

CAPITOLO VII

LE MODALITA' PER SUPERARE LE INCERTEZZE sulle NORME ANTIELUSIVE

1 - Considerazioni preliminari.

Nell'ordinamento tributario italiano, di recente, è stata introdotta una serie di istituti giuridici volti a snellire il contenzioso (si pensi alla conciliazione giudiziale), a prevenire le liti tributarie (si pensi all'accertamento con adesione) e a chiarire le regole del rapporto tributario, come l'interpello (nelle sue varie modalità).

Attraverso l'**interpello** è consentito al contribuente di rivolgere all'Amministrazione finanziaria un parere sull'interpretazione di una norma giuridica: al fine di conoscere "a priori" la valutazione che l'Amministrazione finanziaria esprimerebbe, "a posteriori", su "un certo" comportamento del contribuente. Spetta, poi, a quest'ultimo decidere se conformarsi a quella valutazione o disattenderla: il parere, infatti, non è (di per sé) vincolante (per il contribuente) e nel caso in cui volesse prescindere si verificherà (solo) una inversione **dell'onere della prova** (per cui non incomberà più sulla Amministrazione la prova delle ragioni della maggiore pretesa erariale, ma spetterà al contribuente provare la correttezza – fiscale – del proprio operato).

L'interpello presenta caratteristiche **diverse** in base alla tipologia dei quesiti proposti, ai soggetti che lo formulano, alle modalità di presentazione e alle conseguenze che derivano – al contribuente – dalle risposte e/o dal silenzio dell'Organo di volta in volta investito del parere. Valga, in proposito, il seguente prospetto sintetico

A) INTERPELLO ANTIELUSIVO	casi concreti rientranti in 5 categorie	qualsiasi contribuente	indicazione dell'istante: necessaria	1) Direz. Centr. Norm/contenz. 2) Comitato Consult. applicaz. norme antielus.	60 gg (Dir. Cent.) + 60 gg. (Com.) + 60 gg. (diffida) con silenzio-assenso
B) INTERPELLO ORDINARIO	interpretazione di una norma tribut.	qualsiasi contribuente	indicazione dell'istante: necessaria	1) Direzione Regionale 2) Direz. Centr. Norm/contenz.	120 gg (con silenzio-assenso)
C) INTERPELLO PER NON RESIDENTI	interpretazione di una norma tribut. sugli investimenti	investitore non residente	indicazione dell'istante: non necessaria	Direz. Centr. Norm/contenz.	90 gg (senza silenzio-assenso)
D) INTERPELLO DISAPPLICATIVO	disapplicazione di una "norma antielusiva generale"	qualsiasi contribuente	indicazione dell'istante: necessaria	Direttore Regionale attrav. Ufficio locale	90 gg (senza silenzio-assenso)
E) INTERPELLO C.F.C. (Controlled Foreign Companies)	disapplicazione norme sulle C.F.C.	Società residenti	indicazione dell'istante: necessaria	Direz. Centr. Norm/contenz. attrav. Direzione Regionale	120 gg (o 180 gg) con silenzio-assenso

Di queste tipologie di interpello, sono "connesse" con l'elusione:

- * quello cd. "antielusivo" disciplinato dall'art. 21 co. 2 della L. 413/1991 (e ss.mm. : art. 7, co. 4 del D.Lgs. 358/1997);
- * quello "disapplicativo", la disciplina è contenuta nel co. 8 dell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973 (che reca la disposizione antielusiva "generale e fattispecie predeterminate").

2 - L'interpello "antielusivo".

Questo tipo di interpello consente al contribuente di conoscere preventivamente il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito ad alcune specifiche operazioni che lo stesso intende porre in essere. La richiesta deve essere formulata, a pena di inammissibilità, prima di porre in essere una determinata operazione o di tenere un certo comportamento e, comunque, prima dell'avvio dell'attività di verifica e/o accertamento nei suoi confronti.

La richiesta di parere può riguardare solo l'applicazione, ai casi concreti indicati dal contribuente, delle disposizioni richiamate:

- a) dall'**art. 21, co. 2** della L. 413/1991;
- b) dall'**art. 11, co. 13** della predetta L. 413/1991;
- c) dalla normativa sulla **D.I.T. (Dual Income Tax)** di cui al D.Lgs. 466/1997;
- d) dalla normativa sui trasferimenti a titolo di **donazione** o altra liberalità di cui all'art. 13 della L. 383/2001.

a) **L'art. 21, co. 2**, identifica le prime tre fattispecie:

a.1) le operazioni previste dalla normativa antielusiva; e cioè (trascurando quanto disponeva, per le operazioni compiute prima dell' 8 novembre 1997, l'ormai obsoleto **art. 10 della L. 408/1990**) per le seguenti **operazioni considerate potenzialmente elusive dall'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973** (quindi per il solo comparto delle imposte sui redditi):

- fusioni e scissioni, liquidazioni volontarie, distribuzione ai soci di somme - prelevate dal patrimonio netto - diverse da quelle formate da utili;
- conferimenti (anche di semplici beni) in Società; negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende o di complessi aziendali (quindi cessioni, conferimenti, permutate, ma anche donazioni da un lato; affitti e usufrutti di aziende, dall'altro);
- cessioni di crediti e di eccedenze di imposta;
- operazioni di ristrutturazione aziendale transfrontaliere di cui al D.Lgs. 544/1992 (cioè intracomunitarie);
- operazioni finanziarie e valutazioni, da chiunque effettuate (cioè sia da Società e imprese commerciali, sia da "privati");

a.2) l'ipotesi di interposizione (fittizia) di persona di cui l'**art. 37, co. 3°, del D.P.R. 600/1973**;

a.3) la qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle **di pubblicità, di propaganda o di rappresentanza**, ai fini dell'applicazione dell'art. 74, co. 2, del T.U.II.RR., che, come è noto, prevede limitazioni - diversificate, nel tempo e nell'entità - della deducibilità dei costi, nella determinazione del reddito imponibile di impresa (esistono,

sul punto, tuttora contrasti interpretativi non solo in ambito dottrinale, ma anche fra il Secit, l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza, di merito e di diritto).

- b) L'**art. 11, co. 13**, della stessa L. 413/1991, individua la quarta fattispecie, che ha per oggetto la valutazione della economicità delle **spese sostenute** da Società italiane **in relazione ad operazioni poste in essere in Paesi considerati “paradisi fiscali”**, a norma del combinato disposto dei co. 2-*bis* e 7-*ter* dell'art. 76 T.U.II.RR. (che, pure, limita o esclude la rilevanza fiscale di determinati costi nella determinazione del reddito d'impresa).
- c) Il **D.Lgs. 466/1997**, che disciplina la *Dual Income Tax* (D.I.T.) stabilisce che le operazioni che consentono di godere dell'agevolazione D.I.T. sono da considerare, in via generale, “potenzialmente elusive” (art. 6, co. 2); prevede due specifiche situazioni (art. 3, co. 2 e 3) che sono particolarmente insidiose.
- d) Con la L. 18 ottobre 2001, n. 383 (Primi interventi per il rilancio dell'economia) è stata soppressa l'imposta sulle successioni e donazioni; in quel contesto, l'art. 16 stabilisce che ai **trasferimenti a titolo di donazione o altra liberalità** si applicano le disposizioni antielusive di cui al co. 7 della L. 21 novembre 2000; tale comma, a sua volta, si riporta (per gli atti e/o fatti posteriori al 1° luglio 2000) alle disposizioni antielusive di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973 (travalicando, con ciò, l'ambito suo proprio, ovvero quello delle imposte sui redditi).

[Una ulteriore fattispecie “potenzialmente elusiva” è stata identificata – e sarà, molto probabilmente, introdotta nell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973 per i soggetti IReS – Imposta sul Reddito delle Società (destinata a sostituire l'Irpeg) – in relazione alla (nuova) disciplina dei “**patrimoni destinati ad uno specifico affare**” ai sensi dell'art. 2447-*bis*, 1° co., lett. a) del codice civile].

Quanto alle **modalità** per utilizzare l'interpello “antielusivo” valgono le seguenti indicazioni.

L'istanza, in carta semplice, dovrà essere rivolta all'**Agenzia delle Entrate – Direzione centrale “Normativa e Contenzioso”**, ma dovrà essere indirizzata alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente.

La richiesta dovrà contenere, a pena di inammissibilità:

- a) **dati identificativi** del contribuente o del suo legale rappresentante e delle altre parti interessate;
- b) l'indicazione dell'**eventuale domiciliatario** presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni (ad es. il professionista che ha formulato la richiesta e “istruito la pratica”);
- c) la **sottoscrizione** del contribuente o del suo legale rappresentante che, in ipotesi, può essere, ancora una volta, il professionista (a ciò incaricato con procura, che è opportuno risulti dall'atto);
- d) la **descrizione dettagliata del caso concreto**, sul quale il contribuente richiama l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, in considerazione del fatto che il regime fiscale si presenta incerto o quanto meno discutibile;

e) la **soluzione** prospettata dal contribuente stesso (direttamente o tramite il professionista che lo assiste) al caso in esame, dato che il richiedente è obbligato a indicare quella che ritiene essere la “giusta soluzione” del problema;

f) **copia della documentazione**, con **relativo elenco**, necessaria per individuare e qualificare la fattispecie e, quindi, facilitare la manifestazione del parere (che, in quanto “atto amministrativo”, dovrà essere motivato).

La richiesta, con gli allegati, sarà consegnata direttamente (e protocollata) o spedita per posta **in plico raccomandato**, con avviso di ricevimento, alla **Direzione Regionale della Agenzia delle Entrate**, competente per territorio, avuto riguardo al domicilio fiscale dell’istante.

La Direzione Regionale trasmetterà **entro 15 giorni** l’istanza alla **Direzione Centrale “Normativa e Contenzioso” dell’Agenzia delle Entrate** (termine, peraltro, ordinatorio).

Nel caso in cui la procedura dovesse continuare innanzi al **Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive**, la forma e le modalità di presentazione di tale **ulteriore** richiesta sono identiche a quelle sopra indicate, ma dovrà essere allegata anche

g) la **documentazione comprovante che la fattispecie prospettata rientra fra quelle per cui è esercitabile il diritto di interpello**;

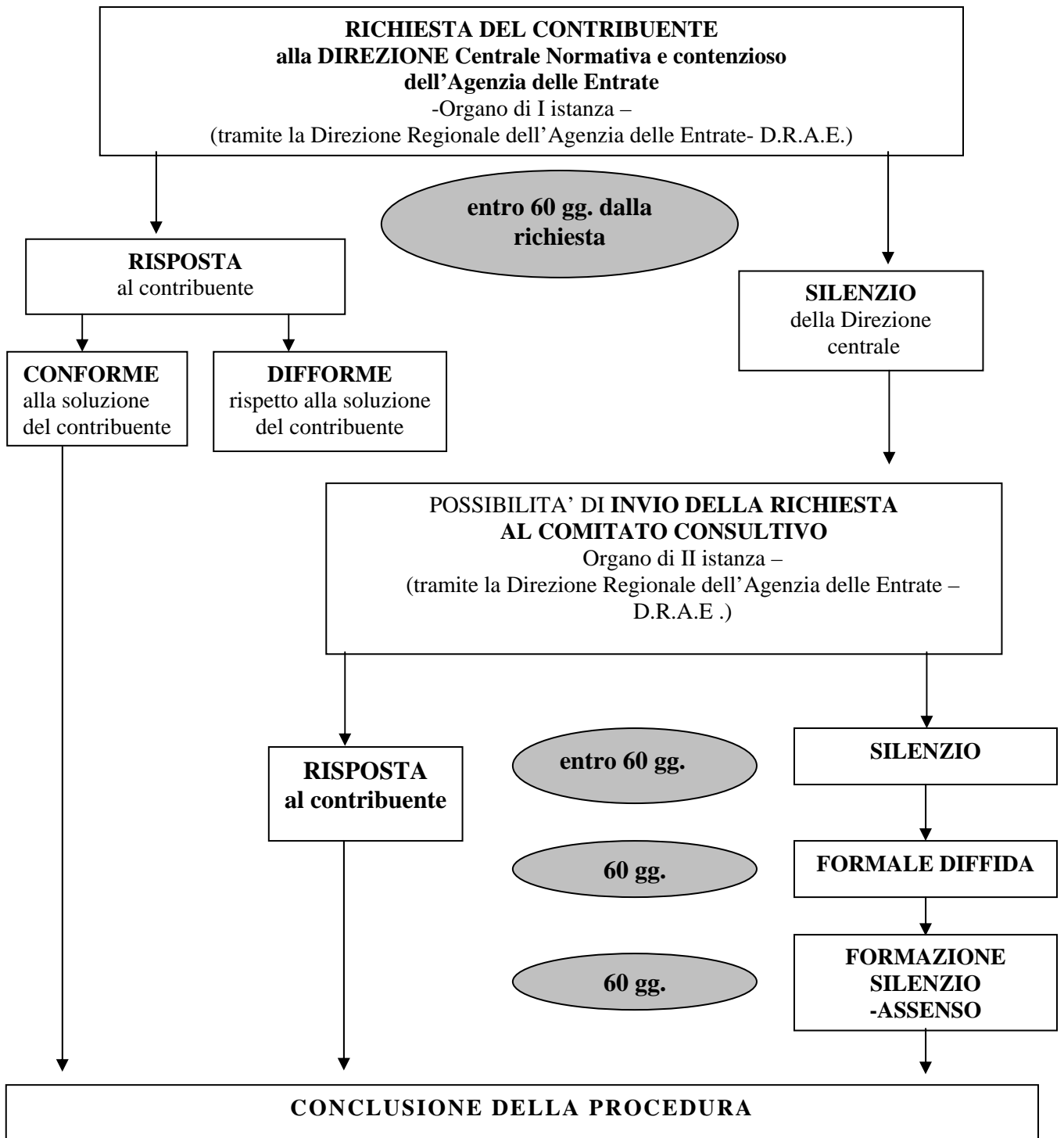
h) la **copia della precedente richiesta di parere alla Direzione Centrale “Normativa e Contenzioso”** e, alternativamente, la attestazione di **mancata risposta** oppure copia della **risposta** (da questa formulata) **che non ha soddisfatto il contribuente**.

L’interpello antielusivo è “gestito”:

* in **I istanza**, dalla **Direzione Centrale “Normativa e Contenzioso” dell’Agenzia delle Entrate**,

* in **II istanza**, dal **Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive**.

In particolare, se la Direzione Centrale “Normativa e Contenzioso” dell’Agenzia delle Entrate (che riceve il quesito dalla Direzione Regionale dell’Agenzia delle Entrate), trascorsi sessanta giorni dal ricevimento, fornisce una soluzione interpretativa **che coincide** con quella del contribuente, il procedimento **si esaurirà** ai sensi dell’art. 1, co. 6, del Decreto n. 195/1997; se, invece, la Direzione **non dà risposta** o questa **non è conforme** con l’interpretazione prospettata dal contribuente, questi, dopo una formale diffida, potrà **attivare** il diritto di interpello nei confronti del Comitato consultivo, nel qual caso la richiesta dovrà essere rivolta al Ministero dell’Economia e delle Finanze – Segretariato Generale – Segreteria del Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive presso l’Ufficio per l’Informazione del contribuente, il tutto secondo lo “schema” a pagina seguente:



Schema di istanza di interpello ex art. 21 della l. 413/1991 alla Direzione Centrale dell’Agenzia delle Entrate (organo di I istanza)

Spett.le **Agenzia delle Entrate**
Direzione Centrale Normativa e Contenzioso - Roma

⇒ a mezzo della **Direzione Regionale Provinciale della Agenzia delle Entrate del/della(Regione/Provincia di Trento/Bolzano)** - Capoluogo di Regione

Raccomandata R/R

Oggetto: Istanza di interpello ex art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413

(1°) IL CONTRIBUENTE

Il sottoscritto....., nato il, a....., e residente in, via n... , legale rappresentante della società (o titolare della ditta individuale), con sede legale in, via n. codice fiscale n..... partita Iva n. con domicilio fiscale presso

richiede

a codesta rispettabile Direzione Centrale della Agenzia delle Entrate di esaminare la fattispecie sotto indicata ai fini della valutazione del comportamento che lo scrivente intende adottare.

(2°) IL FATTO

(descrizione delle fattispecie su cui si chiede il parere)

.....

(3°) IL DIRITTO E LE FONTI DI INTERPRETAZIONE

- a) (la legge);
- b) (la giurisprudenza);
- c)..... (la prassi amministrativa);
- d)..... (la dottrina).

(4°) LA SOLUZIONE

Per quanto sopra, è convincimento dello scrivente che quella di seguito indicata sia la corretta soluzione.

.....

(5°) Allegati: *(elenco del materiale fornito all’Amministrazione)*

.....

Addì,

(6°) Firma del contribuente
(o del suo legale rappresentante)

.....

NB. Può essere indicato che, ai fini della presente procedura, il contribuente si “domicilia” presso lo Studio del professionista che ha redatto il quesito, sito in con invito ad indirizzare costi eventuali richieste di chiarimento o documentazione.

Schema di istanza di interpello ex art. 21 della L. 413/1991 al Comitato antielusivo (organo di II istanza)

**Spett.le Ministero dell'Economia e delle Finanze
Segretariato Generale
Segreteria del Comitato consultivo per l'applicazione
delle norme antielusive
presso l'Ufficio per l'informazione del contribuente**

a mezzo della Direzione Regionale/Provinciale
dell'Agenzia delle Entrate di

Raccomandata R/R

Oggetto: Istanza di interpello ex art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413

(1°) IL CONTRIBUENTE

Il sottoscritto....., nato il, a....., e residente in, via n..., legale rappresentante della società (o titolare della ditta individuale), con sede legale in, via n. codice fiscale n..... partita IVA n. con domicilio fiscale presso

(2°) premesso

- che con lettera del inviata alla Direzione Regionale delle Agenzia delle Entrate di per il successivo inoltro alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso della stessa Agenzia delle Entrate..... chiedeva il parere in relazione a

- che la predetta Direzione Centrale non ha dato risposta né direttamente né indirettamente nel termine di 60 gg.;
oppure

- che l'istante non intende uniformarsi al parere delle Direzione Centrale della Agenzia delle Entrate per i seguenti motivi:

(3°) CHIEDE

a Codesto Spettabile Comitato consuntivo di pronunciarsi sulla sussistenza, o meno della ipotizzata elusione in relazione alla fattispecie i cui elementi di FATTO (e di DIRITTO) sono già stati segnalati alla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate.

(4°)
Chiede, pertanto, di riesaminare il contesto alla luce della soluzione che il sottoscritto aveva proposto.

(5°) Allegati: (elenco del materiale fornito all'Amministrazione già nel fascicolo) + (nuovo materiale)

- * documentazione comprovante che la fattispecie prospettata rientra fra quelle per cui è esercitabile il diritto di "interpello";
- * copia dell'istanza alla Dir. Centr. Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate;
- * copia della risposta considerata inadeguata o inaccettabile o attestazione di non aver ricevuto alcuna risposta.

Addì,

(6°) Firma del contribuente
(o del suo legale rappresentante)

.....

NB. Può essere indicato che, ai fini della presente procedura, il contribuente si "domicilia" presso lo Studio del professionista che ha redatto il quesito, sito in con invito ad indirizzare costì eventuali richieste di chiarimento o documentazione.

3 - I pareri del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive.

a. L'art. 21, co. 3 della L. 413/1991 dispone che “(...) *Nell'eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere del comitato*”. Ne deriva che, anche in presenza di un parere positivo espresso dal Comitato o del silenzio assenso (maturato a seguito della mancata risposta del Comitato entro 60 giorni dalla richiesta e dopo ulteriori 60 giorni dalla formale diffida ad adempiere, da parte dell'istante), il contribuente – in teoria – **non** è del tutto “garantito”, soprattutto se si instaura un contenzioso tributario; tuttavia il fatto che l'onere della prova sia posto a carico della parte che **non si è uniformata** al parere, assume rilievo (spesso) decisivo ai fini dell'esito del contenzioso (si ricorda che ben altre e più pregnanti sono le conseguenze della risposta della Direzione Regionale Agenzia delle Entrate in esito ad un “interpello ordinario” ex art. 11 della L. 212/2000 ... tant'è che si renderebbe assai opportuna una regolamentazione comune delle varie tipologie di interpello).

In particolare:

- * se il contribuente si è **attenuto** al parere del Comitato (anche a seguito di silenzio assenso) e tuttavia l'Ufficio emette avviso di accertamento o di rettifica, spetterà a quest'ultimo dimostrare non solo la sua pretesa (come avviene in base ai principi sull'onere della prova), ma anche le ragioni per cui, nonostante quell'autorevole parere, ritiene di insistere nella propria pretesa;
- * se il contribuente ha **disatteso** il parere, sarà più ardua la sua difesa, perché incomberà su di lui l'onere di dimostrare la correttezza del proprio comportamento; e, laddove non riesca in questo intento, sarà sottoposto a tutte le relative conseguenze (impositive e sanzionatorie).

Quanto alle **sanzioni amministrative**, se il contribuente si è adeguato al parere del Comitato (sia esso espresso che tacito, sotto forma di silenzio assenso), si realizza una delle cause di non punibilità previste dall'art. 6 del D.Lgs. 472/1997, anche nei casi (che ritengo assai infrequenti) in cui venisse emesso l'atto di imposizione.

Quanto alle **sanzioni penali**, l'interpello assume rilievo ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto), dato che è prevista la non punibilità dei soggetti che, avvalendosi della procedura di interpello di cui all'art. 21 della L. 413/1991, si siano uniformati al parere della Direzione Centrale “Normativa e Contenzioso” o del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive; non vale, però, il contrario, dato che nel caso di mancata adesione al parere del Comitato non scatta – se non in presenza di situazioni particolari – una ipotesi di reato (come si è già rilevato in precedenza).

b. L'art. 6 del D.M. 13 giugno 1997 n. 194 precisa che il parere reso dal Comitato è inefficace nel caso di incompletezza o di **difetto di corrispondenza** alla situazione reale, di elementi e circostanze indicati dal contribuente e rilevanti ai fini della pronuncia: ed è logico che sia così, dato che il parere viene rilasciato sulla base di una certa rappresentazione dei fatti e con la riserva che si tratti

della situazione “vera” (non può, infatti, escludersi che, nel predisporre l’istanza, vengano omesse talune circostanze o venga addirittura rappresentata una situazione diversa da quella reale).

La previsione dell’art. 6 si riferisce al (solo) parere reso dal Comitato, ma si deve ritenere che la stessa conclusione valga anche per il parere (di 1° istanza) reso dall’Amministrazione: qualora dovessero emergere delle divergenze, è chiaro che le conclusioni dell’Organo interessato – sia esso la Direzione Centrale ~~e~~ o il Comitato – vengono meno, essendo carente quel principio di buona fede che è alla base dell’istituto dell’interpello. Anzi, ci si interroga se in tal situazione, oltre alle conseguenze “tributarie” previste per le operazioni qualificate come elusive, vi siano altri profili di responsabilità (in specie penali) a carico dell’istante, dato che i componenti del Comitato rivestono la qualifica di pubblici ufficiali ai sensi dell’art. 357 c.p. (in quanto si tratta di soggetti che “esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa”): una “falsa” rappresentazione della realtà potrebbe configurare il reato di falsità ideologica commessa da un privato in un atto pubblico ex art. 483 c.p. (“*chiunque attesta falsamente al pubblico ufficiale, in un atto pubblico, fatti dei quali l’atto è destinato a provare la verità, è punito con ...*”); in realtà, a me pare che – a ben vedere – il “problema non sussiste”, dato che l’eventuale risposta favorevole ottenuta dall’istante sulla base di una esposizione dei fatti “falsa” o “non vera” o, comunque, diversa da quella reale, il parere del Comitato (o della Dir. Centrale A.E.) non sortirebbe alcun effetto; per cui mancherebbe quell’ingiusto “profitto” (costituito dal parere favorevole) che – secondo taluni – starebbe alla base dell’ipotesi delittuosa sopra indicata.

c. L’attività del **Comitato consultivo** per l’applicazione delle norme antielusive costituisce un importante momento di incontro e confronto tra cittadino e Amministrazione finanziaria, anche (e soprattutto) perché il parere del Comitato va chiesto **prima** della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che possa dare luogo alla applicazione delle “disposizioni antielusive”, per cui si persegue, da un lato, la “certezza del diritto”, e dall’altro, il “legittimo affidamento” e la “buona fede” che deve improntare il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, parte della dottrina ha osservato che tale Organo consultivo ha dimostrato, in più di qualche circostanza, poca dimestichezza con i problemi connessi con l’elusione tributaria, dato che talora ha confuso un vantaggio fiscale del tutto lecito (e voluto dal Legislatore) con un comportamento elusivo; altre volte ha dato importanza decisiva alle “valide ragioni economiche” omettendo di tener conto che l’elusione si manifesta in presenza di diversi – e concomitanti – presupposti (e non di uno solo); altre volte, ancora, non ha tenuto separata la lecita pianificazione fiscale dalla vera e propria elusione tributaria ... In realtà, dall’esame delle risposte, si deduce che il Comitato concentra la propria attenzione prevalentemente (o, addirittura, unicamente) sul c.d. “*business purpose*” omettendo la preliminare (e pregiudiziale) verifica

* se l’operazione consenta effettivamente un vantaggio tributario (presupposto e finalità della norma);

* se tale vantaggio sia conseguito aggirando i divieti e gli obblighi posti dall'ordinamento tributario (perché l'elusione viene realizzata solo con un "aggiramento" delle disposizioni).

In effetti, non è facile – in talune occasioni – esprimere un "giudizio sicuro" per distinguere il fenomeno della "elusione tributaria" da quello del "legittimo risparmio d'imposta", in un contesto che l'istante descrive (necessariamente) solo in termini sintetici ... ma è altrettanto vero che le "valide ragioni economiche" hanno innescato – in talune circostanze – strani teoremi o conclusioni inattese, creando una grave situazione di "incertezza del diritto" e inducendo molti contribuenti ad evitare l'interpello "antielusivo" perché ritenuto più "pericoloso" che vantaggioso.

A tal proposito può essere interessante confrontare i risultati cui è giunto il Comitato chiamato ad esprimersi su alcune fattispecie "simili". Così, ad es., sulla "validità delle ragioni economiche" di una operazione di cessione di credito (nell'ambito di un gruppo di società), con parere n. 20 del 1998 ritiene che non assuma alcun rilievo l'analisi del vantaggio che "soggetti terzi" (creditori o soci) trarrebbero dall'effettuazione di tale operazione; e, analogamente, nel parere n. 4 del 2000, sostiene che la valutazione del "*business purpose*" debba essere condotta con riferimento ai soli soggetti che pongono in essere l'operazione sottoposta alla sua attenzione (nel caso allora in esame, non doveva essere considerato il beneficio riferibile ai soci, ma solo quello che deriva alla società che intende scindersi e alla società beneficiaria); ma le conclusioni sono state opposte nel parere n. 4 del 2001, quando ha ritenuto che costituissero valide ragioni economiche - legittimanti una ristrutturazione societaria (da realizzarsi mediante una scissione) - sia la volontà dei soci di abbandonare l'attività produttiva a causa dell'avanzata età del socio che deteneva il controllo, sia la non disponibilità degli altri soci ad incrementare il capitale di rischio per ricapitalizzare la società.

Il Comitato consultivo è approdato a risultati diversi anche in tema di deducibilità dei costi relativi a operazioni effettuate con soggetti domiciliati nei "paradisi fiscali": il parere n. 19 del 2002 si pone in palese difformità rispetto al precedente parere n. 10 del 1998 (si veda l'appendice): a nulla rilevando che in quest'ultimo le spese fossero per provvigioni ed indennità relative a un rapporto di agenzia, mentre in quello del 2002 per i servizi di supporto finanziario, marketing e consulenza. E, ancora: nel parere n. 10 del 1998, il Comitato ha riconosciuto, in capo alla società domiciliata nel Paese a fiscalità privilegiata, l'esistenza di una "valenza produttiva", costituita da concrete esigenze di commercializzazione di prodotti in una specifica area geografica (Cina), pur adottando una serie di misure prudenziali che si sono concretizzate nella richiesta di una documentazione "mirata" e specifica e riconoscendo la deducibilità dei costi solo nei limiti del "valore normale" (di cui all'art. 9 del T.U.II.RR.); al contrario, nel parere n. 19 del 2002, ha disconosciuto la deducibilità dei costi senza eccezioni né ulteriori indagini; rilevando, da un lato, che i dati forniti dall'interpellante non erano sufficienti; dall'altro che, trattandosi di componenti reddituali negativi determinati dall'acquisizione di beni e servizi immateriali (di difficile stima), le operazioni intercorse dovevano ritenersi "sospette" e la loro entità non adeguatamente dimostrata.

Quanto alla scissione societaria, operazione su cui il Comitato è stato chiamato ad esprimersi in varie occasioni, nel parere n. 29 del 1999 ha ritenuto elusiva la scissione non proporzionale di una S.a.s., proprietaria di un immobile, con attribuzione ad ognuno dei soci accomandanti delle quote di eguale valore delle costituende società beneficiarie; e nello stesso senso si è espresso nel parere n. 14 del 2000, ove il Comitato ha considerato elusiva una scissione, in quanto strumento indiretto dell'intento di distribuire il patrimonio a favore dei soci; ma di contrario avviso è stato il parere n. 4 del 1998, che riguardava una operazione apparentemente simile ...

4 - Per completezza: l'interpello disapplicativo.

Il **comma 8** - e ultimo - **dell'art. 37-bis**, che il Legislatore ha introdotto nel D.P.R. 600/1973, dispone che *“Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi”*. Quanto alla procedura, *“il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione”*.

Dato che il contribuente ha la facoltà di richiedere la **disapplicazione** di “norme antielusive specifiche” (che limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o particolari posizioni oggettive) all'istituto - che la stessa Relazione governativa definisce *“un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra il fisco e il contribuente”* - è stato attribuito (dalla dottrina) la denominazione di **“interpello disapplicativo”**.

Il riferimento alle *“deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario”* non deve ritenersi tassativo, ma ricognitivo del principio generale in base al quale la disposizione antielusiva è suscettibile di disapplicazione quando, con riferimento al caso specifico, non ha motivo di esistere e non reca - al contribuente - vantaggi tributari disapprovati dal sistema.

Al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate è attribuito il delicato compito di accertare che, nel caso sottoposto alla sua attenzione, quella specifica disposizione (indebitamente) penalizza il contribuente; e, quindi, nei suoi confronti *“va disapplicata”* (o, meglio, non va applicata).

Quanto alla procedura - così come le norme antielusive si applicano ad impulso dell'Amministrazione finanziaria - la disapplicazione delle norme che, in casi concreti si rivelano pregiudizievoli per un certo contribuente, deve avvenire su iniziativa di quest'ultimo; ed è a lui che incombe l'onere di dimostrare che la sua situazione specifica non è quella astrattamente considerata dal Legislatore.

Il D.M. 19.06.1998 n. 259 e le circolari di alcune Direzioni Regionali, si soffermano anche sui requisiti formali e sostanziali dell'istanza; e, così, viene precisato che l'istanza deve, da un lato,

- essere rivolta al Direttore Regionale dell’Agenzia delle Entrate competente per territorio, ma spedita valendosi del servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all’Ufficio locale dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competente per l’accertamento;
- indicare i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante (e dell’eventuale domiciliatario, che ben può essere un professionista);
- essere sottoscritta dall’istante;

dall’altro, contenere:

- la descrizione completa della fattispecie;
- l’indicazione delle disposizioni di legge di cui viene richiesta la disapplicazione;
- l’enunciazione dei motivi e l’indicazione degli elementi sulla base dei quali il contribuente intende dimostrare che, nella fattispecie concreta, gli effetti elusivi non si verificano;
- l’elenco di tutti i documenti e gli atti (allegati) che sono idonei a qualificare la fattispecie prospettata.

L’Ufficio locale, entro 30 gg dal ricevimento dell’istanza, deve trasmetterla, unitamente al proprio parere, al Direttore regionale; che, a sua volta nel termine di 30 gg. dalla data di ricevimento dell’istanza da parte dell’Ufficio competente per l’accertamento, è tenuto a comunicare al contribuente le determinazioni assunte con un provvedimento che deve ritenersi definitivo, dato che quest’ultimo non potrà – in caso di risposta negativa – esperire alcuna azione di tutela in via amministrativa. Potrà, tutt’al più, replicare, per cercare di far mutare indirizzo al Direttore Regionale; e potrà, ovviamente, anche e nonostante il parere negativo, disapplicare la norma ritenuta per lui inconferente... ma a suo rischio, dato che, in caso di controllo, l’Amministrazione finanziaria richiederà non solo il pagamento degli oneri tributari pretesi dalla legge (contestata), ma anche le relative sanzioni: fermo restando che rimane impregiudicata la via giudiziaria (nel senso che non è preclusa, al contribuente, la possibilità di reagire contro l’atto di imposizione dell’Amministrazione finanziaria, mediante motivato ricorso alle Commissioni Tributarie) ... anche se – nel caso in esame – non si discute sulla esistenza di una norma generale che lo riguarda, ma sulla sua idoneità a regolare la situazione specifica, per cui solo una eccezione di incostituzionalità della norma potrebbe salvare il contribuente.

Il decorso dei termini sopra indicati è sospeso qualora vengano effettuate, da parte dell’organo adito, delle attività istruttorie, anche attraverso richieste rivolte a soggetti terzi; tali indagini, peraltro, dovrebbero essere comunicate all’istante.

L’art. 37 bis, co. 8, contrariamente alle altre tipologie di interpello, ha trovato finora, scarsa applicazione: la circostanza è dovuta, probabilmente, al fatto che il contribuente teme di avere più svantaggi che vantaggi dall’istanza: non solo perché difficilmente un Direttore Regionale (organo periferico dell’Amministrazione finanziaria) si assume la responsabilità di consentire a un soggetto di disapplicare una disposizione generale (come una legge o un decreto), ma anche perché il contribuente

spesso preferisce mantenere “riservata” una certa situazione, affrontando il contraddittorio solo nell’ipotesi in cui il suo comportamento venga contestato (e, tenendo conto dei ricorrenti provvedimenti di sanatoria o di condono, forse – all’atto pratico – non ha tutti i torti ...)

Schema di istanza di disapplicazione di norme (antielusive) ex art. 37-bis co. 8 del d.p.r. 600/1973.

Preg.mo **Direttore Regionale**
della Agenzia delle Entrate di
tramite l’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate di

Raccomandata R/R

Oggetto: interpello con richiesta di parere ex art. 37-bis co. 8 del D.P.R. 600/1973.

IL CONTRIBUENTE

Il sottoscritto....., nato il, a....., e residente in, via n....., legale rappresentante della società (o titolare della ditta individuale), con sede legale in, via n. codice fiscale n..... partita IVA n. con domicilio fiscale presso

premess

- che la norma di cui all’art. della Legge /del D.Lgs./.....stabilisce..... (*omissis*)
- che la stessa si propone la finalità di (*omissis*)
- che nel caso specifico e concreto, di seguito illustrato, non può verificarsi la situazione astrattamente perseguita dalla legge;
- che, pertanto, l’applicazione di tale disposizione finirebbe per (indebitamente) penalizzare lo scrivente;

CHIEDE

che la S. V.

- valuti il seguente **FATTO**
- riconosca la bontà delle argomentazioni addotte e, pertanto
- dichiari che, nel caso specifico e da parte dell’istante, la predetta norma generale “antielusiva” non va applicata.

FATTO

ARGOMENTI DI DIRITTO

CONCLUSIONI

Allegati: (elenco del materiale fornito all’Amministrazione)

Addì,

Firma del contribuente
(o del suo legale rappresentante)
.....

NB. Può essere indicato che, ai fini della presente procedura, il contribuente si “domicilia” presso lo Studio del professionista che ha redatto il quesito, sito in con invito ad indirizzare costì eventuali richieste di chiarimento o documentazione