cui il contribuente chiede la disapplicazione;
- le ragioni per le quali il contribuente ritiene che, nella fattispecie concreta, non possa ravvisarsi l'elusione, al cui contrasto sono preordinate le disposizioni delle quali chiede la disapplicazione.

L'art. 1 co. 3 del D.M. 259/1998 precisa, infine, che deve essere allegata alla richiesta di parere "*copia della documentazione, con relativo elenco, rilevante ai fini della individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata*".

Come sopra accennato, la mancata indicazione dei dati identificativi del contribuente (o del suo legale rappresentante) e la mancata sottoscrizione della richiesta di parere comportano l'inammissibilità della richiesta.

In caso di mancata sottoscrizione dell'istanza, la citata circolare della D.R.E. Piemonte (§ 2) precisa che l'inammissibilità può essere sanata dalla successiva regolarizzazione. A tal fine, l'ufficio dovrà avvisare la parte ed invitarla alla regolarizzazione.

La mancata regolarizzazione da parte del contribuente entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito comporta la definitiva inammissibilità dell'istanza. Qualora, invece, il contribuente provveda alla regolarizzazione dell'istanza a seguito dell'invito dell'ufficio, il termine per la comunicazione al contribuente delle determinazioni del Direttore Regionale delle Entrate decorrerà dalla data della sottoscrizione⁽¹⁴³⁾.

A norma dell'art. 1 co. 5 del D.M. 259/1998, l'istanza si intende presentata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte dell'Ufficio finanziario competente per l'accertamento.

Le determinazioni del Direttore Regionale delle Entrate sono comunicate al contribuente, ai sensi dell'art. 1 co. 4 e 6 del D.M. 259/1998, non oltre 90 giorni dalla presentazione dell'istanza⁽¹⁴⁴⁾, mediante plico postale raccomandato con avviso di ricevimento. Al fine di rispettare tale termine, l'Ufficio finanziario trasmette l'istanza al Direttore Regionale delle Entrate entro trenta giorni dalla ricezione della stessa, unitamente al proprio parere⁽¹⁴⁵⁾.

Il termine di 90 giorni per l'emanazione del provvedimento da parte del Direttore Regionale delle Entrate è sospeso in caso di richieste istruttorie rivolte al contribuente o a soggetti diversi, dalla data di ricezione da parte del destinatario fino alla data di ricezione della risposta.

Le comunicazioni relative all'istanza e le richieste istruttorie si intendono eseguite all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte del destinatario.

7.3 Efficacia del provvedimento e tutela del contribuente

In merito all'efficacia del provvedimento emanato dall'Amministrazione finanziaria in risposta all'istanza di disapplicazione, occorre verificare se tale parere abbia natura vincolante per il contribuente ovvero assuma un valore "*puramente indicativo*" circa l'opinione dell'Amministrazione nel caso concreto. In tale secondo caso, infatti, il contribuente potrebbe disattendere la risposta senza per ciò stesso incorrere in una sanzione da parte dell'Amministrazione finanziaria e potrebbe successivamente impugnare l'eventuale avviso di accertamento che dovesse censurare il suo comportamento difforme dal parere espresso dalla D.R.E.⁽¹⁴⁶⁾.

Sul punto, si osserva che la risposta non pare vincolare neanche l'Amministrazione finanziaria; "*Il fisco mantiene inalterato il proprio potere di determinare in un secondo momento il debito d'imposta, anche eventualmente in difformità da quanto affermato in sede di risposta all'interpello del contribuente. Ad ogni buon conto, in tale evenienza, deve essere di sicuro riconosciuta, ai fini sanzionatori, la causa di esclusione della punibilità ... afferente le "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono"*⁽¹⁴⁷⁾.

Circa gli effetti dell'istanza di disapplicazione, l'art. 1 co. 6 del D.M. 259/1998 prevede che le determinazioni del Direttore Regionale delle Entrate sono comunicate al contribuente con un provvedimento che "*è da ritenersi definitivo*"⁽¹⁴⁸⁾.

L'obiettivo di tale previsione sembra, dunque, quello di impedire al contribuente che abbia ottenuto parere negativo di presentare una successiva istanza alla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate⁽¹⁴⁹⁾.

Per individuare i confini della tutela del contribuente, è necessario indagare sulla natura giuridica di tale atto⁽¹⁵⁰⁾.

La risposta varia, infatti, a seconda della valenza che viene attribuita al parere della D.R.E., in quanto sono differenti le conseguenze che ne possono derivare in relazione all'interesse a ricorrere⁽¹⁵¹⁾.

Qualora si ritenga che il provvedimento vincoli il contribuente, potrebbe ravvisarsi in capo al contribuente stesso l'interesse a ricorrere in quanto questo può essere immediatamente lesivo della sua posizione⁽¹⁵²⁾. E sarebbe, quindi, possibile adire l'autorità giudiziaria a tutela della propria posizione giuridica.

Rimarrebbe, però, aperto il problema di quale autorità giudiziaria sia possibile adire: la commissione tributaria provinciale ovvero il TAR.

Per quanto riguarda la possibilità di ricorrere alla Commissione Tributaria, sembra essere d'ostacolo l'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, il quale non menziona tale provvedimento tra quelli impugnabili davanti alle Commissioni stesse.

Potrebbe essere, quindi, ravvisabile la giurisdizione del TAR.

A tal proposito si deve sottolineare che, al fine di emettere la decisione, la D.R.E. ha potere di contemperare le ragioni del contribuente con l'esigenza di "*stabilità della normativa tributaria*"⁽¹⁵³⁾. Si tratta di una decisione che - caso eccezionale nel diritto tributario - presenta i caratteri della discrezionalità. Tale atto potrebbe, pertanto, essere impugnato davanti al TAR sotto il profilo dell'eccesso di potere⁽¹⁵⁴⁾.

A diverse conclusioni dovrebbe pervenirsi, invece, nel caso in cui si attribuisse alla risposta della D.R.E. un valore *meramente indicativo* per il contribuente che potrebbe, quindi, disattenderla senza per ciò stesso incorrere in una "sanzione" da parte dell'Amministrazione finanziaria⁽¹⁵⁵⁾.

In questo caso non sarebbe in alcun modo ravvisabile in capo al contribuente quell'interesse a ricorrere che costituisce premessa indispensabile affinché il giudice possa pronunciarsi nel merito. Il contribuente, quindi, potrebbe solo impugnare l'eventuale avviso di accertamento che dovesse censurare il suo comportamento difforme dall'opinione della D.R.E..



1 Il lavoro, parte di uno studio più ampio di prossima pubblicazione, trae origine con adattamenti e rielaborazioni dal volume "*La gestione dei rapporti con Il fisco*" (Eutekne, 2003). Il lavoro, pur unitariamente concepito e realizzato, può essere attribuito a Gianpaolo Valente (cap. 1, 2, 3), a Piergiorgio Valente (cap. 4, 5) e ad entrambi gli autori i cap. 6 e 7. ▲

2 In sede di attuazione della riforma del 1971. ▲

- 3 In dottrina si rimanda, tra gli altri, a De Mita E. "Interesse fiscale e tutela del contribuente", Giuffrè, Milano, 1995; De Mita E. "Principi di diritto tributario", Giuffrè, Milano, 2000, p. 32 e ss.; Falsitta G. "Manuale di diritto tributario", Parte generale, CEDAM, Padova, 1997, p. 438 e ss.; Lupi R. "Diritto tributario", Parte generale, Giuffrè, Milano, 2000, p. 85 e ss.; Lupi R. "Manuale giuridico professionale di diritto tributario", IPSOA, Milano, 2001, p. 133 e ss.; Ferlazzo Natoli L. "Corso di diritto tributario", Parte generale, Giuffrè, Milano, 1997, p. 139 e ss.; Russo P. "Manuale di diritto tributario", Giuffrè, Milano, 1999, p. 310 e ss.; Santamaria B. "Lineamenti di diritto tributario", Parte generale, Giuffrè, Milano, 1996, p. 157 e ss.; Tesauro F. "Istituzioni di diritto tributario", Parte generale, UTET, Torino, 1998, p. 207 e ss.. ▲
- 4 Pare opportuno precisare che con il termine "*ruling*", inteso nella sua accezione generalmente riconosciuta a livello internazionale, si intende la procedura di cui il contribuente si avvale per acquisire preventivamente dall'Amministrazione finanziaria un parere in ordine a fatti e situazioni di incerta interpretazione per i quali si intende prevenire un potenziale contenzioso. Tale nozione si ricava dall'"*International Tax Glossary*" - redatto dall'International Bureau of Fiscal Documentation (revised 3rd edition, p. 260) - che definisce i *ruling* come "*decisions or opinions of the tax authorities in respect of actual situations which come before it as a part of an assessment procedure or in response to taxpayers questions*". ▲
- 5 Tale attività ha formato oggetto della circolare ministeriale 18 maggio 2000, n. 99/E e della successiva circolare Agenzia Entrate 31 maggio 2001, n. 50 (§ 1.1); come chiarito dalla C.M. 99/2000 (§ 1), l'attività di consulenza giuridica è "*finalizzata all'individuazione del corretto trattamento fiscale di una fattispecie*" e si distingue "*sia dall'attività di informazione, caratterizzata dall'intento divulgativo (...), sia dall'assistenza in senso stretto, che attiene al profilo applicativo ed è caratterizzata dal supporto personalizzato fornito al contribuente in occasione del concreto adempimento di obblighi tributari*". È possibile distinguere tra *attività interpretativa* di carattere generale, che si estrinseca principalmente attraverso circolari predisposte dalle strutture centrali del Dipartimento e rivolte alla generalità dei contribuenti, degli operatori e degli uffici, ed attività di predisposizione di *pareri* in relazione a specifiche fattispecie applicative sollecitate da soggetti interessati a conoscere l'orientamento dell'amministrazione. ▲
- 6 I limiti principali del diritto di interpello della L. 413/1991 possono essere, in sintesi, rilevati nella limitatezza dell'ambito di applicabilità della norma, sia con riferimento ai soggetti che alle situazioni in cui è possibile richiedere l'interpello, nella regolamentazione procedurale farraginoso e nella intempestività dei pareri. ▲
- 7 In via preliminare, si osserva che le circolari ministeriali interpretative delle leggi, contenenti chiarimenti e indirizzi per l'uso del potere discrezionale di organi ed enti subordinati, assumono la forma di *direttive* nel senso proprio del termine (Giannini M.S. voce "Circolare", Enciclopedia del diritto, Giuffrè, Milano, 1960). All'interno di tali fattispecie, è possibile procedere ad una classificazione delle circolari in base al loro "*carattere precettivo*" (cfr. Di Pietro A. "Circolari in materia tributaria", Enciclopedia giuridica, 1988 e Falsitta G. "Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente", *Rassegna Tributaria*, 1, 1988, p. 3 e ss.); in particolare, si possono avere: (1) circolari che illustrano in modo astratto il contenuto di una disposizione di legge, realizzando una funzione prettamente divulgativa; (2) circolari (risoluzioni, pareri, note interpretative) che, dall'analisi di casi concreti, assumono la forma di ordini generali o ordini particolari. In tale ambito è possibile ancora distinguere tra circolari che impongono all'ufficio periferico di emettere uno degli atti di cui all'art. 19 co. 1 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 546 e circolari che costituiscono esse stesse provvedimenti impugnabili e che di conseguenza non necessitano di alcun atto ulteriore (Falsitta G., cit., p. 6). Si ricorda, inoltre, che l'art. 23 della Costituzione stabilisce che "*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*"; in altri termini, viene introdotta nell'ordinamento tributario una riserva di legge relativa (Tesauro F. "Istituzioni di diritto tributario", UTET, Torino, I, 1999). In dottrina, viene pertanto pacificamente riconosciuta l'inammissibilità delle circolari che si pongono in contrasto con la norma tributaria (circolari *contra legem*); per gli stessi motivi

vengono considerate illegittime le circolari che intervengono su punti non disciplinati dalla legge tributaria, integrando le lacune o fornendo disposizioni specifiche (circolari *praeter legem*).

Ne consegue che le circolari attraverso le quali il Ministero fornisce la propria interpretazione di norme tributarie, pacificamente non costituiscono fonti normative e pertanto i contribuenti sono liberi di recepirne o di non recepirne il contenuto. Peraltro esiste un'oggettiva convenienza ad adeguarsi all'orientamento ministeriale soprattutto quando questo è favorevole al contribuente; nel caso in cui l'orientamento sia sfavorevole al contribuente, occorrerà valutare con un'analisi costi-benefici la convenienza e la probabilità di far valere la propria interpretazione in sede contenziosa. ▲

- 8 Quando, invece, manchi un'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 può 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*" (circolare ministeriale 31 maggio 2001, n. 50, § 2.3). ▲
- 9 Ai sensi dell'art. 62 co. 2 del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 (di riforma dell'organizzazione del Governo e di Ministeri), l'Agenzia delle Entrate "*è competente in particolare a svolgere i servizi relativi alla amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di tutte le imposte, diritti o entrate erariali o locali già di competenza del Dipartimento delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze o affidati alla sua gestione in base alla legge o ad apposite convenzioni stipulate con gli enti impositori*". ▲
- 10 Si ricorda che, in termini generali, l'art. 64 co. 1 del D.Lgs. 30.7.99 n. 300 individua la competenza dell'Agenzia del Territorio nello svolgimento dei "*servizi relativi al catasto, i servizi geotopocartografici e quelli relativi alle Conservatorie dei registri immobiliari, con il compito di costituire l'anagrafe dei beni immobiliari esistenti sul territorio nazionale ...*". Il successivo co. 2 consente poi all'Agenzia del Territorio di gestire i servizi relativi alla tenuta e all'aggiornamento del catasto "*sulla base di apposite convenzioni stipulate con i Comuni o a livello provinciale con le associazioni degli enti locali*". ▲
- 11 Per i tributi la cui gestione è attribuita all'Agenzia del Territorio, l'istanza deve essere presentata alla Direzione Compartimentale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello. ▲
- 12 Si tratta delle formalità indicate nell'art. 1 del D.Lgs. 31.10.90 n. 347, vale a dire delle formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari. ▲
- 13 Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia del Territorio n. 7/2001. ▲
- 14 A norma dell'art. 63 co. 1 del D.Lgs. 300/1999, l'Agenzia delle Dogane "*è competente a svolgere i servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei diritti doganali e della fiscalità interna negli scambi internazionali, delle accise sulla produzione e sui consumi ... All'Agenzia spettano tutte le funzioni attualmente svolte dal Dipartimento delle dogane del Ministero dell'economia e delle finanze, incluse quelle esercitate in base ai trattati dell'Unione europea o ad altri atti e convenzioni internazionali*". ▲
- 15 Come rilevato dalla circolare dell'Agenzia delle Dogane 19 giugno 2001, n. 25, in ambito comunitario non è previsto il silenzio assenso, sono previste specifiche condizioni per l'annullamento, la revoca e la modifica delle decisioni e delle informazioni già assunte e specifiche cause di cessazione della validità di tali atti. ▲

- 16 Il codice doganale comunitario ed il regolamento CEE 2454/1993 di attuazione sono, infatti, fonti sovranazionali che disciplinano tributi dell'Unione Europea. ▲
- 17 Peraltro il diritto dell'interpello potrà trovare applicazione anche *"in ordine agli istituti disciplinati dalla normativa comunitaria laddove esso sia esercitato al fine di conoscere l'indirizzo interpretativo dell'Agenzia delle Dogane in relazione a norme comunitarie che disciplinano i comportamenti e le modalità pratiche di applicazione degli istituti doganali da parte degli utenti non aventi immediati riflessi in ordine alle risorse proprie e per i quali la normativa comunitaria faccia riferimento alle "Disposizioni in vigore" di cui all'articolo 4, punto 23 del Reg. CEE n. 2913/1992 ed in particolare a quelle nazionali"*. Si veda, in tal senso, la circ. Agenzia Dogane 19 giugno 2001, n. 25. ▲
- 18 In tal senso, ris. Dipartimento per le Politiche Fiscali - Ufficio Federalismo Fiscale del 29 gennaio 2002, n. 1/DPF. ▲
- 19 Così la richiamata ris. Dipartimento per le Politiche Fiscali - Ufficio Federalismo Fiscale del 29.1.2002 n. 1/DPF. ▲
- 20 Così la C.M. 50/2001. ▲
- 21 Cfr. ris. Dipartimento per le Politiche Fiscali - Ufficio Federalismo Fiscale del 29 gennaio 2002, n. 1/DPF. ▲
- 22 Come osservato dalla C.M. 50/2001 (§ 2.1), *"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 più generale attività 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 è rinvenibile nella circolare n. 99/E del 18 maggio 2000"*. ▲
- 23 Secondo la C.M. 50/2001 (§ 2.1), tale limitazione è conforme 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'attività di controllo"*. ▲
- 24 In tal caso la procura deve essere conferita secondo le formalità stabilite all'art. 63 del D.P.R. 600/73. ▲
- 25 In verità, come precisato dall'art. 3 co. 4 del D.M. 209/2001, la sottoscrizione dell'istanza è un requisito che può essere regolarizzato anche successivamente dal contribuente. ▲
- 26 Qualora la documentazione non allegata sia in possesso di altre amministrazioni pubbliche, l'ufficio dovrà richiederla direttamente alle amministrazioni indicate in sede di istanza. ▲
- 27 Si veda, in tal senso, l'art. 3 co. 3 del D.M. 209/2001. ▲
- 28 In tal caso, come precisa lo stesso co. 3, il termine per la notifica della risposta inizia a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente. ▲
- 29 Così l'art. 11 co. 1 ultimo capoverso della L. 212/2000. ▲
- 30 In tal caso, però, la risposta dell'Amministrazione finanziaria deve pervenire al contribuente entro 120 giorni dalla data in cui l'istanza è stata sottoscritta (si veda il successivo § 5). ▲
- 31 Il termine entro il quale l'ufficio competente deve provvedere alla comunicazione della risposta inizia a decorrere dalla data di ricezione della

documentazione integrativa (si veda il successivo § 5). ▲

- 32 Si segnala che, a norma dell'art. 4 co. 1 ultimo capoverso del D.M. 209/2001, all'istanza presentata alla Direzione Regionale delle Entrate può essere data risposta direttamente anche dalla Direzione Centrale normativa e contenzioso. ▲
- 33 Si veda la C.M. 50/2001 (§ 4.1). ▲
- 34 Cfr. gli artt. 11 co. 4 della L. 212/2000 e 4 co. 5 del D.M. 209/2001; il richiamato art. 11 co. 4 dello Statuto del contribuente impone la tempestiva pubblicazione ai sensi dell'art. 5 co. 2 dello Statuto; si ricorda che in base a tale disposizione, ricade sull'Amministrazione finanziaria l'onere di *"portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti"*. ▲
- 35 In tal senso, la C.M. 50/2001 (§ 4.2). ▲
- 36 Decorrenti dalla data di consegna o di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio o dalla data di sottoscrizione dell'istanza stessa. ▲
- 37 La circolare 7/2001/T rileva come l'inconfigurabilità del silenzio-assenso, con riferimento agli interPELLI proposti in materia di imposte ipotecaria e catastale, debba essere valutata alla luce del sistema di applicazione dei tributi gestiti dagli Uffici dell'Agenzia del Territorio. In tale sistema, *"il versamento dei tributi previsti dalla legge per l'esecuzione delle formalità ipotecarie e catastali (trascrizioni, iscrizioni, annotazioni e vulture) e per le altre operazioni inerenti al servizio ipotecario (visure e certificati) costituisce condizione necessaria per l'esecuzione delle formalità medesime e per l'erogazione dei servizi richiesti"*. ▲
- 38 Si veda, in tal senso, l'art. 5 co. 1 del D.M. 209/2001. ▲
- 39 Così l'art. 4 co. 1 del D.M. 209/2001. ▲
- 40 Cfr. art. 4 co. 3 del D.M. 209/2001. ▲
- 41 L'art. 11 co. 3 della L. 212/2000 dispone, in merito, che, limitatamente alla questione oggetto di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'Amministrazione finanziaria. ▲
- 42 Ne consegue che il cambio di interpretazione non potrà che avvenire con una successiva risposta fornita a norma dell'art. 5 co. 3 del D.M. 209/2001. Tale potere non è, infatti, riservato dal decreto all'Ufficio delle Entrate, il quale non può disconoscere il parere notificando, ad esempio, un avviso di accertamento in contrasto con l'orientamento dell'interpello; si ricorda, infatti, che sono nulli eventuali atti amministrativi emanati in difformità della risposta fornita dall'ufficio o dalla interpretazione sulla quale si è formato il silenzio-assenso. ▲
- 43 L'individuazione delle ipotesi al verificarsi delle quali l'ufficio non potrà provvedere al recupero delle imposte e dei relativi interessi non è del tutto agevole; la disposizione in commento si limita, infatti, a precisare che il contribuente non deve aver *"ancora posto in essere il comportamento specifico prospettato"* o non *"ancora dato attuazione alla norma oggetto di interpello"*. Ne consegue che il diritto di "ripensamento" non pare possa comportare conseguenze per il contribuente qualora questi abbia concluso un contratto (ad esempio un acquisto di abitazione con aliquota agevolata) che aveva formato oggetto di istanza di interpello; maggiori perplessità sono state, invece, sollevate con riferimento, ad esempio, al disconoscimento di un credito d'imposta sopraggiunto dopo l'utilizzo in compensazione nel modello F24. ▲
- 44 In tema di effetti penali connessi all'interpello speciale si rinvia a Capolupo S. "Interpello e responsabilità penali", *Il fisco*, 22, 2000, p. 7094; Cartoni B. "La scriminante del *ruling*", *Il fisco*, 42, 2000, p. 12537; Chieppa G.P. "Il rilievo penale del parere del Comitato antielusivo", *Il fisco*, 30, 2000, p. 9660; Izzo G.

"Esclusione del dolo per effetto di interpello e pareri dell'Amministrazione finanziaria", *Il fisco*, 24, 2000, p. 8003; La Commara U. "L'adeguamento al parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive quale causa di non punibilità alla luce della nuova disciplina dei reati tributari", *Il fisco*, 7, 2000, p. 1947; Nannucci U., D'Avirro A. "La riforma del diritto penale tributario (D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74)", CEDAM, Padova, 2000, p. 127 e ss.; Napoleoni V. "I fondamenti del nuovo diritto penale tributario", Ipsoa, Milano, 2000, p. 234 e ss.; Traversi A., Gennai S. "I nuovi delitti tributari", Giuffrè, Milano, 2000, p. 144 e ss.. ▲

- 45 Izzo G. cit., p. 8004. ▲
- 46 Così Caraccioli I. cit., p. 12376. Resta, peraltro, il riferimento, tipico del diritto amministrativo, all'"irrogazione" delle sanzioni. In ambito penale, infatti, il giudice, ex artt. 132 e 133 c.p. "*applica*" le sanzioni. Il dato, comunque, sarebbe da attribuire ad un'infelice tecnica normativa che impedirebbe un'eccessiva formalizzazione sulle espressioni legislative. ▲
- 47 Caraccioli I. cit., p. 12376. ▲
- 48 Così Caraccioli I. cit., p. 12376. L'esempio riportato è quello della incertezza in tema di deducibilità di determinati costi; deducibilità che il parere viene a negare. "*Per il semplice fatto che il contribuente li ha ugualmente dedotti, non è detto che sia per forza realizzato il delitto di cui all'art. 4 [del D.Lgs. 74/2000], potendo il giudice interpretare l'espressione "elementi passivi fittizi", ivi contenuta, con riferimento ai soli costi realmente inesistenti*". ▲
- 49 Tale circostanza, sempre secondo Caraccioli I. cit., p. 12377, dovrebbe indurre il G.U.P. a non disporre il rinvio a giudizio ovvero il Tribunale ad assolvere il contribuente. "*Il parere reso a seguito dell'interpello previsto dallo Statuto del contribuente non mancherebbe di incidere (per escluderlo) in sede di valutazione giudiziaria del dolo, ma non integrerebbe un caso di non punibilità*" (Izzo G. cit., p. 8004). ▲
- 50 Caraccioli I. cit., p. 12377. L'Autore conclude la sua analisi auspicando un pronto intervento del legislatore al fine di coordinare i due istituti. Appare, infatti, "*curiosa la diversità di effetti giuridici, sotto il profilo penalistico, che si viene a creare tra i due tipi di interpello; ed è opportuno, invece, che intervenga il legislatore a coordinare i due istituti*"; così Caraccioli I. "Nuovo sistema penal-tributario e "Statuto del contribuente"", *Il fisco*, 31, 2000, p. 9826. ▲
- 51 L'art. 15 del D.Lgs. 74/2000 dispone che "*al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione*". ▲
- 52 Si afferma, infatti, che "*se è vero che al contribuente non potrà applicarsi l'esimente di cui all'art. 16, altrettanto vero è che lo stesso andrà esente da pena, applicando l'art. 15 del D.Lgs. 74/2000... Infatti se la norma si presta a diverse interpretazioni, tutte valide, e se l'interpretazione che "permette l'evasione" arriva proprio dal Ministero dell'economia e delle finanze, è indubbio che si verta in una situazione di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma*". Le considerazioni operate sul tema dal citato Protocollo d'intesa si concludono con la precisazione che "*in ogni caso il comportamento del soggetto che si rivolge all'Amministrazione finanziaria prima di compiere una determinata operazione, vale sicuramente ad escludere il dolo di evasione nell'ipotesi in cui il soggetto si conforma al parere espresso dall'A.F.*". ▲
- 53 L'organo a questi fini istituito è denominato "*Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*". ▲
- 54 Si veda la C.M. 28.5.98 n. 135/E e, tra gli altri, i pareri del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive 23.9.2002 n. 16, 7.3.2002 n. 2,

19.7.2001 n. 8, 2.10.2000 n. 24, 8.5.2000 n. 16 e 14.12.99 n. 26. ▲

- 55 Si ricorda che tale comma è stato abrogato dall'art. 1 co. 1 lett. c) n. 3) della L. 342/2000 a seguito dell'estensione del regime "madre-figlia" anche alle partecipazioni in società residenti in Stati extra-UE. ▲
- 56 Rispetto alla precedente versione dell'art. 10 della L. 408/1990, l'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73 elimina: (1) il richiamo alle operazioni di "*concentrazione*" e di "*scorporo*", in quanto non chiaramente individuabili; (2) l'avverbio "*fraudolentemente*", che aveva posto particolari perplessità interpretative in ordine alla concezione penalistica ovvero alle concezioni tributaristiche fatte proprie dal SECIT; (3) l'espressione "*scopo esclusivo*" di ottenere un risparmio d'imposta, per le obiettive difficoltà da parte degli uffici di acquisire la prova dell'esclusività del risparmio ottenuto dal contribuente con le operazioni poste in essere.
Viene, invece, mantenuto il riferimento alla locuzione "*valide ragioni economiche*" e compare il riferimento al concetto di "*aggiramento*" di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento. ▲
- 57 La nuova norma antielusione conferma l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria dei comportamenti elusivi. Con tale assunto viene ribadita la valenza esclusivamente fiscale dell'elusione. Ne deriva che gli effetti prodotti da comportamenti effettivamente voluti e non simulati, rimangono impregiudicati sul piano civilistico, pur essendo inopponibili all'Amministrazione finanziaria. ▲
- 58 Cfr. la relazione governativa al D.Lgs. 358/1997. ▲
- 59 Con riguardo a tale tipologia di operazioni, la relazione governativa al D.Lgs. 358/1997 ha precisato che l'espressione "*da chiunque effettuate*" serve a chiarire che la disposizione si applica anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa, nonostante venga richiamata una norma in materia di redditi diversi. ▲
- 60 Dal disconoscimento dei vantaggi tributari ottenuti dai beneficiari consegue l'applicazione, a carico di questi ultimi, delle "*imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione*" finanziaria. Ai sensi del citato art. 69 co. 7, la disposizione antielusiva si applica "*ai fatti accaduti e agli atti comunque formati successivamente alla data del 1° luglio 2000*". ▲
- 61 Si veda in tal senso la relazione ministeriale al testo del D.Lgs. 466/1997. ▲
- 62 Così la relazione ministeriale. ▲
- 63 La relazione governativa al D.Lgs. 358/1997 osserva che il perseguimento del risparmio d'imposta non deve essere assimilato all'elusione fiscale. A tal fine la nuova disciplina prevista dall'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73 si propone di cogliere in modo più efficace "*il nucleo essenziale dei comportamenti elusivi*", con ciò intendendo l'impiego di "*scappatoie*" legittime sul piano formale, dirette ad "*aggirare*" regimi fiscali tipici e ad ottenere vantaggi "*indebiti*", cioè altrimenti non ritraibili o non consentiti dal sistema.
La stessa relazione precisa che il "*mero risparmio fiscale*" si verifica quando, "*tra i vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione*" (...). "*Tra gli strumenti giuridici fungibili, ma che il sistema pone su un piano di sostanziale parità, si pensi per esempio alla scelta sul tipo di società da utilizzare, alla scelta tra cedere aziende o cedere partecipazioni sociali, o al sistema di finanziamento basato su capitale proprio o di debito, sul periodo d'imposta in cui incassare proventi o pagare spese, fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte le altre valutazioni di bilancio, in cui è prima di tutto la norma a indicare margini di flessibilità da utilizzare anche a seconda della convenienza fiscale*". ▲
- 64 Sul punto è stato osservato in dottrina (Lupi R. "Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa", *Rassegna Tributaria*, 5, 1997, p. 1100) che

"la nuova norma si dirige ... a risparmi d'imposta "patologici", lasciando altrimenti impregiudicata la scelta - da parte dei contribuenti - del comportamento fiscalmente meno oneroso"; "il comma 1 dell'art. 37-bis intende appunto precisare che la norma colpisce solo le scappatorie, gli escamotages e gli stratagemmi. E solo in presenza di queste patologie sono necessarie le "valide ragioni economiche", grazie alle quali anche scappatorie e stratagemmi possono diventare inattaccabili dal Fisco (le "valide ragioni economiche", insomma possono legittimare la patologia ...)". ▲

- 65 Concetto di *good business purpose* di origine comunitaria. Si veda Valente P. "L'elusione nelle operazioni di riorganizzazione societaria...", *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1, 1997, p. 123. ▲
- 66 La minimizzazione dell'imposizione fiscale è infatti espressione del principio di libertà nelle scelte economiche riconosciuto dalla Costituzione italiana ed è coerente con l'attitudine al minor sacrificio economico possibile, essendo inconcepibile che il contribuente debba comportarsi diversamente (Tabellini P.M. "L'elusione fiscale", Milano, 1988, p. 20). Ne consegue che il risparmio d'imposta è una scelta pienamente lecita del contribuente attraverso la quale si esercita "la libertà concessa ai cittadini dal diritto civile e dalla Costituzione di fare tutto ciò che non è vietato". ▲
- 67 La relazione governativa al D.Lgs. 358/1997 rileva in proposito che il "vantaggio fiscale non deriva quasi mai, per esempio, da una mera fusione, da un mero conferimento o da un'altra operazione societaria, ma deriva anche da eventi preparatori o consequenziali, come l'acquisto o la cessione di partecipazioni sociali; è per questo che la norma pone l'accento sul disegno elusivo complessivamente architettato dal contribuente". ▲
- 68 L'art. 10 della L. 408/1990, invece, con l'espressione "vantaggi tributari conseguiti in", sembrava rigettare - almeno sul piano formale - qualsiasi nesso di collegamento tra operazioni; ogni operazione prevista dalla norma sembrava avere, nell'intenzione del legislatore, un "potenziale elusivo" suo proprio, il cui meccanismo esplicativo si manifestava mediante il conseguimento di un vantaggio tributario. ▲
- 69 In dottrina (Scardulla F. "Interposizione di persona", Enciclopedia del diritto, Milano, Giuffrè, 1972, p. 143), si è osservato che "nella figura dell'interposizione possono comprendersi ipotesi molteplici che vanno, come è stato felicemente osservato, dalla mera attività coadiuvante sul piano economico e della gestione di affari all'attività giuridica che viene compiuta in nome e per conto di altri e financo all'attività giuridica che viene posta in essere fittiziamente, nella quale cioè appare agente un soggetto che in realtà non compie alcuna attività sostanziale, ma solo quella formale di partecipazione ad un atto il cui contenuto si riferisce ad un altro soggetto". ▲
- 70 Così Scardulla F., cit., p. 144. ▲
- 71 Si vedano, tra gli altri, Gallo F. "Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione", *Diritto e Pratica Tributaria*, 5, 1992, p. 1768; Lovisolo A. "Possesso di reddito ed interposizione di persona", *Diritto e Pratica Tributaria*, 5, 1993, p. 1677; Fiorentino S. "L'elusione tributaria", Napoli, 1996, p. 110; Tabellini P.M. "Il progetto governativo antielusione", *Bollettino Tributario*, 14, 1997, p. 1061. ▲
- 72 In tal senso si vedano, tra le altre, C.T. Prov. Milano 12.7.99 n. 85; C.T. Prov. Roma 16.4.98 n. 187 e C.T. 2° grado Napoli 6.9.94 n. 126. ▲
- 73 Per una definizione di spese di pubblicità, oltre alla R.M. 137/2000, si vedano in particolare le R.M. 17.9.98 n. 148/E, 17.6.92 n. 9/204 e 5.11.74 n. 2/1016, nonché il parere del Comitato Consultivo per il diritto d'interpello 7.7.98 n. 13.. In giurisprudenza, si veda, per tutte, Cass. 23.2.2000 n. 7803. ▲
- 74 Nello stesso senso anche le R.M. 17.9.98 n. 148/E e 17.6.92 n. 9/204. ▲

Leo M., Monacchi F., Schiavo M. "Le imposte sul reddito nel Testo Unico",

- 75 Giuffrè, Milano, 1999, p. 1104 - 1105. ▲
- 76 Cfr. R.M. 17.6.92 n. 9/204. ▲
- 77 In questo senso, cfr. per tutti Norma di comportamento ADC 4.1.96 n. 127; Leo M., Monacchi F., Schiavo M., cit., p. 1106. ▲
- 78 *Contra* TAR Lazio 29.4.91 n. 673. ▲
- 79 Criticando la R.M. 17.6.92 n. 9/204, il SECIT sostiene che l'elemento sinallagmatico (caratteristica della "sponsorizzazione") è riscontrabile sia nelle spese di sponsorizzazione che in quelle di rappresentanza, se in ognuna delle due ipotesi vengono distinti la controparte del contratto da cui trae origine il costo e i soggetti destinatari del messaggio promozionale, "*beneficiari mediante il costo*". ▲
- 80 In questo senso, cfr. le R.M. 17.2.99 n. 30/E, 17.9.98 n. 148/E, 17.6.92 n. 9/204. ▲
- 81 Così la R.M. 17.6.92 n. 9/204. ▲
- 82 In merito alla nozione di spese di rappresentanza, il Ministero dell'economia e delle finanze - in sede di risposta fornita nell'ambito del diritto di interpello - si è espresso con le già richiamate R.M. 17.9.98 n. 148/E e con R.M. 17.2.99 n. 30/E. ▲
- 83 Cfr. R.M. 17.2.99 n. 30/E. ▲
- 84 Cfr. R.M. 17.9.98 n. 148/E. ▲
- 85 Elemento che, come visto, caratterizza invece le spese di pubblicità: v. anche le R.M. 17.9.98 n. 148/E e 17.6.92 n. 9/204, il parere 11.3.99 n. 2 del Comitato Consultivo per il diritto d'interpello e la norma di comportamento ADC 4.1.96 n. 127. Per una critica di tale orientamento, v. Poggiali A., cit., p. 1857 - 1858 e ivi ulteriori riferimenti. ▲
- 86 Cfr., per tutte, R.M. 17.9.98 n. 148/E. ▲
- 87 In altri termini, la pubblicità legata solo al prodotto "*ha perso i connotati tipici che l'avevano da sempre caratterizzata nel senso cioè di dover essere razionale e convincere che un prodotto è buono e conveniente*": così R.M. 137/2000. In effetti, come rilevato dall'Amministrazione finanziaria, le campagne pubblicitarie sono rivolte sempre più "*non tanto a reclamizzare il prodotto come tale, quanto a far sì che l'impresa venga percepita come un elemento indispensabile allo sviluppo della comunità socio-politica in cui è inserita*". ▲
- 88 Così, possono essere ricondotte tra le spese di pubblicità anche le *partnership* previste per le "*cause related marketing (crm)*". La R.M. 137/2000 definisce le "crm" come una nuova tecnica pubblicitaria "*che consiste nel valorizzare un marchio o nel lanciare un prodotto destinando risorse predeterminate o percentuali di ricavi al restauro di un'opera d'arte o al finanziamento di una struttura pubblica o ancora nell'abbinare il proprio marchio a un'iniziativa di solidarietà sociale o a un progetto di interesse collettivo*". ▲
- 89 Nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1 co. 1 lett. b) della L. 342/2000. ▲
- 90 La *black list* è stata approvata con D.M. 23.1.2002 e successivamente modificata con D.M. 22.3.2002 e con D.M. 27.12.2002. ▲
- 91 Vedi anche Zizzo G. "Diritto di interpello e *ruling*", *Rivista di diritto tributario*, 3, 1992, p. 146. ▲
- 92 In tal senso si veda anche Assonime, circolare 18.12.2000 n. 65 (§ 3). ▲

- 93 Così Assonime, circolare 18.12.2000 n. 65 (§ 3). Si rimanda al precedente cap. I della Parte II, § 2.2. ▲
- 94 L'abrogazione della disposizione antiabuso del co. 7 è una conseguenza dell'estensione della disciplina "madre - figlia" alle partecipazioni in società residenti in Stati extra-UE operata dallo stesso art. 1 co. 1 lett. c) della L. 342/2000 (nuovo co. 2-ter dell'art. 96-bis del TUIR). ▲
- 95 La relazione al D.Lgs. 136/1993 precisava che la *ratio* del comma in esame era quella di impedire che "*società residenti in Stati extracomunitari costituiscano società di comodo nella Comunità allo scopo di beneficiare del regime di esonero della ritenuta prevista dalla direttiva, con il risultato di ridurre l'onere fiscale complessivo sugli utili (ad esempio in virtù delle più favorevoli disposizioni convenzionali esistenti con lo Stato in cui è allocata la società di comodo)*". ▲
- 96 Così Assonime, circolare 20.4.94 n. 63. ▲
- 97 Per l'assunzione delle prove da parte dell'Amministrazione finanziaria, la disposizione prevedeva, infine, l'applicazione delle procedure di cui agli artt. 11 co. 12 e 13 della L. 413/1991, ossia quelle previste nel caso di operazioni tra società residenti e società controllate, controllanti o "sorelle" domiciliate in Paesi (extra-UE) a regime fiscale privilegiato. Tali procedure prevedevano la notifica di un apposito avviso prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, usufruendo comunque il soggetto interessato del diritto di preventiva richiesta del parere dell'Amministrazione finanziaria. ▲
- 98 La lett. b) dell'art. 3 co. 3 dispone, inoltre, che la variazione "*in aumento*" non ha effetto fino a concorrenza dei conferimenti in denaro provenienti dai soggetti diversi da quelli domiciliati nei Paesi della c.d. "*white list*". ▲
- 99 Tali conferimenti non "sterilizzano" la base DIT. ▲
- 100 Occorre precisare che, benché la lettera della norma induca a ritenere il contrario, detti conferimenti non vanno a diminuire la variazione in aumento che residua dopo l'applicazione dell'art. 3 co. 2 del D.Lgs. 466/1997 (conferimenti verso controllate), ma opera "*a monte*", riducendo direttamente i conferimenti in denaro rilevanti ai fini della determinazione della base DIT (C.M. 6.3.98 n. 76/E, § 4.1.1.1). ▲
- 101 O del suo legale rappresentante. ▲
- 102 Così la C.M. 135/1998 (§ 3). ▲
- 103 Ai sensi del co. 7 dell'art. 1 del D.M. 195/1997, la Direzione Regionale delle Entrate trasmette alla Direzione Centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate la richiesta di parere entro 15 giorni dalla sua ricezione. La C.M. 135/1998 (§ 3) osserva che le Direzioni Regionali, al fine di consentire una più completa valutazione della problematica da parte degli uffici centrali, provvederanno ad unire alla documentazione presentata dal contribuente le proprie considerazioni sul merito della questione prospettata; "*per fattispecie di particolare complessità o in caso di integrazioni istruttorie il termine per la trasmissione della richiesta di parere alla Direzione Generale del Dipartimento può essere aumentato fino ad un massimo di complessivi 30 giorni. In tal caso la Direzione Regionale ne darà notizia al contribuente interessato*". ▲
- 104 In caso di istanza dichiarata inammissibile per mancanza degli elementi necessari alla valutazione delle operazioni prospettate, l'istanza potrà essere ripresentata (parere 22.7.98 n. 18). ▲
- 105 Art. 1 co. 4 e 7 del D.M. 195/1997. ▲
- 106 Per approfondimenti in merito alla natura ed alle funzioni del Comitato Consultivo, si rimanda, tra gli altri, a Consolo C. "I "pareri" del Comitato per

l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia", *Diritto e Pratica Tributaria*, 1993, I, p. 951 e ss.; Di Pietro A. "I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria", in *Trattato di diritto tributario*, I, Tomo II, CEDAM, Padova, 1994. ▲

- ¹⁰⁷ Per l'organizzazione interna, il funzionamento e le dotazioni finanziarie del Comitato Consultivo si rimanda al D.M. 194/1997. ▲
- ¹⁰⁸ La C.M. 135/1998 (§ 4) precisa che la Direzione Regionale delle Entrate provvederà ad inoltrare la richiesta al Ministero dell'economia e delle finanze - Segretariato generale - Ufficio per l'informazione del Contribuente - Segreteria del Comitato Consultivo, mediante il servizio di posta prioritaria (così la C.M. 99/2000, § 3). Nella lettera di trasmissione saranno evidenziate: (1) eventuali cause di inammissibilità della richiesta previste dall'art. 5 co. 2 del D.M. 194/1997; (2) eventuali attività di accertamento già effettuate o in corso riguardanti la fattispecie oggetto dell'interpello; (3) gli estremi di protocollo relativi alla trasmissione della preventiva richiesta di parere rivolta dal contribuente alla Direzione Centrale. ▲
- ¹⁰⁹ Si veda in tal senso l'art. 5 co. 2 del D.M. 194/1997. ▲
- ¹¹⁰ Cfr. art. 5 co. 11 del D.M. 194/1997. ▲
- ¹¹¹ Si precisa che, a norma dell'art. 5 co. 13 del D.M. 194/1997, le richieste istruttorie formulate al contribuente dal Comitato Consultivo "*interrompono il termine per la formazione del silenzio-assenso*"; inoltre, le richieste istruttorie rivolte a soggetti diversi dal contribuente interrompono lo stesso termine "*per un periodo non superiore a trenta giorni e di esse, con l'indicazione del termine dal quale decorre la sospensione, è data comunicazione al contribuente interpellante*". ▲
- ¹¹² Così l'art. 6 del D.M. 194/1997. ▲
- ¹¹³ In tema di effetti penali connessi all'interpello speciale si rinvia a Capolupo S. "Interpello e responsabilità penali", *Il fisco*, 22, 2000, p. 7094; Cartoni B. "La scriminante del *ruling*", *Il fisco*, 42, 2000, p. 12537; Chieppa G.P. "Il rilievo penale del parere del Comitato antielusivo", *Il fisco*, 30, 2000, p. 9660; Izzo G. "Esclusione del dolo per effetto di interpello e pareri dell'Amministrazione finanziaria", *Il fisco*, 24, 2000, p. 8003; La Commara U. "L'adeguamento al parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive quale causa di non punibilità alla luce della nuova disciplina dei reati tributari", *Il fisco*, 7, 2000, p. 1947; Nannucci U., D'Avirro A. "La riforma del diritto penale tributario (D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74)", CEDAM, Padova, 2000, p. 127 e ss.; Napoleoni V. "I fondamenti del nuovo diritto penale tributario", IPSOA, Milano, 2000, p. 234 e ss.; Traversi A., Gennai S. "I nuovi delitti tributari", Giuffrè, Milano, 2000, p. 144 e ss.. ▲
- ¹¹⁴ Pubblicata sulla G.U. 28.6.99 n. 149. L'art. 9 co. 2 lett. f) di tale legge così dispone: "*prevedere la non punibilità di chi si sia uniformato al parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, istituito ai sensi dell'articolo 21 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413*". ▲
- ¹¹⁵ È la stessa relazione governativa al decreto di riforma del sistema penale tributario a precisare che "*si è ritenuto, in accoglimento della richiesta formulata dalle Commissioni parlamentari, di dover estendere la previsione di non punibilità anche all'ipotesi in cui il contribuente si adegui al parere preventivo espresso dall'Amministrazione finanziaria, evitando così di adire il comitato, non essendovi ragione per un trattamento diversificato della fattispecie*". ▲
- ¹¹⁶ Nella relazione, in particolare, si afferma che la previsione "*si connette ai principi affermati dalla Corte Costituzionale con la nota sentenza 24 marzo 1988, n. 364 e risponde alla medesima logica di fondo delle speciali disposizioni in tema di non punibilità delle valutazioni...; si tratta, cioè, di un criterio legale di esclusione del dolo di evasione richiesto per la configurabilità delle diverse ipotesi criminose*". La C.M. 4.8.2000 n. 154/E, peraltro, definisce l'ipotesi in

esame, in primo luogo, come "scriminante", ma, successivamente afferma come sia di tutta evidenza che "*anche nelle ipotesi considerate nell'articolo in commento non può ritenersi sussistente l'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione richiesto per la configurabilità delle nuove fattispecie delittuose*". ▲

117 In tal senso Caraccioli I. "Interpello "ordinario" ed interpello "speciale". Diversi effetti penali e necessità di coordinamento", *Il fisco*, 41, 2000, p. 12375. ▲

118 Mantovani F. "Diritto penale", CEDAM, Padova, 1992, p. 250. ▲

119 Pare opportuno ricordare che, secondo la richiamata dottrina, le scriminanti devono essere tenute distinte dalle "scusanti" e dalle "esimenti". Mentre nel primo caso il reato risulta escluso già sotto il profilo oggettivo (in quanto la scriminante è da ricostruire come elemento negativo del fatto), le scusanti escludono la colpevolezza dell'agente (es. errore) e le esimenti escludono la mera punibilità dello stesso (es. immunità). La dottrina che ricostruisce l'art. 16 del D.Lgs. 74/2000 come "scriminante" sembra, invece, utilizzare tale termine come sinonimo di "esimente". ▲

120 Per la ricostruzione dell'*iter* argomentativo ci si limita ad un mero rinvio a Cartoni B. cit., p. 12537 e ss.. ▲

121 Così Izzo G. cit., p. 8004; si veda anche Cartoni B. cit., p. 12540. ▲

122 Izzo G. cit., p. 8004. ▲

123 "*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration*", Chapter IV, Section F. Si precisa che la materia degli "APAs" è, attualmente, esaminata nell'"*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*", October 1999, p. 191. ▲

124 Si pensi alle operazioni di "*lease-back*". ▲

125 La sua efficacia, inizialmente limitata ad un quinquennio (fino al 31.12.99), è stata prorogata per altri cinque anni. ▲

126 Si ricorda che la disciplina degli interessi e delle *royalties* sarà modificata per effetto del recepimento della direttiva 3.6.2003 n. 49/CE, da attuarsi entro l'1.1.2004, che riserverà allo Stato di residenza del percettore la tassazione esclusiva di tali proventi. L'adozione della direttiva potrebbe limitare il campo di applicazione del nuovo istituto, ma non ne svuoterà il significato, dal momento che questa si applicherà esclusivamente fra società consociate e lascerà impregiudicato il diritto dello Stato della fonte ad assoggettare a ritenuta gli interessi e le *royalties* derivanti da transazioni al di fuori del gruppo. ▲

127 Cfr. art. 31 del D.P.R. 600/73. ▲

128 Così il co. 4 dell'art. 8 del D.L. 269/2003. ▲

129 Si precisa che per le modalità di presentazione occorre far riferimento dall'interpello ordinario di cui all'art. 11 della L. 212/2000 ampiamente illustrato nel primo capitolo del presente lavoro. ▲

130 Ai sensi dell'art. 2359 co. 1 nn. 1) e 2) sono considerate società controllate le società in cui un'altra società dispone della maggioranza di voti esercitabili nell'assemblea ordinaria e la società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria. ▲

131 Sul punto si veda la Relazione governativa di accompagnamento allo schema di D.Lgs. introduttivo dell'Ires, p. 35. ▲

132

Per i soggetti residenti la certificazione è effettuata da parte dei soggetti iscritti all'Albo Consob di cui al D.Lgs. n. 58/1998; per le controllate non residenti anche da altri soggetti a condizione che il revisore del soggetto controllante

utilizzi gli esiti della revisione contabile dagli stessi soggetti effettuata ai fini del giudizio sul bilancio annuale consolidato (art. 134, co. 2 lett. c). ▲

- 133 Il termine ulteriore si spiega con riguardo alle semplificazioni fisiologiche previste dall'art. 134 del nuovo TUIR. ▲
- 134 La successiva circolare dell'Agenzia delle Entrate 31.5.2001 n. 50 (§ 1.1) ha chiarito che - a seguito dell'introduzione nel nostro ordinamento dell'interpello del contribuente di cui all'art. 11 della L. 212/2000 - la consulenza giuridica non riconducibile nei presupposti del richiamato interpello "ordinario" 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, continua ad esplicarsi secondo le modalità illustrate nella C.M. 99/2000. ▲
- 135 È, pertanto, previsto un unico livello di intervento. ▲
- 136 La competenza della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso rileva indipendentemente dall'ammontare dei ricavi conseguiti nel precedente periodo d'imposta dal soggetto non residente (così la circ. Agenzia Entrate n. 9/2003). ▲
- 137 La circolare 14.12.98 n. 7-993953 della D.R.E. Piemonte (§ 1) osserva che, *"la norma recata dal comma 8 (...) non è una disposizione antielusiva ma, al contrario, è una disposizione che mira alla disapplicazione, nel caso concreto, di una norma antielusiva; essa appartiene pertanto alla disciplina del diritto d'interpello"*; mentre nel caso della disposizione antielusiva di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 600/73 *"la norma consente la sterilizzazione, ai soli fini fiscali, degli effetti giuridici degli atti, fatti o negozi finalizzati esclusivamente ad eludere la norma tributaria ottenendo così vantaggi fiscali altrimenti indebiti, in assenza di norme antielusive ad hoc"*, nell'ipotesi della disapplicazione di norme antielusive, *"in presenza di norme antielusive ad hoc limitative di posizioni soggettive altrimenti riconosciute dall'ordinamento, la disposizione recata dal comma 8 consente la disapplicazione di siffatte e specifiche norme antielusive, ovviamente ove si riconosca che nessuna elusione, nel caso concreto prospettato, poteva verificarsi"*. ▲
- 138 La D.R.E. Liguria (con provvedimento del 25.2.99 n. 8848) aveva in precedenza osservato che, *"alla luce dell'inserimento dell'art. 37-bis all'interno del D.P.R. 600/73 e, anche, come si estrapola dal titolo del decreto legislativo 358/1997 (riordino delle imposte sui redditi ...), l'accoglimento della richiesta predetta è limitato esclusivamente al settore delle imposte dirette e non anche all'Iva"*. ▲
- 139 Cfr. la citata circolare della D.R.E. Piemonte 14.12.98 n. 7-993953 (§ 2) e la circolare della D.R.E. Lombardia 18.4.2000 n. 16/31576. ▲
- 140 Le circolari della D.R.E. Piemonte 14.12.98 n. 7-993953 (§ 2) e della D.R.E. Lombardia 18.4.2000 n. 16/31576 chiariscono che è funzionalmente competente all'accertamento l'ufficio delle Entrate, ovvero l'ufficio distrettuale delle imposte dirette, in caso di mancata attivazione dell'ufficio delle Entrate. ▲
- 141 Le richiamate circolari della D.R.E. Piemonte (§ 2) e della D.R.E. Lombardia (§ 2) precisano che l'eventuale variazione del domicilio indicato in sede di presentazione dell'istanza deve essere formalmente comunicata dal contribuente all'ufficio competente per l'accertamento. Tale ufficio provvederà poi a comunicare la variazione del domicilio eletto alla Direzione Regionale delle Entrate. ▲
- 142 La circolare della D.R.E. Piemonte 14.12.98 n. 7-993953 (§ 2) manifesta l'opportunità che venga indicato nell'istanza anche il codice fiscale o la partita IVA del contribuente. ▲
- 143 Si veda in tal senso la circolare della D.R.E. Piemonte 14.12.98 n. 7-993953 (§ 2); si allungano, pertanto, i tempi per l'ottenimento del parere. ▲
- 144
Come sopra accennato, in caso di mancata sottoscrizione e di successiva

regolarizzazione, il termine per la comunicazione al contribuente delle determinazioni del Direttore Regionale delle Entrate decorrerà dalla data della regolarizzazione mediante sottoscrizione (circolare della D.R.E. Piemonte 14.12.98 n. 7-993953). ▲

- 145 Tale termine attiene esclusivamente ai rapporti interni dell'Amministrazione finanziaria. ▲
- 146 Circa le implicazioni che l'efficacia del provvedimento può assumere in sede di tutela giurisdizionale, si rimanda al paragrafo successivo. ▲
- 147 Cfr. Caputi G. "Il diritto di interpello", Eti, Roma, 2001, p. 90 - 91. ▲
- 148 In generale, un atto amministrativo viene considerato definitivo quando su di esso non è più possibile che intervenga una pronuncia amministrativa o in quanto esso è stato emesso da una autorità di vertice o perché espressamente definito come tale dallo stesso legislatore. La definitività dell'atto viene in rilievo nell'ambito della tutela in via amministrativa in quanto, in sua presenza, è preclusa la possibilità di esperire ricorso gerarchico. Rimane ovviamente sempre aperta la possibilità di ritiro dell'atto da parte dell'Amministrazione in via di autotutela. ▲
- 149 Quanto ai limiti dell'ordinaria azione di accertamento tributario in caso di parere positivo da parte della D.R.E., si rimanda a Caputi G. "Il diritto di interpello", Eti, Roma, 2001, p. 90 e a Carbone M. "Tax ruling "negativo"", *Il fisco*, 41, 1998, p. 13245 e ss.. ▲
- 150 In merito alla natura del provvedimento della D.R.E., Lupi (cit.) ha osservato che si tratta di un "*atto che appare qualcosa di più di una mera determinazione del tributo, come quella effettuata nella generalità degli atti di accertamento*", mentre De Mita ("Attento Fisco, non è tutto elusione", *Il Sole - 24 Ore*, 5.8.98, p. 1) precisa che "*il rifiuto (è) equipollente a un atto di accertamento*". Si veda anche Caputi G. "Il diritto di interpello", Eti, Roma, 2001, p. 87 e ss.. ▲
- 151 L'interesse a ricorrere è una delle condizioni dell'azione, ossia uno di quelli elementi che devono sussistere prima e durante il procedimento giurisdizionale affinché questo possa concludersi con una pronuncia di merito favorevole al contribuente. ▲
- 152 La posizione del contribuente incisa dal provvedimento deve essere considerata, agli occhi della prevalente dottrina, di diritto soggettivo ▲
- 153 In proposito si veda Lupi, cit.. ▲
- 154 Caputi G. "Il diritto di interpello", Eti, Roma, 2001, p. 93 osserva che il contenuto dell'art. 7 co. 4 della L. 212/2000 (rubricato "*Chiarezza e motivazione degli atti*") sembra offrire argomenti ulteriori a sostegno della riconducibilità alla sede del giudice amministrativo degli strumenti di tutela che il privato intenda adire contro le determinazioni negative assunte ex art. 37-bis co. 8 del D.P.R. 600/73. ▲
- 155 Carbone (cit.) osserva che "*nella fattispecie in rassegna (...) il provvedimento che si pronuncia sulla elusione non rappresenta un atto che incide, in quel momento, sulla sfera patrimoniale del contribuente né è, in qualche modo, atto impositivo. Per tutto questo occorre, in buona sostanza, una concreta pretesa del Fisco ed è per tale motivo che non sono impugnabili le risoluzioni ministeriali (cui sono assimilabili le risposte in oggetto), ciò anche qualora le stesse contengano una tesi che danneggia il contribuente e che il medesimo intende contestare*". ▲