

**IL COMMERCIALISTA VENETO** n. 171 - MAGGIO / GIUGNO 2006



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

# L'INSERTO

RAPPORTI CON SOGGETTI ESTERI  
DA PARTE DI IMPRESE  
RESIDENTI NEL TERRITORIO NAZIONALE

**ANDREA BARBERA**

Ordine di Padova

**Francesco Giliberti**

Dottore Commercialista / Principato di Monaco

IL "DIRITTO D'INTERPELLO"  
NELLO STATUTO  
DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

**ALESSANDRO SALTARINI**

Praticante Ordine di Udine

# RAPPORTI CON SOGGETTI ESTERI DA PARTE DI IMPRESE RESIDENTI NEL TERRITORIO NAZIONALE

**Andrea Barbera**  
Ordine di Padova

**Francesco Giliberti**  
Dottore Commercialista / Principato di Monaco

## Premessa

La disciplina delle operazioni effettuate da imprese residenti nel territorio nazionale con soggetti residenti in paesi esteri o in paradisi fiscali si articola su tre livelli che possono sinteticamente essere enunciati nei seguenti:

1. valutazione al valore normale delle operazioni con imprese non residenti controllate, collegate o controllanti ex art. 110, comma 7, del TUIR;
2. indeducibilità dei costi derivanti dall'acquisto di beni e servizi da imprese operanti in paradisi fiscali ex art. 110, commi 10 e 11 del TUIR;
3. attribuzione per trasparenza dei redditi conseguiti da impresa residente in paradisi fiscali controllata direttamente o indirettamente ex art. 167 del TUIR.

La normativa interna richiama sia le "convenzioni contro le doppie imposizioni" sia le "intese per lo scambio di informazioni" sia il decreto ministeriale del 23 gennaio 2002 che introduce la lista di pesi considerati a fiscalità privilegiata (c.d. *black list*).

Le **convenzioni per evitare la doppia imposizione internazionale**, che rappresentano il risultato di un accordo tra due Stati per regolamentare sulla base del principio di reciprocità la sovranità tributaria di ciascuno. Di regola questi accordi internazionali sono redatti sulla base di un apposito modello di convenzione elaborato in ambito OCSE.

Le convenzioni possono riguardare le imposte sul reddito e, talvolta, alcuni elementi del patrimonio. Oltre a disciplinare la cooperazione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti, le convenzioni mirano a evitare la doppia imposizione e a prevenire l'evasione e l'elusione fiscale eliminando le doppie esenzioni.

Le **intese per lo scambio di informazioni** sono accordi di carattere amministrativo stipulati dalle autorità competenti degli Stati contraenti sulla base dell'articolo 26 del modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni e, per gli Stati dell'Unione Europea, della direttiva CEE 77/799. Si distinguono in spontanei o automatici. Lo scambio spontaneo si concretizza nella trasmissione da parte di uno Stato ad un altro di informazioni utili per il corretto accertamento delle imposte. Lo scambio automatico, invece, prevede la trasmissione regolare e sistematica di informazioni ad un altro Stato e fa riferimento alla pluralità dei dati raccolti in un determinato periodo che in genere è l'anno fiscale.

La **lista dei paesi o territori aventi regimi fiscali privilegiati** è contenuta nel decreto ministeriale del 23 gennaio 2002 e si articola su tre livelli:

- a) una serie di Stati e territori cui si applica, sempre e comunque, il regime di indeducibilità di cui all'articolo 110 del TUIR, individuata all'articolo 1 del decreto in commento;
- b) quattro Stati, elencati nell'articolo 2, cui si applica

l'indeducibilità per le operazioni intercorse con tutte le tipologie di società fatta eccezione per alcune espressamente previste (tra questi, per il solo Principato di Monaco è stato adottato un criterio percentuale escludendo le società che realizzano almeno il 25 per cento del fatturato fuori da detto Stato);

c) un'ultima serie di Stati e territori individuati nell'articolo 3 cui invece il regime in questione trova applicazione soltanto ed esclusivamente per determinate tipologie.

## **Valutazione al valore normale degli scambi con imprese non residenti controllate, collegate o controllanti**

L'art. 110, comma 7, del TUIR rubricato "**Norme generali sulle valutazioni**" prevede che i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, se ne deriva aumento del reddito.

Il comma 2 del medesimo art. 110 rimanda all'**art. 9, comma 3, del TUIR** rubricato "Determinazione dei redditi e delle perdite" per la **definizione di valore normale** che viene inteso come "*il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore*".

Tale norma si pone l'obiettivo di limitare la pratica del *transfer pricing* consistente nel trasferire parte del reddito imponibile, per mezzo di operazioni infragruppo, a imprese controllate residenti in Stati con un minor livello di incidenza fiscale.

L'Amministrazione finanziaria, qualora ritenga che il prezzo praticato nelle transazioni tra imprese del gruppo, si discosti sensibilmente dal valore normale, procede automaticamente alla **sostituzione del prezzo pattuito tra le parti con il valore normale** dei beni e delle prestazioni oggetto delle transazioni, con un eventuale relativo aumento del reddito imponibile, tuttavia è consentito al contribuente dimostrare l'infondatezza della pretesa impositiva dell'Amministrazione nella determinazione del valore normale sulla base di criteri tecnici più articolati e coerenti.

In altre parole la circostanza della presenza di un "**comportamento**

**antieconomico**” da parte del contribuente è ritenuta sufficiente ad integrare una presunzione grave, precisa e concordante che, ai sensi dell’art. 39, comma 1, lettera d), D.P.R. n. 600/1973, legittima il ricorso all’**accertamento induttivo** con inversione dell’onere della prova in capo al contribuente. Nella sostanza, è il contribuente che dovrebbe fornire idonee giustificazioni circa la conduzione antieconomica della gestione societaria.

L’Amministrazione finanziaria si è pronunciata con la circolare n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980 in merito alla determinazione del valore normale, richiamando quale criterio guida, il **principio di libera concorrenza** di cui all’articolo 9, paragrafo 1, del modello di convenzione fiscale OCSE secondo il quale *“quando le condizioni convenute o imposte tra le due imprese nelle loro relazioni commerciali o finanziarie sono diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza”*.

In particolare la citata circolare n. 32/9/2267 del 1980 individua quali **criteri base** per la determinazione del *transfer pricing* i seguenti:

- metodo del confronto del prezzo;
- metodo del prezzo di rivendita;
- metodo del costo maggiorato.

Laddove i citati metodi non fossero applicabili la circolare in esame indica ulteriori **criteri di tipo alternativo**:

- la comparazione dei profitti;
- la ripartizione dei profitti;

- i margini lordi del settore economico;
- la redditività del capitale investito.

**Esempio di determinazione del *transfer pricing***

Si consideri la società Alfa Spa che intrattiene rapporti commerciali con la controllata olandese Beta BV e con soggetti terzi operanti nel medesimo settore e nel mercato olandese.

In base agli accordi commerciali la società Alfa Spa vende i propri prodotti alla controllata Beta BV con uno sconto del 10% ed una dilazione di pagamento di 30 giorni, mentre agli altri operatori non concede sconti bensì una dilazione di pagamento di 120 giorni.

In tal caso il differenziale di prezzo tra le transazioni applicate comporterebbe l’automatica applicazione dei criteri individuati nella circolare dell’Amministrazione finanziaria n. 32 del 1980 (metodo del confronto del prezzo).

Appare tuttavia necessario tenere in considerazione nell’esame del prezzo di trasferimento che l’applicazione del metodo del confronto dei prezzi praticati appare inadeguata se non si tiene in debita considerazione che le dilazioni di pagamento concesse alla clientela ordinaria non vengono consentite alla società controllata Beta BV.

Occorrerà pertanto effettuate le valutazioni del caso tenendo conto degli *spread* finanziari generati dalle dilazioni di pagamento, quindi, occorrerà **attualizzare il prezzo praticato alla clientela** ordinaria prima di valutare se vi sia stata materia imponibile illegittimamente trasferita all’estero.

A	Valore normale dei beni ceduti a Beta BV	150.000
B	Percentuale di sconto applicata a Beta BV	10%
D=A*B	Sconto applicato a Beta BV	15.000
E=A-D	Valore effettivo delle cessioni a Beta BV	135.000
E	Dilazione di pagamento praticata a Beta BV	30
F	Dilazione media di pagamento a clientela ordinaria	120
G=F-E	Delta dilazioni di pagamento tra Beta BV e clientela ordinaria	90
H	Tasso di interesse annuo infragruppo normalmente applicato	7%
I=A/(1+H/365*G)	Attualizzazione del valore normale con anticipo di pagamento di 90 gg	147.455
L=I-E	Recupero a tassazione dell’imponibile illegittimamente “trasferito”	12.455

Se ne conclude che nell’esempio descritto si ravvisa la violazione delle disposizione dell’art. 110, comma 7 del TUIR, pertanto, si propone il **recupero a tassazione di un imponibile, illegittimamente trasferito all’estero, di Euro 12.455.**

**Il *cost sharing agreement***

Analoga disciplina è riservata al *cost sharing agreement*, intendendosi con tale termine gli accordi in base ai quali alcune funzioni gestionali, nell’ambito di gruppi internazionali, vengono accentrare in una sola impresa al fine di ridurre le diseconomie di scala ed aumentare l’efficienza e i costi vengono ripartiti proporzionalmente tra le imprese del gruppo che ne beneficiano.

Tale tipologia di accordi può essere ricondotta in abito fiscale alla disciplina testè tracciata per i prezzi di trasferimento di cui all’art. 110, comma 7 del TUIR.

L’analisi fiscale per **verificare la corretta deducibilità degli oneri** derivanti da accordi di *cost sharing agreement* deve essere articolata su un triplice livello:

1. analisi funzionale del **vantaggio conseguito dalla società** a cui viene attribuita la quota parte dei costi;
2. **verifica della congruità del prezzo praticato e dei criteri di addebito;**
3. riscontro del **rispetto dei requisiti formali e documentali dell’accordo.**

L’analisi fiscale può essere ricondotta alla tavola sinottica che troviamo nella pagina successiva.

ANALISI FISCALE	DESCRIZIONE
Analisi funzionale del <b>vantaggio conseguito</b> dalla società a cui viene attribuita la quota parte dei costi	<p>Rappresenta la <i>conditio sine qua non</i> per caratterizzare la deducibilità di tal costi sotto il profilo fiscale.</p> <p>In via preliminare i costi devono essere necessariamente congrui e devono essere collegati ad un chiaro vantaggio economico conseguito dalla società cui tali costi vengono addebitati. E' essenziale che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il servizio risponda a criteri di utilità nei confronti della destinataria;</li> <li>- tale utilità rappresenti un elemento essenziale e non un vantaggio meramente marginale o occasionale.</li> </ul>
Verifica della <b>congruità del prezzo</b> praticato e dei <b>criteri di addebito</b> (c.d. <i>allocation keys</i> )	<p>I criteri per definire la congruità del prezzo praticato fanno ricorso alla prassi amministrativa di cui alla circolare n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980 che rifacendosi all'articolo 9, paragrafo 1, del modello di convenzione fiscale OCSE individua i seguenti metodi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- metodo del confronto del prezzo;</li> <li>- metodo del prezzo di rivendita;</li> <li>- metodo del costo maggiorato.</li> </ul> <p>Per quanto riguarda le <i>allocation keys</i> la circ. 32/80 "solitamente il corrispettivo, o meglio, la quota di partecipazione di ciascuna consociata è predeterminata in base a formule fisse basate sul rapporto tra il fatturato dell'entità beneficiaria e il fatturato globale del gruppo al quale appartiene o su altri parametri (capitale impiegato, numero dei dipendenti, capacità di produzione)".</p>
Riscontro del rispetto dei <b>requisiti formali e documentali</b> dell'accordo	<p>Per quanto riguarda invece i profili formali connessi alla conclusione del "cost sharing agreement" l'accordo deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- risultare da appositi supporti documentali;</li> <li>- fare riferimento a elementi oggettivamente rintracciabili;</li> <li>- ove possibile, essere strutturato in maniera tale che i dati e i parametri utilizzati siano desumibili da atti ufficiali della consociata contraente, idonei ad esplicitare una certa efficacia probatoria nei confronti di terzi.</li> </ul> <p>Il rapporto OCSE del 1995 richiama l'attenzione sulla necessaria idonea documentazione e al riguardo il rapporto fornisce un elenco di informazioni minimali che devono essere contenute nell'accordo.</p> <p>La concreta documentabilità dell'attività ricevuta dalla consociata costituisce requisito essenziale in quanto la stessa è assolutamente necessaria per provare l'utilità del servizio ricevuto.</p>

**Indeducibilità dei costi derivanti dall'acquisto di beni e servizi da imprese operanti in Paradisi Fiscali**

I commi 10 e 11 dell'art. 110 del TUIR, rubricato "Norme generali sulle valutazioni", definiscono i limiti alla deducibilità dei costi derivanti dall'acquisto di beni e servizi da imprese operanti in "Paradisi Fiscali" individuati nel decreto ministeriale del 23 gennaio 2002.

Il dettato normativo dei citati commi 10 e 11 dell'articolo 110 del TUIR così dispone: "10. Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti.

12. Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al

medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 10 è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti ...".

Pertanto, secondo il comma 10, qualora un'impresa residente in Italia intrattenga rapporti di natura commerciale con un'impresa domiciliata in un paradiso fiscale, individuato ai sensi del decreto ministeriale 23 gennaio 2002 (modificato dal decreto ministeriale 22 marzo 2002), la stessa non potrà dedurre dal reddito le spese e gli altri componenti negativi dagli stessi originati.

A tal fine, l'impresa residente dovrà indicare, nella dichiarazione dei redditi, l'importo complessivo di tali spese tra le variazioni in aumento. Il comma 11 prevede, tuttavia, la **disapplicazione** della precedente disposizione, e dunque dà la possibilità di dedurre le spese e gli altri componenti negativi in questione, qualora il contribuente fornisca, alternativamente, la prova che:

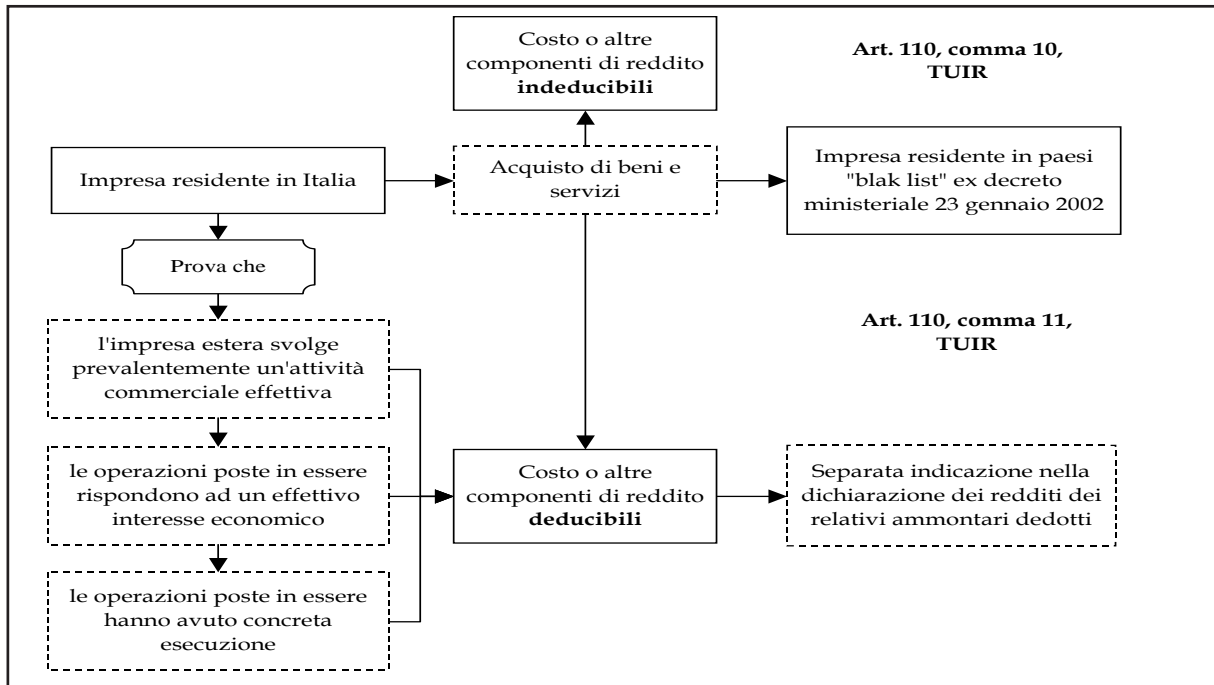
- l'impresa estera svolga in via prevalente un **attività commerciale effettiva ai sensi dell'art. 2195** del codice civile, oppure

- l'operazione sia ispirata da un **effettivo interesse economico e sia concretamente eseguita**, in particolare si deve tener conto della effettiva correlazione diretta tra costo sostenuto e beneficio economico. La prima è chiaramente una condizione generale, in quanto attiene alla generica attività dell'impresa, mentre la seconda è del tutto parti-

colare, in quanto si riferisce alla singola operazione conclusa. Qualora il contribuente ritenga di poter dimostrare che tutte, o una parte delle spese in questione, rientrano in una delle esimenti, può dedurle indicando l'ammontare anche tra le variazioni in diminuzione del reddito, ovviamente nel limite dell'importo già indicato tra le variazioni in aumento nella stessa dichiarazione.

La **prova dell'inapplicabilità di tale disposizione** o la dimostrazione dell'inerenza della componente negativa di reddito e delle valide ragioni economiche per le quali l'operazione è avvenuta, possono essere fornite a seguito del procedimento previsto nell'ultima parte del comma 11 del citato art. 110 del TUIR, secondo cui l'Amministrazione finanziaria, prima di emettere l'avviso di accertamento volto a recupe-

rare l'imposta, in seguito al recupero a tassazione della componente negativa indeducibile, deve **notificare all'interessato un apposito avviso** con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ciò in quanto si è di fronte ad una **presunzione legale, di carattere relativo**, operante a favore dell'Amministrazione finanziaria la quale, in sostanza, una volta rilevato il presupposto oggettivo della fattispecie giuridica descritta dall'art. 110, comma 10, - cioè l'esistenza di operazioni con soggetti localizzati in paradisi fiscali extracomunitari - legittimamente presume, in attuazione del dato normativo, l'elusività dell'operazione. Quanto sin qui esposto si può agevolmente rappresentare nel seguente schema riepilogativo.



Infine il comma 12 del citato art. 110 del TUIR così recita: “12. Le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risultino applicabili gli articoli 167 o 168, concernenti disposizioni in materia di imprese estere partecipate”.

**Attribuzione per trasparenza dei redditi conseguiti da impresa residente in paradisi fiscali controllata direttamente o indirettamente**

Il legislatore italiano, recependo quanto raccomandato dall'OCSE nel rapporto “*Harmful tax competition*” del 1998, ha da qualche anno introdotto nel nostro ordinamento tributario una **disciplina per la tassazione delle imprese estere controllate**, uniformandosi in tal modo ad altri Paesi comunitari ed extracomunitari che l'avevano già introdotta in passato. La disciplina fiscale dei redditi delle imprese controllate e collegate estere è contenuta negli artt. 167 e 168 del nuovo TUIR, come modificato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344. La *ratio* della disciplina è quella di risolvere un fenomeno di elusione internazionale quale il *tax deferral* (ossia la produzione di redditi in Paesi a bassa fiscalità evitandone la distribuzione sotto forma di dividendi o di utili). L'art. 167 ha recepito integralmente, e senza sostanziali modifiche, la disciplina precedentemente contenuta nell'art. 127 bis, in materia di imprese estere residenti in paradisi fiscali, controllate da soggetti residenti in Italia.

L'art. 167 del TUIR rubricato “**Disposizioni in materia di imprese estere controllate**” dispone che i redditi conseguiti da un soggetto residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato (individuato ai sensi del decreto ministeriale del 23 gennaio 2002), controllato direttamente o indirettamente da un soggetto residente in Italia sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in

proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tale disposizione si applica anche per le **partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni localizzate in regimi fiscali privilegiati**, come ad esempio la società Olandese controllata dalla capogruppo italiana che possiede un ufficio o una succursale in un paese *black list* (ad esempio Antille Olandesi).

La nozione di **stabile organizzazione** viene fornita dall'art. 162 del TUIR, che recepisce il modello di convenzione dell'OCSE (articolo 5, commi 1 e 2), dove si precisa che per stabile organizzazione (*permanent establishment*) si intende “una sede fissa di affari mediante cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività. Si tratta, in particolare, di:

- una sede di direzione;
- una succursale;
- un ufficio;
- un'officina;
- un laboratorio;
- una miniera o giacimento petrolifero o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali.”

Il comma 3 del medesimo articolo precisa che ai fini della **determinazione del limite del controllo** di cui al comma 1, si applica l'articolo 2359 del codice civile rubricato “Società controllate e collegate”, in materia di società controllate e società collegate dove si distingue tra:

- **controllo di diritto**, che ricorre quando una società dispone, direttamente o indirettamente, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di un'altra società;
- **controllo di fatto**, che ricorre quando una società dispone, direttamente o indirettamente, dei voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria di un'altra società;
- **controllo indiretto o mediato** che ricorre quando, ancorché manchi il possesso di partecipazioni societarie tali da influire diretta-

mente sull'attività di un'altra società, quest'ultima subisce l'influenza dominante di una terza società sulla quale la prima esercita a sua volta un controllo di diritto o di fatto;

- **controllo contrattuale** che nasce nel momento in cui nascono particolari vincoli contrattuali (C.M. 207/2000).

Il momento rilevante con riferimento al quale deve essere valutata la sussistenza o meno del requisito del controllo è individuato nella data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato.

Tuttavia è prevista la **disapplicazione della disposizione** di cui sopra (previo **obbligatorio interpello preventivo** all'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 112, recante lo statuto dei diritti del contribuente) **se il soggetto residente dimostra**, alternativamente, che:

a) **la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale**, come sua principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede;

b) dalle partecipazioni **non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati**.

Ai fini del secondo punto i redditi del soggetto controllato devono essere prodotti in misura non inferiore al 75%, in altri Stati o territori non aventi un regime fiscale privilegiato ed essere stati sottoposti negli stessi ad una tassazione ordinaria.

A differenza dell'interpello ordinario, esso verte sulla **valutazione di circostanze di fatto** e non sull'interpretazione di norme di legge.

Il Ministero ha fornito nella circolare 18/E/2002 alcuni chiarimenti in merito alla **documentazione** che può essere presentata dal contribuente **al fine di assolvere l'onere della prova** anzidetto:

- **relazione scritta della struttura organizzativa** posta in essere dalla società controllata estera per l'esecuzione dell'attività, con

carteggio probatorio relativo a permessi, licenze, autorizzazioni, verbali assembleari, contratti di locazione che siano in grado di dimostrare l'esercizio effettivo di un'attività imprenditoriale;

- **atto costitutivo o statuto della società estera** o altra documentazione da cui si possa desumere la data di chiusura dell'esercizio;

- **altri documenti contabili e fiscali** che possono dimostrare un esercizio effettivo dell'attività, quali bilanci, perizie di stima, dichiarazioni fiscali estere nonché il *quantum* di reddito prodotto dalla controllata estera nel territorio non agevolato, che deve non essere inferiore al 75%;

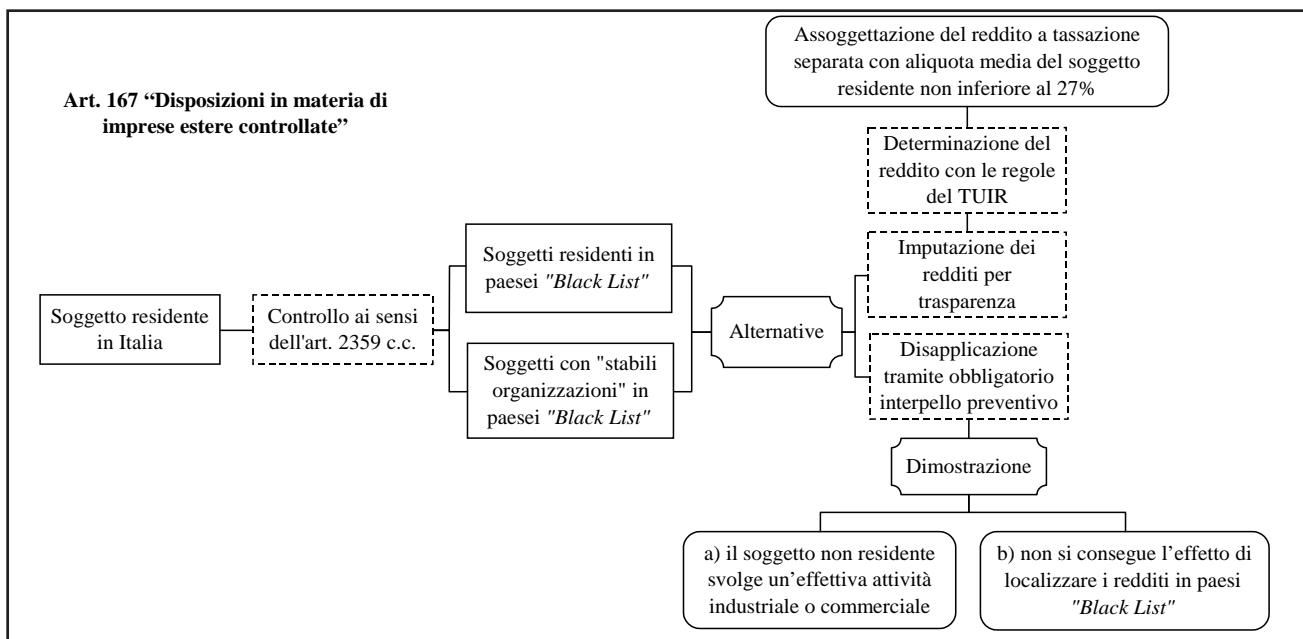
- **altri elementi** che possano provare l'effettività dell'attività posta in essere all'estero: contratti con clienti, con fornitori, elenco del personale dipendente, etc..

I redditi del soggetto non residente, imputati ai sensi del comma 1, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore al 27 per cento previa detrazione delle imposte pagate all'estero a titolo definitivo.

Il reddito che viene imputato per trasparenza è determinato con l'applicazione delle regole del TUIR, fatta eccezione per quelle contenute negli artt. 54, comma 4 e 67, comma 3, rispettivamente in tema di rateizzazione delle plusvalenze e degli ammortamenti accelerati, nonché le disposizioni degli artt. 96, 96 bis, 103 e 103 bis, rispettivamente in tema di dividendi esteri, dividendi distribuiti da società non residenti, riporto delle perdite, imprese di assicurazione ed enti creditizi e bancari.

Se poi il soggetto estero provvede alla distribuzione di utili, questi non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione.

Lo schema riepilogativo sottostante riassume la disposizione normativa delineata nell'art. 167 del TUIR.



L'art 168 del TUIR rubricato **“Disposizioni in materia i imprese estere collegate”**, estende l'applicabilità della disciplina antielusiva tracciata dal precedente art. 167 del TUIR anche ai redditi delle imprese collegate, tuttavia propone una definizione di **“collegamento”** di carattere puramente fiscale che si realizza nel caso di possesso di una partecipazione agli utili non inferiore al 20 per cento ed al 10 per cento, a seconda che la società estera sia quotata in borsa o meno. Nel caso di possesso da parte del soggetto residente in Italia di partecipazioni di collegamento come precedentemente definite in soggetti residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato, scatterà l'imputazione per trasparenza degli utili prodotti all'estero.

Il reddito imponibile della società estera imputato per trasparenza verrà determinato forfetariamente, tramite l'applicazione di coefficienti di rendimento alle attività della società estera.

L'art. 168, comma 2, dispone infatti che i redditi dell'impresa non

residente, oggetto di imputazione, vengono determinati per un importo corrispondente al maggiore tra:

- l'utile prima delle imposte risultante dal bilancio redatto dalla partecipata estera anche in assenza di un obbligo di legge;

- un reddito induttivamente determinato sulla base di coefficienti di rendimento riferiti a determinate categorie di beni, individuati dal comma 3, che compongano l'attivo patrimoniale.

**Operazioni con società controllate residenti nel principato di Monaco**

Come precisato sopra le società residenti nel Principato di Monaco che realizzano almeno il 25 per cento del fatturato fuori da detto Stato sono esplicitamente escluse dalla *black list* ai sensi dell'art. 2 del

citato decreto ministeriale del 23 gennaio 2002.

Tale previsione letta nel contesto normativo sopra evidenziato presenta alcuni vantaggi quali:

- l'esonero dall'interpello preventivo obbligatorio ai sensi del comma 5 dell'art. 167 del TUIR per la disapplicazione dell'imputazione per trasparenza dei redditi prodotti dalla controllata, esonero che opera altresì automaticamente;

- l'esclusione dalla formazione del reddito nella misura del 95 per cento dei dividendi provenienti dalla società controllata estera ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 89 del TUIR;

- l'applicazione del regime della *participation exemption* alla partecipazione nella società commerciale estera ai sensi dell'art. 87 del TUIR, in quanto nel caso di specie non opera la previsione di cui al comma 1, lettera c), del presente articolo che prevede la decadenza dal beneficio dell'esenzione delle plusvalenze nel caso in cui si tratti di società residenti in paradisi fiscali.

- la possibilità di dedurre costi di origine estera nei limiti del principio dell'economicità dell'operazione (richiamato dall'art. 110 comma 11 del TUIR) senza dover indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi i relativi ammontari dedotti e senza dover ricorrere all'interpello preventivo all'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

- la possibilità di porre in essere operazioni con la società controllata nei limiti imposti dal valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti senza che tali operazioni vengano disconosciute e rettifiche dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 110 comma 7 del TUIR. Facendo poi richiamo all'art. 9 comma 3 del TUIR, laddove si prevede l'applicazione degli sconti d'uso nella determinazione del valore normale dei beni trasferiti, è possibile porre in essere delle prudenziali ancorché limitate politiche di *transfer pricing* tramite la determinazione di più rapidi periodi di incasso.

- l'ipotesi di attuare delle politiche di *cost sharing agreement* (riaddebito dei costi sostenuti da una società nell'interesse delle consociate) tenendo come riferimento nella determinazione del valore normale del servizio riaddebitato ex art. 9 comma 3 del TUIR transazioni similari concluse tra imprese indipendenti (laddove impossibile ricorrere a tale riferimento sarà necessario mantenere la perfetta tracciabilità di dei costi sostenuti e poi riaddebitati).

I soggetti sopraccitati che esercitano attività d'impresa nel Principato, tuttavia, non godono di un'esenzione totale dalla tassazione sui redditi, infatti nel caso in cui realizzano più del 25% del totale della loro attività da scambi commerciali al di fuori del Principato stesso, sono soggetti alla "*Impôt sur les Sociétés*".

L'aliquota oggi vigente di tale imposta (equivalente all'IRES italiana) è pari al 33,33% degli utili lordi realizzati.

Tale aliquota, in base alla quale vengono assoggettati a tassazione gli utili prodotti, è solo parzialmente rappresentativa del livello globale di pressione fiscale che colpisce la società ed i suoi soci, infatti la normativa fiscale attualmente in vigore prevede che ogni società possa

corrispondere somme di denaro a titolo di "*Director's Fees*", assimilabili ad emolumenti a favore degli Amministratori o dell'Amministratore Unico, qualora ricorrano determinati presupposti, e/o "*Fringe Benefits*", nella loro più ampia accezione (redditi in natura), in misura tale da ridurre, anche in maniera considerevole l'utile societario che sarà soggetto ad imposizione a fine esercizio.

Il totale di tali distribuzioni e vantaggi viene calcolato in base al fatturato ed al settore di attività delle società; tali disposizioni in materia fiscale permettono di ridurre il totale degli utili ante tassazione, in maniera rilevante.

Al fine di completare il quadro della tassazione "globale" che riguarda la società ed i propri soci ed amministratori risulta necessario ricordare che le persone fisiche residenti nel Principato non sono soggette ad imposta sui redditi di fonte Monegasca.

I redditi da lavoro dipendente percepiti a fronte di attività esercitate nel Principato (e da una datore di lavoro ivi residente) sono soggetti ai soli oneri sociali e contributivi.

Tali oneri sono calcolati su base proporzionale nel caso in cui l'amministratore risulti anche essere dipendente quindi legato alla società da un contratto di lavoro, in misura variabile fra il 12 ed il 15% a carico dell'amministratore/dipendente, e fra il 30 ed il 35% a carico del datore di lavoro; sono invece soggette ad imposizione in misura fissa (compresa fra i 3.500 ed i 7.000 Euro) nel caso in cui gli Amministratori non siano dipendenti della società e non siano legati alla stessa tramite rapporti contrattuali (siano quindi pagati a gettone di volta in volta determinato dal consiglio e senza essere soggetti a vincolo di subordinazione).

Infine si noti che non è previsto alcun tipo di ritenuta alla fonte sulle distribuzioni di dividendi effettuate da una società residente nel Principato di Monaco a favore dei soci non residenti.

A completamento di questa esposizione meritano menzione le differenti tipologie societarie che sono disponibili nel Principato, nello specifico, l'ordinamento monegasco riconosce sei differenti forme giuridiche adottabili per condurre un'attività economica nel Principato di Monaco:

- Società per azioni (SAM);
- Società in nome collettivo (SNC);
- Società in accomandita semplice (SCS);
- Società in accomandita per azioni (SCA);
- Autorizzazione in nome proprio, equivalente alla ditta individuale;
- Filiale di una società straniera (Branch).

In tutti i casi è necessario ottenere la preventiva autorizzazione delle autorità monegasche prima di intraprendere una qualsiasi attività economica.

L'ottenimento di tale autorizzazione richiede di norma due mesi.

Speciali norme regolano certi settori economici, quali banche, assicurazioni, istituzioni finanziarie, aziende farmaceutiche, trasporti, armi e munizioni, noleggi di navi, le professioni legali, mediche e contabili.

# IL «DIRITTO D'INTERPELLO» NELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

ALESSANDRO SALTARINI  
Praticante Ordine di Udine

## 1. L'interpello ordinario previsto dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente

Il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente ha subito nell'ultimo decennio una significativa e riconosciuta evoluzione in termini di una progressiva e crescente partecipazione del cittadino-contribuente all'esercizio della funzione amministrativa.

Tale evoluzione, nella normativa tributaria, si evidenzia attraverso vari istituti fra loro eterogenei, riconducibili a fasi diverse dell'articolato fenomeno dell'attuazione del rapporto giuridico d'imposta, tra i quali ricordiamo il sistema dell'autotassazione, l'accertamento con adesione, il ravvedimento, l'avviso bonario, ecc.

Nell'ambito di tale evoluzione non poteva essere trascurata la legge n. 212, approvata il 27 luglio 2000, con la quale si è introdotto lo Statuto dei diritti del contribuente.

Il complesso di principi e di valori, che sono stati così solennemente riconosciuti, hanno cambiato in modo rilevante il rapporto tra Fisco e contribuenti, stabilendo precisi doveri e diritti in nome di un ritrovato spirito di collaborazione.

Nel presente lavoro cercherò di attribuire il dovuto rilievo a questa nuova legge, che costituisce la base d'interpretazione di tutta la normativa tributaria, passata, presente e futura, ed affronterò in particolare l'istituto dell'interpello generalizzato, che ne rappresenta la novità più rilevante. Così, nella prima parte, analizzerò i singoli articoli dello Statuto dei diritti del contribuente, partendo da quelli di carattere generale, passando per le disposizioni rivolte all'Amministrazione finanziaria, per poi concludere con gli strumenti dedicati all'esercizio della tutela da parte del contribuente. Nella seconda parte introdurrò il tema dell'interpello del contribuente dedicando il dovuto spazio all'esposizione degli istituti esistenti nell'ordinamento tributario prima dell'emanazione dello Statuto, precisamente l'interpello antielusivo, disapplicativo e le consulenze giuridiche.

Infine, nella terza parte, descriverò compiutamente l'interpello generalizzato, disciplinato dall'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 e dal successivo regolamento introdotto dal D.M. 26 aprile 2001, n. 209, dando rilievo anche all'intervento dell'Agenzia delle Entrate del 31 maggio 2001 con la Circolare n. 50/E.

### 1.1 Lo Statuto dei diritti del contribuente nella normativa tributaria

Al termine di un lungo iter parlamentare (il progetto, infatti, è stato presentato il 18.09.1996), in data 12 luglio 2000 il Senato della Repubblica ha approvato definitivamente il disegno di legge recante lo "Statuto dei diritti del contribuente", legge 27 luglio 2000 n. 212, entrata in vigore il 1 agosto 2000. Con lo Statuto sono stati introdotti principi generali in materia tributaria, mai formulati nel nostro Paese, che vincolano non solo il legislatore tributario ma anche l'Amministrazione finanziaria. Ecco, dunque, un nuovo riconoscimento dell'autonomia di tale materia, la quale è disciplinata da regole sue proprie, spesso derogatorie a quelle del diritto civile ed amministrativo, ed, insieme, una perentoria affermazione che ai suddetti principi generali deve farsi ricorso quando una controversia non possa essere decisa con una precisa disposizione, e neppure con norme riguardanti casi simili e materie analoghe.

La portata innovativa dello Statuto potrebbe essere sinteticamente riepilogata da quanto dettato dall'art. 10 ("... I rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria sono improntati al princi-

pio della collaborazione e della buona fede"), ove è chiara la volontà di riavvicinare lo Stato-esattore alla sfera del cittadino-contribuente, con doverosa attenzione ai principi di parità ed uguaglianza, imposizione patrimoniale in base alla legge, capacità contributiva, buon andamento ed imparzialità della Pubblica Amministrazione.

Per alcuni è sicuramente un fatto importante, perché l'idea stessa di uno Statuto fa pensare ad una legge introduttiva di principi nuovi, attesi da molto tempo e riconosciuti da uno Stato che vuole offrire uno strumento di tutela più visibile in favore di un contribuente, che fino ad oggi ha avuto più doveri che diritti. E' stato sostenuto che i principi racchiusi nelle disposizioni dello Statuto fanno ben sperare circa il superamento delle incomprensioni e delle diffidenze reciproche tra Amministrazione finanziaria e contribuenti e, nel contempo, lasciano intravedere l'avvio di una nuova fase nei rapporti tra detti soggetti improntata alla chiarezza, alla lealtà e alla trasparenza.

Qualcuno, invece, ha affermato che, in realtà, lo Statuto costituisce soprattutto un documento politico-programmatico (che ha assunto le vesti di un provvedimento legislativo vero e proprio mirante a far nascere una nuova cultura tributaria), ridimensionandone il valore sul piano tecnico-giuridico, poiché conterrebbe dei proclami disarmati, in quanto i principi enunciati dovevano essere contenuti più propriamente in una norma di rango costituzionale e non in una legge ordinaria. Anche se si ritiene giusto riflettere su alcuni rilievi critici mossi in passato, appare altresì ingeneroso non riconoscere come, negli ultimi anni, le cose nel settore tributario stiano cambiando.

Per fare degli esempi, si è introdotto in qualche misura il principio del "contraddittorio anticipato", si sono delineati nuovi strumenti quali l'autotutela e il diritto d'interpello.

Allora, lo sforzo esercitato per creare un nuovo contesto culturale improntato al rispetto del cittadino, per costruire un clima nuovo nei rapporti tra Fisco e contribuenti, anche con il richiamo alla Legge n. 241/1990 in tema di trasparenza e correttezza della Pubblica Amministrazione, merita di essere apprezzato e sostenuto.

Lo Statuto dei diritti del contribuente ruota essenzialmente su tre "aree" di riferimento:

- la prima comprende i primi quattro articoli, riguardanti il sistema delle fonti normative in materia tributaria, e l'art. 16, concernente il riordino della normativa precedente in base ai principi sanciti dallo Statuto;
- la seconda detta obblighi di rilevante importanza che impegnano l'Amm.ne finanziaria nei confronti del contribuente, concernenti il dovere d'informazione, di chiarezza e trasparenza, di semplificazione degli adempimenti, di motivazione degli atti con i quali è esercitata la funzione impositiva; vi rientrano anche le disposizioni concernenti la tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente, dell'affidamento e della buona fede;
- la terza unisce disposizioni di carattere più pratico sempre, ovviamente, legate alla tutela dei diritti dei contribuenti, relative alla nuova disciplina dell'interpello (art. 11), alle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art. 12) e all'istituzione, presso ogni Direzione Regionale delle Entrate, del Garante del contribuente.

### 1.2 Lo Statuto dei diritti del contribuente

I primi quattro articoli dello Statuto contengono una serie di principi rivolti al legislatore ed individuanti le caratteristiche della futura normativa in materia tributaria. Di seguito analizzo le singole disposizioni



presentando un breve commento.

#### *Art. 1 - Principi generali*

Il comma 1 della Legge n. 212/2000 afferma che le disposizioni dello Statuto, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, sono principi generali dell'ordinamento tributario e potranno essere derogate o modificate solo "espressamente" e mai da leggi speciali. Tale disposizione fa sì che la legge in esame sia considerata dalla dottrina dominante come una legge ordinaria "rinforzata" proprio perché avente una potenzialità normativa superiore a quella di fonti di pari grado attraverso la previsione di deroga o modifica espressa. E tale è l'orientamento adottato dalla Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione che, superando l'analisi dell'accennata gerarchia delle fonti, in recenti pronunce ha ritenuto di poter utilizzare i principi sanciti dallo Statuto del contribuente, tendenti a dare attuazione degli art. 3, 23, 53 e 97 Cost., come canone interpretativo ordinario con il quale devono confrontarsi tutte le norme tributarie per renderle compatibili con i principi costituzionali di razionalità, uguaglianza, imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione.

Una delle grandi "conquiste" ottenute dallo Statuto è propria quella di recare certezze legislative di base, tali da dotare il contribuente di una maggiore forza "contrattual-legislativa", esprimendo, così, la volontà di eliminare lo stato di sudditanza del cittadino verso l'Amministrazione finanziaria. Nel secondo comma è disposto, altresì, che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni d'interpretazione autentica".

Questo intervento appare quanto mai opportuno perché tali norme, in quanto volte alla precisazione del significato di preesistenti disposizioni, finiscono inevitabilmente per avere un effetto retroattivo; inoltre elimina i lunghi contenziosi sulle norme che, in passato, secondo la convenienza del Fisco o degli interessi di parte, potevano essere qualificate più o meno come interpretative.

#### *Art. 2 - Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie*

Grazie a questa norma non è stato più possibile introdurre disposizioni tributarie in leggi o atti aventi forza di legge di contenuto diverso (comma 2: "le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima"). Finisce anche il richiamo criptico a norme precedenti, poiché è obbligatorio indicare "il contenuto sintetico della disposizione alla quale s'intende fare rinvio" (comma 3) e "riportare il testo integrale della nuova disposizione" nel caso di successive modifiche (comma 4).

#### *Art. 3 - Efficacia temporale delle norme tributarie*

L'art. 3 dello Statuto ribadisce il divieto di adottare disposizioni tributarie con efficacia retroattiva, senza operare alcuna distinzione tra retroattività "in peius" e "in melius". Sino ad ora, a parte l'art. 53 Cost. che, presupponendo una capacità contributiva attuale, implicitamente riduceva l'ambito temporale d'efficacia delle norme tributarie, nessuna disposizione vietava espressamente la retroattività "in peius". In dottrina si è affermato che, mentre "alla presenza di una retroattività in peius sembra necessario che il legislatore debba in ogni caso prevedere una deroga espressa, nell'ipotesi d'irretroattività di disposizioni più favorevoli si ritiene che non sarebbe strettamente necessaria un'analoga previsione, considerata la *ratio* che permea l'intero provvedimento ispirato alla (sola) tutela dei diritti del contribuente". Si dispone, inoltre, che le modifiche riguardanti tributi periodici, di regola computati ad anno solare, debbano essere approvate entro il 31. 12 dell'anno precedente (comma 1).

E' così contrastata l'abitudine con la quale venivano introdotte nuove norme con l'approvazione della legge finanziaria con decorrenza "a far data dall'esercizio in corso"; ciò ha significato, a titolo esemplificativo, l'indeducibilità degli interessi passivi per mutui contratti per l'acquisto della seconda casa (v. Legge finanziaria 1993).

Non possono, inoltre, essere imposti nuovi adempimenti durante i primi 60 giorni di vigenza di una nuova legge tributaria (comma 2) ed

è, infine, imposto il divieto di prorogare i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti d'imposta, nel rispetto del principio generale dell'affidamento (comma 3).

#### *Art. 4 - Utilizzo del decreto legge in materia tributaria*

Tale articolo annovera la regola che per l'istituzione di nuovi tributi o l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti non si può ricorrere all'utilizzo del decreto legge. Nella formulazione di queste norme ha avuto sicuramente peso l'esperienza di decreti legge non convertiti, ma continuamente reiterati nel corso del tempo.

Si tratta sicuramente di una regola di civiltà, perché lo strumento del decreto legge, indebitamente utilizzato, lasciava in mano all'esecutivo il potere di incidere sui diritti patrimoniali dei cittadini; tuttavia, prima ancora dell'entrata in vigore dello Statuto, è stata trovata la scappatoia attraverso l'utilizzo sempre più frequente del decreto legislativo, con cui il parlamento si limita a fissare vaghi principi ed elastici criteri direttivi, lasciando poi al potere esecutivo l'emanazione di provvedimenti destinati ad incidere pesantemente sui diritti dei cittadini.

#### *Principi rivolti all'Amministrazione finanziaria*

Nello Statuto si può individuare una seconda serie di articoli (dal n. 5 al n. 10) dedicata all'attività dell'Amministrazione finanziaria, di notevole importanza sotto il profilo della tutela del contribuente.

In tali articoli, infatti, sono enucleati una serie di adempimenti a carico dell'Amministrazione finanziaria finalizzati al miglioramento del rapporto con il contribuente stesso, ed in particolare alla conoscenza, chiarezza e trasparenza degli atti. Purtroppo questa è quella parte della legge per la quale si sono riscontrati - e si riscontrano tuttora - i maggiori dubbi sull'effettiva efficacia. Analizziamo nel particolare, cosa è previsto in detti articoli.

#### *Art. 5 - Informazione del contribuente*

Questo articolo disciplina le modalità con le quali devono essere diffuse le informazioni di carattere fiscale. In primo luogo, c'è l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di assumere "idonee iniziative volte a consentire la completa ed agevole conoscenza delle disposizioni legislative ed amministrative vigenti in materia tributaria"; in proposito il comma 1 introduce una norma programmatica, individuando, a titolo esemplificativo, alcuni modi attraverso i quali si può espletare l'attività funzionalmente diretta all'informazione del contribuente e specificamente:

- predisposizione di "testi coordinati", a disposizione del contribuente "presso ogni Ufficio impositore";
- "idonee iniziative d'informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, a disposizione gratuita del contribuente".

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria deve portare a conoscenza dei contribuenti circolari, risoluzioni, atti o decreti che dispongono sull'organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti. La norma costituisce un apprezzabile tentativo di disciplinare normativamente prassi già consolidate da qualche tempo in altri ordinamenti, riservando allo Stato il compito di aggiornare il testo delle norme tributarie; è, infatti, principalmente un interesse di quest'ultimo che le norme impositive siano chiare e intelligibili così da generare versamenti d'imposta certi. L'Amministrazione, quindi, deve farsi carico di una completa informazione per evitare che il contribuente, anche per piccoli problemi, debba rivolgersi ad un professionista per l'impossibilità di seguire o conoscere testi poco chiari. L'attività d'informazione sarà, quindi, chiamata ad assolvere il difficile compito di deflazione del contenzioso (e dell'attività impositiva) intervenendo in una fase precedente, evitando che la violazione delle disposizioni tributarie possa essere determinata dalla mancanza di conoscenza o dall'erronea interpretazione delle stesse.

Affinché tale "diritto d'informazione" possa ritenersi efficacemente attuato, non è sufficiente che il contribuente conosca l'esistenza di una norma, dovendo egli stesso essere posto nella condizione di comprendere le conseguenze degli atti od operazioni che intende intraprendere. Nell'assenza di mezzi processuali idonei a consentire al contribuente di conoscere, nella competente sede giurisdizionale, le

possibili conseguenze fiscali dei propri comportamenti, ancor più necessario si appalesa un'efficace attività informativa, da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

Sul punto va, peraltro, rilevata la meritoria attività che da tempo l'Amministrazione finanziaria sta svolgendo tramite il sito Internet dell' Agenzia delle Entrate ([www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)) da cui è possibile scaricare, ad esempio, il testo delle circolari e delle risoluzioni ministeriali emanate, ecc.

#### *Art. 6 - Conoscenza degli atti e semplificazione*

Con l'art. 6 sono stati fissati i principi attraverso i quali l'Amministrazione finanziaria deve assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati, nel rispetto di una correttezza e di una trasparenza comportamentale che restituiscono al contribuente stesso la sua dignità di cittadino titolare di diritti.

In particolare, in attuazione della filosofia fondamentale dello Statuto dei diritti del contribuente - cioè il miglioramento dei rapporti tra il Fisco ed il contribuente - l'art. 6, comma 1, della Legge n. 212/2000, stabilisce che *“gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono essere portati ad effettiva conoscenza del contribuente interessato”*. Tutti gli atti destinati al contribuente, quindi, devono essere comunicati nel luogo d'effettivo domicilio del contribuente, secondo quanto risulta dalla specifica elezione operata dallo stesso ovvero dalle informazioni in possesso dell'Amministrazione stessa; il tutto con modalità tali da evitare che gli atti siano conosciuti da soggetti non interessati. La previsione di lasciar *“ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari”* attenua l'impatto della norma facendo trasparire l'intento del legislatore di considerare comunque sufficiente il rispetto, da parte degli uffici finanziari, delle regole esistenti; ai fini della perfezione dell'atto di notifica, così, non sarà necessario realizzare quell'effettiva conoscenza secondo le caratteristiche della norma esaminata.

E' ribadito, inoltre, che non possono essere richiesti documenti e atti che siano già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o d'altre Amministrazioni indicate dal contribuente e che sono acquisiti ai sensi dell'art. 18, commi 2 e 3, della Legge n. 241/1990 (comma 4).

Nel comma 5 è fissato un principio rilevante in tema di partecipazione del contribuente al processo di controllo e accertamento. Prima di procedere all'emissione di un ruolo o di negare un rimborso d'imposta (anche parziale), se sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o i documenti mancanti in un termine non inferiore a 30 giorni. L'inosservanza di tale obbligo produce la nullità dell'atto amministrativo emanato.

#### *Art. 10 - Tutela dell'affidamento e della buona fede*

Premesso il principio generale che *“i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*, l'art. 10 assicura che non saranno irrogate sanzioni, né richiesti interessi moratori, quando l'eventuale condotta del contribuente sia stata determinata da ritardi, omissioni od errori imputabili alla stessa Amministrazione finanziaria, o quando la violazione dipende da obiettive condizioni d'incertezza della norma o, infine, quando la violazione sia soltanto di natura formale senza alcun debito d'imposta. Il principio della tutela dell'affidamento non significa valore assoluto dell'apparenza ma protezione della buona fede e perciò essenza di un principio d'ordine più generale dal quale discende l'obbligo di non venire *contra factum proprium* e quindi di non contraddirsi nei rapporti con il contribuente.

In sintesi, con tale articolo si è voluto fissare nell'ordinamento fiscale un principio di giustizia e di correttezza tra le parti in base al quale il contribuente che in buona fede si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria non può essere penalizzato da successive modifiche o da un diverso orientamento dell'Amministrazione stessa.

#### *Strumenti ed esercizio della tutela*

Nella terza parte dello Statuto del contribuente si concentrano le disposizioni di carattere più operativo, destinate, cioè, a tutelare e ga-

rantire in modo concreto il cittadino-contribuente nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria.

Ci si riferisce a quanto previsto in tema d'interpello generalizzato (art. 11), di diritti e garanzie durante le verifiche fiscali (art. 12), d'istituzione, presso ogni Direzione Regionale delle Entrate del Garante del contribuente (art. 13). Prima di passare alla disamina dell'istituto dell'interpello di cui all'art. 11, è utile, per completezza d'argomento, qualche accenno ai diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art. 12) ed all'istituzione del Garante del contribuente di cui all'art. 13.

#### *Art. 12 - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.*

L'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente fissa una serie di principi che dovranno caratterizzare l'attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria, riconoscendo una serie di diritti e di garanzie a tutela del contribuente. Analizzando nel merito la norma, emerge, innanzi tutto, la preoccupazione del legislatore di cercare di contemperare l'interesse del contribuente a non subire eccessive limitazioni del diritto al normale esercizio della propria attività con l'interesse dell'Amministrazione finanziaria di ricercare in modo efficace le prove di eventuali violazioni alla normativa fiscale. Si dispone in particolare:

- che gli accessi, le ispezioni e le verifiche esercitate nei locali destinati all'attività industriale, commerciale, agricola, artistica o professionale, siano effettuati solo in caso di *“effettive esigenze”*, e le modalità di tali verifiche debbano essere tali da arrecare la minore turbativa possibile alla normale attività del contribuente;
- che il contribuente debba essere informato delle ragioni che giustificano la verifica, e anche in ordine alla possibilità di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa davanti agli organi di giustizia tributaria (comma 2);
- che la scelta sull'opportunità di ricorrere ad ispezioni presso i luoghi d'esercizio dell'attività del contribuente debba rispettare le *“esigenze effettive d'indagine e controllo sul luogo”*;
- che debba sussistere l'obbligo d'informazione del contribuente, facendo salvo il caso in cui, alla presenza di potenziale *“pericolosità fiscale”* del contribuente, tali informazioni potrebbero compromettere l'intera efficacia del controllo.

#### *Art. 13 - Garante del contribuente*

Con l'introduzione dello Statuto nell'ordinamento tributario, il legislatore ha tentato di riequilibrare il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, volendo ridurre ogni posizione di supremazia dell'Amministrazione non funzionale all'espletamento dei propri compiti istituzionali, all'instaurazione di rapporti improntati ad equità sostanziale e parità di posizioni giuridiche tutelate.

In questo contesto s'inquadra la figura del Garante del contribuente prevista dall'art. 13. Il comma 1 dispone che *“presso ogni Direzione Regionale delle Entrate... è istituito il garante del contribuente”*. Questo è un organo collegiale costituito da tre membri.

Il Garante opera *“in piena autonomia”*. Non può, quindi, essere considerato un organo dell'Amministrazione finanziaria, ma un soggetto terzo. Compito principale del nuovo organo è quello di costituire il destinatario istituzionale delle segnalazioni dei contribuenti che lamentano disfunzioni o irregolarità di qualunque tipo nella conduzione del rapporto con l'Amministrazione finanziaria.

Più in generale, rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici per la tutela del contribuente e la migliore organizzazione dei servizi.

Il Garante ha specifiche attribuzioni volte a verificare l'effettività dei servizi d'assistenza e informazione al contribuente, essendo riconosciuto ai suoi membri il potere di accedere agli Uffici finanziari e di controllare il funzionamento di tali servizi e l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Dopo questo lungo elenco di competenze non si può, però, fare a meno di osservare la totale assenza di effettivi poteri vincolanti, in grado di superare le mere funzioni sollecitatorie, le richieste documentali, o il mero richiamo a disposizioni normative (poteri dei quali già dispone lo stesso contribuente). Sembra, quindi, che si sia creato un nuovo istituto che, in realtà, non offre alcuna utilità concreta alla tutela del cittadino-contribuente, rimanendo sospeso a metà

tra l'aspirazione a diventare un nuovo organo di garanzia imparziale ed autonomo, effettivamente "terzo" rispetto alle parti del rapporto tributario, e la più semplice natura d'organo di rappresentanza del contribuente davanti all'Amministrazione finanziaria, una sorta di "cassa di risonanza" delle lamentele segnalate.

Il Garante, se avesse dovuto rappresentare veramente una dirimente novità per la tutela del contribuente, avrebbe almeno dovuto presupporre una totale responsabilità e autonomia, organizzativa ed economica, della propria attività, nonché una maggiore incisività d'intervento quale parte terza nel rapporto tributario.

## 2. Il diritto d'interpello ante Statuto. Breve storia dell'interpello (Tax - Ruling)

Con gli ultimi interventi di natura legislativa (Legge n. 212/2000), regolamentare (D.M. n. 209/2001) ed amministrativa (Circ. n. 50/E del 2001) si è conclusa una lunga fase che ha portato all'introduzione, anche nel nostro ordinamento tributario, del diritto d'interpello, uno strumento, già largamente usato nei sistemi giuridici esteri, teso a contribuire alla "normalizzazione" dei rapporti tra cittadino e Fisco. Negli Stati Uniti una forma d'interpello era prevista già nel 1938. Da quegli anni esistono due tipi di strumenti: il *letter ruling*, con il quale si forniscono risposte a specifiche istanze sull'interpretazione o sull'applicazione delle norme (può essere richiesto dai singoli contribuenti che non sono vincolati se il parere è a loro sfavorevole; vincola l'amministrazione se, invece, il parere è favorevole), e le *information letters* con le quali sono emanate interpretazioni di natura informativa non riferite a fattispecie concrete e non vincolanti né per il contribuente né per l'Amministrazione. In Inghilterra esiste il *ruling* informale (solo su specifiche materie) e altre procedure di carattere formale. E' necessario un interesse concreto in capo al richiedente il parere, nonché un'esauritiva ricostruzione della fattispecie. Il *ruling* è vincolante solo per l'amministrazione qualora il contribuente abbia già attuato il comportamento oggetto del parere preventivo.

Infine, in Francia non esiste una procedura generale ma diverse disposizioni particolari tra le quali spicca il Comité Consultatif. L'ordinamento francese prevede anche la facoltà per il contribuente di richiedere pareri su questioni di natura fiscale, senza vincolo di uniformarsi alla risposta dell'Amministrazione finanziaria. In tal modo, conoscendo a priori il pensiero del Fisco, si evita di subire a posteriori conseguenze tributarie sfavorevoli.

Nell'ordinamento tributario italiano l'introduzione dell'interpello si deve alla legge 30 dicembre 1991, n. 413, nella quale non a caso occupano una posizione rilevante le disposizioni finalizzate ad assicurare la "trasparenza dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti" di cui al titolo terzo. In particolare l'art. 21 della legge in commento è stata la prima occasione in cui è stato sancito nel nostro sistema fiscale il "diritto d'interpello", inteso come possibilità del contribuente non solo di sollecitare una risposta all'autorità fiscale, ma di "mettere in mora" la medesima nel caso d'omessa risposta, essendo il silenzio, a certe condizioni, equiparato all'accoglimento dell'istanza. Il carattere "sperimentale" dell'istituto ne ha determinato l'introduzione limitatamente a specifiche fattispecie, tassativamente elencate dalla legge, tutte però connotate dal carattere della potenziale elusività. Nello specifico, vi rientrano, quelle indicate dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 (quali fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie, conferimenti di beni e d'aziende, cessioni di crediti e d'eccedenze d'imposte, ecc.), l'interposizione fittizia di persone prevista dall'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, la qualificazione delle spese sostenute tra quelle di pubblicità e propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza (art. 74, comma 2, del TUIR, nella formulazione ante riforma vigente fino al 31.12.2003).

A partire dal 1998 si sono registrate le prime risposte da parte dell'apposito comitato definito "Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive" alle richieste del contribuente proposte ai sensi dell'art. 21 della Legge n. 413/1991.

### 2.1 L'interpello preventivo antielusivo previsto dall'art. 21 della Legge n. 413/1991. Ambito applicativo

La richiesta di parere può riguardare solo l'applicazione, ai casi con-

creti indicati dal contribuente, delle disposizioni contenute negli articoli 37, terzo comma, e 37 bis del D.P.R. n. 600/1973, nonché l'applicazione dell'art. 74, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR).

In sintesi le fattispecie più rilevanti sono le seguenti:

fusioni e scissioni, liquidazioni volontarie, distribuzioni ai soci di somme prelevate dal patrimonio netto diverse da quelle formate da utili; conferimenti in società, negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento d'aziende o di complessi aziendali; cessioni di crediti e d'eccedenze d'imposta; ipotesi d'interposizione fittizia di persona; qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e propaganda o di rappresentanza.

### Modalità operative

L'istanza, in carta semplice, con i suoi allegati, sarà spedita in plico raccomandato, con avviso di ricevimento, all'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, per il tramite della Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente.

La richiesta dovrà contenere, a pena d'inammissibilità:

- i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante e delle altre parti interessate;
- l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante;
- la descrizione dettagliata del caso concreto, cioè la situazione reale che sta per accadere, su cui il contribuente richiama l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, in considerazione del fatto che il regime fiscale si presenta incerto o, quanto meno, discutibile;
- la soluzione, prospettata dal contribuente stesso, al caso in esame; il proponente è obbligato, infatti, ad indicare quella che ritiene essere la giusta soluzione del problema;
- copia della documentazione necessaria per individuare e qualificare, da parte della Direzione Centrale normativa e contenzioso, la fattispecie e quindi facilitare la manifestazione del proprio parere, che deve essere motivato perché atto amministrativo.

Qualora la procedura continui nei confronti del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, la forma e le modalità di presentazione di tale, ulteriore, richiesta è identica a quella sopra indicata, ma questa volta sarà necessario allegare anche:

- la documentazione per provare che la fattispecie prospettata rientra fra quelle per cui è esercitabile il diritto d'interpello, in considerazione delle limitazioni "oggettive" che il legislatore pone nei confronti del Comitato Consultivo;
- copia della precedente richiesta di parere alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso e, alternativamente, o l'attestazione di mancata risposta o la risposta, da questa formulata, che non ha soddisfatto il contribuente.

Va, inoltre, precisato che tra il testo inviato alla Direzione Centrale e quello sottoposto all'esame del Comitato deve sussistere perfetta congruenza, nel senso che deve contenere le stesse informazioni, in considerazione del fatto che - diversamente - il Comitato potrebbe ribaltare il parere precedentemente emesso della Direzione Centrale.

### I livelli di intervento

Gli organi deputati a formulare i pareri sono due: 1) La Direzione Centrale Normativa e Contenzioso che riceve il quesito dalla Direzione Regionale delle Entrate entro quindici giorni dalla sua presentazione da parte del contribuente. Qualora, nei sessanta giorni dal ricevimento, tale organo fornisca una soluzione interpretativa che coincide con quella del contribuente, il procedimento si esaurirà; avendo ottenuto conferma della correttezza del suo convincimento, lo stesso contribuente potrà procedere secondo quelle che erano le sue previsioni. Qualora, invece, la Direzione Centrale, trascorsi sessanta giorni dal ricevimento, non dia risposta o questa non sia conforme all'interpretazione prospettata dal contribuente, questi potrà attivare il diritto d'interpello nei confronti dell'organo di seconda istanza;

2) L'organo di seconda istanza: il Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, la cui regolamentazione e funzionamento si rinviene nel D.M. 13 giugno 1997, n. 195.

E' opportuno ricordare che i pareri deliberati sono pubblicati sul sito internet dell' Agenzia delle Entrate. In seguito alla presentazione della richiesta di parere, in relazione al comportamento tenuto dall' Amministrazione finanziaria, possono prefigurarsi tre diversi scenari: risposta conforme a quanto prospettato dal contribuente; risposta difforme; mancata risposta e perfezionamento del "silenzio-assenso".

*Risposta conforme*

Nell' ipotesi di risposta conforme, già per l' istanza di primo livello da parte dell' Amministrazione finanziaria, l' art. 1, comma 6, del D.M. n. 195/1995 prevede l' improcedibilità della richiesta al Comitato Consultivo qualora sia stata fornita risposta conforme all' interpretazione suggerita dal contribuente dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso. Sotto il profilo procedurale, quindi, il diritto d' interpellato prevede due gradi di giudizio e non l' alternatività o la sovrapposizione dei due livelli. La legge (art. 21, comma 3, della Legge n. 413/1991) prescrive che il parere reso ha efficacia esclusivamente ai fini e nell' ambito dello specifico rapporto tributario, quindi ne discende che in nessun caso è possibile operare un' estensione analogica o sistematica degli effetti del parere. Lo stesso articolo, inoltre, stabilisce che il parere reso dal Comitato pone l' onere della prova a carico della parte che non si è uniformata al parere, nell' eventuale fase contenziosa. Quindi, così come nell' ipotesi in cui il contribuente che non si sia uniformato avrà l' onere di dimostrare, nella fase contenziosa, l' infondatezza del parere generatore dell' atto impositivo, parimenti, l' Ufficio accertatore, che ritenga opportuno non uniformarsi all' eventuale silenzio-assenso formatosi o al parere conforme all' interpretazione del contribuente, avrà l' onere di dimostrare, la legittimità e la fondatezza dell' accertamento operato.

Sotto il profilo giuridico è da rilevare come manchi, forse a causa di un mancato coordinamento normativo, una previsione degli effetti giuridici riconducibili al parere positivo della Direzione Centrale. Infatti, mentre l' art. 21, comma 3, prevede, come effetto di risposta conforme da parte del Comitato Consultivo, l' inversione dell' onere della prova, nell' eventuale contenzioso, a carico della parte che non si è uniformata al parere stesso, nulla è detto sugli effetti nel caso di giudizio positivo di primo livello. Quindi, la novità dell' interpellato "speciale" non consiste tanto nel porre quesiti relativi all' interpretazione o all' applicazione di norme tributarie, ma nella possibilità di ottenere risposte qualificate, aventi un carattere vincolante per l' Amministrazione stessa. In buona sostanza, il parere costituisce una presunzione legale di legittimità dei comportamenti conformi alle indicazioni fornite dal contribuente; presunzione che è suscettibile, alla luce di quanto detto, di essere superata solo attraverso la prova contraria.

*Risposta difforme*

In tale evenienza si possono individuare due correnti di pensiero. La prima afferma che il parere sfavorevole reso dal Comitato Consultivo, non comparando nell' elenco (tassativo) degli atti previsto dall' art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992, non è autonomamente impugnabile davanti alle Commissioni Tributarie. Questo in quanto il parere sfavorevole non costituisce in sé un atto impositivo, né ha potere di incidere in maniera diretta e immediata sulla sfera patrimoniale del contribuente. Comunque, poiché è molto probabile che l' Amministrazione finanziaria proceda all' emanazione di un atto d' accertamento nei confronti del contribuente che abbia ugualmente attuato un' operazione giudicata elusiva dal Fisco, ricorrendo contro tale atto d' accertamento s' impugna *de facto* anche il parere sfavorevole che ne ha determinato l' emanazione.

E' altrettanto vero, sostengono altri, che deve essere in ogni caso garantito al contribuente il diritto alla tutela giurisdizionale ai sensi dell' art. 113 Cost. Per i sostenitori di questa seconda tesi, invece, il parere prodotto dal Comitato Consultivo costituisce comunque un atto amministrativo, quindi può essere legittimamente passibile d' impugnazione, prima dell' eventuale futuro atto d' accertamento, dinanzi al TAR.

*Silenzio - assenso*

L' art. 21, comma 10, della Legge n. 413/1991, recita che in caso di mancata risposta da parte della Direzione Centrale, trascorsi 60 gior-

ni dalla richiesta, il contribuente può richiedere il parere sulla stessa fattispecie, al Comitato Consultivo, prevedendo l' obbligatorietà del doppio grado di giudizio in caso di mancata risposta all' istanza di primo livello. Ne discende, quindi, che nessuna conseguenza giuridica si può attribuire all' inerzia della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso. Il Comitato Consultivo può, a seguito dell' interpellato presentato, rimanere in silenzio. Tale silenzio non sostanzia il silenzio assenso che si forma invece a seguito della diffida operata a cura del contribuente che chiede una risposta. Trascorsi inutilmente 60 giorni dalla diffida senza che vi sia risposta alcuna, si forma il "silenzio-assenso" del Comitato Consultivo.

Con quest' istituto, posto come rimedio all' inerzia dell' Amministrazione finanziaria, diventa efficace l' interpretazione della fattispecie formulata dal contribuente in sede d' istanza, e a questa si fanno seguire conseguenze giuridiche equivalenti a quelle previste nel caso di risposta conforme: quindi l' onere della prova, in sede di contenzioso, graverà sulla parte che non si sarà uniformata a detta interpretazione. Completa il quadro degli effetti del parere ciò che concerne le sanzioni amministrative e penali. In particolare sul piano delle sanzioni amministrative, se il contribuente si è adeguato a quanto deciso dal Comitato Consultivo, opera una causa di non punibilità, ex art. 6, comma 2, D. Lgs. n. 472/1997; caso contrario, ossia se ha agito nonostante il parere contrario, non potrà invocare esimenti d' alcun genere.

L' applicazione dell' esimente concorda perfettamente anche con quanto sancito dallo Statuto del contribuente all' art. 10 (Tutela dell' affidamento e della buona fede), che prevede che non possono essere irrogate sanzioni al contribuente che si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell' Amministrazione finanziaria o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi od omissioni dell' Amministrazione stessa.

Sul piano delle sanzioni penali l' interpellato assume rilievo ai sensi dell' art. 16 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in quanto è prevista la non punibilità dei soggetti che, avvalendosi della procedura dell' interpellato si sono uniformati al parere della Direzione Centrale o del Comitato Consultivo ovvero si sia formato il "silenzio-assenso".

**2.2 L' interpellato disapplicativo ex art. 37bis, comma 8, della legge n. 600/1973**

Successivamente all' istituzione dell' interpellato speciale, il legislatore, con l' art. 7 del D.Lgs. n. 358/1997, modificando la disciplina relativa alle operazioni ritenute elusive, ha introdotto nel nostro ordinamento l' art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 rubricato "disposizioni antielusive". Tale disposizione, com' è noto, può essere divisa in due parti: la prima, regolata dai commi da 1 a 7 dell' art. 37 bis è relativa alle norme antielusive, mentre la seconda, contenuta nel comma 8, consente la disapplicazione di norme tributarie di natura antielusiva.

In particolare, la prima parte prevede che sono inopponibili all' Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall' ordinamento e a ottenere riduzioni d' imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. Nel caso si presentino tali presupposti, il Fisco può disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante tali atti, fatti e negozi, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all' Amministrazione.

Con la disposizione prevista dall' ottavo comma, il legislatore ha inserito una sorta di clausola di salvaguardia per il contribuente, con lo scopo di mitigare il potere di accertamento in presenza delle disposizioni limitatrici di deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive. Con tale previsione si intende consentire la disapplicazione della disposizione antielusiva, qualora il contribuente possa dimostrare che nella particolare fattispecie concreta gli effetti elusivi non potevano verificarsi.

L' istanza in argomento, quindi, è tesa non solo ad ottenere una preventiva interpretazione normativa quanto, piuttosto, all' adozione di un provvedimento disapplicativo.

*Ambito applicativo*

Possono formare oggetto dell' interpellato ex art. 37 bis, comma 8, del

D.P.R. n. 600/1973, al fine di una loro disapplicazione, le norme che prevedono:

- a) l'ineducibilità (o il suo differimento) di alcuni componenti negativi di reddito;
- b) il mancato riconoscimento di talune detrazioni;
- c) la mancata concessione di crediti d'imposta;
- d) il mancato riconoscimento di specifiche "posizioni soggettive" ordinariamente ammesse.

Attraverso l'interpello correttivo viene, dunque, riconosciuta al contribuente la possibilità di dimostrare che una data fattispecie non produce effetti elusivi. La *ratio* di tale norma si può ricondurre alla stessa relazione ministeriale all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973, in cui si è affermato che "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".

#### Modalità operative

Il D.M. 19 giugno 1998 n. 259 prevede che l'istanza debba essere rivolta al Direttore Regionale delle Entrate competente per territorio, ma spedita a mezzo del servizio postale in plico raccomandato con a/r all'Ufficio finanziario territorialmente competente per l'accertamento. Essa, inoltre, dovrà presentare i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante ed eventuale domiciliatario ed essere sottoscritta o dal primo o dal secondo soggetto.

Dal punto di vista sostanziale, la domanda deve contenere:

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

#### Gli effetti

L'art. 1, comma 6, del D.M. n. 259/1998 stabilisce che le decisioni del Direttore Regionale delle Entrate devono essere comunicate al contribuente entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, con un provvedimento che è da ritenersi "definitivo".

Da ciò deriva che, in caso di risposta negativa, il contribuente non potrà esperire, rivolgendosi a organi gerarchicamente sovraordinati a quello che ha emesso il provvedimento, alcuna azione di tutela in via amministrativa. Quindi, in presenza di un atto definitivo, gli unici strumenti di tutela sono il ricorso straordinario al Capo dello Stato o, in alternativa, il ricorso all'autorità giurisdizionale amministrativa (TAR). La differenza di maggior rilievo con le altre forme di interpello (anche quello previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente) consiste nella mancata previsione che sulla fattispecie prospettata si perfezioni il silenzio - assenso per mancata risposta dell'Amministrazione finanziaria.

### 2.3 La consulenza giuridica (Circolare n. 99/E del 18 maggio 2000)

Dopo questa breve panoramica sugli interpelli ante Statuto del contribuente e prima di soffermarci sull'istituto dell'interpello ordinario previsto dall'art. 11 della citata legge n. 212/2000, è opportuno segnalare che l'Amministrazione finanziaria, con la Circolare 18 maggio 2000 n. 99/E, ha indirizzato agli Uffici periferici dettagliate istruzioni riguardo all'organizzazione e allo svolgimento dell'attività "di supporto al contribuente nella corretta applicazione delle norme tributarie attraverso idonei strumenti di informazione, assistenza e consulenza giuridica". La circolare ha evidenziato la rilevanza dell'attività di consulenza giuridica da intendersi come "attività interpretativa finalizzata all'individuazione del corretto trattamento fiscale di una fattispecie". Tale consultazione, quindi, consente ai contribuenti e a determinate categorie rappresentative degli stessi di rivolgere quesiti ai predetti uffici in tema di corretta applicazione delle norme tributarie.

Con tale circolare l'Amministrazione finanziaria riconosce, per la prima volta, in modo palese il diritto del contribuente a ricevere, in modo sistematico e regolamentato, risposte in ordine a dubbi interpretativi

su questioni di carattere fiscale riferite a casi concreti.

Per quanto riguarda la procedura, la circolare prevede 3 livelli di intervento: a) primo livello - il contribuente interpella l'Ufficio delle Entrate territorialmente competente, il quale esaminerà solo i quesiti la cui soluzione si presenti agevole in quanto ricavabile direttamente dalle norme in vigore o esplicitamente da una circolare o una risoluzione ministeriale emanata sullo stesso argomento:

b) secondo livello - qualora il quesito risultasse complesso l'Ufficio periferico trasmetterà l'istanza alla Direzione Regionale delle Entrate, allegando una propria prima valutazione e dandone comunicazione al contribuente.

Altre domande potranno pervenire direttamente dalle amministrazioni pubbliche o da enti pubblici o privati che esprimono interessi rilevanti nella regione di appartenenza, ovvero dalle imprese di maggiori dimensioni (con ricavi annui superiori ai 50 miliardi delle vecchie lire). La D.R.E. potrà rimandarli all'Ufficio periferico per vizio di competenza qualora i soggetti istanti abbiano "saltato" il primo livello d'istanza, fornire risposta al contribuente direttamente o indirettamente tramite l'Ufficio territorialmente competente, inoltrare il quesito alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso qualora risulti di elevata complessità.

c) terzo livello - è costituito dalla Direzione Centrale che opera, in via residuale, relativamente alle istanze che non hanno trovato soluzione ai livelli inferiori.

Anche in questa tipologia di interpello devono essere rispettati requisiti sia sostanziali che formali, in mancanza dei quali, ancorché non affermato dalla circolare n. 99/E, l'istanza potrebbe essere dichiarata inammissibile. L'Ufficio interpellato dovrà, in ogni caso, inviare, per conoscenza, alla Direzione Regionale delle Entrate copia dei quesiti e delle risposte fornite al fine di perseguire omogeneità degli orientamenti.

In particolare il contribuente deve esporre il quesito in maniera "succinta ma esauriente" con riferimento a fattispecie concrete. La domanda, redatta in carta semplice, deve contenere le generalità del contribuente, l'indicazione di tutti gli elementi giuridici e di fatto, nonché l'allegazione di documenti rilevanti per qualificare compiutamente la fattispecie: deve essere proposta la soluzione ritenuta corretta e deve comparire la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

Il termine ultimo entro il quale gli uffici interpellati sono tenuti a rispondere è fissato in 90 giorni, considerando, ovviamente, la possibilità di sospensione nei casi di necessità di istruttorie integrative.

Va rilevato che l'attività di consulenza giuridica, sebbene la stessa circolare n. 99/E specifichi che l'efficacia del servizio dipende dalla tempestività con cui l'Amministrazione risponde alle richieste di parere, è priva di ogni regolamentazione circa gli effetti delle risposte fornite ai contribuenti.

Tale forma di interpello, tuttavia, risulta notevolmente ridimensionata con l'introduzione delle disposizioni contenute nell'art. 11 della Legge n. 212/2000, rubricato "Interpello del contribuente".

### 3. Il diritto d'interpello nello Statuto dei Diritti del Contribuente

Con l'art. 11 della legge 27 luglio 2000 n. 212, il legislatore, accogliendo richieste diffuse, ha finalmente introdotto l'istituto del cosiddetto "interpello ordinario" del contribuente, volto a sollecitare un intervento interpretativo dell'Amministrazione riguardo ad una specifica fattispecie concreta.

In generale il diritto d'interpello è stato definito come "la facoltà che viene riconosciuta al contribuente di richiedere all'Amministrazione finanziaria una valutazione, di diritto e/o di merito, sulla disciplina tributaria applicabile, in concreto, a un atto, fatto o negozio che il soggetto passivo d'imposta intende porre in essere, al fine di conoscere a priori il giudizio ed evitare di subire a posteriori conseguenze sfavorevoli".

Va rilevato, innanzitutto, che l'istituto dell'interpello, per espressa affermazione del legislatore, risponde alla fondamentale esigenza di garantire al cittadino "il diritto a conoscere le conseguenze fiscali delle proprie azioni", quale specificazione del "diritto ad essere informati" riguardo gli adempimenti e gli obblighi fiscali che conseguono ad una determinata operazione posta in essere dal contribuente.

Pertanto, con tale articolo, lo Statuto del contribuente, oltre a recuperare un principio non scritto dell'ordinamento giuridico, allinea il sistema tributario alle linee evolutive della giurisprudenza della Corte Costituzionale dalla quale emerge l'affermazione di un valore primario, quello della certezza dei "rapporti preferiti" e cioè l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, che costituisce l'elemento fondamentale dello Stato di diritto.

La previsione, ad opera dell'art. 11 dello Statuto, del cosiddetto "interpello generalizzato" rappresenta dunque uno sviluppo logico e, allo stesso tempo, un ampliamento sistematico dei principi dell'affidamento e della buona fede oggettiva affermati dall'art. 10 che, non a caso, precede il dettato normativo riguardante l'interpello, fornendone la base sistematica di riferimento.

Attraverso l'interpello ordinario l'Amministrazione finanziaria non solo interpreta la norma tributaria che presenta obiettive condizioni di incertezza ma, in ragione del contesto sistematico riconducibile all'art. 10 dello Statuto, è poi tenuta a tener fede a quella interpretazione fornita senza successivamente contraddirsi.

Ulteriore obiettivo che si vuole raggiungere attraverso l'interpello generalizzato (apertamente dichiarato nei lavori parlamentari) riguarda la possibilità di svolgere un'efficace opera di "prevenzione nei confronti del contenzioso tributario"; infatti, nell'intento di alleggerire il contenzioso tributario già esistente, nonché di prevenire la nascita di nuove controversie, il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento istituti giuridici per una più agevole composizione delle liti e per una più immediata definizione della pretesa tributaria, quali la conciliazione giudiziale, l'accertamento con adesione, l'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Quindi, la novità principale della nuova disciplina dell'interpello, nel rispetto dei principi di collaborazione e di tutela dell'affidamento e della buona fede su cui poggia l'intera costruzione dello Statuto del contribuente, consiste proprio nella certezza per il contribuente di ottenere una risposta relativa all'istanza presentata e, altresì, una precisa definizione dei propri rapporti con l'Amministrazione finanziaria, stante l'efficacia vincolante della risposta.

### 3.1 L'interpello ordinario dell'art. 11 della Legge 27 luglio 2000, n. 212

Il primo comma dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000 n. 212, disciplina l'istituto dell'interpello del contribuente in funzione del quale "ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'Amministrazione finanziaria ... circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse ...".

Da tale disposizione emerge la novità determinante rispetto al passato, ovvero che non sono più ravvisabili limitazioni in ordine alle materie oggetto dell'interpello, pertanto il quesito può riguardare qualsiasi norma tributaria sia relativa alle imposte dirette che alle imposte indirette. Tale caratteristica unitamente all'obbligo imposto all'Amministrazione finanziaria di dare risposta entro 120 giorni altrimenti "si intende che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente", rappresentano i due aspetti qualificanti dell'interpello in oggetto e il motivo del successo di tale istituto.

In effetti, il diritto di conoscere le conseguenze fiscali derivanti dalla propria azione costituisce, con riferimento all'ordinamento tributario, un aspetto specifico del più generale diritto ad essere informati ed impegna l'Amministrazione finanziaria a rendere noti non solo gli adempimenti fiscali che i contribuenti devono osservare, ma le conseguenze che derivano dall'opera del contribuente così che l'interessato sia posto nelle condizioni di valutare l'impatto delle azioni proprie ancor prima di porre in essere la condotta fiscalmente rilevante. La funzione fondamentale del diritto d'interpello non è tanto quella di sottoporre quesiti sulla corretta interpretazione delle disposizioni tributarie all'Amministrazione finanziaria, facoltà sempre esistita ed espressamente consentita dall'ordinamento tributario, ma la possibilità di ottenere delle risposte che hanno valore vincolante per il Fisco in fase di accertamento del rapporto obbligatorio d'imposta e di irrogazione delle sanzioni tributarie non penali.

Il legislatore ha, infatti, previsto una vera e propria causa di nullità dell'atto di accertamento ovvero di irrogazione di sanzione tributaria non penale emesso in difformità alla risposta fornita in sede di interpello.

### 3.2 Oggetto e presupposti del diritto d'interpello

La richiesta di parere può riguardare l'interpretazione di qualsiasi norma tributaria che ha ad oggetto la disciplina di aspetti sostanziali, procedurali o formali del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, eccezione fatta per gli atti privi di contenuto normativo quali ad, esempio, circolari, risoluzioni, note emanate dalla stessa Amministrazione finanziaria.

La trattazione delle istanze d'interpello, è ripartita in ragione della competenza a gestire il tributo di riferimento, per cui rientrano nella competenza dell'Agenzia delle Entrate:

le imposte sui redditi, l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro, l'IRAP, l'imposta sulle successioni e donazioni, l'imposta di bollo, le tasse sulle concessioni governative, l'imposta sugli intrattenimenti e altri tributi minori.

Per quelli non di competenza dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente dovrà rivolgersi all'ente che li gestisce (ad es. l'Agenzia delle Dogane per le accise, il Comune per l'ICI ed altri tributi locali, la Provincia per i tributi provinciali e la Regione per quelli regionali).

I presupposti fondamentali dell'interpello ordinario sono:

a) riferibilità a casi concreti e personali: l'istanza deve essere presentata dal contribuente interessato personalmente a conoscere la regolamentazione fiscale di una particolare fattispecie; tale condizione esige, quindi, che l'interpello sia finalizzato a conoscere il trattamento tributario di determinati atti, operazioni o iniziative riconducibili alla sfera di interessi del soggetto istante; da ciò eventuali istanze presentate da associazioni che esprimono interessi non personali ma generali della categoria stessa, vanno trattate nell'ambito della più generale attività di consulenza giuridica (Circ. n. 99/E del 18/5/2000);

b) carattere preventivo: l'istanza deve essere presentata prima di porre in essere il comportamento giuridicamente rilevante o di dare attuazione alla norma oggetto di interpello; il mancato rispetto di tale condizione non preclude la possibilità di acquisire comunque il parere dell'Agenzia, ma impedisce che la soluzione fornita possa produrre gli effetti tipici dell'interpello;

c) esistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla interpretazione della norma indicata: esempio: normativa equivoca, leggi di recente emanazione per le quali non si sia ancora formato un orientamento definitivo, ecc. Le condizioni di incertezza vengono a mancare qualora l'Amministrazione finanziaria abbia fornito soluzioni interpretative su casi analoghi a quello prospettato dal contribuente, con una risoluzione, una circolare, istruzione o nota portata a conoscenza del contribuente attraverso la pubblicazione nella banca dati di documentazione tributaria presente sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

La ricorrenza "congiunta" delle su esposte condizioni determinano l'ammissibilità dell'interpello e quindi degli effetti tipici di tale istituto; diversamente la carenza anche di uno solo di tali presupposti comporta l'inammissibilità dell'istanza di interpello.

### 3.3 Modalità operative dell'interpello

L'istanza d'interpello deve essere presentata dal contribuente, persona fisica o giuridica, direttamente interessato alla soluzione del quesito nonché da altri soggetti che per legge sono obbligati agli adempimenti tributari per conto dello stesso: i sostituti d'imposta (se si tratta, ad esempio, di dubbi riguardanti le norme che disciplinano l'effettuazione delle ritenute alla fonte), i responsabili d'imposta, i coobbligati al pagamento dei tributi, i rappresentanti delle società o enti, i procuratori generali e speciali.

L'istanza d'interpello, redatta in carta libera, deve essere consegnata a mano o spedita con plico raccomandato a/r, senza busta, alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente. Tuttavia le Amministrazioni centrali dello stato, gli enti pubblici a rilevanza nazionale, i soggetti che nel periodo d'imposta precedente a quello in cui l'istanza viene presentata hanno conseguito ricavi per ammontare superiore a Euro 258.228.449,54, devono rivolgersi direttamente alla Direzione Centra-

le Normativa e Contenzioso dell' Agenzia delle Entrate.

Nel caso, infine, in cui l'istanza sia inviata ad un ufficio incompetente, quest'ultimo provvede a trasmetterla tempestivamente alla Direzione Centrale o alla Direzione Regionale competente alla trattazione.

Affinché sia dichiarata ammissibile, l'istanza deve contenere:

- . i dati identificativi del contribuente;
- . l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell' Agenzia delle Entrate;
- . la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale in relazione al quale esistono "condizioni di incertezza";
- . l'indicazione della soluzione proposta dal contribuente (anche se, per la verità, questo elemento non è richiesto a pena di inammissibilità, ma la sua mancanza non consente al contribuente, qualora l' Agenzia non fornisca risposta all'istante, di avvalersi del "silenzio-assenso");
- . la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante, la cui eventuale mancanza è sanabile entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito a provvedere. In questo caso, l'interpello si considera correttamente presentato dalla data della sottoscrizione.

La mancanza di anche uno solo degli elementi sopra citati, fa sì che l'istanza non produca gli effetti tipici dell'interpello ed, in particolare, l'eventuale silenzio osservato dall' Amministrazione finanziaria nei 120 giorni successivi alla sua presentazione non potrà considerarsi come implicita accettazione della soluzione fornita dal contribuente. Nell'istanza di interpello il contribuente deve indicare in modo chiaro ed univoco, l'esposizione del comportamento e della soluzione interpretativa sul piano giuridico che intende adottare. Tale ultimo requisito, pur non determinando l'inammissibilità dell'istanza, ne condiziona tuttavia gli effetti che più avanti verranno esaminati.

All'istanza dovrà essere allegata copia della documentazione (non in possesso dell' Amministrazione o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente) rilevante ai fini dell'individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata.

L' Agenzia delle Entrate può richiedere al contribuente, una sola volta per non pregiudicare la tempestività della risposta, di integrare la documentazione quando ciò sia necessario per un completo esame della questione e della completezza della risposta. Tale richiesta darà luogo ad uno slittamento del termine della risposta fissato in 120 giorni. In particolare, con la richiesta di documentazione il termine suddetto ricomincia a decorrere dalla data di ricezione della documentazione integrativa.

Appare opportuno evidenziare che, ai fini della trasparenza dei rapporti con i contribuenti, l' Agenzia delle Entrate fornisce riscontro anche alle istanze inammissibili. In particolare per quelle viziate di inammissibilità assoluta (es. istanza prodotta da commercialista, per conto di un altro soggetto ma non fornito della necessaria procura), l' Amministrazione si limita a comunicare la semplice inammissibilità. Nei casi di inammissibilità relativa (es. assenza del carattere preventivo del comportamento oggetto dell'istanza), la Direzione, oltre alla dichiarazione di inammissibilità, fornisce risposta nel merito ai quesiti proposti, nell'ambito della più ampia attività di consulenza giuridica.

### 3.4 Risposta dell' Agenzia delle Entrate

Entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza l' Agenzia delle Entrate deve dare risposta scritta e motivata alla richiesta del contribuente. Il termine di 120 giorni decorre:

- nel caso di consegna diretta, dalla data in cui l'istanza di interpello è stata protocollata dall'Ufficio competente alla trattazione;
- nel caso di spedizione a mezzo servizio postale, dalla data in cui è stato sottoscritto l'avviso di ricevimento della raccomandata con la quale è stata spedita l'istanza;
- nel caso di successiva regolarizzazione, per mancanza di firma dell'istante, dalla data in cui l'istanza (in origine priva della firma) è stata sottoscritta;
- nel caso in cui l'Ufficio destinatario non sia competente a rispondere, dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'Ufficio competente;
- dalla data in cui l'Ufficio adito ha ricevuto la documentazione integrativa che è stata richiesta.

Nel caso in cui l'istanza d'interpello sia stata formulata da un rilevante numero di soggetti e riguardi la stessa questione e/o questioni tra di loro analoghe, l' Agenzia delle Entrate può fornire una risposta collettiva, avvalendosi di una circolare o di una risoluzione che dovrà essere pubblicata nel sito "documentazione tributaria" dell' Agenzia stessa. In questo caso quest'ultima è comunque tenuta a comunicare a ciascuno dei contribuenti che hanno posto il quesito gli estremi della circolare o risoluzione avente carattere generale.

### 3.5 Effetti dell'interpello ordinario

In genere la Direzione competente fornisce, nei termini dei 120 giorni, una risposta per iscritto all'istante, la quale non vincola il contribuente che resta libero di tenere anche un comportamento non conforme alla soluzione indicata come corretta dalla Agenzia delle Entrate: vincola, invece, l'attività degli uffici locali, i quali non potranno emettere, a pena di nullità, atti di accertamento in contrasto con la soluzione interpretativa fornita. Qualora il contribuente non ottenga una risposta nel predetto termine dei 120 giorni, si produce il cd. "silenzio-assenso", col quale si intende che l' Agenzia concorda con la soluzione interpretativa che il contribuente ha prospettato nell'istanza, con la conseguenza che eventuali atti di accertamento emessi in difformità della risposta "tacita" saranno nulli.

Tuttavia, affinché si formi il silenzio-assenso, è necessario che il contribuente abbia esposto in modo chiaro ed univoco il comportamento e la soluzione che intende adottare e che l'istanza sia ammissibile.

Bisogna ricordare che la soluzione interpretativa fornita dall' Agenzia ad una istanza di interpello può essere applicata a fattispecie ripetitive anche future purché analoghe e riconducibili a quella prospettata nell'istanza.

### 3.6 Risposta rettificativa

La risposta all'istanza di interpello fornita al contribuente, esplicita o implicita che sia, può essere rettificata dall' Agenzia delle Entrate con una nuova risposta.

In tale ipotesi si producono i seguenti effetti:

- se il richiedente ha già adottato un comportamento conforme alla prima soluzione interpretativa fornita, nulla potrà essergli contestato e quindi eventuali atti amministrativi emanati in difformità della prima risposta sono nulli. In buona sostanza, il contribuente non sarà inciso dal ripensamento dell' Amministrazione finanziaria, né in termini di tributo, né di interessi, né di sanzioni amministrative;
- se, invece, il contribuente, per qualsiasi motivo, non ha ancora posto in essere il comportamento conforme alla soluzione interpretativa affermata con la prima risposta, la sopravvenuta conoscenza di una diversa interpretazione (rettifica) è rilevante nei rapporti con l' Amministrazione finanziaria la quale è legittimata a recuperare, in applicazione del principio interpretativo affermato nella risposta rettificativa e disatteso dal contribuente, le imposte eventualmente dovute e i relativi interessi, senza l'irrogazione di sanzioni amministrative.

L'Ufficio può recuperare il tributo e gli interessi (senza irrogare sanzioni, anche nel caso in cui il contribuente abbia ommesso di indicare, nella propria istanza, la soluzione interpretativa che ritiene corretta e il comportamento che intende tenere).

### 3.7 La procedura informatica dell'interpello

La volontà dell' Agenzia delle Entrate di corrispondere in modo adeguato ai principi generali introdotti dallo Statuto dei diritti del contribuente ha fatto sì che venisse programmata la realizzazione di un' apposita procedura telematica allo scopo di gestire tutte le istanze di interpello presentate dai contribuenti.

L'intero progetto è stato affidato alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso la quale ha provveduto alla realizzazione della procedura telematica per la gestione di tutte le istanze di interpello.

L'immediata realizzazione della procedura telematica, unitamente alle direttive più volte impartite dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso di "leggere" le istanze dei contribuenti scevri da irrigidimenti burocratici e gravosi formalismi, ha avuto, tra l'altro, il pregio

di garantire la sistematicità e la univocità del trattamento delle istanze di interpello. nonché di assicurare che l'*iter* procedurale delineato con il D.M. 26 aprile 2001. n. 209, venisse completamente rispettato. Tale procedura informatica consente di:

- monitorare costantemente la produzione;
- rilevare la sussistenza delle condizioni di ammissibilità delle istanze;
- impostare lo scadenziario;
- produrre le comunicazioni di risposta ai contribuenti;
- inoltrare l'istanza alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, nei casi di maggiore complessità o incertezza della soluzione ovvero qualora l'interpello sia relativo a norme di recente approvazione sulle quali la competente Direzione non si sia ancora pronunciata.

La Direzione Centrale Normativa e Contenzioso coordina gli interventi delle singole Direzioni Regionali in materia di interpelli:

- esaminando le pronunce rese dalle Direzioni Regionali in sede di interpello e qualora non condivida la soluzione fornita dalla Direzione Regionale, chiede alla stessa di produrre una nuova risposta da rispettare al contribuente istante;
- trattando le istanze di propria competenza;
- comunicando direttamente la risposta agli interpellanti nei casi di maggiore complessità o incertezza della soluzione;
- inserendo le proprie pronunce e quelle più significative delle Direzioni Regionali nella banca dati "Documentazione Tributaria";
- esaminando la possibilità di fornire risposte collettive ai contribuenti mediante l'emanazione di circolari e risoluzioni, ovvero mediante la validazione di pronunce rese dalle Direzioni Regionali che, con l'inserimento in "Documentazione Tributaria", acquistano rilevanza analoga alle proprie risoluzioni.

#### 4. Riflessioni conclusive

Molte interpretazioni autoritative, come quelle giurisdizionali, giungono in via consuntiva a seguito dell'emersione di un conflitto tra le parti e della sua soluzione per opera della giurisprudenza.

Diverso è il discorso per quanto attiene all'interpretazione proveniente dall'autorità fiscale, poiché tale interpretazione assume sempre di più una valenza "preventiva".

Questa circostanza va posta in risalto soprattutto in una fiscalità sempre più basata sull'autodeterminazione delle imposte da parte degli stessi contribuenti, come accade per le imposte sui redditi, per l'IVA e oggi anche per quelle di registro e successione, ICI, etc.

In un simile contesto, la funzione generale dell'Amministrazione fi-

nanziaria non è di procurare direttamente le entrate tributarie, ma di sovrintendere al corretto adempimento degli obblighi di terzi, contribuenti, sostituti d'imposta, intermediari finanziari, rivenditori per l'imposta sul valore aggiunto, etc.

Più precisamente, all'autorità fiscale restano altre due aree d'intervento:

1) uno successivo all'autoliquidazione dei tributi, con acquisizione dei dati dichiarati, loro elaborazione, indagini e accertamenti per il controllo dell'eventuale evasione (anche su questi aspetti c'è stata, nel corso degli ultimi anni, una notevole evoluzione e semplificazione:

2) uno "preventivo" rispetto all'autoliquidazione, con funzioni di indirizzo e coordinamento degli adempimenti dei contribuenti, predisposizione e divulgazione di modulistica, emanazione di istruzioni sull'interpretazione legislativa ed assistenza ai contribuenti (v. riferimento all'area di servizio al pubblico offerta dagli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate).

Su quest'ultima funzione, l'interpello speciale od ordinario assume una rilevanza straordinaria che conferma l'impegno, in diversi modi profuso dell'Amministrazione finanziaria, a considerarsi una struttura di servizio al cittadino - contribuente. Si può con certezza affermare, che al di là di un sempre costante impegno a migliorare, l'Amministrazione finanziaria in pochi anni ha realizzato gran parte di quei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente più sopra descritti e commentati.

In particolare l'interpello ordinario, l'interpello speciale e la consulenza giuridica sono stati, unitamente ad altri istituti, la giusta risposta agli interessi dei contribuenti. Il crescente utilizzo, ben misurato nelle statistiche delle attività dell'Agenzia delle Entrate, dell'istituto dell'interpello è la prova non solo dell'interesse ma anche dell'efficacia dell'azione dell'amministrazione. E' di tutta evidenza l'importanza che questo istituto ha assunto per l'amministrazione finanziaria.

Le statistiche, infatti, dicono che alla data del 30 marzo 2005 sono stati inseriti a livello nazionale n. 25.590 interpelli ordinari (in Friuli Venezia Giulia erano n. 726) e quello che è molto importante è che a livello nazionale, ma il dato non differisce di molto per le singole regioni, la percentuale d'interpelli evasi è del 93,47% (in Friuli Venezia Giulia 94,04%).

Questi dati confermano l'impegno di mezzi e soprattutto di personale, che non solo le singole Direzioni Regionali, ma tutta l'Agenzia delle Entrate, sta mettendo a disposizione dei contribuenti.

E' certo che l'utilizzo dell'informatica e delle altre nuove tecnologie, da parte dell'Amministrazione finanziaria, renderanno sempre più agevole il compito dell'autorità fiscale per perseguire gli obiettivi dettati dallo Statuto del contribuente.