

L'Amministrazione Finanziaria
incontra i Dottori Commercialisti
L'Istituto dell'Interpello



Studi di teoria e prassi professionale

Collana della Fondazione dei Dottori
Commercialisti di Bologna

13

Volume realizzato con la collaborazione della

CARISBO



Dott.ssa Giovanna Alessio
DIRIGENTE DELL'UFFICIO FISCALITÀ
GENERALE DELLA DIREZIONE REGIONALE

Dott. Gianfilippo Giannetto
DIRIGENTE DELL'UFFICIO FISCALITÀ
DELLE IMPRESE E FINANZIARIA
DELLA DIREZIONE REGIONALE

Bologna - Convegno del 21 novembre 2003

L'Amministrazione Finanziaria incontra i Dottori Commercialisti

L'Istituto dell'Interpello

SOMMARIO

<i>Interpello ordinario</i>	pag. 15
- Premessa	pag. 15
- Oggetto e presupposti del diritto di interpello. Competenza dell’Agenzia delle Entrate	pag. 16
- Soggetti abilitati alla presentazione dell’istanza	pag. 18
- Modalità di presentazione dell’istanza	pag. 20
- Contenuto dell’istanza: requisiti richiesti a pena di inammissibilità	pag. 21
- Documentazione da allegare all’istanza e richiesta di documentazione integrativa	pag. 22
- Risposta e suoi effetti	pag. 22
- La procedura telematica per il monitoraggio delle risposte e l’unitarietà degli indirizzi interpretativi	pag. 24
 <i>Interpello positivo (o preventivo)</i>	pag. 25
- Premessa	pag. 25
- Ambito di applicazione	pag. 26
- Modalità operative (procedura)	pag. 29
- Problema delle sanzioni amministrative e penali	pag. 33
 <i>Interpello negativo (o disapplicativo)</i>	pag. 35
- Premessa	pag. 35
- Ambito di applicazione	pag. 35
- Modalità operative (procedura)	pag. 38
 <i>Interpello CFC</i>	pag. 41
- Premessa	pag. 41
- Modalità operative	pag. 44
- Effetti	pag. 46
 <i>Interpello speciale</i>	pag. 49
 <i>Le novità apportate all’interpello dal nuovo TUIR</i>	pag. 51

Interpello ordinario

Fonti normative:

- art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto del contribuente)
- D.M. 26 aprile 2001, n. 209 (regolamento di attuazione)

Prassi:

- circolare 31 maggio 2001, n. 50
- circolare 18 maggio 2000, n. 99

PREMESSA

L'art. 11 della legge 212/2000 ha introdotto nell'ordinamento tributario l'istituto dell'interpello del contribuente attraverso il quale ciascun contribuente può inviare quesiti all'amministrazione finanziaria per conoscere preventivamente quale sia l'interpretazione della norma tributaria che intende applicare e, conseguentemente, quale sarà il comportamento della stessa amministrazione in sede di controllo.

Nell'ambito di una serie di disposizioni volte a tutelare il contribuente nei rapporti con le Agenzie (Entrate, Territorio e Dogane), l'interpello generalizzato svolge quindi, in particolare, una funzione di tutela nella fase di interpretazione e di attuazione della norma.

Già prima dell'entrata in vigore dello Statuto e nella prospettiva della sua attuazione, l'Amministrazione aveva sentito l'esigenza di organizzare e disciplinare l'attività di consulenza giuridica ritenendola un importante strumento di supporto al contribuente nella corretta applicazione delle norme tributarie. A tal fine è stata emanata la circolare n. 99 del 18 maggio 2000 alla quale occorre ancora fare riferimento ogni qual volta non vi siano i presupposti per la proposizione dell'interpello previsto dall'art. 11 della legge 212/2000.

OGGETTO E PRESUPPOSTI DEL DIRITTO DI INTERPELLO COMPETENZA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE.

L'art. 1, comma 1, del regolamento, DM 26 aprile 2001, n. 209, in attuazione dell'art. 11 legge 212/2000, stabilisce che la richiesta di parere deve riguardare l'interpretazione di una disposizione normativa di natura tributaria che il contribuente intende applicare ad un caso personale e concreto.

Si tratta di tutte quelle disposizioni che attengono alla disciplina degli aspetti sostanziali, procedurali o formali del rapporto fra Amministrazione e contribuente con riferimento a tutti i tributi che l'Agenzia delle Entrate è competente a gestire sia in proprio sia in forza di convenzioni (es. IRAP).

Rientrano nella competenza dell'Agenzia delle Entrate le imposte dirette, indirette (Iva, registro), l'imposta sugli intrattenimenti, i tributi minori (imposta di bollo e tasse di concessione governativa).

Sono esclusi i tributi regionali, provinciali e comunali per i quali la competenza è dei rispettivi enti territoriali.

Fa eccezione l'IRAP la cui gestione in materia di accertamento e riscossione era stata affidata, sulla base del D.Lgs. n. 546/97, all'Amministrazione finanziaria.

La legge regionale dell'Emilia Romagna n. 48 del 21/12/2001, a decorrere dall'1 gennaio 2002, pur avendo stabilito la competenza della Regione a gestire il tributo, ha tuttavia, in via transitoria, disposto che le relative attività di accertamento, liquidazione e riscossione continuino ad essere svolte dall'Amministrazione fino all'assunzione diretta da parte della Regione o fino alla stipula di una convenzione.

Nell'art. 1, commi 1 e 2, del regolamento di attuazione sono individuati i presupposti di ammissibilità dell'interpello, vale a dire quei presupposti che devono sussistere congiuntamente affinché l'istanza possa conseguire gli effetti tipici dell'interpello.

Tali condizioni di ammissibilità sono:

- 1) riferibilità dell'interpello a casi concreti e personali;
- 2) carattere preventivo dell'interpello;
- 3) obiettive condizioni di incertezza.

L'interpello è riferito a casi concreti e personali quando è finalizzato a conoscere il parere dell'Agenzia in merito all'applicazione di una disposizione normativa di natura tributaria ad atti e operazioni che hanno rilevanza tributaria e siano riconducibili alla sfera di interessi del contribuente istante.

Essendo esclusa la possibilità che la richiesta di parere possa riguardare questioni che attengono ad una pluralità di soggetti, la procedura di interpello non potrà essere utilizzata dalle associazioni di categoria, dagli enti rappresentativi di interessi diffusi, e dagli ordini professionali. Tali soggetti, per le problematiche che attengono ai loro associati o partecipanti potranno usufruire dell'ordinaria attività di consulenza giuridica con le modalità disciplinate nella circolare n. 99 del 18 maggio 2000.

In merito alla nozione di operazione o comportamento rilevante dal punto di vista tributario, deve considerarsi rilevante quel comportamento che dal punto di vista tributario non è indifferente assumere ed è rilevante quell'operazione che se compiuta comporta una serie di conseguenze sotto il profilo degli adempimenti da effettuare. In sostanza è rilevante in senso tributario l'adozione di comportamenti o l'esecuzione di operazioni da cui derivi direttamente o indirettamente l'applicazione di sanzioni.

Esempio: se un contribuente, ritenendo che il sostituto d'imposta che ha effettuato le ritenute sul proprio reddito abbia applicato erroneamente la tassazione ordinaria piuttosto che la tassazione separata, vuole chiedere il rimborso delle maggiori ritenute subite e chiede un parere in merito è evidente che tale comportamento non ha alcuna rilevanza sotto il profilo degli effetti dell'interpello.

L'interpello è preventivo se l'istanza viene presentata prima di porre in essere il comportamento o l'operazione rilevante ai fini tributari nel senso appena chiarito.

Il mancato rispetto di tale condizione non preclude la possibilità di acquisire comunque il parere dell'Agenzia, ma impedisce che sul piano degli effetti l'istanza possa essere trattata come interpello.

Le obiettive condizioni di incertezza sono più difficili da qualificare.

Sicuramente, e lo chiarisce espressamente l'art. 3, comma 5, del regolamento, non sussiste incertezza quando l'Agenzia ha fornito la soluzione interpretativa a casi analoghi a quello prospettato mediante circolari, risoluzioni, note che siano portate a conoscenza attraverso la pubblicazione nella banca dati Documentazione tributaria consultabile sul sito internet della stessa Agenzia.

Se manca una interpretazione ufficiale, le obiettive condizioni di incertezza ricorrono tutte le volte che in relazione ad una determinata fattispecie la norma è tale da ammettere interpretazioni diverse o equivoche, oppure se coesistono orientamenti contraddittori.

In merito alle obiettive condizioni di incertezza, un riferimento appare opportuno.

L'art. 6 del D.Lgs. 472/1997, in materia di sanzioni, ha previsto la non punibilità e quindi la disapplicazione delle sanzioni stesse in caso di obiettive condizioni di incertezza della norma da applicare.

Nell'ambito dell'interpello, invece, le obiettive condizioni di incertezza giustificano la richiesta di parere, ma non giustificano più la disapplicazione delle sanzioni che tornano applicabili per effetto della richiesta di intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia.

Si tenga presente, infine, che le obiettive condizioni di incertezza devono essere riferite ad una disposizione normativa di natura tributaria (leggi ed atti aventi forza di legge), con esclusione degli atti privi di contenuto normativo quali circolari, risoluzioni, istruzioni, note ecc.

SOGGETTI ABILITATI ALLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

Dalla circostanza secondo la quale l'interpello deve essere riferito a casi concreti e personali deriva che l'istanza deve essere presentata dal contribuente direttamente interessato alla soluzione interpretativa richiesta, ossia quel contribuente che dovrà adottare il comportamento o che dovrà effettuare l'operazione. Ciò è desumibile direttamente dall'art. 1, commi 1 e 2, del regolamento.

Potrà essere presentata anche da coloro che sono obbligati a porre in

essere adempimenti tributari per conto del contribuente, vale a dire i responsabili d'imposta (figura tipica è il notaio ed anche il cancelliere in ordine agli atti giudiziari); legittimati sono anche i coobbligati al pagamento e cioè gli obbligati solidali come per esempio il coniuge in caso di dichiarazione congiunta (art. 1, comma 3).

Le società, sia di persone che di capitali, dovranno presentare l'istanza di interpello nella persona del legale rappresentante; gli enti pubblici e privati o le associazioni che richiedano il parere in relazione a loro posizioni personali presenteranno l'istanza di interpello nella persona di colui che ha la rappresentanza dell'Ente o dell'associazione.

Tra i soggetti legittimati rientrano anche i sostituti d'imposta che sono obbligati ad effettuare le ritenute sulle somme corrisposte.

In ogni caso l'interpello può essere presentato anche dal procuratore generale o speciale del contribuente e cioè quei soggetti che risultino incaricati con formale procura ai sensi dell'art. 63 del DPR 600/73.

Come già anticipato sono esclusi dall'ambito di tale procedura le associazioni di categoria e gli ordini professionali, salvo che la richiesta non riguardi posizioni loro proprie.

Per gli stessi motivi sono esclusi i professionisti che, senza procura, presentino richieste di parere relative a questioni riguardanti un cliente non meglio identificato. Le richieste di parere da parte dei professionisti, salvo che non riguardino la loro posizione fiscale, sono riconducibili nell'ambito della consulenza giuridica disciplinata dalla circolare n. 99. Il che significa che tali richieste dovranno essere inoltrate agli uffici locali dell'Agenzia (o alla Direzione Regionale competente se transitano attraverso l'ordine professionale), tenendo presente che nemmeno la circolare n. 99 consente di mantenere l'anonimato sul cliente per il quale si richiede il parere (cfr. circ. 99, par. 2.4). Ciò evidentemente allo scopo di rispettare un criterio di competenza che non è privo di rilevanza per il contribuente.

Se è vero, infatti, che le risposte rese nell'ambito della semplice consulenza giuridica non hanno gli effetti stringenti dell'interpello, è pur vero che esiste, per espressa previsione dell'art.10 della legge 212/2000, la tutela dell'affidamento. E allora se, in relazione ad una determinata problematica l'Ufficio individuato come competente (in ragione del domicilio fiscale del contribuente interessato) ha reso per iscritto un determinato parere che poi nel tempo è stato modificato, è evidente che solo a quell'ufficio potrà essere chiesto conto di quel parere in sede di applicazione delle sanzioni.

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

L'istanza di interpello è redatta in carta libera (non è assoggettata ad imposta di bollo) ed è presentata agli uffici competenti secondo le seguenti modalità:

- consegna a mano;
- spedizione tramite servizio postale in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento.

Non sono previsti mezzi di comunicazione alternativi quali il fax o la posta elettronica.

Deve essere presentata alla Direzione Regionale competente in ragione del domicilio del contribuente.

La competenza della Direzione centrale normativa e contenzioso sussiste solo per determinati soggetti tassativamente indicati quali le Amministrazioni centrali dello Stato, gli enti pubblici a rilevanza nazionale, i soggetti che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito ricavi per un importo superiore ai 500 miliardi.

Pertanto, qualora l'istanza sia presentata ad ufficio incompetente, questo sarà tenuto a trasmetterla tempestivamente alla Direzione regionale o centrale competente dandone notizia al contribuente.

E' dal momento in cui l'istanza viene ricevuta dalla Direzione competente (di ciò fa fede l'avviso di ricevimento o la ricevuta di presentazione in caso di consegna a mano) che comincia a decorrere il termine dei 120 giorni che l'art. 11 legge 212/2000 prevede per la risposta.

In caso di complessità della questione, la Direzione Regionale competente può decidere di trasmettere l'istanza alla Direzione Centrale la quale fornirà direttamente la risposta al contribuente. In questo caso il termine non subisce deroghe. Decorrerà sempre dal momento in cui il contribuente ha presentato l'istanza alla Direzione Regionale.

La presentazione dell'istanza non ha effetto sui termini di scadenza degli adempimenti tributari, né sulla decorrenza dei termini di decadenza. Non interrompe né sospende i termini di prescrizione.

CONTENUTO DELL'ISTANZA:
REQUISITI RICHIESTI A PENA DI INAMMISSIBILITÀ
(ART. 3 DEL REGOLAMENTO)

- 1) dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante;
- 2) circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale da trattare ai fini tributari sul quale sussistono le condizioni di incertezza;
- 3) indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario (è opportuno indicare anche il numero di telefono e il n. di fax);
- 4) sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante;

Tale ultimo requisito può essere sanato (art. 3, comma 4, del regolamento) su invito della Direzione competente, entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza. In tal caso l'interpello si considera regolarmente presentato alla data di sottoscrizione.

La mancanza degli altri requisiti determina invece l'inammissibilità dell'istanza con la conseguenza che gli effetti dell'interpello non si producono e non vi è alcun obbligo di risposta la quale, se eventualmente resa, è inquadrabile nella ordinaria attività di consulenza giuridica.

Se manca la condizione di obiettiva incertezza, pur essendo questa una causa di inammissibilità, l'ufficio ha invece l'obbligo di comunicare al contribuente gli estremi della circolare, risoluzione, nota, ecc. contenente la soluzione interpretativa richiesta e di comunicare altresì che tale atto è disponibile nella banca dati "documentazione tributaria" e presso i propri uffici.

Altro requisito dell'istanza, non previsto a pena di inammissibilità, è l'esposizione della soluzione interpretativa che si intende adottare.

La presenza di tale requisito condiziona gli effetti di una eventuale mancata risposta da parte dell'amministrazione nel termine di 120 giorni.

E' chiaro, infatti, che se la mancata risposta, ai sensi dell'art. 11, comma 2, della legge 212/2000, determina il formarsi del silenzio assenso, l'indicazione della soluzione si pone come logica premessa di tale effetto. Di conseguenza, in questo caso, la mancata risposta comporterà solo la non irrogazione di sanzioni.

Nei casi riconducibili alla competenza delle Direzioni Centrali il

contribuente avrà cura di indicare l'ammontare dei ricavi conseguiti nel precedente periodo d'imposta che devono essere comunque superiori a 500 miliardi.

**DOCUMENTAZIONE DA ALLEGARE ALL'ISTANZA
E RICHIESTA DI DOCUMENTAZIONE INTEGRATIVA
(ART. 3, COMMA 2, E ART. 4, COMMA 4, DEL REGOLAMENTO)**

Il contribuente dovrà allegare all'istanza la documentazione necessaria ad individuare e a qualificare la fattispecie prospettata.

L'ufficio può richiedere ulteriore documentazione integrativa quando ciò sia necessario ad inquadrare correttamente la questione e allo scopo di dare una risposta compiuta.

L'Ufficio non si preoccupa di indagare se quanto affermato dal contribuente corrisponde al vero. La richiesta di ulteriore documentazione corrisponde esclusivamente alla necessità di dare una risposta quanto più possibile compiuta.

Tale richiesta deve essere effettuata con le stesse modalità previste, come vedremo, per la risposta ed interrompe il termine dei 120 giorni.

Tale termine inizia a decorrere dal momento in cui l'Ufficio riceve la documentazione la quale dovrà essere trasmessa con le stesse modalità previste per la trasmissione dell'istanza. Eventuali altre richieste di documenti non rileveranno ai fini di una ulteriore interruzione del termine.

**RISPOSTA E SUOI EFFETTI
(ART. 11 LEGGE 212/2000 E ARTT. 4,
COMMA 1, E 5 DEL REGOLAMENTO)**

La risposta deve essere notificata al contribuente, presso il domicilio indicato nell'istanza, secondo le modalità previste dall'art. 60 del DPR 600/73 (cioè attraverso i messi comunali), oppure tramite servizio postale a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. In tal caso la notifica si dà per avvenuta alla data di sottoscrizione dell'av-

viso; se viene inviata tramite fax o all'indirizzo di posta elettronica indicato nell'istanza, la risposta si intende fornita alla data di inoltro della comunicazione.

La risposta fornita nel termine di 120 giorni vincola l'Amministrazione e l'operato degli uffici i quali, in sede di controllo, devono uniformarsi alla risposta resa al contribuente e non possono emettere atti di accertamento a contenuto impositivo o sanzionatorio in contrasto con la soluzione interpretativa fornita.

Non impegna in alcun modo il contribuente che rimane libero di uniformarsi o meno.

La mancata risposta nel termine di 120 giorni comporta il formarsi del silenzio assenso sulla soluzione prospettata dal contribuente. Anche in tal caso è nullo qualsiasi atto impositivo in contrasto con la soluzione accettata implicitamente dall'Agenzia.

Come già anticipato, è evidente che non potrà formarsi alcun silenzio assenso qualora non venga prospettata alcuna soluzione. In tale ipotesi tuttavia non potrà essere irrogata alcuna sanzione al contribuente che abbia adottato un comportamento non in linea con l'orientamento assunto dall'Agenzia oltre il termine dei 120 giorni.

L'Agenzia, decorsi 120 giorni, può comunicare una nuova risposta, rettificativa della precedente. In tal caso occorre distinguere a seconda che alla data della nuova risposta l'istante abbia già posto in essere il comportamento o non l'abbia ancora posto in essere.

Nel primo caso nulla può essere contestato al contribuente che si è uniformato alla soluzione interpretativa resa o implicitamente accettata. Sono quindi nulli eventuali atti impositivi o di irrogazione delle sanzioni.

Nel secondo caso l'Agenzia è invece legittimata a recuperare, sulla base della diversa soluzione interpretativa sopravvenuta e disattesa dal contribuente, le maggiori imposte dovute e i relativi interessi, ma senza applicazione di sanzioni (per la tutela dell'affidamento).

La risposta rettificativa dell'Agenzia ha comunque effetto in relazione ai comportamenti successivi posti in essere dal medesimo contribuente.

La risposta è efficace solo nei confronti del contribuente istante limitatamente al caso concreto e personale prospettato.

Ciò comporta che, in relazione a casi analoghi relativi a persone diverse dall'interpellante, quella risposta non ha alcuna rilevanza né, chi ne viene a conoscenza, può utilizzarla in sede contenziosa per sostenere le sue ragioni.

LA PROCEDURA TELEMATICA PER IL MONITORAGGIO DELLE RISPOSTE E L'UNIFORMITÀ DEGLI INDIRIZZI INTERPRETATIVI

La competenza delle Direzioni Regionali in materia di interpello comporta il rischio di orientamenti difformi.

Per tale motivo, dal punto di vista organizzativo, l'Agenzia ha previsto una procedura telematica per il monitoraggio di tutte le risposte che vengono fornite dalle diverse Direzioni Regionali.

Tutte le istanze di interpello, con le relative risposte, vengono inserite in tale procedura e inviate telematicamente alla Direzione Centrale che, in tal modo, non solo ha la possibilità di coordinare gli interventi delle Direzioni Regionali, ma anche di validare eventuali pronunce di interesse generale rese dalle stesse Direzioni, pronunce che, se inserite nella "documentazione tributaria" del sito internet dell'Agenzia acquisiscono rilevanza di risoluzioni. E' solo in questo caso che le risposte agli interpelli assumono rilevanza generale. Diversamente esse rilevano solo per il contribuente istante e non possono essere divulgate.

Interpello positivo (o preventivo)

PREMESSA

Accanto all'interpello **ordinario** (o generale) introdotto nel nostro ordinamento dalla legge n.212/2000 (c.d Statuto del contribuente) ci sono altri tipi di interpello¹.

Queste altre tipologie di interpello sono l'**INTERPELLO c.d. POSITIVO (o PREVENTIVO)**, l'**INTERPELLO c.d. DISAPPLICATIVO (o NEGATIVO o CORRETTIVO)**, l'**INTERPELLO CFC** e l'**INTERPELLO SPECIALE**.

Ciascuno ha una propria disciplina, una propria procedura e propri effetti. Quindi è importante conoscerli per utilizzarli al meglio.

Iniziamo dall'interpello c.d. positivo. Vediamo prima il quadro normativo.

L'interpello **positivo** (o **preventivo**) è regolato dagli art.21 e 11 della legge 30 dicembre 1991, n.413 e dall'art.3, commi 2 e 3, del D.Lgs.466/1997 (sulla DIT): quindi è un po' il decano degli interpelli, ma è rimasto inattuato fino al 1997, quando sono stati approvati i DM di attuazione (D.M. 13 giugno 1997 n.194 e DM 13 giugno 1997 n.195) che hanno appunto definito la procedura: in particolare come va presentata l'istanza, a chi va presentata, quali sono gli effetti ecc.;

1 - Proliferati come funghi specie negli ultimi anni. Ma l'elemento di **grande novità** che bisogna cogliere rispetto al passato sta non già nel diritto del contribuente a prospettare quesiti all'Amministrazione, bensì nel diritto ad ottenere, in tempi certi e definiti, risposte qualificate, nel senso che si tratta di risposte che impegnano l'Amministrazione finanziaria e, a volte, come vedremo, anche il contribuente, o che comunque producono effetti anche per lui. Del resto, in un sistema tributario basato sull'adempiimento spontaneo, è logico che l'Amministrazione, a fianco della peculiare funzione di controllo, svolga anche quella di consulenza giuridica e assistenza: e appunto questa funzione di assistenza è ora codificata e racchiusa in un sistema di regole.

mentre i principali chiarimenti su questo tipo di interpello sono contenuti nella circolare n.135/E del 28 maggio 1998 ².

Oggi l'interpello positivo è finalmente a regime e conosce un discreto sviluppo: nel sito Internet del Ministero delle Finanze, al Servizio di Documentazione Tributaria, si possono trovare sia le risoluzioni con cui l'Agenzia delle Entrate ha risposto alle istanze presentate dai contribuenti ai sensi della legge n.413/1991 e del D.Lgs.n.466/1997 sia i pareri emessi dal 1998 ad oggi dal Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (vedremo più avanti le funzioni di questo Comitato).

Vediamo adesso l'ambito di applicazione e poi la procedura, cioè le modalità operative per questo tipo di interpello.

AMBITO DI APPLICAZIONE

Questo tipo di interpello consente al contribuente di conoscere preventivamente il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito ad alcune, **solo alcune specifiche operazioni che egli intende compiere**, che adesso vedremo: quindi non è generale come l'interpello ordinario di cui alla legge n.212/2000 che può vertere su qualsiasi questione di carattere tributario.

Inoltre la richiesta del contribuente deve essere formulata, a pena di

2 - E anche nella circolare n.99/E del 18 maggio 2000.

3 - Queste operazioni sono:

- a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzione ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
- c) cessioni di crediti;
- d) cessioni di eccedenze di imposta;
- e) operazioni di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n.544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni (c.d. operazioni transfrontaliere di fusione, scissione, conferimento etc.);
- f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies, del testo unico delle imposte sui redditi.

inammissibilità, prima non solo di porre in essere una determinata operazione o di tenere un certo comportamento, ma anche prima dell'avvio di attività di controllo e accertamento da parte dell'Ufficio (ecco perchè l'interpello è detto anche preventivo).

E' importante precisare però che il carattere preventivo dell'interpello positivo va visto non in relazione al compimento della singola operazione ma in relazione al momento della dichiarazione dei redditi e delle scelte che il contribuente effettua in quella sede; perlomeno questa è stata l'interpretazione seguita sinora sia dall'Amministrazione sia in dottrina.

Senonchè in 2 recenti pareri (nn.9 e 10 del 30 luglio 2003), che avevano ad oggetto l'art.76 del Tuir, il Comitato consultivo ha invece dichiarato inammissibile l'istanza perchè il contribuente aveva già posto in essere le operazioni e quindi l'interpello non poteva essere considerato preventivo. Tale orientamento appare basato più sul dato formale (il tenore letterale del comma 13 dell'art.11 della legge n.413/1991) che sostanziale e svuota di qualunque significato pratico la norma in esame, precludendo al contribuente la possibilità di utilizzare in pieno questa tipologia di interpello che, come si vedrà esaminando la procedura, si svolge in due fasi, la seconda delle quali davanti al Comitato Consultivo.

Come già anticipato, questo tipo di interpello è azionabile solo per poche, determinate fattispecie, che sono:

- **tutte le operazioni potenzialmente elusive elencate dall'art.37-bis del DPR 600/73** non solo con riferimento alle imposte dirette ³ ma anche alle imposte sui trasferimenti per effetto dell'art.16 della legge 383/2001 ⁴ (art.21, comma 2, della legge 413/1991);

4 - Va sottolineato che l'art.37-bis del DPR 29 settembre 1973, n.600 ha una valenza limitata alle imposte dirette. Il decreto legislativo 8 ottobre 1997, n.358 ha, infatti, inserito le nuove disposizioni antielusive nel DPR n.600/1973 (Accertamento delle imposte sui redditi).

Da questa collocazione sistematica discende che la nuova normativa si applica solo alle imposte dirette e non è certo applicabile alle imposte indirette (cfr. Circolare Direz. Centrale per gli Affari Giuridici e per il Contenzioso Tributario n.320/E del 19 dicembre 1997). Di recente, però, la normativa antielusione di cui all'art.37-bis è stata estesa anche all'imposta sulle successioni e donazioni. Infatti l'art.69 (che detta norme in materia di imposta sulle successioni e donazioni) della legge 21 novembre 2000, n.342, (c.d.collegato fiscale alla Finanziaria 2000), al comma 7 stabilisce: "*Le disposizioni antielusive di cui all'articolo 37-bis del decreto del presidente della repubbli-*

- **l'ipotesi di interposizione fittizia di cui all'art.37, comma 3, del DPR 600/73**, in base al quale, 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 (art.21, comma 2, della legge 413/1991);
- **la qualificazione di determinate spese sostenute dal contribuente tra quelle di pubblicità e propaganda o di rappresentanza, ai fini dell'applicazione dell'art.74, comma 2, del Tuir**, che, come noto, prevede limiti di deducibilità per le spese di rappresentanza. (art.21, comma 2, della legge 413/1991);
- **l'effettività delle spese sostenute da imprese residenti in relazione ad operazioni poste in essere con imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati, a norma dei commi 7-bis e 7-ter dell'art.76 del Tuir, che appunto esclude la deducibilità fiscale di tali spese** (art.11, comma 3, della legge 413/1991);
- **conferimenti in denaro ai fini DIT provenienti da soggetti non residenti controllati da residenti (D.Lgs 466/1997)**. Quest'ultima fattispecie, già di per sé poco utilizzata, è destinata a sparire con la soppressione completa della DIT entro il 31/12/2003.

ca 29 settembre 1973, n.600 si applicano, a esclusione delle condizioni contenute nel comma 3 del medesimo articolo, anche con riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni. Le disposizioni del presente comma...si applicano ai fatti e agli atti comunque formati successivamente alla data del 1 luglio 2000".

Va però precisato che la legge 18 ottobre 2001, n.383 (c.d. Tremonti -bis) ha disposto, all'art.13, la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni, mantenendo però la tassazione ai fini dell'imposta di registro solo dei trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità disposti tra estranei (quindi soggetti non legati da vincoli di parentela) a condizione che l'importo sia superiore a 350.

milioni di lire. Il successivo art.16 ha disposto che, con riferimento a tale ipotesi, continuano a essere applicate le disposizioni antielusive di cui all'art.69, comma 7, della legge 342/2000. Quindi una estensione dell'art.37 bis alle imposte indirette c'è, sia pure limitata alle ipotesi descritte.

Va sottolineato, sia per esperienza diretta della Direzione regionale sia per le risposte fornite dalla DCNC come risoluzioni (nonché dai pareri del Comitato), che le fattispecie più utilizzate per l'interpello positivo riguardano l'art.37-bis, e quindi tutte le operazioni potenzialmente elusive ivi elencate: in particolare le operazioni straordinarie.

E questo è del resto comprensibile; le operazioni straordinarie (soprattutto fusione e scissione) sono uno strumento molto utilizzato oggi per i fini più vari: la scissione, in particolare, è frequentemente usata nell'ambito di ristrutturazioni aziendali, proprio per la sua flessibilità e la capacità di raggiungere con essa i più svariati obiettivi.⁵

Quindi se un operatore economico vuole essere sicuro della correttezza dell'operazione, della non elusività dell'operazione che si accinge a fare, può, esercitando il diritto di interpello ex art.21 della legge n.413/1991, conoscere su essa il preventivo parere dell'Amministrazione, che è obbligata a rispondere.

E appunto tra le numerose risposte date ai contribuenti in sede di interpello positivo molte riguardano le operazioni straordinarie e quindi la lettura di queste risoluzioni consente di capire come l'Agenzia delle Entrate interpreta l'art.37 bis del DPR 600/73: quando per l'Amministrazione una certa operazione è o non è elusiva.

Vediamo adesso le modalità operative, la procedura.

MODALITA' OPERATIVE (PROCEDURA)

La procedura è piuttosto farraginosa.

L'istanza, per il tramite della Direzione Regionale competente⁶, deve essere presentata (con RACC. A.R.) all'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, che dovrà rispondere

5 - Ultimamente stanno prendendo quota le istanze che hanno per oggetto l'art.76, commi 7 bis e 7 ter del Tuir.

6 - Eventuali istanze erroneamente presentate all'Ufficio locale dovranno quindi essere da questo trasmesse senza indugio alla Direzione regionale.

entro 60 giorni.⁷

Se la risposta fornita dalla DCNC è in linea con l'interpretazione prospettata dal contribuente, è esclusa l'ulteriore procedibilità al Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive. Diversamente, se la risposta è diversa dalla soluzione prospettata e il contribuente non intende conformarsi (o in mancanza della risposta entro 60 gg.) il contribuente potrà rivolgersi al Comitato consultivo (sempre tramite la Direzione regionale); Comitato che delibera il parere entro 60 giorni dal ricevimento della richiesta da parte della Direzione regionale.

In difetto di risposta entro questo termine e dopo ulteriori 60 giorni dalla formale diffida ad adempiere da parte del contribuente, si forma il silenzio-assenso sulla soluzione prospettata dal contribuente.

L'istanza, in carta semplice, deve contenere a pena di inammissibilità:

- i dati identificativi del contribuente;
- l'indicazione dell'eventuale domiciliatario;
- la sottoscrizione del contribuente;
- la descrizione dettagliata del caso concreto con la soluzione prospettata dal contribuente stesso;
- copia della documentazione, con relativo elenco, necessaria per individuare e qualificare, da parte della Direzione Centrale, la fattispecie.

In sostanza sono previsti due livelli di intervento:

- in prima istanza l'interpello positivo è gestito dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso; se però questa non risponde entro 60 giorni o se fornisce una risposta diversa da quella ipotizzata dal contribuente, questi può rivolgersi (sempre tramite la Direzione regionale) al Comitato consultivo che funziona in pratica da organo di seconda istanza.

7 - Il DM 13/06/1997, n.195 afferma, al comma 7, che il parere della Direzione generale è comunicato al contribuente non oltre 60 giorni dalla richiesta. Si ritiene che il *dies a quo* decorra da quando l'istanza è materialmente ricevuta dalla Direzione regionale (vedasi comma 5).

E' chiaro che nel primo caso la risposta al contribuente arriva dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso e nel secondo caso dalla segreteria del Comitato Consultivo.

Il Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive è un organo tecnico posto alle dirette dipendenze del Ministro. Il Comitato è composto dai seguenti membri:

- a) il direttore generale dell'Agenzia delle Entrate, il direttore centrale della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, il direttore dell'Ufficio Centrale per gli studi di diritto tributario comparato e per le relazioni internazionali;
- b) il comandante generale della Guardia di Finanza;
- c) il direttore del SECIT;
- d) il direttore dell'Ufficio del coordinamento legislativo;
- e) due componenti del Consiglio Superiore delle Finanze non appartenenti all'Amministrazione finanziaria;
- f) tre esperti in materia tributaria (di solito professori universitari) nominati direttamente dal Ministro.

I membri del Comitato possono farsi rappresentare da funzionari di grado non inferiore a dirigente e da ufficiali superiori; durano in carica 4 anni e possono essere confermati una sola volta.

Il Comitato si avvale degli stessi poteri istruttori attribuiti agli uffici finanziari: quindi può chiedere, se necessaria, documentazione integrativa.

Si è già riferito sul recentissimo orientamento del Comitato a proposito del carattere preventivo dell'interpello positivo: vedremo se questa linea restrittiva verrà ribadita anche in futuro.

In questa procedura qual è il ruolo della Direzione regionale?

La Direzione regionale cura l'istruttoria (e quindi chiede al contribuente se, necessaria, documentazione integrativa) e invia poi l'istanza con un proprio motivato parere alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso (ovviamente nel tempo più breve possibile per dar modo alla DCNC di rispondere nei 60 giorni); in caso invece di istanza indirizzata al Comitato Consultivo, la Direzione regionale si limita semplicemente a trasmettere l'istanza al Comitato nel più breve tempo

possibile.⁸

E' evidente che il testo dell'istanza al Comitato Consultivo deve essere coerente con quello inviato prima alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, nel senso che devono essere contenuti gli stessi dati e le stesse informazioni e naturalmente la stessa documentazione allegata alla prima istanza.

In particolare nella fase davanti al Comitato il contribuente deve aver cura:

- 1) di controllare che la fattispecie prospettata rientri tra quelle per le quali è esercitabile il diritto di interpello ai sensi della legge n.413/1991 e del D.Lgs, n.466/1997 e non riguardi, ad esempio, una questione interpretativa, pena la dichiarazione di inammissibilità come già successo per una istanza in cui venivano chiesti al Comitato Consultivo chiarimenti ai fini IVA: non dimentichiamo che il Comitato è un organo tecnico ma non può assolutamente esprimersi sull'interpretazione delle norme tributarie.
- 2) di allegare copia della precedente richiesta di parere alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso;
- 3) di attestare la mancata risposta alla precedente istanza da parte della Direzione Centrale; oppure di allegare copia della risposta ed esporre i motivi per i quali non si condivide questa risposta.

Per quanto riguarda gli **effetti** dell'interpello positivo, abbiamo già visto che il contribuente può anche non adeguarsi alla risposta ricevuta dalla DCNC: se appunto il contribuente non condivide questa risposta (oppure se non riceve alcuna risposta entro 60 giorni) può rivolgersi al Comitato Consultivo, che a sua volta è obbligato a rispondere nei tempi previsti.

Può il contribuente non adeguarsi al parere del Comitato?

La risposta è nella stessa legge n.413/1991; l'art.21, comma 3, della legge 413/1991 dispone espressamente che: *“Nell'eventuale fase contenziosa, l'onere della prova viene posto a carico della parte che non*

8 - Nella lettera di trasmissione della Direzione regionale saranno evidenziate (circolare n.135/E del 28 maggio 1998):

- eventuali cause di inammissibilità ex art.5, comma 2 del DM n.194 del 1997;
- eventuali attività di accertamento già effettuate;
- gli estremi di protocollo relativi alla trasmissione della preventiva richiesta di parere rivolta dal contribuente alla Direzione centrale.

si è uniformata al parere del comitato”.

Che cosa vuol dire? Vuol dire che il parere del Comitato non è vincolante né per il contribuente né per l'Amministrazione finanziaria: ciascuno dei due può agire come crede. Però chi dei due, contribuente o A.F., si discosterà dalle conclusioni raggiunte dal Comitato Consultivo subirà la conseguenza di doversi addossare l'onere di fornire in giudizio la giustificazione della propria condotta: dovrà giustificarsi, dovrà dire perché si è comportato in quel modo nonostante l'autorevole parere contrario del Comitato.

In sostanza, in sede contenziosa l'onere della prova è posto a carico della parte che non si è uniformata al parere del Comitato.

E' chiaro che in concreto è più facile che sia il contribuente, più che l'A.F., a discostarsi da tale parere, però in teoria potrebbe essere anche l'A.F.

PROBLEMA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI

Per quanto riguarda le eventuali sanzioni amministrative, se il contribuente si è adeguato al parere del Comitato (sia espresso sia tacito), si realizza una delle cause di non punibilità previste dall'art.6 del D.Lgs. n.472/1997, anche nei casi, piuttosto rari, in cui l'Amministrazione si dovesse discostare dal parere del Comitato e quindi venisse emesso l'atto di accertamento.

Quanto alle sanzioni penali, l'art.16 del D.Lgs. n.74 del 10 marzo 2000 prevede espressamente la non punibilità dei soggetti che, avvalendosi della procedura di interpello di cui all'art.21 della legge 413/1991, si siano uniformati al parere del Comitato Consultivo: non vale però il contrario, dato che in caso di mancata adesione al parere del Comitato non scatta una ipotesi di reato.

Interpello negativo (o disapplicativo)

PREMESSA

L'interpello **disapplicativo** (o **negativo** o **correttivo** come viene anche chiamato) è regolato dal comma 8 dell'art.37 bis del DPR 600/73. Il quadro normativo è completato dal DM 19 giugno 1998, n.259 che ha disciplinato le modalità operative; chiarimenti su questo tipo di interpello sono contenuti nelle circolari n.98/E del 17 maggio 2000 e 99/E del 18 maggio 2000 (che per la verità sono piuttosto scarse).

Vediamo prima l'ambito di applicazione, poi la procedura e gli effetti.

AMBITO DI APPLICAZIONE

Per cogliere meglio la portata del comma 8 bisogna tenere presente l'intero articolo 37 bis del DPR n.600/1973.

Questo articolo individua due autonome e distinte fattispecie.

La prima, regolata dai commi da 1 a 7, è costituita dalla inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi posti in essere con finalità elusive e che pertanto vengono disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria. Si tratta, evidentemente, di una normativa antielusiva sostanziale, condizionata, come noto, dalla ricorrenza di talune operazioni elencate nel comma 3 e caratterizzate dalla simultanea presenza di tre elementi (mancanza di valide ragioni economiche, aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, indebito risparmio d'imposta) necessari per poter qualificare quella determinata operazione come elusiva.

E' in buona sostanza la normativa antielusiva che consente all'Amministrazione finanziaria di colpire le operazioni elusive disconoscendone i vantaggi fiscali: l'onere di provare che quella determinata operazione è elusiva incombe sull'Amministrazione.

La seconda fattispecie, invece, regolata dal comma 8, consente la

disapplicazione di talune norme tributarie che, per finalità antielusive, “limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall’ordinamento tributario”.

Occorre quindi avere ben chiari i rapporti tra i primi sette commi dell’art.37-bis del DPR 600/73 e il comma 8 dello stesso articolo e tra quest’ultimo e le singole norme antielusive, che esso è chiamato a disapplicare.

In particolare, e sotto quest’ultimo aspetto, la ratio della norma di cui al comma 8 è spiegata molto chiaramente nella Relazione Governativa al Decreto Legislativo 8 ottobre 1997, n.358:⁹

“Il comma 8 del nuovo articolo 37 bis introduce un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra Fisco e contribuente. E’ noto che sono state introdotte nel nostro ordinamento una pluralità di norme sostanziali, con lo 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. Se le norme possono essere disapplicate quando il contribuente le manipola per ottenere vantaggi indebiti, occorre che lo siano anche quando l’obiettivo condurrebbe a penalizzazioni altrettanto indebite”.

Se, infatti, la normativa antielusione (di cui ai primi sette commi) serve all’Amministrazione finanziaria a disapplicare il diritto vigente quando il contribuente lo strumentalizza per finalità elusive, simmetricamente (ecco la pari opportunità) il contribuente può chiedere, ai sensi del comma 8, la disapplicazione di specifiche norme antielusive, se riesce a fornire la dimostrazione - è quindi sul contribuente che incombe l’onere della prova - che nella fattispecie i “malefici fiscali” (cioè gli effetti elusivi che la norma si propone di evitare) non possono verificarsi.

Tale norma, dunque, richiede necessariamente la concreta dimostrazione, da parte del contribuente, che gli effetti elusivi (contrastati dalla norma di cui si richiede la disapplicazione) non potevano in alcun

9 - Che ha appunto introdotto l’art.37 bis.

modo verificarsi: quindi l'applicazione della norma antielusiva¹⁰ porrebbe nel caso specifico a indebite penalizzazioni per il contribuente.¹¹

Naturalmente il contribuente ha anche l'onere (peraltro comune a tutti i tipi di interpello), come vedremo meglio nella procedura, di esporre in maniera completa e circostanziata¹² i fatti con allegata la relativa documentazione, in modo da poter consentire all'Amministrazione finanziaria di formulare correttamente il parere richiesto.

10 - Una problematica molto importante di questa tipologia di interpello riguarda proprio la caratteristica della norma di cui viene chiesta la disapplicazione nel senso che deve trattarsi di una norma antielusiva, che si propone appunto di contrastare potenziali effetti elusivi.

Si nota infatti una certa tendenza, da parte dei contribuenti, a dilatare questa caratteristica di antielusività delle norme tributarie per poterne poi chiedere la disapplicazione ai sensi del comma 8 dell'art.37 bis.

Emblematica in tal senso la questione dei telefoni cellulari per cui diverse società (anche sulla scorta di una nota del 1999 della Direzione regionale della Liguria) hanno chiesto alla DRER la disapplicazione dell'art.67, comma 10 bis del Tuir (in quanto a loro dire norma antielusiva) sulla base del fatto che, per determinate caratteristiche tecniche degli apparecchi, non era assolutamente possibile utilizzare il cellulare per chiamate personali ma solo per chiamate di servizio. La DRER ha sempre risposto negativamente a tali istanze sulla base della motivazione che l'art.67, comma 10 bis del Tuir, ispirandosi al principio dell'inerenza, disciplina forfettariamente la deducibilità di certi costi di cui è incerta (o comunque difficoltosa da accertare) l'utilizzazione a fini personali e quindi è una norma antievasione e non antielusione, per cui non può esserne chiesta la disapplicazione.

Una sicura guida sulla natura delle norme tributarie è costituita dalla relazione ministeriale ai provvedimenti legislativi che molto spesso evidenziano la natura (antielusiva o meno) della norma.

11 - Come opportunamente evidenziato nella Circolare n.7/993953 del 14 dicembre 1998 della Direzione Regionale delle Entrate per il Piemonte, mentre nella prima fattispecie la normativa consente la sterilizzazione, ai soli fini fiscali, degli effetti giuridici degli atti, fatti o negozi finalizzati ad eludere la norma tributaria ottenendo così vantaggi fiscali indebiti, *in assenza di norme antielusive ad hoc*; nella seconda fattispecie, *in presenza di norme antielusive ad hoc*, limitative di posizioni soggettive altrimenti riconosciute dall'ordinamento, la disposizione di cui al comma 8 consente la disapplicazione di siffatte e specifiche norme antielusive, ovviamente ove si riconosca che nessuna elusione, nel caso concreto prospettato, poteva verificarsi.

12 - Vedasi nota n.17.

MODALITA' OPERATIVE (PROCEDURA)

Relativamente agli aspetti procedurali e applicativi, essi sono regolati dal D.M. 19 giugno 1998, n.259, emanato in attuazione di quanto espressamente previsto dallo stesso art.37-bis, comma 8 ultima parte.

In particolare, l'istanza, redatta in carta libera, deve essere indirizzata al Direttore regionale ed è spedita, a mezzo del servizio postale¹³, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'Ufficio competente¹⁴ per l'accertamento in base al domicilio fiscale del contribuente: per questo tipo di interpello è dunque l'Ufficio il primo interlocutore del contribuente.

L'Ufficio dovrà trasmettere al Direttore regionale l'istanza, unitamente ad una relazione in cui esprimerà il proprio parere, entro 30 giorni dal suo ricevimento.¹⁵

Sul piano formale, l'istanza deve contenere:

- a) i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante (è opportuna l'indicazione anche del codice fiscale o della partita IVA);
- b) l'eventuale domiciliatario presso il quale si chiede che vengano effettuate le comunicazioni inerenti al procedimento;
- c) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

La mancanza dei dati identificativi del soggetto o della sottoscrizione è motivo di inammissibilità dell'istanza. Ove difetti la sottoscrizione, l'inammissibilità può essere sanata dalla successiva regolarizzazione. A tal fine l'Ufficio dovrà avvisare il contribuente ed invitarlo alla regolarizzazione. La mancata regolarizzazione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito comporterà la definitiva inammissibilità

13 - A questo proposito si rileva che si sta diffondendo, specie per le istanze che riguardano la disapplicazione dell'art.123, comma 5 del Tuir, l'usanza di presentare di persona (all'Ufficio competente) l'istanza insieme alla voluminosa documentazione che spesso è necessaria per questa problematica: evidentemente il contribuente vuol essere sicuro che non ci siano disguidi con la posta. La procedura è inusuale ma l'istanza viene accolta lo stesso.

14 - E' necessario che l'Ufficio controlli la propria competenza, inviando l'istanza, se non competente, all'Ufficio di competenza.

15 - L'Ufficio deve avere cura altresì di indicare nella propria relazione quando l'istanza è stata presentata o è pervenuta.

dell'istanza.

Sul piano sostanziale, l'istanza deve contenere:

- a) la descrizione esauriente e completa della fattispecie ¹⁶;
- b) l'indicazione della disposizione di legge di cui il contribuente chiede la disapplicazione;
- c) l'enunciazione dei motivi e l'indicazione degli elementi sulla base dei quali il contribuente intende dimostrare che gli effetti elusivi, al cui contrasto sono preordinate le disposizioni di cui chiede la disapplicazione, non possono verificarsi.

All'istanza devono essere allegati tutti gli atti e documenti, con relativo elenco, idonei a rappresentare e qualificare compiutamente la fattispecie prospettata.

Dal ricevimento dell'istanza (o dalla sua regolarizzazione) decorre il termine di novanta giorni previsto per la comunicazione al contribuente del provvedimento adottato dal Direttore regionale, che avverrà in plico raccomandato con avviso di ricevimento: copia del provvedimento è inviata per conoscenza all'Ufficio competente.

E' necessario, anche ai fini di un più puntuale inquadramento della fattispecie, che l'eventuale attività istruttoria venga espletata dall'Ufficio e che di essa sia fatta menzione nella relazione che l'Ufficio deve presentare (insieme all'istanza) alla Direzione regionale nel termine di trenta giorni dalla ricezione dell'istanza, salvo i giorni di sospensione che la richiesta comporta.

Pertanto qualora dall'esame dell'istanza la documentazione allegata dal contribuente dovesse essere ritenuta insufficiente, l'attività

16 - In caso di eventuale incompleta esposizione dei fatti (o di non completa rispondenza al vero dei fatti esposti) è vero che l'Amministrazione conserva un potere istruttorio, tuttavia si ritiene ugualmente che in tal caso, se ovviamente l'Amministrazione non riesce a rilevare, durante l'istruttoria, l'incompletezza o la falsità dei dati esposti, il parere così emanato è nullo (ovviamente se successivamente all'emanazione l'Amministrazione riesce ad avere la prova dell'incompletezza dei dati esposti): l'efficacia vincolante del parere è subordinata infatti alla corrispondenza al vero dei fatti esposti (vedasi art.37 bis, comma 8). E nella legge n.212/2000 (c.d. Statuto del contribuente) è espressamente sancito, all'articolo 10, il principio della buona fede che non può valere solo unilateralmente, a favore cioè del contribuente, ma anche a favore dell'Amministrazione finanziaria. Tale articolo così dispone: "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

istruttoria deve essere svolta direttamente dall'Ufficio (che potrà eventualmente chiedere assistenza alla Direzione regionale - Ufficio fiscalità delle imprese e finanziaria - per i casi più complessi, specie in tema di operazioni straordinarie) ¹⁷.

In caso di necessità di richiesta di documentazione, l'Ufficio avrà cura di precisare nella lettera (Raccomandata A.R.) indirizzata al contribuente che le richieste istruttorie sospendono (ai sensi dell'art.1, comma 7 del DM 19 giugno 1998, n.259) il termine di novanta giorni per l'emanazione del provvedimento da parte del Direttore regionale fino al giorno di ricezione della documentazione richiesta.

In sostanza, al fine di consentire al Direttore regionale il rispetto del predetto termine, l'Ufficio deve rispettare il termine di trenta giorni, dalla ricezione, per trasmettere l'istanza corredata dal proprio parere, salvi naturalmente gli eventuali giorni di sospensione che l'Ufficio avrà comunque cura di indicare nella propria relazione.

Per quanto riguarda **gli effetti** dell'interpello ex art.37 bis, comma 8, l'art.1 del DM 259/1998 stabilisce che le decisioni del Direttore regionale devono essere comunicate al contribuente con un provvedimento che è da ritenersi definitivo. Ciò non significa che esso sia vincolante per il contribuente, che, a proprio rischio, può disattenderlo: significa solo che il contribuente non potrà esperire alcuna azione di tutela in via amministrativa contro il provvedimento del Direttore regionale.

Il contribuente può quindi disattendere il provvedimento che dovesse respingere la sua istanza, ma appunto rischiando l'accertamento: in tal caso potrà far valere le proprie ragioni in sede contenziosa.

17 - Vedasi note n.27986 del 15/05/2000 e n.22467 del 16/05/2002 della Direzione regionale dell'Emilia Romagna.

Interpello CFC

PREMESSA

L'interpello previsto in tema di CFC, cioè le controllate situate in Paesi a regime fiscale privilegiato, è stato disciplinato dalla legge 21 novembre 2000, n.342, che ha appunto introdotto l'art.127 bis del Tuir con effetto, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, dal periodo d'imposta 2002.

Il quadro normativo, piuttosto complesso, è completato da ben 5 DM di attuazione; i chiarimenti principali su questo tipo di interpello sono contenuti nelle circolari n.18/E del 12 febbraio 2002 e n.29/E del 23 maggio 2003)¹⁸.

Ai sensi dell'art.127-bis, comma 1 del TUIR, al soggetto residente in Italia che detiene il controllo di un'impresa, società o ente residente in un paese a regime fiscale privilegiato sono imputati i redditi conseguiti dal soggetto estero controllato in proporzione alla partecipazione detenuta, a prescindere dall'effettiva distribuzione degli utili.

Il presupposto del controllo, come chiarisce il DM n.429 (art.1), deve verificarsi alla data di chiusura dell'esercizio della partecipata estera.

L'art.127-bis, comma 5, del TUIR precisa però che le disposizioni del comma 1 non si applicano se il controllante residente dimostra alternativamente:

- l'attività commerciale o industriale effettivamente svolta dalla CFC;

18 - I DM sono:

- DM n.429 del 21 novembre 2001 che contiene il regolamento delle CFC, e che disciplina sia i presupposti per l'applicazione dell'art.127 bis, comma 1 che le modalità dell'interpello da presentare ai sensi del comma 5 dello stesso articolo 127 bis.
- DM del 21 novembre 2001 che individua gli Stati e i territori a fiscalità privilegiata ai fini dell'art.127 bis (c.d. Black List).
- DM del 21 novembre 2001 che individua invece gli Stati a regime fiscale non privilegiato ai fini dell'applicazione dell'art.96 bis, comma 2 ter (c.d. White List).
- DM del 23 gennaio 2002 che individua gli Stati e territori a fiscalità privilegiata ai fini dell'applicazione dell'art.76, commi 7 bis e 7 ter.
- DM del 22 marzo 2002 di modifica del DM 23 gennaio 2002.

In conclusione i DM che riguardano più propriamente l'art.127 bis sono solo i primi due. Altre circolari sulle CFC, ma meno significative, sono la circ. n.207/E del 16 novembre 2000 e la circ. n.9/E del 26 gennaio 2001.

- oppure che dalla partecipazione nella CFC non consegue l'effetto di delocalizzare i redditi nel paradiso fiscale.

A tal fine il contribuente deve interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art.11 della legge n.212 del 27 luglio 2000 che, come noto, disciplina l'interpello ordinario (o generale).

A mio parere però, l'interpello richiamato dall'art.127-bis, comma 5 non ha nulla a che vedere con l'interpello ordinario (o generale) di cui all'art.11 dello Statuto: la procedura è assai simile ma la sostanza è molto diversa ¹⁹. Emergono soprattutto due differenze significative.

I) Anzitutto l'interpello ordinario è un DIRITTO.

L'art.11 della legge n.212/2000 dispone: "Ciascun contribuente **può** inoltrare per iscritto all'Amministrazione finanziaria..... circostanziate e specifiche istanze di interpello ...".

L'interpello dell'art.127-bis, comma 5, non è una facoltà e nemmeno un diritto: è un ONERE.

L'art.127-bis, comma 5, dispone infatti: "Per i fini di cui al presente comma, il contribuente **deve** interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria.....".

II) L'interpello ordinario (o generale) è diretto a risolvere questioni interpretative su fattispecie caratterizzate da obiettive condizioni di incertezza.

L'interpello in materia di CFC non è diretto a risolvere alcuna questione interpretativa, ma è diretto a dirimere questioni in buona parte di fatto (come le caratteristiche dell'attività svolta dalla CFC).

Che cosa è allora l'interpello CFC ?

E' un interpello *sui generis*, con una forte somiglianza con l'**interpello negativo** (o interpello correttivo), cioè l'interpello regolato dal comma 8 dell'art.37-bis del DPR 600/73, che consente al contribuente, come abbiamo visto, di chiedere la disapplicazione di una norma

19 - La stessa circolare n.18/E del 12/02/2002 (paragrafo 1) mette in luce le differenze tra interpello ordinario e interpello CFC.

antielusiva.

Affinchè la norma di cui all'art.127-bis, comma 1 sia bloccata, il contribuente deve appunto dimostrare:

- l'attività commerciale o industriale effettivamente svolta dalla CFC;
- oppure che dalla partecipazione nella CFC non consegue l'effetto di delocalizzare i redditi nel paradiso fiscale.²⁰

Se riesce a dimostrare anche una sola di queste due esimenti, c'è la disapplicazione dell'art.127 bis.

20 - Questa seconda esimente (che si concretizza nell'assenza di risparmio di imposta) è probabilmente più difficile da dimostrare e riguarda quelle ipotesi in cui il regime privilegiato della CFC viene riassorbito (e quindi tassato) prima ancora che dall'Italia da un altro Paese estero a fiscalità ordinaria (ad esempio la Francia, dove si trova la subholding che controlla direttamente la CFC (che ad esempio si trova a Hong Kong) e che sia dotato di propria normativa CFC, che quindi attrae a tassazione il reddito della CFC situata a Hong Kong. E' evidente che in questa situazione la controllante residente italiana (che controlla la subholding francese) può ricorrere alla seconda esimente, dandone dimostrazione.

Non solo. Ma questa seconda esimente può essere invocata in tutti quei casi in cui il reddito della CFC subisce in Stati diversi da quelli a fiscalità privilegiata una congrua tassazione. E' il caso espressamente previsto dallo stesso DM n.429/2001 (art.5, comma 3) di una società residente in uno dei Paesi della c.d. Black List (esempio Hong Kong), ma il cui reddito sia prodotto in misura non inferiore al 75% in altri Stati o territori (esempio Cina o Taiwan) diversi da quelli a fiscalità privilegiata e ivi sottoposto integralmente a tassazione ordinaria. Come chiarito dall'Agenzia in diverse risoluzioni (soprattutto la ris. n.387/E del 19/12/2002) non c'entra nulla il fatturato realizzato dalla CFC in Paesi terzi a fiscalità non privilegiata con la seconda esimente, che scatta solo se la controllante residente dimostra che:

- la CFC ha stabili organizzazioni in Paesi a fiscalità non privilegiata, che quindi le tassano in concreto e in misura ordinaria secondo i principi internazionali;
- i redditi (già tassati) di queste stabili organizzazioni affluiscono alla CFC (sempre in base ai principi internazionali) e ne costituiscono almeno il 75% del reddito da questa conseguito.

In conclusione, la circostanza che la localizzazione del 75% del reddito della CFC sia realizzata fuori dal paradiso fiscale di residenza e in Paesi a fiscalità non privilegiata non dipende dal fatturato, ma dalla presenza di stabili organizzazioni per le quali l'interpellante dimostri l'attribuzione (a sè) e tassazione (nei rispettivi Paesi) dei relativi redditi.

Quindi anche in questo tipo di interpello, come nell'interpello c.d. negativo, c'è l'inversione dell'onere della prova: è il contribuente che deve dimostrare all'A.F. che ricorrono le condizioni (almeno una) per disapplicare l'art.127 bis del Tuir.

MODALITÀ OPERATIVE

Il soggetto interessato alla disapplicazione deve presentare apposita istanza all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità stabilite dal DM 21 novembre 2001, n.429, che rinvia espressamente al DM 26 aprile 2001 n.209, (che disciplina l'interpello ordinario di cui all'art.11 della legge n.212/2000): pertanto la procedura è pressoché identica a quella dell'interpello ordinario.

Chi è il soggetto interessato: è il soggetto residente controllante, colui al quale si applica la nuova disciplina CFC e quindi persone fisiche residenti, soggetti di cui all'art.5 del Tuir (società semplici e società di persone), soggetti di cui all'art.87, 1 comma del Tuir, lettere a) b) e c) (e quindi società di capitali, società cooperative, enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno o non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali).

In particolare per le società di capitali, l'interpello può essere presentato, oltre che dal legale rappresentante, anche dal procuratore generale o speciale: in tal caso la procura deve essere conferita secondo le formalità stabilite dall'art.63 del DPR 600/73.²¹

L'istanza deve essere inoltrata alla Direzione Centrale Normativa e

21 - In caso di struttura di gruppo molto complessa è importante precisare chi è il soggetto interessato. A questo proposito prendo spunto da un caso concreto. La Finanziaria X spa è la holding di un gruppo molto ramificato. La Finanziaria X controlla 2 subholding operative entrambe residenti in Italia (che chiameremo Y e Z), che a loro volta controllano ciascuna decine di società in Italia e all'estero, tra cui diverse CFC. Ebbene, correttamente, l'istanza di interpello CFC è stata presentata da Y e da Z (cioè dalle subholding) per ognuna delle CFC da loro controllate (e non dalla Holding X) proprio perché è la prima controllante residente italiana, partendo dal basso, che subisce l'impatto della normativa CFC (e che quindi in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello o di risposta negativa deve dichiarare la quota di reddito della CFC in proporzione al controllo e alla partecipazione agli utili).

Contenzioso per il tramite della Direzione regionale²² competente per territorio; materialmente l'istanza deve essere consegnata (a mano) o spedita a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento alla competente Direzione regionale (non sono previsti altri metodi alternativi come il fax o la posta elettronica).

La risposta al contribuente arriva direttamente dalla DCNC: al riguardo, per rendere più rapidi i tempi di risposta, è opportuno indicare nell'istanza il numero di fax o l'indirizzo e-mail al quale si desidera ricevere la risposta.

La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze tributarie: quindi il contribuente non può rinviare la presentazione della dichiarazione dei redditi alla data in cui avrà ricevuto la risposta all'interpello.

Quali requisiti minimi deve avere l'istanza? Gli stessi previsti per l'interpello ordinario più quelli specifici per questo tipo di interpello. Pertanto l'istanza deve contenere a pena di inammissibilità (circ. n.18/E del 12 febbraio 2002):

- a) i dati identificativi del contribuente e del legale rappresentante (con specificazione della denominazione sociale, del domicilio fiscale e del codice fiscale);
- b) l'identificazione della controllata estera per la quale si chiede la disapplicazione dell'articolo 127 bis;
- c) l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione;
- d) la documentazione idonea a dimostrare l'esistenza di almeno una delle due esimenti;
- e) la sottoscrizione del contribuente o del legale rappresentante.

La mancata sottoscrizione è sanata se il contribuente provvede alla regolarizzazione entro 30 giorni dall'invito della Direzione regionale.

In presenza di una di queste cause di inammissibilità, l'istanza non produce gli effetti tipici dell'interpello e l'eventuale mancata risposta nei 120 (o 180) giorni successivi non può considerarsi come implicito accoglimento dell'istanza.

22 - La Direzione regionale cura l'istruttoria e invia l'istanza alla DCNC con una propria dettagliata relazione.

Molto importante naturalmente è la documentazione da allegare; in proposito sia la circolare n.18/2002 sia la circolare n.29 del 23 maggio 2003 elencano la documentazione che è opportuno presentare, anche per evitare che la carenza di documentazione costringa la Direzione regionale a richiederla con conseguente slittamento dei tempi: i termini per la risposta cominciano infatti a decorrere di nuovo a partire dalla data di presentazione della documentazione richiesta²³ (esattamente come avviene per l'interpello ordinario).

EFFETTI

La risposta della DCNC deve essere resa al contribuente entro 120 giorni (dalla data di consegna dell'istanza o dalla data di ricezione), che diventano 180 nel caso in cui la CFC già operi nel periodo di imposta in corso al 23 novembre 2001 (data di pubblicazione in G.U. dei decreti del 21 novembre 2001 contenente l'uno la c.d Black list e l'altro il regolamento attuativo).

Decorsi tali termini senza una pronuncia espressa, l'istanza si intende accolta e quindi il contribuente sarà esonerato dagli obblighi previsti dall'art.127 bis in relazione alla partecipazione detenuta in quella CFC.

Questa però è una ipotesi di scuola perché finora la DCNC ha sempre risposto nei termini (e questo vale anche per l'interpello ordinario dove non si è mai verificato il silenzio assenso).

Ma vediamo nel particolare gli **effetti** dell'interpello CFC che sono estremamente importanti.

- 1) Anzitutto la risposta dell'Agenzia vincola l'operato degli Uffici con riferimento ovviamente a quella determinata fattispecie e quindi a quella determinata CFC: il che in sostanza vuol dire che se l'istanza viene accolta e i verificatori o la Guardia di Finanza contestano invece, in sede di verifica, l'applicazione dell'art.127 bis e l'Ufficio fa proprie le conclusioni dei verificatori, l'avviso di accertamento emesso è radicalmente nullo (lo stesso vale naturalmente nel caso

23 - Per quanto riguarda la documentazione, è opportuno che i documenti siano in italiano o tradotti in italiano.

contrario di istanza respinta).

- 2) La risposta dell'Agenzia produce effetti a decorrere dal periodo di imposta per il quale il termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi scade successivamente alla comunicazione della risposta da parte dell'Agenzia ²⁴, limitatamente alla CFC identificata nell'istanza di interpello ²⁵.
- 3) La risposta dell'Agenzia permette la disapplicazione dell'art.127 bis anche per i periodi di imposta successivi a quello richiamato ²⁶, a condizione però che le circostanze e i presupposti in base ai quali è stato fornito parere favorevole non siano nel frattempo mutati: se questo cambiamento c'è stato, il contribuente dovrà riproporre istanza di interpello descrivendo tutti i mutamenti verificatisi; oppure, in alternativa, il contribuente dovrà, in sede di controllo, dimostrare che i mutamenti intervenuti sono ininfluenti ai fini del giudizio sulla disapplicazione dell'art.127 bis. E' chiaro che se non fornisce questa dimostrazione, il contribuente non potrà beneficiare della disapplicazione anche per i periodi di imposta successivi.
- 4) Nel caso in cui il soggetto residente ceda ad un altro soggetto residente il controllo di una CFC per la quale sia stato già ottenuto l'assenso alla disapplicazione dell'art.127 bis, il nuovo controllante, per poter beneficiare del parere favorevole, dovrà notificare all'Agenzia delle Entrate tale circostanza, indicando gli estremi identificativi della controllata estera e del soggetto residente che aveva precedentemente presentato l'istanza di interpello ²⁷.

24 - Vedasi circolare n.18/E del 12 febbraio 2002 (paragrafo 3.8).

25 - In concreto i contribuenti che sino al 31 ottobre 2003 hanno ricevuto risposta positiva alla loro istanza (naturalmente con riferimento a quella specifica CFC) possono avvalersene già in Unico 2003 per i redditi 2002 nel senso che non devono compilare il quadro FC e quindi non devono dichiarare i redditi della controllata estera. Tale quadro deve invece essere evidentemente compilato da chi ha presentato domanda e non ha ancora ricevuto risposta alla data del 31 ottobre 2003.

26 - E' il c.d. effetto ultrattivo dell'interpello, del tutto simile a quello previsto per l'interpello ordinario dall'art.5 del DM 26 aprile 2001, n.209: in sostanza il contribuente potrà avvalersi della risposta ricevuta anche in futuro.

27 - Quindi non c'è in tale ipotesi un subentro automatico.

- 5) Infine i contribuenti che hanno ricevuto dalla DCNC risposta favorevole alla loro istanza (e quindi il riconoscimento della disapplicazione dell'art.127 bis, comma 1,) differiranno sì la tassazione al momento dell'effettiva distribuzione degli utili da parte della controllata non residente, però non beneficeranno dell'esenzione del 60% di cui all'art.96 bis del Tuir, che non si applica agli utili distribuiti da controllate residenti in paradisi fiscali.

E' importante precisare però che, con la riforma fiscale (art.47, 4 comma del nuovo Tuir), i dividendi provenienti da soggetti residenti in paradisi fiscali concorreranno alla formazione del reddito della controllante residente per il 100%, a meno che non ci sia stata risposta positiva all'istanza di interpello CFC e quindi si sia ottenuta la disapplicazione dell'art.169 del nuovo Tuir, che sostituirà l'attuale art. 127 bis. In tal caso concorreranno anch'essi alla formazione del reddito imponibile della controllante residente solo per il 5%.

Interpello speciale

Questo tipo di interpello può essere presentato da soggetti non residenti (ovviamente senza stabile organizzazione in Italia): le modalità di presentazione sono indicate nella circolare n.9/E del 13 febbraio 2003²⁸.

La circolare chiarisce anzitutto che, benché nel dettato delle norme di cui agli articoli 11 della legge n.212/2000 e 2 del DM n.209/2001 non si rinvenivano specifiche disposizioni in ordine all'interpello proposto da soggetti non residenti, tuttavia anche tali soggetti, 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.

L'istanza deve essere presentata tramite propri rappresentanti o incaricati residenti, presso i quali tali soggetti eleggono domicilio per la ricezione della risposta, conferendo loro procura speciale secondo le modalità indicate nell'art.63 del DPR 600/73.

Peraltro, considerate le difficoltà di individuare la Direzione regionalmente competente, i soggetti non residenti presentano l'istanza, redatta sempre in carta libera, direttamente all'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, viale Europa n.242, Roma, nel rispetto delle modalità indicate nell'art.1 del DM n.209 del 2001.

In sostanza, e tanto per fare un esempio, la società di San Marino²⁹, sempre ovviamente per questioni riguardanti casi concreti e personali, non presenterà l'istanza di interpello all'Ufficio di Rimini o alla Direzione regionale dell'Emilia Romagna (come già successo), ma direttamente a Roma, alla DCNC, avendo cura di indicare, come domiciliatario, un proprio rappresentante o incaricato provvisto di procura, che può essere benissimo un professionista di Rimini o di un'altra città, per la ricezione dell'atto di risposta.

28 - Di questo tipo di interpello si era occupata anche la circolare n.99/E del 18 maggio 2000 (paragrafo 5).

29 - La società svolge attività di agente monomandatario senza rappresentanza per la promozione di contratti di telefonia mobile e fissa offerti da Wind e vuole conoscere se sia corretta l'applicazione, a suo giudizio ingiustificata, delle ritenute pari al 23% sul 50% delle provvigioni da essa fatturate in base all'art.25 del DPR 600/73.

Le novità apportate all'interpello dal nuovo Tuir

Ulteriori sviluppi all'istituto dell'interpello saranno apportati dal futuro Testo unico in conseguenza della riforma fiscale ³⁰.

In particolare, è prevista la possibilità (per la controllante) di chiedere tramite istanza di interpello:

- per le banche che il regime dell'esenzione delle plusvalenze (c.d. *participation exemption*) non si applichi alle partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari ³¹ (art.113);
- la continuazione del consolidato nazionale in caso di fusione della

30 - In anticipo sulla riforma fiscale, il D.L. 30 settembre 2003, n.269, ha introdotto all'art.8 il c.d. **ruling internazionale**. La formulazione molto sintetica del testo dell'art.8 lascia aperte molte questioni interpretative tra cui quella, tutt'altro che secondaria, della natura di questo istituto. Nonostante l'art.8 sia così rubricato, si ritiene che l'istituto introdotto dall'art.8 non abbia nulla a che vedere con l'interpello ordinario e con le varie tipologie di interpello già presenti nel nostro ordinamento. Si ritiene invece che il c.d. **ruling internazionale** sia una prima risposta dell'Amministrazione finanziaria alle raccomandazioni fatte dall'OCSE ai Paesi membri nel suo ultimo rapporto del 1995 (Direttive sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le Amministrazioni fiscali) di incentivare i c.d. APA (Advance Pricing Arrangements – Accordi Preventivi sui Prezzi di Trasferimento) e soprattutto quelli bilaterali e multilaterali. L'APA è infatti quell'accordo che stabilisce preventivamente, rispetto a transazioni tra imprese appartenenti allo stesso gruppo, una determinata serie di criteri attinenti al *transfer pricing* tra quelle stesse transazioni e consiste in trattative tra il contribuente e una o più Amministrazioni fiscali allo scopo di risolvere le questioni riguardanti il *transfer pricing*. L'APA può essere unilaterale (quando l'accordo è tra contribuente e un'Amministrazione fiscale) oppure bilaterale o multilaterale (quando l'accordo è con due o più Paesi). A causa di problemi di doppia imposizione e anche per evitare che l'APA unilaterale non sia riconosciuto dall'Amministrazione fiscale dell'altro Stato interessato, numerosi Stati preferiscono gli APA bilaterali o multilaterali e la stessa OCSE ne consiglia l'utilizzo in quanto, oltre a ridurre il rischio di doppia imposizione, danno maggiore certezza al contribuente.

E l'istituto delineato dall'art.8 sembra proprio corrispondere ad un APA unilaterale.

31 - Si tratta delle partecipazioni acquisite dalle banche nell'ambito dei piani di ristrutturazione del debito di clienti particolarmente scoperti per non perdere il proprio credito di finanziamento. L'art.113 del nuovo Tuir sembra rientrare nel c.d. interpello disapplicativo o interpello negativo di cui all'art.37 bis, comma 8 del DPR 600/73, anche se non ha ad oggetto una norma antielusiva, ma una disposizione generale (la c.d. *participation exemption* di cui all'art.87). Il rischio per chi ha convertito crediti in capita-

- società controllante (art.124);
- di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione ai fini del consolidato mondiale (art.132, comma 3);
 - semplificazioni per la determinazione del reddito imponibile fra le quali anche l'esclusione delle società controllate di piccole dimensioni residenti in Paesi o territori diversi da quelli a fiscalità privilegiata (art.132, comma 4).

Inoltre dal 1 gennaio 2004 entrerà in vigore un nuovo regime dei dividendi sia con riferimento ai soggetti IRES sia con riferimento alle persone fisiche. Il nuovo regime non distingue tra dividendo proveniente da soggetto nazionale o da soggetto estero, con l'eccezione rappresentata dal dividendo proveniente da soggetto o ente situato in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata. In tal caso è previsto (art.89) che il soggetto (IRES o persona fisica) che percepisce il dividendo dovrà farlo concorrere integralmente alla tassazione, a meno che non ottenga parere favorevole all'istanza di interpello presentata secondo le modalità di cui all'art.167 (interpello CFC).

Analogamente, il regime di *participation exemption* non trova applicazione (art.87) nel caso in cui le partecipazioni cedute siano riferibili ad un soggetto residente in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata, a meno che non si ottenga parere favorevole all'istanza di interpello presentata secondo le le modalità di cui all'art.167 (interpello CFC).

Infine l'art.168 ha introdotto per le imprese collegate le disposizioni in materia di controllate di cui all'art.167 (già art.127 bis del Tuir): di conseguenza per evitare l'applicazione dell'art.168 occorrerà ottenere parere favorevole all'istanza di interpello presentata secondo le modalità di cui all'art.167 (interpello CFC).

le del debitore è che i titoli azionari perdano progressivamente valore e non possano dare luogo a minusvalenze deducibili. La *participation exemption* è infatti un'arma a doppio taglio: conviene al contribuente se le cose vanno bene, ma fa pagare le imposte nel caso contrario su un reddito inesistente per effetto della mancata deduzione della minusvalenza. L'art.113 parla di partecipazioni al plurale e sembra richiedere un interpello per la singola partecipazione acquisita: e allora la banca può decidere per la partecipazione X (che ha incrementato il suo valore) di avvalersi del regime di *participation exemption* e quindi non fare nessuna istanza di interpello e per la partecipazione Y (che ha invece perso il suo valore) di non avvalersi del regime di *participation exemption* e quindi di presentare apposita istanza di interpello.

ORGANI DELLA FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA

COMITATO DIRETTIVO

PRESIDENTE

Dott. Gianfranco Tomassoli

VICE PRESIDENTE

Prof. Sandro Sandri

SEGRETARIO

Dott.ssa Vincenza Bellettini

TESORIERE

Dott.ssa Giovanna Randazzo

CONSIGLIERI

Dott. Bruno Berlettano

Dott. Carlo Carpani

Dott. Francesco Cortesi

Dott. Giovanni Battista Graziosi

Dott. Matteo Piantedosi

Dott. Luca Sifo

Dott. Arnaldo Tragni

COMITATO DEI GARANTI

Dott. Fernando Frasnedi

Dott. Francesco Serao

Dott. Antonio Specchio

Dott. Alfonso Venturi

COMITATO SCIENTIFICO

Prof. Pier Ugo Calzolari

RETTORE UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BOLOGNA

Prof. Avv. Renzo Costi

Prof. Avv. Piera Filippi

Prof. Antonio Maticena

Prof. Giorgio Nicoletti

Prof. Avv. Fabio Roversi Monaco

Dott. Giuseppe Verna

COMITATO BORSE DI STUDIO

Dott. Alfonso Venturi
PRESIDENTE

Dott. Claudio Galbucci
Dott.ssa Anna Rosa Morelli

COLLEGIO DEI REVISORI

Dott.ssa Elena Melandri
PRESIDENTE

Dott. Roberto Batacchi
Dott. Giovanni Luca

SEGRETARIO GENERALE

Dott. Pierluigi Morelli

**ALBO ISTITUZIONALE
DEI BENEMERITI**

Banca popolare dell Emilia Romagna
Sig.ra Carla Bevilacqua
Dott. Carlo Cantarelli
Cassa di Risparmio di Imola
Cassa di Risparmio in Bologna
Didacom

Federazione delle Banche di Credito Cooperativo dell Emilia Romagna
Dott. Amedeo Mandrioli
Dott.ssa Silvia Marcelli
Dott.ssa Carlotta Minarelli
Dott. Stefano Monaci
Dott. Giancarlo Trevisone

ALBO DEI BENEMERITI ANNO 2004

Dott.	Abbondanza	Roberto	Dott.	Mele	Matteo
Dott.ssa	Amadori	Mara	Dott.	Melo	Roberto
Dott.ssa	Arioli	Patrizia	Dott.	Migliori	Fabio
Dott.	Artese	Alessandro	Dott.ssa	Mirri	Cristina
Dott.	Artese	Nicola Maria	Dott.	Montanari	Antonello
Dott.ssa	Bacchini	Isabella	Dott.	Montanari	Dino
Dott.	Baldazzi	Giovanni	Dott.ssa	Monti	Marilena
Dott.	Barbieri	Adolfo	Dott.	Morelli	Mauro
Dott.ssa	Belletini	Vincenza	Dott.	Morten	GianLuigi
Dott.	Bernardi	Andrea	Dott.	Moscatiello	Luca
Dott.ssa	Berti	Rossella	Dott.ssa	Munari	Silvia
Dott.ssa	Biagetti	Silvia	Dott.	Mungiovino	Mauro
Dott.ssa	Bompadre	Mirella	Dott.ssa	Muserra	Francesca
Dott.	Bonazzi	Alessandro	Dott.	Nanni	Marco
Dott.	Braglia	Marcello	Dott.	Ori	Marco
Dott.ssa	Brighenti	Carla	Dott.	Pantano	Marco
Dott.ssa	Buscaroli	Francesca	Dott.	Paradisi	Luciano
Dott.	Camosci	Pietro	Dott.	Pascucci	Pier Paolo
Dott.	Campomori	Domenico	Dott.	Penzo	Paolo
Dott.	Canova	Renzo	Dott.	Pescini	Riccardo
Dott.	Cantagalli	Marcello	Dott.ssa	Piacquaddio	Enrica
Dott.ssa	Cappelletta	Maria Rita	Dott.	Piazzì	Roberto
Dott.	Cardillo	Aldo	Dott.ssa	Postacchini	Francesca
Dott.	Carpani	Carlo	Dott.	Preli	Antonio
Dott.	Cassani	Roberto	Dott.	Provaggi	Luigi
Dott.	Castorina	Paolo	Dott.ssa	Quaglio	Anna Maria
Dott.	Catenacci	Francesco	Dott.ssa	Raimondi	Elisabetta
Dott.ssa	Cavazza	Angela	Dott.	Rancan	Paolo
Dott.	Cazzola	Amedeo	Dott.	Rangoni	Umberto
Dott.	Chesi	Stefano	Dott.	Righetti	Andrea
Dott.ssa	Chiarello	Giovanna	Dott.	Rizzoli	Andrea
Dott.ssa	Cicchetti	Cristina	Dott.	Ronchi	Luciano
Dott.	Conti	Romano	Dott.	Rubbi	Giampiero
Dott.	Cortesi	Francesco	Dott.	Saccani	Alessandro
Dott.	Crocioni	Andrea	Dott.	Saporito	Marco Luigi
Dott.ssa	Dal Pozzo	Elena	Dott.	Savigni	Sergio
Dott.ssa	Danesi	Olga	Dott.ssa	Scardovi	Alessandra
Dott.	De Leo	Domenico	Dott.	Selleri	Vera
Dott.	Delli	Giorgio	Dott.	Servadei	Alessandro
Dott.	Di Giorgi	Nino Giorgio	Dott.	Sgubbi	Angelo
Dott.	Ferraretti	Francesco A.	Dott.	Sgubbi	Gabriele
Dott.	Ferrari	Alberto	Dott.	Simoni	Paolo
Dott.	Fioritti	Alberto	Dott.ssa	Simoni	Federica
Dott.	Frabboni	Ercole	Dott.	Stefanetti	Paolo
Dott.	Furlanetto	Michele	Dott.ssa	Stefani	Daniela
Dott.	Galbucci	Claudio	Dott.	Stupazzini	Franco
Dott.	Gandolfi	Fabrizio	Dott.	Suzzi	Raffaele
Dott.ssa	Gnudi	Simona	Dott.ssa	Tamba	Cristina
Dott.	Godoli	Luciano Leonello	Dott.	Tarabusi	Marcello
Dott.	Grassilli	Pier Luigi	Dott.	Tietzi	Antonio
Dott.	Graziosi	Giovanni Battista	Dott.	Tomassoli	Gianfranco
Dott.	Gualandi	Nicola	Dott.	Tonelli	Stefano
Dott.	Guandalini	Giuliano	Dott.	Trombetta	Vanni
Dott.	Guerrini	Roberto	Dott.	Trombetti	Gianfranco
Dott.	Lelli	Pietro	Dott.	Turrini	Luigi
Dott.	Maccaferri	Claudio	Dott.	Ungania	Pier Luigi
Dott.	Mandes	Matteo	Dott.	Valpiani	Vanna
Dott.	Manfrin	Renzo	Dott.	Vancini	Andrea
Dott.	Manzoni	Paolo	Dott.	Vancini	Giovanni
Dott.	Marangoni	Luca	Dott.ssa	Zaganelli	Roberta
Dott.	Marchesini	Alessandro	Dott.	Zambelli	Fabio
Dott.ssa	Marchesini	Grazia	Dott.	Zambellini Artini	Stefano
Dott.ssa	Marcozzi	Tecla	Dott.	Zanotti	Moreno
Dott.	Martini	Luca	Dott.	Zarri	Mauro
Dott.ssa	Mascherini	Giuliana	Dott.ssa	Zerbin	Novella
Dott.ssa	Mazzanti	Maria Letizia	Dott.ssa	Zinelli	Antonella
Dott.	Mazzoni	Paolo	Dott.	Zoboli	Filippo
Dott.ssa	Mea	Concetta	Dott.	Zucchini	Paolo

Aggiornato in data 18 marzo 2004

STUDI DI TEORIA E PRASSI PROFESSIONALE
Collana della Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna

Volumi pubblicati:

1. G. Capodaglio - A. Matacena, *Il mandatario elettorale*, pp. 120.
2. G. Delli - A. Battistini - A. M. Bortolotti - D. Campomonon - M. C. Castiglia - C. Maccaferri, *Commento alla nuova tariffa professionale dei Dottori Commercialisti (D.P.R. 645/1994)*, pp. 140.
3. G. Capodaglio (a cura di), *La revisione aziendale. Verso una nuova professionalità*, pp. 104.
4. Commissione di diritto societario e classificazione dei bilanci, sezione bilanci e certificazioni dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, *Partecipazioni e titoli. Loro valutazioni sotto il profilo civilistico e fiscale*, pp. 112.
5. Commissione cooperative ed enti no profit dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, *Temi e problemi nella riforma fiscale del Terzo settore*, pp. 250.
6. P. Bastia, *Sistemi di controllo della gestione aziendale*, pp.122.
7. Commissione di diritto penale tributario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, *Consulente, Sindaco, Curatore, Profili di responsabilità penali e amministrative*, pp. 309.
8. E. Rocarati, *La legge Draghi e la responsabilità penale degli organi di controllo aziendale*, pp. 424.
9. Commissione sull'arbitrato, *Procedimento arbitrale. Istruzioni per l'uso*, pp.128.
10. Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna (a cura di), *La valutazione d'azienda: aspetti metodologici ed esperienze operative. Atti del convegno*, pp 130.
11. A. Bruzzone, *La revocatoria fallimentare dei pagamenti. La giurisprudenza e i criteri adottati*, pp 108.
12. A. Bruzzone, *La capitalizzazione semplice trimestrale nel conto corrente bancario. Problematiche sulle capitalizzazioni degli interessi e sull'anatocismo*, pp 136.