

L'interpello antielusivo

Maria Villani

1. Introduzione – 2. L'interpello speciale ex art. 21, Legge n. 413/1991 – 2.1. Sull'efficacia dei pareri espressi dal Comitato per l'applicazione delle norme antielusive - 3. La soppressione del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive e il ripristino del silenzio-assenso – 4. Per completezza: l'interpello disapplicativo della disciplina antielusiva ex art. 37-bis, ottavo comma, D.P.R. N. 600/1973.

1. Introduzione – Nel nostro ordinamento sono presenti diverse forme di interpello:

1) interpello ordinario ex art. 11, legge n. 212/2000¹, la cui procedura ricomprende le istanze per la continuazione del consolidato nazionale, per l'opzione per il consolidato mondiale, in materia di recupero dei crediti bancari e in materia di ricerca e sviluppo. Una sub-categoria autonoma è costituita dalle istanze di disapplicazione della disciplina sulle controlled foreign companies presentate ai sensi degli articoli 167 e 168 del Tuir, nell'ambito della quale rientrano gli interpelli concernenti gli utili, i dividendi e le plusvalenze da partecipazioni, allorché siano coinvolti paesi della black list

2) interpello speciale (antielusivo) ex art. 21, legge n. 413/1991, la cui procedura include anche le istanze presentate ai sensi dell'articolo 110, comma 10 del Tuir, in tema di costi sopportati nei confronti di soggetti ubicati in paesi black list

3) interpello in materia di CFC ex art. 167, comma 5, T.U.I.R.

4) interpello disapplicativo della disciplina antielusiva ex art. 37-bis, ottavo comma, D.P.R. n. 600/1973, la cui procedura ammette anche le istanze presentate dalle società non operative di cui all'articolo 30 della legge 724/1994

In termini piuttosto generali 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

¹ Si veda in proposito Marongiu G., Lo Statuto dei diritti del contribuente, Giappichelli, 2008, ancora Marongiu G., Statuto del contribuente. Riflessioni sul diritto di interpello, in Corr. trib. 2002, 1408; si veda anche, Augusto Fantozzi e Andrea Fedele (a cura di) Lo Statuto dei diritti del contribuente, con commenti di F. Batocchi, Milano Giuffrè, 2005.

posteriori”, su “un certo” comportamento del contribuente². 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 che ha presentato l’istanza³ e nel caso in cui volesse prescindere si verificherà solo una inversione dell’onere della prova (per cui non incomberà più sull’Amministrazione la prova delle ragioni della maggiore pretesa erariale, ma spetterà al contribuente provare la correttezza fiscale del proprio operato)⁴.

E’ bene tuttavia chiarire, in prima analisi, che l’Agenzia delle Entrate, con la circolare 32/E del 14 giugno 2010⁵, ha ridelineato, dopo quasi dieci anni di applicazione “generalizzata”, i contorni dell’istituto dell’interpello, e ciò a poco più di un anno dai documenti di prassi che, nel corso del 2009, hanno tanto commentato le novità procedurali del Dl 185/2008 (circolare 5/E del 2009), nonché fatto il punto sui riflessi processuali dell’istituto (circolare 7/E del 2009). Difatti il D.L. 29/11/2008 n. 185 (c.d. decreto anticrisi), convertito, con modificazioni, nella Legge 28/1/2009 n. 2, era intervenuto nella materia dell’interpello al fisco, nel tentativo di operare quel processo di armonizzazione della disciplina degli interpelli da tempo auspicato.⁶ L’intervento normativo, tuttavia, avendo portata soggettivamente limitata, non è riuscito a colmare l’esigenza di una puntuale armonizzazione delle diverse forme di interpello. Esso ha interessato, in specie, le imprese di più rilevanti dimensioni, ossia quelle che “conseguono un volume di affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di Euro” (cfr. art. 27, comma 10, D.L. n. 185/2008).⁷ L’art. 27, comma 12, del predetto Decreto stabilisce che le imprese di più rilevante dimensione presentano, secondo le modalità di cui al D.M. 195/1997, le istanze di interpello ordinario, speciale e di disapplicazione delle norme antielusive. Nell’ambito del controllo previsto dal comma 9 dell’art. 27 del D.L. n. 185/2008 l’Amministrazione è tenuta a puntuale verifica del rispetto da parte del contribuente della soluzione interpretativa contenuta nella risposta. Il

² Ciò vale, in specie, con riferimento alla forma più diffusa di interpello, ovvero quella ordinaria; a tal proposito presupposto per la presentazione dell’interpello è la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla concreta interpretazione di “una disposizione normativa di natura tributaria”. Il riferimento alle norme tributarie definisce anche l’ambito oggettivo dell’interpello che è circoscritto all’interpretazione di norme primarie e secondarie, escludendo pertanto tutti gli atti privi di contenuto normativo come circolari, risoluzioni, note, ecc.

³ Parte della dottrina propende per la vincolatività del parere, cfr. La Rosa S. “Prime considerazioni sul diritto d’interpello”, in *Il Fisco*, 1992, pag. 7946, che attribuisce al parere “effetti sostanziali vincolante della fattispecie, allo stato degli atti”.

⁴ Sulla “ratio” dell’istituto dell’interpello cfr. Circolare 31 maggio 2001 n. 50/E, in *Fisco*, 2001, n. 23, 8165 s., la quale evidenzia in premessa che “il contribuente può inviare quesiti all’amministrazione competente allo scopo di conoscere preventivamente quale sia la portata delle disposizioni tributarie e, di riflesso, quale sarà il comportamento dell’amministrazione in sede di controllo”.

⁵ Il documento si struttura in due parti: la prima riepiloga in maniera schematica la disciplina vigente e le principali indicazioni di prassi con riferimento alle diverse categorie di interpelli, mentre la seconda, di maggior interesse sotto il profilo gestionale, illustra le nuove istruzioni dirette agli uffici, dettate principalmente al fine di razionalizzare la trattazione delle istanze, in particolare, sotto il profilo delle cause di inammissibilità.

⁶ In tal senso M. Nussi, *Prime osservazioni sull’interpello del contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, 1859.

⁷ Tale importo verrà progressivamente diminuito fino a cento milioni di euro, entro il 31 dicembre 2011, secondo modalità che verranno stabilite con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate.

Decreto introduce altresì il termine per la formazione del silenzio-assenso nell'ambito dell'interpello speciale, al fine di colmare il vuoto regolamentare (conseguente alla soppressione del Comitato consultivo) in ordine all'eventuale mancata risposta nei termini prescritti da parte della Direzione centrale. Ciò nondimeno, continua a sussistere una diversità di soluzioni normative sui termini e sugli effetti giuridici del silenzio serbato dall'Autorità fiscale competente nei vari tipi di interpello. In quello ordinario l'art. 5 del D.M. 26 aprile 2001, n. 209 stabilisce che si formi il silenzio-assenso sulla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente qualora non gli pervenga la risposta entro il termine di centoventi giorni. Nell'interpello speciale (antielusivo) per formarsi il silenzio-assenso occorre, invece, l'ulteriore adempimento della formale diffida del contribuente, trascorsi inutilmente centoventi giorni dalla presentazione, ed il decorso di ulteriori sessanta giorni senza che sia fornita risposta. Infine, per l'interpello disapplicativo della disciplina antielusiva la mancata risposta non comporta il formarsi del silenzio-assenso. Pare scontato che una normativa siffatta (per certi versi incongruente) cagioni nei contribuenti un apprezzabile disorientamento; altrettanto indubbio è che un termine tanto lungo (complessivamente 180 giorni) per ottenere una risposta ad un interpello antielusivo (connotato da una certa preventività rispetto a programmi prevalentemente di riorganizzazione aziendale) ben poco risponda alle esigenze delle imprese, che necessitano viceversa di certezze rapide per assumere le proprie decisioni su scelte strategiche, il cui rinvio, imputabile all'Amministrazione Finanziaria, le penalizza, ponendole in condizioni di svantaggio rispetto ai competitori mondiali⁸.

2. L'interpello speciale ex art. 21, Legge 413/1991 – L'interpello antielusivo è la prima forma di interpello che l'ordinamento tributario italiano ha conosciuto (istituito dall'art. 21 della legge n. 413/1991)⁹, sebbene sia divenuto operativo non molti anni fa, ovvero solo sei anni dopo, con l'emanazione dei due DD.MM. nn. 194 e 195 del 13 giugno 1997, rinvenendosi così nella tardiva attuazione i prodromi dei non pochi problemi che saranno in futuro legati all'istituto in questione, nonché della insoddisfazione insita nella stessa normativa, tutt'ora poco attraente. Per effetto delle disposizioni contenute nel citato art. 21, il contribuente, che abbia già effettuato o intenda effettuare operazioni su cui ritiene vi sia il rischio che possano trovare applicazione specifiche norme aventi finalità antielusiva, può chiedere all'Agenzia delle Entrate un parere sulla qualificazione giuridica di queste operazioni¹⁰. Fino all'entrata in vigore del D.L.

⁸ Si veda in proposito Carbone M., Le recenti novità in tema di interpello al Fisco, Pratica Fiscale, n. 8 del 23/2/2009, e Mario Damiani, Armonizzazione parziale della disciplina degli interpelli, Corriere Tributario n. 16/2009.

⁹ Cfr. Comelli A., La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della legge n. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente, in Dir. prat. trib., 2001, I, 605.

¹⁰ Cfr. Caputi G. (a cura di) "Il diritto d'interpello" Eti De Agostini Professionale, 2001, pag.73.

4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, la procedura per la presentazione delle istanze si componeva di due fasi, di cui la prima necessaria e la seconda eventuale, nel caso in cui l'esito della prima fosse stato sfavorevole al contribuente. L'interpello antielusivo era "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 (competente a ricevere il quesito dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate), trascorsi sessanta giorni dal ricevimento, avesse fornito una soluzione interpretativa concorde a quella del contribuente, il procedimento si esauriva ai sensi dell'art. 1, co. 6, del Decreto n. 195/1997; se, invece, la Direzione non avesse fornito risposta alcuna o questa non fosse stata conforme con l'interpretazione prospettata dal contribuente¹¹, questi, dopo una formale diffida, avrebbe potuto attivare il diritto di interpello nei confronti del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, la cui mancata risposta entro un primo termine di sessanta giorni dalla ricezione della richiesta di parere, ed un secondo termine di ulteriori sessanta giorni dalla ricezione di una formale diffida ad adempiere da parte del contribuente, assumeva, per espressa previsione normativa, il significato di silenzio-assenso all'interpretazione fornita dal contribuente. Il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, alle dirette dipendenze del Ministero delle Finanze, era stato istituito con l'articolo 21, comma 1, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, che demandava a tale organo il compito di emettere pareri su richieste dei contribuenti riguardanti l'applicazione ai casi concreti delle disposizioni richiamate nel comma 2 del medesimo articolo. Il Comitato consultivo è stato soppresso sulla base delle disposizioni del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, che, al fine di contenere la spesa sostenuta dalle amministrazioni pubbliche per organi collegiali e altri organismi, ha previsto il riordino di questi ultimi, anche mediante soppressione. La soppressione del Comitato consultivo ha ingenerato non poche difficoltà; oltre all'inappellabilità del parere contrario espresso dalla Direzione centrale, è venuto a crearsi un vuoto regolamentare in ordine all'eventuale mancata risposta nei termini prescritti (sessanta giorni) da parte della stessa Direzione centrale. Pertanto, l'inattività in questione non poteva che configurarsi come silenzio-

¹¹ Nel caso di parere non conforme alla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente la Direzione centrale poteva fornire risposta scritta entro 60 giorni dalla richiesta o non fornirla affatto; la prima scelta sembra, tuttavia, poco probabile, visto che gli effetti prodotti dal silenzio sono esattamente i medesimi di una risposta scritta negativa, con il vantaggio di evitare un lavoro aggiuntivo di predisposizione e stesura della risposta.

rifuto, in un quadro di evidente incoerenza tuttavia con lo Statuto del Contribuente che, con riferimento all'interpello ordinario, afferma che qualora la risposta del Fisco non pervenga entro 120 giorni dalla richiesta, si intende che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente (art. 11, comma 2, L. 212/2000). Al fine di sanare tale incongruenza, il D.L. 185/2008 ha aggiunto all'art. 21, comma 9, L. 413/1991, il seguente periodo: "La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle Entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio-assenso".

2.1. Sull'efficacia dei pareri espressi dal Comitato per l'applicazione delle norme antielusive¹² - Il comma 3 dell'art. 21 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413 prevedeva che il parere del Comitato, espresso o tacito, avesse "efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario"; la parte che vi si fosse conformata era sollevata dall'onus probandi. La norma tuttavia conteneva un generico riferimento al concetto di parte, il che ha indotto prevalente dottrina a contestare al suddetto parere un carattere vincolante vuoi per il contribuente vuoi per l'Amministrazione finanziaria, libera tuttavia di dare avvio ad un'azione accertativa, sostenendo una tesi volta a confutare quella adottata dal Comitato e alla quale il contribuente si fosse adeguato, a condizione che fosse in grado di provare, non solo gli elementi fondanti la pretesa tributaria (ordinario principio processuale dell'onus probandi e incumbit qui dicit), ma anche le ragioni della mancata adeguatezza al parere del Comitato. In altri termini, l'Amministrazione finanziaria in aperta contraddizione al parere precedentemente emesso a favore del contribuente, poteva notificargli un atto impositivo: laddove quest'ultimo fosse stato impugnato, l'onere probatorio in ordine alla fondatezza della pretesa sarebbe gravato sulla parte resistente. In questa ottica interpretativa, si è rilevata l'eccezionalità delle ipotesi in cui la preventiva pronuncia di un parere favorevole al contribuente avrebbe determinato l'inversione dell'onere probatorio. Difatti, per costante indirizzo giurisprudenziale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, "attore in senso sostanziale" l'onere di fornire "la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa all'imposizione". Pertanto, disattendere la preventiva emissione di un parere favorevole al contribuente, da parte dell'Amministrazione finanziaria, nella maggior parte dei casi non avrebbe determinato alcuna inversione dell'onere probatorio, già gravante, di regola, sull'Amministrazione finanziaria medesima, a prescindere dall'intervenuta attivazione della procedura di interpello. Sulla base delle esposte osservazioni non può che prender corpo una limitata efficacia giuridica e l'esigua valenza attribuibile ai pareri

¹² Si veda in proposito C. Consolo, I pareri del Comitato per l'applicazione della norma antielusiva e la loro sfuggente efficacia, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 951.

del Comitato, la cui soppressione non ha comunque reso maggiormente semplice l'iter di questa forma di interpello che continua a delinarsi con una certa macchinosità e problematicità; criticità che, unitamente agli elevati rischi connessi con l'esposizione al Fisco della propria posizione personale, lo rende poco soddisfacente per i contribuenti, i quali, nella maggior parte dei casi e a ragione, pare vi rinuncino preferendo il vecchio sistema del quesito, presentato all'Amministrazione finanziaria dal proprio professionista, che perlomeno garantisce l'anonimato.

3. La soppressione del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive e il ripristino del silenzio-assenso (Circolare n. 5/E, 24 febbraio 2009) – Una delle novità introdotte dal decreto “anticrisi” (Dl 185/2008) e oggetto d'intervento interpretativo da parte dell'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 5/E del 24 febbraio 2009, è parsa il ripristino del silenzio-assenso sugli interpelli antielusivi. Le modifiche alla procedura di interpello antielusivo si sono rese necessarie a seguito della soppressione del Comitato antielusivo, per effetto dell'articolo 29, commi 3 e 4, del decreto “Visco-Bersani” (Dl 223/2006)¹³, e del conseguente “vuoto normativo” in riferimento all'efficacia dell'interpello per il contribuente¹⁴. La lettera a) del comma 1 dell'articolo 16, Dl 185/2008, aggiunge, come anzidetto al comma 9 dell'articolo 21 della legge 413/1991 un nuovo periodo, ai sensi del quale “la mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio-assenso”. La successiva lettera b) conseguentemente sopprime il comma 10 del citato articolo 21, disposizione che riguardava la produzione degli effetti giuridici dell'interpello antielusivo a seguito di intervento del Comitato antielusivo.

Si introduce, in tal modo, una procedura molto simile a quella vigente allorché operava il menzionato Comitato antielusivo, fermo restando che l'intera procedura è incardinata esclusivamente presso l'Agenzia delle Entrate.

A tal proposito, la circolare, richiamando il Dm di attuazione 195/1997¹⁵ e le relative circolari esplicative, n. 135 del 1998 e n. 99 del 2000, si sofferma nel dettaglio sullo svolgimento dell'intera procedura, fornendo chiarimenti sulle modifiche normative introdotte dal Dl 185/2008 alla procedura dell'interpello antielusivo.

¹³ Tale decreto ha stabilito che, per realizzare la finalità di contenimento della spesa sostenuta dalle amministrazioni pubbliche, si proceda al “...riordino degli organismi anche mediante soppressione....”.

¹⁴ Come evidenziato dalla Agenzia delle Entrate nella circolare n. 40/E del 27 giugno 2007.

¹⁵ Il decreto consta, infatti, di un unico articolo e, posto che i commi 5 e 6 presuppongono l'esistenza del Comitato consultivo oggi abrogato, si devono intendere abrogati anch'essi; le altre disposizioni hanno poi contenuto meramente procedurale; più in particolare i primi tre commi dell'articolo unico del citato decreto n. 195/1997 disciplinano le modalità di presentazione dell'istanza, mentre il comma 4 prevede le modalità di comunicazione della risposta e il comma 7 stabilisce l'obbligo della Direzione Regionale delle Entrate di trasmettere alla Direzione Centrale dell'Agenzia le istanze presentate.

L'interpello antielusivo consente al contribuente di acquisire il parere dell'Agenzia delle Entrate:

- in relazione all'applicazione a casi concreti degli articoli 37, comma terzo, e 37-bis del Dpr 600/1973
- in ordine alla qualificazione di determinate spese tra quelle di pubblicità e propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza
- in ordine alla natura e al trattamento tributario delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 10, del Tuir, intercorse tra imprese residenti in Italia e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o Territori non appartenenti all'Unione europea aventi un regime fiscale privilegiato.

Il contribuente è tenuto rivolgere istanza di interpello antielusivo alla Direzione centrale Normativa e Contenzioso, per il tramite della Direzione regionale competente in relazione al suo domicilio fiscale, esponendo dettagliatamente il caso concreto nonché la soluzione interpretativa prospettata e allegando copia della documentazione rilevante ai fini della individuazione e della qualificazione della fattispecie indicata.

La Direzione regionale, compiuta l'istruttoria di propria competenza, provvederà ad inoltrare alla Direzione centrale Normativa e Contenzioso la richiesta di parere non oltre i quindici giorni successivi alla sua ricezione.

A sua volta, la Direzione centrale (in parte qua le novità della procedura) dovrà comunicare al contribuente il proprio parere entro centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza.

Qualora il parere non sia reso nel termine di centoventi giorni dalla data di presentazione dell'istanza alla Direzione regionale competente, il contribuente interessato all'ottenimento del parere ha l'onere di presentare un'apposita diffida ad adempiere alla Direzione centrale Normativa e Contenzioso; la mancata risposta, decorsi sessanta giorni dalla ricezione della diffida, farà scattare il cosiddetto "silenzio-assenso" sulla soluzione prospettata nell'istanza dal contribuente.

Con la circolare n. 5/2009, l'Agenzia ha ritenuto opportuno intervenire per chiarire anche le modalità di presentazione della diffida che (come la relazione illustrativa espressamente chiarisce all'articolo 16 del decreto legge 185/2008), deve essere presentata alla "competente struttura centrale dell'Agenzia delle entrate" ovvero alla Direzione centrale Normativa e Contenzioso mediante plico raccomandato con avviso di ricevimento, in analogia alle modalità previste per la presentazione dell'interpello, per la comunicazione della risposta e per la presentazione della diffida al soppresso Comitato consultivo¹⁶.

¹⁶ La diffida potrà essere formulata dal contribuente in relazione alle istanze presentate a decorrere dal 29 novembre 2008 nonché alle istanze presentate prima del 29 novembre per le quali a tale data non era ancora scaduto il termine di 60 giorni. Ne deriva che le diffide pervenute in relazione a istanze presentate prima del 30 settembre 2008 non producono effetti.

Pertanto, alla luce di quanto disposto dal decreto legge n. 185/2008, sono due le tipologie di interpello che, seppure con termini differenti, generano silenzio-assenso in caso di mancata risposta, ovvero l'interpello ordinario interpretativo disciplinato dallo Statuto dei diritti del contribuente di cui all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 nonché, appunto, l'interpello preventivo di cui all'articolo 21 della legge n. 413 del 1991. Resta esclusa da tali meccanismi di silenzio-assenso l'istanza di disapplicazione di norme anti-elusive, disciplinata dall'articolo 37 bis, comma 8, del dpr n. 600 del 1973¹⁷, in relazione alla quale il termine di novanta giorni per la risposta rappresenta, come noto, un termine ordinatorio e non perentorio decorso il quale il contribuente non può considerare comunque accolta la richiesta di disapplicazione. Correlata alle modifiche introdotte in materia di interpello vi è anche una disposizione relativa all'accertamento; una specifica indicazione contenuta nell'articolo 27 del decreto legge riguarda le attività di controllo e verifica nei confronti delle imprese di rilevanti dimensioni identificate in quelle con ammontare di ricavi o volume di affari superiore a trecento milioni di euro. Nei confronti di tali soggetti è infatti previsto (dal comma 9 della norma richiamata), per le dichiarazioni dei redditi nonché in relazione alle dichiarazioni Iva, l'attivazione di un controllo sostanziale, di norma, entro l'anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni stesse. Secondo quanto previsto dal successivo comma 11, il controllo in questione è realizzato in modo selettivo sulla base di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, sul profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunte anche dai precedenti fiscali. Il comma 12 afferma inoltre che tutte le tipologie di istanze di interpello (preventiva, da Statuto dei diritti del contribuente e disapplicativa), sono presentate secondo le modalità previste dal Dm n. 195 del 1997 ma, soprattutto, che nell'ambito dell'attività di controllo sopra descritta, si procederà al rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta. Si deve ritenere che, nonostante il richiamo alla soluzione interpretativa (che caratterizza l'istanza di interpello da Statuto dei diritti del contribuente), nell'ambito dell'attività di controllo potrà formare oggetto di riscontro anche il rispetto delle indicazioni fornite in relazione a eventuali altre istanze presentate. In definitiva uno stringente meccanismo di controlli (nei confronti delle imprese di rilevanti dimensioni) nell'ambito dei quali sarà verificato anche il rispetto, appunto, della soluzione interpretativa rispetto alle istanze in questione.

¹⁷ A tal proposito Zoppini G., Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale, Riv. dir. trib., 2002, I, 991.

4. Per completezza: l'interpello disapplicativo della disciplina antielusiva ex art. 37-bis, ottavo comma, D.P.R. N. 600/1973¹⁸ - Con l'interpello di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 600/1973, e regolamentato con decreto del Ministro delle Finanze n. 259 del 1998, viene prevista la possibilità per il contribuente di presentare istanza al Direttore Regionale delle Entrate al fine di chiedere la disapplicazione di "norme tributarie che"¹⁹, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario²⁰. In tal caso sarà cura dell'istante dimostrare che nella particolare fattispecie che lo interessa gli effetti elusivi non possono verificarsi. Appare evidente che con tale tipologia di interpello non si intende fornire al contribuente un parere in ordine ad una questione interpretativa, bensì, attraverso un provvedimento del Direttore Regionale, uno strumento che inibisca l'operatività di alcune norme e quindi l'attività di accertamento. Presupposto fondamentale affinché la norma possa essere disapplicata è che sia stata qualificata antielusiva da parte della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso. In mancanza occorrerà richiedere il parere della stessa prima dell'adozione del provvedimento del Direttore Regionale. Per quanto riguarda le modalità di compilazione e di presentazione dell'istanza di disapplicazione delle norme antielusive occorre fare riferimento alle disposizioni del decreto ministeriale 19 giugno 1998, n. 259 nonché ai diversi provvedimenti di prassi dell'Agenzia.²¹ Sulla base di questi provvedimenti, l'istanza di disapplicazione, redatta in carta libera, deve osservare le seguenti regole:

- deve essere inviata al Direttore regionale delle Entrate competente per territorio;
- deve essere indirizzata all'Ufficio finanziario territorialmente competente per l'accertamento in ragione del domicilio fiscale del richiedente;
- deve essere spedita in plico raccomandato con avviso di ricevimento.

¹⁸ Sul punto si veda S.Bottero, "Istanza di interpello" in Pratica Professionale - I Casi n. 3/2007, pag. 37.

¹⁹ Si tratta di norme antielusive analitiche, quali a titolo esemplificativo: l'art. 14, commi 6-bis e 7-bis Tuir che mirano al contrasto dei cd. "dividend washing" e "dividend stripping"; l'art. 53, comma 2 del Tuir, per l'esatta quantificazione del valore dei beni merce autoconsumati o destinati a finalità extra-aziendali. cfr. P. Stellacci, L'inversione del diritto di interpello, l'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/1973, in Il Fisco, 2000, p. 9587 s.

²⁰ Sul punto vedasi Giorgianni, L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente, in "Riv. Dir. Trib". n. 2/2004, pagg. 244 e seguenti; Stellacci, L'inversione del diritto di interpello: l'art. 37-bis, comma 8 del D.P.R. n. 600/73. Procedimento, termini, ambito di applicazione e natura del provvedimento, in "Il fisco" n. 30/2000, pagg. 9587 e seguenti.

²¹ Più precisamente: Circ. 16/E del 18 aprile 2000; Circ. 99/E del 18 maggio 2000; Circ. 23/E del 16 maggio 2005; Circolare 5/E del 02/02/2007; Circ. 14/E del 15 marzo 2007 e da ultima la Circolare 25/E del 04 maggio 2007.

L'istanza deve contenere, ai sensi dell'art. 1, comma 2, D.M. n. 259/1998:

- i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante;
- l'indicazione dell'eventuale domiciliatario;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

In mancanza di tali elementi, l'istanza è inammissibile anche se può essere sanata con una successiva regolarizzazione²². Qualora l'istanza venga presentata ad un Ufficio non competente, questo avrà cura di inviarla a quello competente, dandone notizia al contribuente e precisando altresì che il termine per la risposta decorre dalla data di ricezione dell'istanza da parte di quest'ultimo. In ogni caso, va tenuto presente che l'ufficio competente al quale inoltrare l'istanza è l'ufficio locale delle Entrate. Con specifico riguardo poi alla tempistica dell'istruttoria e all'esito dell'istanza, si evidenzia che la procedura dell'interpello disapplicativo, da esaurirsi complessivamente in novanta giorni²³, prevede due fasi:

- una prima fase di istruttoria dell'istanza da parte dell'ufficio locale, al termine della quale esso redige proprio motivato parere da trasmettere al Direttore Regionale, entro trenta giorni dalla ricezione dell'istanza;
- una seconda fase di istruttoria e decisione, di durata pari a sessanta giorni, presso la Direzione Regionale che termina con provvedimento definitivo del Direttore Regionale da emanarsi entro novanta giorni dalla presentazione dell'istanza.

Inoltre, la richiesta di parere deve contenere:

- la descrizione completa della fattispecie per cui il contribuente chiede la disapplicazione della norma²⁴;
- l'indicazione della disposizione di legge di cui il contribuente chiede la disapplicazione;

²² A tale proposito, l'Ufficio dovrà avvertire il contribuente per invitarlo a sanare la posizione entro 30 giorni dalla ricezione della comunicazione. Il termine per la risposta al contribuente da parte del Direttore regionale delle Entrate decorre dalla data della sottoscrizione.

²³ In particolare, entro tale termine, la Direzione Regionale delle Entrate, è tenuta a comunicare al contribuente le determinazioni raggiunte; "determinazioni" che devono ritenersi definitive, come esplicitamente statuito dall'art. 1, comma 6, del menzionato regolamento. Sul punto si veda R. Lupi, *Il Diritto di interpello* a cura di Caputi, p. 94-96, il quale sottolinea come l'amministrazione non sia investita del potere di valutare la meritevolezza, l'importanza degli interessi economico-sostanziali connessi all'operazione, ma "deve valutare se sussista, con riferimento alla fattispecie prospettata, la ratio delle disposizioni con funzione antielusiva".

²⁴ Come previsto dall'art. 1, comma 3, del D.M. n. 259/1998. In assenza di tale descrizione, che rileva normativamente come contenuto minimo dell'istanza, questa non può essere presa in esame e va dichiarata improcedibile.

- i motivi per cui il contribuente considera non ravvisabile l'elusione nella fattispecie in esame²⁵.

Da ultimo, l'art. 1, comma 3, D.M. n. 259/1998, prevede che sia allegata copia della documentazione, utile a dimostrare la fattispecie oggetto dell'istanza.

Nel caso in cui l'istanza risulti carente degli elementi sopra evidenziati, l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 1, comma 7, del decreto 259/1998, potrà richiedere ulteriori elementi istruttori. Tale richiesta sospende il termine per l'emanazione del provvedimento del Direttore Regionale²⁶. Il provvedimento del Direttore regionale, sia favorevole sia sfavorevole al contribuente, deve essere comunque comunicato. Non è pertanto previsto il meccanismo del silenzio-assenso. Il D.M. n. 259/1998 non dispone nulla a riguardo, a differenza delle norme che regolano altre figure di interpello. Alla luce di questa mancata regolamentazione, dovrebbe essere applicabile la disciplina generale del procedimento amministrativo ai sensi dell'art. 20, Legge n. 241/1990. In base a tale disposizione, il silenzio dell'Amministrazione finanziaria competente determina l'accoglimento della domanda, senza necessità di ulteriori istanze o diffide. Avuto riguardo alla funzione svolta da tale tipologia di interpello, che non è, come anzidetto, quella della richiesta di parere su una questione interpretativa, bensì di strumento che inibisca l'operatività di alcune norme (quelle antielusive) e quindi l'attività di accertamento, questione dibattuta e rilevante, anche ai fini di tutela giurisdizionale, è riferita alla qualificazione del provvedimento del Direttore Regionale.²⁷ A tal proposito l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, con sentenza n. 23731 del 21 dicembre 2004, peraltro conforme a quanto statuito dai giudici di merito tributario, sostiene l'ammissibilità innanzi al giudice tributario del ricorso avverso il diniego del Direttore Regionale delle Entrate concernente l'istanza del contribuente di disapplicazione delle norme antielusive ex articolo 37-bis, comma 8, del Dpr n. 600/73.

²⁵ E' chiaro che nel caso delle società di comodo, particolare enfasi dovrà essere dedicata alla circostanza che percentuali matematiche di redditività, in sé già elevate (specie nel settore immobiliare), diventano irraggiungibili se per qualunque motivo il contribuente non ha potuto svolgere la normale attività. Tali tematiche sono state sviluppate nella Circolare n. 5/E del 02/02/2007.

²⁶ E' palese che la richiesta può essere avanzata una sola volta, atteso che reiterate richieste, comportando altrettanti sospensioni del termine per l'emanazione del provvedimento, contrasterebbero con i principi di non aggravamento e di celerità del procedimento amministrativo di cui alla Legge 07/08/1990 n. 241.

²⁷ Si veda in proposito G. Frasoni, Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo, in *Elusione e abuso del diritto tributario.: orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano Giuffrè, 2009, a cura di G. Maisto, pp. 77-112.

In senso opposto a tale orientamento una sentenza emanata dal TAR Lazio, ha viceversa dichiarato inammissibile il ricorso avverso il provvedimento disapplicativo di diniego posto che la tutela giurisdizionale del contribuente, che non abbia ritenuto di conformarsi alle disposizioni direttoriali, può validamente esplicarsi solo successivamente all'emanazione dell'atto impositivo di accertamento²⁸.

L'assunto risiede nella circostanza che (nel caso in cui l'Agenzia risponda negativamente) sarà esperibile il ricorso avverso l'avviso di accertamento che potrebbe essere notificato in seguito, in quanto il provvedimento di rigetto del Direttore Regionale non può formare oggetto di immediata impugnazione²⁹; quest'ultimo difatti non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 del D.L. 31 dicembre 1992, n. 546³⁰. In caso tuttavia di mancata presentazione dell'istanza, il ricorso avverso l'avviso di accertamento sarebbe inammissibile. Tale interpretazione troverebbe la sua giustificazione nell'eliminazione, da parte de comma 109, lett. a) dell'art. 1, legge n. 296/2006, dell'inciso "salva prova contraria", contenuto nel comma 1 dell'art. 30, legge n. 724/1994.

Da ultimo, proprio in merito alla tutela giurisdizionale, rileva l'ulteriore questione riferita alla possibilità o meno di presentare ricorso alla Commissione tributaria in assenza di una preventiva istanza di interpello. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.5/E del 02 febbraio 2007, ha abbracciato la tesi, senz'altro contestata dalla dottrina³¹, secondo la quale "in assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile".

²⁸ Sul punto vedasi Zizzo, La nuova disciplina antielusione, secondo il quale l'unico rimedio esperibile a fronte del diniego del Direttore, risulterebbe l'azione di rimborso dell'imposta o della maggiore imposta assolta; in senso contrario Zoppini, Lo strano caso delle procedure in interpello in materia di elusione fiscale, in "Riv. Dir. Trib." n. 10/2002, pag. 1033 il quale evidenzia come non avrebbe, però, alcuna logica sostanziale la presentazione di un'istanza di rimborso quando l'Amministrazione si è già espressa negativamente proprio sulla fattispecie dedotta nella medesima istanza.

²⁹ In tal senso Stevanato, Il diniego di disapplicazione delle norme antielusive: possibili rimedi giurisdizionali, in "Dialoghi dir. Trib." n. 2/2005, pagg. 30 e seguenti.

³⁰ Sul punto vedasi la Circolare n. 14/E del 15 marzo 2007.

³¹ Sul punto vedasi Paolo Meneghetti, in Guida alle novità Fiscali, n.3/2007, pag. 108. L'autore ritiene che la tesi dell'Agenzia non risulta convincente per diversi motivi di merito, fra i quali spicca la mancanza nell'articolo 30 di un preciso obbligo di presentazione dell'istanza, atteso che è utilizzato il termine "può" e non "deve".