

Giuseppe Ripa

ARGOMENTI SULL'INTERPELLO

Il volume raccoglie i contributi dell'autore apparsi su *Italia Oggi* che vengono qui riproposti con l'autorizzazione dell'editore che si ringrazia per la sua disponibilità.

Il volume, finito di stampare il 1 gennaio 2003, ha una circolazione limitata al solo ambito didattico ed accademico.

INDICE

Cfc, soci salvi se cedono le quote.....	1
Cfc, interpello pure per il futuro.....	4
Al decollo l'indeducibilità dei costi.....	7
Cfc, la riforma non ha fretta.....	11
Riallineamento vincolato.....	18
Cfc, il regime è disattivabile.....	21
Cfc, l'interpello non è obbligatorio.....	24
Cfc, norma antielusiva sterilizzata.....	27
Controllate, ok versamenti tra società residenti e estere.....	31
Interpello, contribuenti a rischio.....	33
Interpello, è una questione di stile.....	36
Interpello sui contratti già stipulati.....	40
Domanda senza effetto sospensivo.....	43
Interpello a rischio neutralizzazione.....	46
Interpello, effetto boomerang.....	50
Il silenzio delle finanze apre il campo alla tesi prospettata dal contribuente.....	56
Interpello ad applicazione blindata.....	59
Interpello a rischio di svuotamento.....	62
La mancata richiesta dell'interpello non preclude allegazioni successive.....	65
Normativa antileusione applicabile soltanto all'interposizione fittizia.....	68
Cfc, esclusione anche per i servizi.....	71
Anti-elusione, ineducibilità e norme cfc sono alternative.....	74
Interpello anche nei paradisi fiscali.....	78
Disapplicabili le norme antielusive.....	82
Il diritto d'interpello è operativo.....	86
Interpello con portata più ampia.....	88

Cfc, soci salvi se cedono le quote

La circolare n. 18 delle entrate rende operativo l'art. 127-bis del Tuir già a partire dal 2002.

Per l'imputazione dei redditi conta il possesso a fine anno

Per procedere alla imputazione per trasparenza del reddito conseguito dalla Cfc (controlled foreign company) residente in un paese a fiscalità privilegiata è necessario che alla fine dell'anno di riferimento ci sia comunque una partecipazione. Lo prevede la circolare n. 18/E del 12 febbraio 2002 emanata dalla Agenzia delle entrate (ItaliaOggi di ieri, ndr) con la quale si rende effettivamente operativa la disposizione introdotta con l'art. 127-bis del Tuir a partire dal periodo di imposta in corso (2002).

È stato da tempo ricordato come la norma antielusiva in parola operi solo nei confronti delle imprese controllate residenti nei paesi indicati nella black-list di cui al dm 21 novembre 2001. Cosicché non vi è dubbio che nessun timore dovrebbe avere chi seriamente si avvale della struttura estera per migliorare o ottimizzare la propria produzione.

La circolare rammenta che il soggetto residente ha l'onere di interpellare l'amministrazione prima di presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta per il quale si intende disapplicare l'art. 127-bis del Tuir. Ma che succede se tale condizione non dovesse essere rispettata? Sul punto la circolare non va oltre al fatto che nessuna preclusione dovrebbe operare, 'ma l'eventuale accoglimento dell'istanza (con la conseguente disapplicazione della normativa Cfc) potrà valere solo a partire dalla dichiarazione dei redditi che verrà presentata successivamente alla risposta'. Fin qui tutto bene. Ma, ancora, che succede se l'interpello non viene proposto e, comunque, il reddito non lo si imputa per trasparenza giacché, per esempio, il contribuente, di propria iniziativa, ritiene che l'attività della controllata sia effettiva? Non vi è dubbio che, a dispetto di quanto si potrebbe ricavare dalla lettura asettica del comma 5 dell'art. 127-bis, sopra tutto dovrebbe prevalere il fatto che la partecipata esercita effettivamente un'attività principale in una

struttura idonea a ospitarla. Cosicché, dunque, la preventività dell'interpello non dovrebbe mai sovraordinarsi a tale realtà fattuale. Ciò nonostante, la circolare, seppure sul punto eviti di pronunciarsi, pare non essere d'accordo con questa lettura, per così dire, sostanziale. L'Agenzia ritiene infatti predominante tale richiesta che, se non fatta in tempo, precluderebbe l'accesso a ogni successiva disapplicazione.

L'interpello

La norma di riferimento, quando identifica i soggetti, ha cura di specificare come, ai fini dei limiti di controllo, debba farsi riferimento al (mero) comma 1 dell'art. 2359 cc. Da qui la conseguenza che non solo il controllo di fatto o di diritto vi rientri, ma anche quello relativo alla natura o, meglio, alla forza dei rapporti in essere. Sennonché considerato che il reddito dovrà essere imputato alla controllante residente sulla base della partecipazione posseduta (alla fine del periodo di imposta di riferimento), ne scaturisce che il richiamo ai vincoli contrattuali viene, di fatto, sterilizzato. In verità, dovrebbe poi chiarirsi la questione del controllo riferito a un'impresa individuale.

La precisazione contenuta nella circolare circa la necessità che ogni richiesta debba essere evasa dagli uffici finanziari, anche quelle inammissibili, specificandone i relativi motivi, lascia intendere che qualsiasi tipo di negatività ben potrebbe essere rimossa. Anche quella strettamente legata alla prova dell'esistenza di una idonea struttura operativa in quanto destinata a ospitare l'attività principale della controllata.

Il punto cruciale è dunque rappresentato dalla prova allegata all'istanza con la quale far emergere l'esistenza della struttura medesima. Ciò in quanto, come ricorda ancora la circolare, essa deve essere idonea allo scopo e può essere sottoposta a verifica di merito. Ed è proprio questa ulteriore possibilità di sindacato che deve essere attentamente valutata. Si pensi a un fornitore di servizi residente in un paese a fiscalità privilegiata (intermediario, agente, consulente ecc.). Tale soggetto potrebbe utilizzare la propria abitazione o pochi

beni mobili o informatici. Chi dice che si tratti proprio di una struttura, per lo più idonea, destinata a ospitare la sua attività? Sarà sufficiente dimostrare, come è previsto per la indeducibilità dei costi dall'art. 76 del Tuir, la conclusione degli affari, il trasferimento delle somme che attestino la realtà degli affari intercorsi o, invece, sarà necessario appuntare proprio l'attenzione sull'idoneità della sua struttura organizzativa? Sul punto qualche contrasto ben potrebbe verificarsi. Cosicché, dunque, la funzione dell'interpello e della documentazione in esso allegata è di una rilevanza estrema. Specialmente se allo stesso o, meglio, alla risposta che ne potrebbe derivare, sono riconducibili effetti catartici non altrimenti dilazionabili. La cessione delle partecipazioni non è un evento raro. Cosicché, puntualizza l'Agenzia, se l'originario controllante ha già in mano la risposta affermativa sulla disapplicazione delle Cfc e cede la partecipazione ad altri, la circolare precisa che il nuovo soggetto non ne subentra in modo automatico ma dovrà indicare gli estremi della controllata estera e del soggetto residente che aveva precedentemente presentato la richiesta. L'Agenzia rafforza tal procedura condizionandola, dunque, all'utilizzo del parere favorevole preventivo. Ciò nonostante la disapplicazione concessa abbia avuto riguardo solo agli immutati presupposti oggettivi.

Numero 038, pag. 29 del 14/2/2002

Cfc, interpello pure per il futuro

Circolare dell'Agenzia delle entrate sulla tassazione dei redditi delle imprese estere partecipate.

Norma antielusiva disapplicabile anche negli anni a venire

L'interpello per ottenere la disapplicazione della normativa sulle cfc (controlled foreign company) non è a perdere ma necessita di una manutenzione costante. Esso può infatti essere presentato una sola volta e vale anche per gli anni successivi.

Ciò a condizione che le circostanze e i presupposti in base ai quali è stato fornito il parere favorevole dall'Agenzia non siano nel frattempo modificati. Se invece si fossero verificati alcuni mutamenti se ne dovrà dimostrare, in sede di controllo, la loro ininfluenza.

Queste e altre sono le indicazioni ritraibili dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 18 di ieri con la quale si è intervenuti a dare una prima spiegazione, non tanto e non solo sulla portata dell'interpello obbligatorio previsto per ottenere la disapplicazione della norma antielusiva di cui all'art. 127-bis del Tuir quanto per fare anche il punto su alcune ulteriori problematiche a carattere più sostanziale.

Le questioni generali

La normativa antielusiva sulle cfc di cui all'art. 127-bis del Tuir è entrata in vigore dal periodo di imposta 2002. Ciò in quanto il dm con il quale sono stati indicati i paesi a fiscalità privilegiata (la cosiddetta black-list) è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 23 novembre 2001. Cosicché, dunque, per poter operare è necessario che la partecipazione sia posseduta alla fine del periodo di imposta di riferimento (per esempio: per il 2002 al 31 dicembre). Se, quindi, ce se ne libera prima si sterilizza automaticamente la disposizione di cautela.

Riguardo agli stati o ai territori a regime fiscale privilegiato, si dà corpo all'eccessiva discrezionalità operativa contenuta nel

comma 2 dell'art. 3 del dm 21 novembre 2001. Ecco dunque che la Svizzera, pur essendo ricompresa al punto 14) dell'art. 3 del provvedimento, in relazione alle società holding, ausiliarie e di domicilio, viene presa di mira anche per altro. Alla luce delle ricordate indicazioni, la circolare precisa infatti che le disposizioni di cui all'art. 127-bis saranno applicabili anche alle società e alle stabili organizzazioni ivi localizzate le quali, pur se soggette al pagamento delle imposte municipali e/o cantonali, di fatto, beneficiano di trattamenti fiscali privilegiati in virtù di particolari accordi amministrativi.

Tipicamente, puntualizza l'Agenzia, questo potrà avvenire nell'ipotesi in cui sia concessa la possibilità di dedurre i costi anche non documentati o di fissare la base imponibile anche su base forfettaria. La necessità di dichiarare in un apposito prospetto, allegato alla dichiarazione dei redditi, lo stato della controllata estera non residente viene ulteriormente resa più stringente dal fatto di dover fornire idonea documentazione dalla quale sia possibile acquisire il costo di acquisizione e quant'altro. Ciò entro il termine di 30 giorni dalla richiesta fattane dall'amministrazione finanziaria.

L'interpello

Si sa che la norma antielusiva prevede la necessità di avanzare un interpello preventivo del tutto speculare rispetto a quello ordinario di cui alla legge n. 212 del 2000.

Il mancato rispetto di tale tempestività non preclude la possibilità di acquisire il parere dell'Agenzia, tuttavia, l'eventuale accoglimento, precisa la circolare in commento, potrà valere solo a partire dalla dichiarazione dei redditi che verrà presentata successivamente alla risposta. L'istanza deve essere presentata a mano o in plico raccomandato.

È vietata dunque la trasmissione via fax o per posta elettronica. Come è noto, la norma antielusiva non si applica se si riesce a dimostrare, tra l'altro, che la controllata estera svolge un'effettiva attività principale nel paese a fiscalità privilegiata.

Bene, per fare ciò è necessario produrre tutta la documentazione possibile. La circolare ne indica qualcuna: statuto, delibere, descrizione della struttura organizzativa dedicata allo svolgimento dell'attività principale, della controllata estera con atti a supporto quali: contratti di lavoro, descrizione delle mansioni svolte dagli apicali ecc.

Va da sé che un rilievo importante lo viene ad assumere proprio l'identificazione fisica e operativa della struttura organizzativa della partecipata. La stessa infatti deve essere idonea a questi fini. Tant'è vero che l'amministrazione finanziaria sarà chiamata a valutare la sussistenza di tale presupposto certamente suscettivo di discrezionalità.

L'interpello dunque può essere richiesto anche una sola volta con valenza anche per i periodi successivi se si è ricevuta, ovviamente, risposta positiva. Ciò a condizione, tuttavia, che i presupposti di base non siano nel frattempo modificati.

A tal fine sarebbe meglio, ricorda la circolare, che l'interessato faccia una manutenzione costante dell'istanza originaria al fine di rappresentare tutti quelli significativi in fatto e in diritto.

In alternativa, concede l'Agenzia, si potrà beneficiare della disapplicazione anche per i periodi successivi se, al momento del controllo, si riuscirà a dimostrare che i fatti sopravvenuti sono ininfluenti ai fini del giudizio di disapplicazione.

Numero 037, pag. 31 del 13/2/2002

Al decollo l'indeducibilità dei costi

Publicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto ministeriale che sostituisce l'elenco risalente al 1992.

Definitiva la black list che indica stati a fiscalità privilegiata

Entra a tutti gli effetti in vigore la disciplina dell'indeducibilità dei costi. Con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 29 del 4 febbraio 2002 del decreto ministeriale 23 gennaio 2001 è stata aggiornata la black list che individua gli stati e i territori da considerare a regime fiscale privilegiato e quindi soggetti alle disposizioni di cui ai commi 7-bis e seguenti dell'articolo 76 del Tuir. Dal 4 febbraio il regime di ineducibilità dei costi per le operazioni con società localizzate in paradisi fiscali si applica utilizzando la nuova black list.

Va subito sottolineato che il nuovo elenco risulta arricchito di alcuni territori non presenti nella vecchia lista di cui al dm 24 aprile 1992. Più precisamente, alcuni stati presenti allora nell'ambito dell'articolo 3, riferito all'individuazione di territori che potevano essere considerati paradisi fiscali limitatamente a determinate attività svolte e a specifici soggetti operanti, sono ora inclusi nell'articolo 1, ossia considerati a regime fiscale privilegiato tout court, senza alcuna limitazione soggettiva od oggettiva.

Se il confronto con il precedente decreto ministeriale stilato in attuazione della vecchia formulazione dei commi 7-bis e 7-ter dell'articolo 76 del Tuir non presenta grandi sorprese, altrettanto lineare appare la nuova black list se confrontata con quella valida ai fini dell'applicazione dell'articolo 127-bis del Tuir. Unica differenza di rilievo, la presenza nella lista riferita alla legislazione Cfc del Lussemburgo, assente dal regime di ineducibilità dei costi, che si rivolge esclusivamente a paesi non appartenenti alla Comunità europea.

Nel preambolo del decreto in commento viene ripercorso l'intricato cammino della disciplina finalmente operativa. A modificare i commi 7-bis e 7-ter dell'articolo 76 del Tuir ci aveva

pensato l'articolo 1, comma 1, lettera b), n. 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342; successivamente, in occasione dell'approvazione dei decreti ministeriali contenenti la black list riferita all'articolo 127-bis e il regolamento attuativo della stessa disciplina, l'emanazione del previsto decreto per l'indeducibilità dei costi era stato rimandato in attesa di modifiche in corso d'opera. Modifiche che si sono materializzate nell'articolo 9, comma 16, della legge n. 448, del 28 dicembre 2001 (legge finanziaria 2002), il quale ha modificato l'articolo 76, comma 7-ter. In tale occasione era stato chiarito che il regime di ineducibilità non poteva essere applicato quando le imprese residenti avessero fornito la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta attuazione.

Come detto, particolare attenzione deve essere posta al rapporto tra il regime di cui ai commi 7-bis e seguenti del Tuir e quello delle Cfc. Non solo per la sostanziale identità dei territori che sono coinvolti nelle due discipline ma soprattutto per il fatto che le due discipline sono in qualche modo alternative tra loro.

In occasione dell'emanazione del regolamento attuativo dell'articolo 127-bis, il ministero dell'economia aveva provveduto a diramare un comunicato stampa nel quale si leggeva che 'per quanto riguarda invece il regime di ineducibilità delle spese sostenute dalle imprese italiane per le operazioni con imprese estere residenti in paradisi fiscali (articolo 76, comma 7-bis), anch'esso introdotto dal 'collegato alla Finanziaria 2000', il decreto contenente la black list dei paesi extra-Ue rilevanti a questo fine verrà emanato in seguito. Questo ministero, infatti, nell'obiettivo di rendere più coerente la disciplina con le esigenze delle imprese che hanno effettivi rapporti commerciali con operatori esteri, proporrà la revisione delle condizioni poste dalla legge (articolo 76, comma 7-ter) in modo che esse meglio riflettano lo spirito della legge stessa. Quest'ultimo regime, pertanto, in assenza del citato decreto applicativo, indispensabile per il completamento del relativo quadro normativo, non sarà applicabile nell'esercizio 2002.

Successivamente, la circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002 aveva specificato meglio il tenore dell'intervento di cui all'articolo 9, comma 17, della Finanziaria, nel quale si prevedeva che fino alla data di entrata in vigore della nuova black list si sarebbero applicate le disposizioni del decreto del ministro delle finanze del 24 aprile 1992. Ci si chiedeva se tale rinvio dovesse essere inteso nel senso di utilizzare la vecchia lista per la prima applicazione della nuova disciplina o se invece fino all'approvazione della nuova black list si dovesse fare riferimento in tutto e per tutto alla precedente disciplina. Ebbene, l'Agenzia ha chiarito che a partire dal 1° gennaio 2002 il nuovo regime di ineducibilità trova immediata applicazione sulla base delle previsioni di cui alla black list approvata con il decreto ministeriale del 1992.

Ora con la nuova black list tutti i tasselli risultano al loro posto.

Vale la pena di sottolineare che proprio in occasione dell'emanazione della circolare appena ricordata l'Agenzia delle entrate ha sottolineato un aspetto particolare che non deve essere trascurato: posto che se il contribuente è potenzialmente soggetto a entrambe le discipline quella di cui all'articolo 127-bis è predominante rispetto all'altra, qualora il residente italiano abbia ottenuto l'interpello favorevole ai fini della disapplicazione della normativa Cfc basata sulla dimostrazione dello svolgimento dell'attività commerciale da parte dell'impresa avente sede nella black list, ciò è sufficiente a evitare l'accertamento da parte dell'amministrazione sull'indeducibilità dei costi. Ciò non di meno l'Agenzia continua affermando che 'ciò non preclude, a evidenza, all'amministrazione finanziaria la possibilità di accertare eventuali violazioni di altre norme imperative quali, per esempio, quella dettata dall'articolo 76, comma 5, in materia di congruità dei prezzi di trasferimento tra società appartenenti allo stesso gruppo'.

Cosicché non è affatto detto che una volta sfuggiti alla disciplina delle Cfc e a quella dell'indeducibilità dei costi si possano intrattenere rapporti con società residenti in paradisi fiscali al riparo da qualunque azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria.

Questa, infatti, ben potrebbe intervenire sulla base delle disposizioni che regolano i prezzi interni di trasferimento, sindacando le stesse operazioni che hanno superato l'interpello solo ai fini delle norme di cui agli articoli 76, comma 7-bis e seguenti, e 127-bis del Tuir.

Numero 031, pag. 35 del 6/2/2002

Cfc, la riforma non ha fretta*

Una guida di ItaliaOggi7 sulle novità della disciplina dopo l'approvazione dei modelli.

La tagliola fiscale a partire dalle dichiarazioni del 2003

Si stringe sempre più attorno ai redditi localizzati fuori dal territorio nazionale la tenaglia del fisco italiano; dopo l'incoraggiamento a rimpatriare le attività illegalmente esportate con la previsione dello scudo fiscale ecco che prende il via, ma solo dal periodo di imposta 2002, la disciplina delle cfc, quella particolare legislazione che assoggetta a imposizione la quota di reddito detenuta da soggetti italiani che controllano società localizzate in paradisi fiscali, a prescindere dall'effettiva distribuzione di utili da parte di tali soggetti. Slitta invece, e in verità sembra destinato a essere abortito, il nuovo regime dell'indeducibilità dei costi sostenuti in rapporti che coinvolgono soggetti posti in paradisi fiscali; il ministero appare infatti intenzionato a riesaminare l'intera vicenda prima di emanare l'elenco dei paesi interessati a tale normativa.

Con l'approvazione dei decreti ministeriali che contengono le norme attuative e la nuova black list tutto è ormai pronto, anche se, l'applicazione a partire dal 2002 consente, fin da ora, di adeguare i propri comportamenti anche con l'aiuto, peraltro obbligatorio in certe situazioni, dell'interpello.

La legislazione Cfc

Il succo della disciplina delle cfc può essere riassunto nell'applicazione della tassazione per trasparenza dei soci di società, anche di capitali, residenti o localizzate nei territori indicati dai decreti ministeriali appositamente emanati.

L'introduzione dell'articolo 127-bis al Tuir ha stabilito cioè una presunzione di attribuzione al socio dei redditi prodotti in territori a regime fiscale privilegiato; si legge al comma 1 che 'se un

* In collaborazione con Alessandro Felicioni

soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in stati o territori con regime fiscale privilegiato, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato 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. Tali disposizioni si applicano anche per le partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati ai predetti regimi fiscali privilegiati'.

Con riferimento alla nozione di controllo va sottolineato che nella versione definitiva del provvedimento scompaiono le varie percentuali introdotte ai fini della determinazione della nozione di controllo; il riferimento è ora interamente rivolto all'articolo 2359 del codice civile, in materia di società controllate e società collegate. Tale controllo distingue due forme ben definite: il controllo di diritto e quello di fatto; mentre la prima fattispecie dovrebbe essere facilmente delimitabile, qualche problema potrebbe sorgere sull'individuazione del controllo di fatto; si tratta di un'influenza dominante esercitata da un soggetto in virtù di particolari vincoli contrattuali o specifiche situazioni. Il controllo può avvenire anche in forma indiretta o attuato mediante interposta persona o ancora reso operativo per mezzo di società fiduciarie.

L'ultimo periodo del comma 5 afferma che 'il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente'. Cosicché, mentre nella versione originaria del provvedimento il ricorso al diritto di interpello era inserito come una facoltà del contribuente, ora l'intervento preventivo dell'amministrazione finanziaria è indispensabile. Dunque i redditi conseguiti da imprese, società o enti, residenti o localizzati in stati o territori con regime fiscale privilegiato, controllati, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, da persone fisiche anche non titolari di reddito d'impresa o da società di persone o di capitali, residenti in Italia, sono imputati ai soggetti partecipanti residenti. Se il soggetto

controllato non residente opera in detti stati o territori per il tramite di stabili organizzazioni, tali disposizioni si applicano con riferimento ai redditi a esse riferibili.

Ai fini della verifica della sussistenza del controllo si applicano, anche nei confronti dei soggetti diversi dalle società commerciali, i criteri indicati nell'articolo 2359, primo e secondo comma, del codice civile e rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari.

Per la determinazione dei redditi di cui all'articolo 1 si applicano le disposizioni del titolo I, capo VI, concernenti la determinazione del reddito d'impresa, a eccezione di quelle degli articoli 54, comma 4, e 67, comma 3, nonché le disposizioni del titolo IV, contenente disposizioni comuni, applicabili ai fini della determinazione del predetto reddito e quelle degli articoli 96, 96-bis, 103, 103-bis del Tuir. Se risulta una perdita, questa è computata in diminuzione dei redditi dell'impresa, società o ente, ai sensi dell'articolo 102 del Testo unico delle imposte sui redditi.

I valori risultanti dal bilancio relativo all'esercizio o periodo di gestione anteriore a quello da cui si applicano le disposizioni del presente regolamento sono riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi a condizione che siano conformi a quelli derivanti dall'applicazione dei criteri contabili adottati nei precedenti esercizi o ne venga attestata la congruità. Gli ammortamenti e i fondi per rischi e oneri risultanti dal predetto bilancio si considerano dedotti anche se diversi da quelli ammessi dal Tuir.

I redditi, convertiti secondo il cambio del giorno di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione dell'impresa, società o ente non residente, sono imputati al soggetto residente che esercita il controllo, anche ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 3), del codice civile, in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili diretta o indiretta; tuttavia, in caso di partecipazione indiretta per il tramite di soggetti residenti o di stabili organizzazioni nel territorio

dello stato di soggetti non residenti, i redditi sono a essi imputati in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

I redditi imputati sono assoggettati a tassazione separata, da ciascun partecipante, nel periodo d'imposta in corso alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione dell'impresa, società o ente non residente, con l'aliquota media di tassazione del reddito complessivo netto e comunque non inferiore al 27%. Dall'imposta così determinata sono ammesse in detrazione le imposte sui redditi pagate all'estero a titolo definitivo dall'impresa, società o ente non residente.

Gli utili distribuiti dall'impresa, società o ente non residente non concorrono a formare il reddito complessivo del soggetto partecipante per la quota corrispondente all'ammontare dei redditi assoggettati a tassazione separata. In caso di partecipazione agli utili per il tramite di soggetti non residenti, le disposizioni del precedente periodo si applicano agli utili distribuiti dal soggetto non residente direttamente partecipato; a questi effetti, detti utili si presumono prioritariamente formati con quelli conseguiti dall'impresa, società o ente residente o localizzato nello stato o territorio con regime fiscale privilegiato che risultino precedentemente posti in distribuzione. Le imposte pagate all'estero a titolo definitivo dal soggetto partecipante, riferibili agli utili che non concorrono alla formazione del reddito ai sensi dei precedenti periodi, costituiscono credito d'imposta nei limiti delle imposte complessivamente applicate a titolo di tassazione separata, ridotte delle somme già ammesse in detrazione.

Il costo delle partecipazioni nell'impresa, società o ente non residente, è aumentato dei redditi imputati ai sensi del comma 1, e diminuito, fino a concorrenza di tali redditi, degli utili distribuiti.

Ai fini del comma 5 dell'articolo 127-bis l'interpello, corredato degli elementi necessari ai fini della disapplicazione della norma è rivolto alla Agenzia delle entrate - direzione centrale per la normativa e il contenzioso, per il tramite della direzione regionale per le entrate competente per territorio.

La risposta è resa con atto espresso, entro 120 giorni, ovvero per le imprese già operanti nei paesi di cui al citato articolo 127-bis entro 180 giorni, decorrenti dalla data di consegna o di ricezione dell'istanza di interpello da parte dell'ufficio. Decorso il termine senza un atto espresso, la risposta si intende comunque resa positivamente nel senso della non applicazione delle disposizioni in questione al caso che forma oggetto di richiesta.

Ai fini della risposta positiva rileva in particolare, nei riguardi del soggetto controllante autore dell'interpello, il fatto che l'impresa, la società o l'ente non residente svolge effettivamente un'attività commerciale, ai sensi dell'articolo 2195 del codice civile, come sua principale attività nello stato o nel territorio con regime fiscale privilegiato nel quale ha sede, con una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della citata attività, oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione, ovvero il fatto che i redditi conseguiti da tali soggetti sono prodotti in misura non inferiore al 75% in altri stati o territori diversi da quelli di cui all'articolo 127-bis e ivi sottoposti integralmente a tassazione ordinaria. Ai fini della medesima risposta positiva rileva anche il fatto che i redditi della stabile organizzazione risultano sottoposti integralmente a tassazione ordinaria nello stato o territorio in cui ha sede l'impresa, la società o l'ente partecipato.

Il regime dell'indeducibilità dei costi

Nell'ambito della stessa filosofia, erano stati riscritti i commi 7-bis e 7-ter dell'articolo 76 del Tuir, inerenti alla deducibilità delle spese derivanti da operazioni con società situate in paradisi fiscali. Il nuovo comma 7-bis, nel ribadire l'impossibilità di portare in diminuzione del reddito imponibile tali elementi negativi, perde il riferimento ai rapporti intercorrenti tra i due soggetti. Mentre infatti precedentemente la disposizione antielusiva era subordinata alla presenza di un legame societario tra l'impresa italiana e quella estera, nella forma del controllo ex articolo 2359 cc, ora nessun riferimento viene più anteposto cosicché a tutte le operazioni, con qualunque partner intraprese, potrebbe rendersi applicabile l'articolo 76, comma 7-bis. Con riferimento all'individuazione degli stati a rischio, la

disposizione prevedeva, come già visto a proposito dell'articolo 127-bis, l'emanazione di appositi decreti ministeriali.

Anche il comma 7-ter è stato completamente riscritto, al fine di coordinare meglio la nuova disciplina; la presunzione imposta viene a configurarsi come relativa, nel senso che al contribuente è concessa la possibilità di evitare il disconoscimento della deducibilità delle spese nel caso in cui possa essere dimostrato che la società estera svolge principalmente un'attività industriale o commerciale nel mercato del paese in cui ha sede.

L'intero nuovo sistema viene poi chiuso dall'introduzione del comma 7-quater) nell'articolo 76, con il quale si esclude l'applicabilità del regime di indeducibilità delle spese, tutte le volte che risulti applicabile l'articolo 127-bis; cioè a dire che in caso di partecipazione rilevante nella società estera non si farà più affidamento alle spese sostenute ma direttamente verranno imputati al soggetto italiano i redditi prodotti dalla partecipata estera; fatte salve le esclusioni già ricordate in caso di effettiva e principale attività produttiva e commerciale svolta. Nell'emanazione dei decreti relativi all'articolo 127-bis, però, il ministero ha in sostanza sterilizzato l'efficacia della nuova normativa sull'ineducibilità dei costi nei rapporti con soggetti residenti in paradisi fiscali; nel comunicato stampa che ha accompagnato l'emanazione dei decreti attuativi della legislazione cfc si legge, tra l'altro, che 'per quanto riguarda invece il regime di indeducibilità delle spese sostenute dalle imprese italiane per le operazioni con imprese estere residenti in paradisi fiscali (art. 76, comma 7-bis), anch'esso introdotto dal 'collegato alla Finanziaria 2000', il decreto contenente la black list dei paesi extra Ue rilevanti a questo fine verrà emanato in seguito.

Questo ministero infatti, nell'obiettivo di rendere più coerente la disciplina con le esigenze delle imprese che hanno effettivi rapporti commerciali con operatori esteri, proporrà la revisione delle condizioni poste dalla legge (art. 76, comma 7-ter) in modo che esse meglio riflettano lo spirito della legge stessa. Quest'ultimo regime, pertanto, in assenza del citato decreto

applicativo, indispensabile per il completamento del relativo quadro normativo, non sarà applicabile nell'esercizio 2002'.

I dividendi esteri e il regime madre-figlia

Nell'ambito del programma di riorganizzazione della tassazione dei redditi prodotti da soggetti non residenti è stato inoltre esteso il regime delle cosiddette società madri-figlie agli utili derivanti da società residenti in stati non appartenenti alla Ue che però sottopongono i redditi delle stesse società a un livello di tassazione accettabile. Uno dei decreti in questione individua la 'white list' dei paesi extra Ue cooperativi, la lista cioè dei Paesi che attualmente garantiscono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia e che hanno una tassazione analoga a quella nazionale. In tal modo sui dividendi distribuiti dalle società figlie residenti in tali paesi verrà riconosciuto, per le imprese madri insediate in Italia, un regime di sostanziale esenzione (art. 96-bis, comma 2-ter), già previsto all'interno dell'area europea, nell'obiettivo di favorire l'insediamento nel paese di holding di gruppi multinazionali e quindi di rendere più attrattiva, sul piano fiscale, la piazza italiana.

Per queste, dunque, nel rispetto dei requisiti di durata ed entità delle partecipazioni, si applica l'articolo 96-bis del Tuir per il quale non concorre alla formazione del reddito imponibile il 95% dei dividendi distribuiti dalle società 'madri'. In tema di crediti di imposta e memorizzazione nei canestri viene previsto che il credito del 15% assegnato a fronte delle imposte pagate all'estero vada a confluire nel canestro B dei crediti limitati; in tal modo, se la società trasferisce ai soci un beneficio a lei concesso l'erario evita di rimborsare, eventualmente, somme per le quali non sono state versate imposte. Può accadere che la detrazione venga richiesta in un periodo successivo a quello in cui il reddito prodotto all'estero ha concorso a formare l'imponibile del soggetto residente; in tal caso l'ammontare corrispondente al credito del 15% sarà travasato dal canestro dei crediti pieni a quello dei crediti limitati.

Numero 286, pag. 3 del 3/12/2001

Riallineamento vincolato

*Una risoluzione dell'agenzia delle entrate sulle norme della legge n. 342/2000.
Vale la situazione di bilancio chiuso al 31/12/99*

Il riallineamento dei maggiori valori di bilancio rispetto a quelli fiscali originati dalla deduzione di ammortamenti anticipati è possibile solo con riferimento alla situazione esistente nel bilancio chiuso entro il 31 dicembre 1999; di conseguenza, eventuali ulteriori ammortamenti anticipati o recuperi di valore effettuati successivamente a tale data ancorché prima dell'effettiva efficacia del riallineamento stesso, non possono essere tenuti in considerazione.

È questa la conclusione raggiunta dall'Agenzia delle entrate che con risoluzione n. 198/E del 30 novembre 2001 ha fornito risposta a una specifica istanza di interpello volta a conoscere l'esatta applicazione della disposizione di cui all'articolo 14 della legge n. 342 del 2000 con riguardo a beni soggetti ad ammortamenti anticipati.

In particolare il cosiddetto riallineamento che si affianca alla rivalutazione dei beni e ne ricalca in larga parte la disciplina, viene invocato per il riconoscimento dei maggiori valori di bilancio che sono stati attribuiti ad alcuni beni strumentali a seguito dell'effettuazione dell'ammortamento anticipato con costituzione dell'apposita riserva.

Particolarità della società istante è il periodo di imposta non coincidente con l'anno solare; l'esercizio sociale decorre infatti dall'1/7 di ogni anno, cosicché il riallineamento risulta possibile con riferimento ai maggiori valori iscritti nel bilancio chiuso al 10 giugno 1999. I dubbi interpretativi riguardano l'interpretazione del comma 1 dell'articolo 10 del decreto ministeriale 13 aprile 2001 che ha dato attuazione alla normativa; in particolare nella fattispecie della società istante il riallineamento deve essere effettuato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta che va dal 1° luglio 2000 al 30 giugno 2001. In pratica i valori iscritti in bilancio al 30 giugno 1999 si sono modificati nel corso del periodo di imposta successivo, cosicché le divergenze di valore sono oscillate anche dopo la data

spartiacque e risultano diverse da quelle originariamente prese in considerazione.

Il contribuente ritiene che, nel caso specifico, l'importo dei maggiori valori di bilancio da affrancare ai sensi dell'art. 14 della legge n. 342/2000, purché nel limite massimo dell'ammontare della riserva per ammortamenti anticipati risultante dal bilancio chiuso al 30/6/99, comprensivo degli ammortamenti anticipati operati in sede di approvazione del bilancio stesso, debba tenere conto della movimentazione intervenuta nel corso dell'esercizio successivo.

In particolare, sempre con riferimento ai beni iscritti nel bilancio chiuso al 30/6/99, la società intende tenere conto sia dell'effettuazione di nuovi ammortamenti anticipati, sia della minore differenza di valori conseguente alla prosecuzione dell'ammortamento civilistico dei beni per i quali il processo di ammortamento fiscale è già concluso.

Il riallineamento, infine, non dovrebbe precludere la possibilità di completare l'ammortamento anticipato sui beni oggetto del riallineamento stesso, ovviamente in costanza dei presupposti indicati dall'art. 67, comma 3, del Tuir.

La risoluzione fa però presente che il riallineamento deve riguardare i maggiori valori, iscritti nel bilancio chiuso entro il 31 dicembre 1999 dei beni risultanti dal medesimo bilancio.

Cosicché la società istante può ottenere il riconoscimento solamente dei maggiori valori iscritti nel bilancio chiuso al 30/6/99, relativi a tutti o alcuni dei beni risultanti dal bilancio stesso, a patto che tali maggiori valori siano ancora presenti nel bilancio cui si riferisce la dichiarazione dei redditi nella quale è richiesta l'applicazione dell'imposta sostitutiva. Al momento in cui effettua il riallineamento, la società dovrà tenere conto del fatto che nell'esercizio successivo a quello chiuso al 30/6/99 i maggiori valori da riallineare si sono ridotti per effetto del recupero degli ammortamenti anticipati. In sostanza non si potrà tenere conto dei nuovi ammortamenti anticipati effettuati nell'esercizio successivo

anche se relativi a beni già risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente.

Numero 285, pag. 27 del 1/12/2001

Cfc, il regime è disattivabile

Circolare dell'Assonime sui decreti attuativi. Troppa discrezionalità al fisco. Dismettendo le partecipazioni entro il 31/12/02

Sarà sufficiente dismettere la partecipazione al 31 dicembre 2002 per disattivare il nuovo regime sulle Cfc (Controlled foreign companies). È lasciata troppa discrezionalità all'amministrazione finanziaria di includere paesi a fiscalità privilegiata analoghi a quello previsti nella lista nera. Sono queste, tra le altre, alcune delle puntualizzazioni che si rinvengono dalla lettura della circolare n. 52 del 28 novembre 2001 divulgata dalla Assonime (Associazione fra le società italiane per azioni) in relazione ai decreti e al regolamento emanati dal ministro dell'economia e delle finanze per dare attuazione alle disposizioni di cui agli artt. 76, 96-bis e 127-bis del Tuir così come introdotti dalla legge 342/2000.

Già con la circolare n. 65 del 2000 la citata associazione era intervenuta in modo capillare e sapiente a dare una prima interpretazione operativa in merito alla normativa novellata. In tale contesto erano stati sollevati alcuni rilievi e proposti suggerimenti. Buona parte di questi è stata recepita dal regolamento attuativo. Con la circolare in commento si danno invece alcune prime indicazioni con riserva di intervenire di nuovo non appena si conoscerà il punto di vista dell'amministrazione finanziaria.

La black list

In tale contesto si sviluppa tutta l'impalcatura del nuovo art. 127-bis. Il decreto, ricorda l'Assonime con prontezza, si compone di tre nuclei. Nell'art. 1 vengono indicati i cosiddetti paradisi fiscali i quali vanno considerati per l'intera loro dimensione territoriale. Si tratta di paesi extraeuropei caratterizzati da un regime impositivo tipico di tax heaven. L'art. 2, invece, si dice ancora, indica ulteriori paesi a fiscalità privilegiata dei quali fanno però eccezione alcune ipotesi. Per esempio, il Principato di Monaco, pur ritenendosi paese avvantaggiato, lo può non essere nel momento in cui le società ivi

residenti realizzino almeno il 25% del fatturato fuori dal suo territorio.

Qualche cosa di più si dice in esito all'art. 3 del decreto. Questo si occupa degli stati per i quali la qualifica di paradiso fiscale opera solo limitatamente ad alcuni soggetti e a specifiche attività. In relazione alla Svizzera, infatti, rileva non tutto il territorio bensì solo le società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e di domicilio. Ma è sul comma 2 che si appuntano i rilievi dell'Assonime. In questo si dice infatti che le disposizioni di cui al comma 1 dell'art. 3 si applicano anche ai soggetti e alle attività insediati nei medesimi stati che fruiscono di regimi fiscali agevolati sostanzialmente analoghi a quelli ivi indicati, in virtù di accordi o provvedimenti dell'amministrazione finanziaria dei medesimi stati.

Da qui ne discende, ricorda la circolare, un eccessivo margine di discrezionalità giacché la normativa sembrerebbe prevedere la possibilità di includere, in via analogica, nei regimi privilegiati fattispecie ulteriori rispetto a quelle indicate nel comma 1. Ciò in contrasto, puntualizza l'Assonime, con il sistema che privilegia, invece, una identificazione per lista predefinita anche con lo scopo di facilitare il ricorso all'interpello preventivo obbligatorio.

La permanenza del controllo

L'entrata in vigore della norma antielusiva è fissata a partire dai redditi prodotti dall'impresa controllata o collegata estera nel 2002. Coticché, dunque, se sono stati conseguiti prima del 23 novembre 2001 (data di pubblicazione della black list nella Gazzetta Ufficiale), resta ferma l'applicazione del sistema previgente riguardo alla tassazione dei dividendi al momento del rimpatrio. Se, invece, i redditi sono stati conseguiti successivamente, ricorda la circolare, il regime di imputazione per trasparenza scatta solo se il controllo sussiste alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione dell'impresa localizzata nel paradiso fiscale.

Coticché, dunque, nell'ipotesi di esercizio sociale annuale, sia per la partecipante che per la controllata, sarebbe sufficiente che le partecipazioni venissero dismesse prima del 31 dicembre 2002 per disattivare ab origine l'applicazione del nuovo regime.

Numero 284, pag. 37 del 30/11/2001

Cfc, l'interpello non è obbligatorio

È quanto si può dedurre da un'attenta lettura delle disposizioni di cui all'articolo 127-bis del Tuir.

Se c'è l'attività la norma antielusiva è comunque inapplicabile

La mancata richiesta preventiva dell'interpello obbligatorio non può far scattare automaticamente la normativa antielusiva sulle Cfc (controlled foreign companies) nel momento in cui nei paesi a fiscalità privilegiata, comunque, viene esercitata un'effettiva attività commerciale o industriale. È questa la indiretta conseguenza derivante dalla disposizione di cui art. 127-bis del Tuir la quale potrebbe contrastare, tuttavia, con le formalità riconducibili al testo legislativo.

La filosofia del nuovo art. 127-bis, per lo meno per la parte che interessa le operazioni con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata, tende a far sì che si evitino manovre volte a ottenere risparmi di imposte senza che ci siano reali esigenze produttive e commerciali. Tant'è vero che, una volta appurata la concreta esistenza di queste o che, comunque, la delocalizzazione non permette vantaggi fiscali, la norma antielusiva non si applica. Cioè a dire, si continua a operare come sempre dichiarando come reddito gli utili nel momento della loro percezione e non per trasparenza.

Il quesito è dunque questo: se, pur esercitando un'effettiva attività commerciale o industriale nei paesi ricompresi nella lista nera, non si avanza istanza di interpello all'amministrazione finanziaria, che cosa accade visto che tale passaggio preventivo è da ritenersi obbligatorio? L'effetto sarà quello di vedersi ripartire il reddito della partecipata estera in modo automatico anche se questa è operativa nello stato estero di residenza? Di primo acchito, verrebbe subito da rispondere in modo negativo. Non può darsi infatti prevalenza ad una richiesta di interpello, seppur obbligatoria, il cui mancato invio potrebbe far scattare la norma antielusiva arrivando perfino a annullare il fatto che nel paese a fiscalità privilegiata si esercita una vera attività. A prescindere da tali

considerazioni occorre, tuttavia, pur sempre fare i conti con l'attuale testo legislativo .

L'ultimo periodo del comma 5 del nuovo art. 127-bis del Tuir dispone che, per i fini di cui al presente comma, il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria. Si dice dunque che tale istanza serve a raggiungere, per l'appunto, 'i fini' previsti dal medesimo comma, ovvero la possibilità di poter non applicare la norma antielusiva introdotta.

Se, dunque, il contribuente riesce a dimostrare, alternativamente:

- che l'impresa estera svolge un'effettiva attività industriale o commerciale nello stato o nel territorio nel quale ha la sua sede con una struttura ben organizzata;

- che i redditi conseguiti da tali soggetti, puntualizza il comma 3 dell'art. 5 del regolamento ministeriale, sono prodotti in misura non inferiore al 75% in altri stati o territori accettati in quanto non a fiscalità privilegiata, si avrà la disapplicazione della norma antielusiva in discorso.

Per dimostrare la sussistenza di tali due condizioni occorre tuttavia che si presenti una istanza di interpello e che sulla stessa si ottenga una risposta positiva: sia per iscritto o per l'infruttuoso decorrere dei termini.

L'esame trascinato del comma 5 dell'art. 127-bis del Tuir porta a una conclusione che, tuttavia, difficilmente collima con la filosofia del provvedimento. Il ragionamento sequenziale riconducibile a tale disposizione è questo. L'ultimo periodo del comma prevede che la richiesta dell'interpello obbligatorio la si deve fare per 'i fini di cui al presente comma' che è il 5 nel quale, al primo periodo, si dice che le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano se si dimostra la sussistenza, alternativamente, delle due condizioni appena viste. Il comma 1, infine, prevede l'applicabilità della norma antielusiva consistente nella attribuzione del reddito

della partecipata estera per trasparenza. Cosicché, dunque, per combinazione, si dovrebbe avere che l'interpello lo si chiede per dimostrare l'effettività dell'attività esercitata nel qual caso si evita la tassazione. Ragionando al contrario si ha che, senza interpello, si applica automaticamente la norma antielusiva. Tale tesi, ricavabile dalla lettura del comma 5 dell'art. 127-bis del Tuir non è certamente condivisibile. Ciò in quanto quello che conta, per evitare la norma antielusiva è l'esercizio effettivo nel paese a fiscalità privilegiata di un'attività industriale o commerciale. In buona sostanza non si può legare la verificabilità di tale eccezione a un evento procedurale. Certo, ci sarà da dimostrare l'evento; ma non è necessario farlo con l'interpello ben potendosi attrezzare anche in epoca successiva nel momento in cui l'amministrazione dovesse ipotizzare, laddove ci riuscisse, la tassazione per trasparenza. Insomma, si sfugge alla norma di specie solo esercitando l'attività nel paese ricompreso nella lista nera; e ciò a prescindere dalla richiesta di interpello. Le preoccupazioni riconducibili a una interpretazione che tenda a privilegiare comunque la richiesta di interpello sono parimenti sottolineate anche dall'Assonime nella propria circolare n. 65 del 18/12/2000. In essa si specifica infatti che la questione potrebbe assumere contorni delicati se si ritenesse che il mancato interpello preventivo da parte del contribuente precluda definitivamente allo stesso, anche in una eventuale fase contenziosa, la possibilità di provare la sussistenza, in concreto delle condizioni per la disapplicazione della disciplina di Cfc'.

Numero 282, pag. 38 del 28/11/2001

Cfc, norma antielusiva sterilizzata

Il ministro dell'economia, Tremonti, mitiga la portata della riforma Visco sulla delocalizzazione.

Solo paesi innocui nella black list. Gli altri nella white list

Affossata la norma antielusiva relativa alle disposizioni previste per le cosiddette Cfc (Controlled foreign company). Ciò in quanto la lista nera dei paesi agevolati riguarda solo quelli solitamente poco adatti a ospitare, per estensione territoriale e per storia economica, una effettiva attività. Inoltre la indeducibilità dei costi e dei componenti negativi riconducibili a operazioni intrattenute con paese extra Ue a fiscalità privilegiata è stata formalmente differita ma sostanzialmente sterilizzata.

Cosicché, vengono ad assumere una efficacia platonica anche il regolamento previsto per la determinazione del reddito riconducibile all'impresa residente al pari delle modalità fissate per richiesta obbligatoria dell'interpello volto a ottenere il visto dell'amministrazione finanziaria attestante la concreta operatività dell'impresa estera partecipata. Ciò in quanto tale istanza la si deve avanzare solo nel momento in cui l'impresa controllata o collegata è situata in un paese a bassa fiscalità. È quanto emerge dai due decreti e dal regolamento emanati ieri dal ministro dell'economia e delle finanze Giulio Tremonti. Ecco infatti che i decreti ministeriali di attuazione vengono utilizzati quali strumenti per sterilizzare la portata della delega ricevuta.

Il decreto previsto per le Cfc (Controlled foreign company)

Uno dei due atti amministrativi viene emanato in forza del comma 4 dell'art. 127-bis del Tuir così come introdotto dalla lettera a) del comma 1 dell'art. 1 della legge n. 342 del 2000. Si tratta del provvedimento con il quale si ha cura di indicare gli stati e i territori caratterizzati da regimi fiscali privilegiati in ragione del livello di tassazione, sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia (Irpeg e Irap insieme); dalla mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero da altri criteri equivalenti.

La filosofia della norma sulle Cfc è attestata a far sì che il reddito conseguito da un soggetto estero, partecipato da un residente in Italia, venga imputato a quest'ultimo in proporzione alle carature possedute. Da qui l'importanza dei decreti varati solo ora. Gli Stati in essi eventualmente indicati, infatti, sia che fossero o meno appartenuti all'unione europea, avrebbero segnato la sorte delle norme antielusive introdotte. Sennonché, dice la disposizione, la ricordata tassazione per trasparenza verrebbe sterilizzata nel momento in cui il soggetto residente riesca a dimostrare che in tali spazi viene effettivamente e principalmente esercitata un'attività commerciale o industriale (o di servizi) ovvero provi altresì che, comunque, a conti fatti, non risparmia imposte sulla base di un calcolo globalizzante di tutta la sua posizione. A tal fine il residente in Italia deve ottenere il nullaosta, espresso o tacito, da parte dell'amministrazione finanziaria in risposta al suo interpello obbligatorio in quanto volto ad attestare che, nel paese o nel territorio a bassa fiscalità, viene effettivamente esercitata un'attività commerciale o industriale. Lo deve fare, tuttavia, solo in quanto la partecipazione attiene a un'impresa localizzata nei paesi privilegiati; in caso contrario, ovvero ove questo non lo fosse, nessuna richiesta di interpello si frapporrebbe visto che, per l'appunto, la norma antielusiva si applica solo quando l'impresa controllata o collegata è residente in un paradiso fiscale. Ecco quindi che, una volta che la lista nera comprende paesi, per estensione o per storia, naturalmente non idonei a ospitare attività operative del genere ma solo quelle di mera facciata, tutta l'impalcatura della norma antielusiva sulle Cfc viene a cadere. I paesi non ricompresi nella lista nera, quindi, sono liberamente aggredibili dal soggetto residente senza che gli si possa imporre alcuna norma antielusiva né alcun obbligo di interpello.

Il decreto sulla sterilizzazione del reddito della partecipata

Il nuovo comma 2-ter dell'art. 96-bis del Tuir, così come aggiunto dal numero 1) della lettera c) del comma 1 dell'art. 1 della legge n. 342 del 2000, ha esteso la possibilità di non far concorrere alla formazione del reddito imponibile del ricevente, per il 95% del loro ammontare, gli utili distribuiti dalla partecipata. La novità è consistita nell'estendere tale agevolazione anche in riferimento alle

partecipazioni in società extracomunitarie soggette a un regime di tassazione non privilegiato sulla scorta, sostanzialmente, di quanto è stato previsto per le Cfc. La identificazione di tali paesi è stata lasciata a un apposito decreto ministeriale nel quale appaiono una pluralità di stati (46) verso i quali di solito si rivolgono gli imprenditori italiani. Se si pensa, tanto per stare sul concreto, a come si è evoluta la localizzazione produttiva nei paesi appartenenti alla ex Unione Sovietica e come questi siano stati considerati non privilegiati dal decreto, si ha la precisa misura di quanto si sia voluto fare per risvegliare tale opportunità. Si tratta di un decreto che solo apparentemente si rivolge all'art. 96-bis del Tuir; la sua filosofia, infatti, riguardante i paesi a fiscalità non privilegiata, dovrebbe estendersi anche per regolare la fattispecie di cui all'art. 76 del Tuir riguardante la indeducibilità dei costi.

Le cose non dette

In verità, per lo meno da un punto di vista formale, manca un decreto. Ci si riferisce a quello previsto dal nuovo comma 7-bis dell'art. 76 del Tuir così come introdotto dal numero 1) della lettera b) del comma 1 dell'art. 1 della legge n. 342 del 2000. Si tratta della disposizione tesa a far sì che tutte le spese e i componenti negativi non siano ammessi in deduzione dal soggetto residente in Italia in quanto derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in paesi o territori non appartenenti all'Unione europea e aventi regimi fiscali privilegiati. L'assurdità di tale norma antielusiva, come è stato anticipato all'inizio, riposa tutta nella limitazione imposta, per esempio, a un imprenditore italiano il quale abbia rapporti con un collega residente in Romania, in Bulgaria, in Tunisia o in Polonia, ove esistono zone fiscalmente avvantaggiate. Ebbene, i costi sostenuti sarebbero per lui indeducibili a meno che l'attività esercitata in tali paesi non si rivolga al mercato di appartenenza degli stessi. La stonatura di tale pretesa è stata da subito denunciata visto che nella normativa sulle Cfc tale riferimento al mercato non appare. Ha fatto bene quindi il ministro a dare una lista bianca di paesi non fiscalmente privilegiati che, seppur formalmente destinati a regolare l'art. 96-bis del Tuir, dovrebbe fare da apripista anche al fine di sterilizzare le misure antielusive riconducibili al comma 7-bis dell'art.

76 del Tuir. Sul punto, in verità, il comunicato stampa del ministero che accompagna il regolamento qualcosa dice ma non convince. Si afferma, infatti, che il decreto contenente la black list dei paesi extra Ue, rilevanti a questo fine, verrà emanato in seguito. Ciò al fine, si ricorda, di rendere più coerente la disciplina con le esigenze delle imprese che hanno effettivi rapporti commerciali con operatori esteri proponendo, di conseguenza, 'la revisione delle condizioni poste dalla legge in modo che esse meglio riflettano lo spirito della legge stessa'. Da qui l'ovvio differimento delle norme antielusive di specie a dopo il 2002. A colpi di decreti e di regolamenti e di cose non dette si arriva alla sola e unica conclusione ipotizzata all'inizio. Cioè a dire, alla sostanziale sterilizzazione delle norme antielusive di cui agli artt. 76 e 127-bis del Tuir in tutt'uno, tuttavia, con la rivalutazione di quella tracciata dall'art. 96-bis del medesimo provvedimento.

Numero 278, pag. 35 del 23/11/2001

Controllate, ok versamenti tra società residenti e estere

L'apporto di liquidità non deve ridurre in modo permanente la base dit.

Non è elusivo il conferimento proveniente da un soggetto non residente controllato a sua volta da soggetti residenti; ciò però a condizione che l'originario apporto di liquidità riduca in modo permanente la base dit della capogruppo italiana.

È questa l'interpretazione fornita dalla risoluzione n. 176/E del 2 novembre 2001, con la quale l'Agenzia delle entrate ha provveduto a fornire risposta a una istanza di interpello proposta ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera a del decreto legislativo n. 466 del 1997.

L'articolo 3 del dlgs n. 466 del 18 dicembre 1997 contiene una serie di disposizioni antielusive finalizzate a evitare il cosiddetto effetto agevolativo 'a cascata', che si realizza quando, nell'ambito di gruppi societari, un soggetto, a fronte di un aumento di capitale rilevante ai fini dit, impiega il medesimo incremento per effettuare conferimenti, altrettanto rilevanti ai fini agevolativi, a favore di società appartenenti al medesimo gruppo societario. In particolare il comma 3, lettera a) dell'art. 3 del decreto legislativo n. 466/97 dispone che non rilevano ai fini dit i 'conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti, qualora non sia stato ottenuto il parere favorevole del comitato istituito ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, nelle forme ivi previste'.

Tale disposizione mira a evitare che le finalità elusive si realizzino avvalendosi dell'interposizione, nell'ambito di un gruppo di controllo, di società non residenti e, per questo, non soggette alla disciplina agevolativa dit.

Nella fattispecie esaminata la società istante chiedeva appunto la disapplicazione della norma antielusiva sulla considerazione che nessun effetto moltiplicativo si sarebbe prodotto dalla complessa operazione. Prova ne è il quadro RJ del modello

'Unico 2001 Società di capitali', compilato da ciascuna società componente il consorzio capogruppo da cui ha avuto origine il conferimento iniziale; quadro da cui risulta che le società del consorzio hanno ridotto le proprie basi dit per l'anno di imposta 2000 di un importo corrispondente all'ammontare degli apporti in conto capitale e dei finanziamenti effettuati a favore della società istante.

Tale documentazione ha convinto l'Amministrazione che in effetti ha ritenuto rilevanti ai fini dei conferimenti in questione; tuttavia la risoluzione non manca di sottolineare che il parere favorevole è subordinato alla condizione che la sterilizzazione operata a monte dalle quattro società italiane non venga meno negli esercizi successivi. In sostanza, la riduzione della base dit relativa al conferimento di cui si discute deve essere stabilmente mantenuta, anche a prescindere dall'eventuale successiva fuoriuscita dal gruppo della società istante. Anzi, si legge anche che 'alle controllanti che nell'esercizio non dispongano di una propria base dit su cui far valere la variazione in diminuzione pari al conferimento non sarà consentito, per i successivi periodi d'imposta, avvalersi dell'agevolazione dit in relazioni a incrementi rilevanti, fino a concorrenza dei precedenti conferimenti nella controllata lussemburghese'.

Numero 261, pag. 28 del 3/11/2001

Interpello, contribuenti a rischio

Il problema è stato originato dal decreto ministeriale e dalla circolare dell'agenzia delle entrate.

Il silenzio assenso della p.a. non esclude le sanzioni penali

Il ravvedimento dell'ufficio, contrario al silenzio assenso maturato in sede di interpello, espone il contribuente a rischi di rilevanza penale in ordine al comportamento nel frattempo adottato; ciò in quanto, a questi fini, la non punibilità non può essere meramente desunta bensì espressamente sancita. È questo il dubbio dopo l'emanazione del decreto ministeriale n. 209 del 26 aprile 2001 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 128 del 5 giugno 2001 e la lettura della circolare dell'agenzia delle entrate n. 50 del 31 maggio dello stesso anno (ItaliaOggi del giorno successivo). Anche se, in verità, la problematica si sarebbe dovuta risolvere immediatamente attorno al contenuto del comma 3 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 dal quale traggono origine gli atti appena citati. Sulla questione se l'istanza di interpello proposta dal contribuente e sulla quale sia maturato il silenzio assenso possa comunque affrancare da ogni tipo di sanzione, sia amministrativa o penale, ci si è soffermati (ItaliaOggi del 2 giugno 2001) dopo la lettura della circolare suddetta laddove l'agenzia si è limitata a richiamare solo gli effetti generali riconducibili all'interpello speciale di cui alla legge n. 413 del 1991 glissando, appunto, sugli (analoghi) effetti penali di quello generale. Si è pure evidenziato come nessun comportamento possa essere suscettibile di sanzioni penali allorquando sia assente il dolo specifico di evasione. Eppure i dubbi restano; perché in materia di affrancamento totale da sanzioni penali non bastano le norme interpretative in quanto occorre che la non punibilità ai fini penali venga espressamente sancita. Per capire occorre partire dall'inizio; cioè dalla non punibilità sancita dal ricordato elaborato normativo riferito all'interpello speciale di cui alla legge n. 413 del 1991. La non punibilità ivi prevista riguarda solo l'ipotesi di adattamento del contribuente al parere dell'ufficio o al suo silenzio; ciò significa, che, ragionando, qualche punibilità potrebbe residuare nella situazione in cui il contribuente attui comunque il comportamento minacciato. Che bisogno c'è, infatti, di sancire la non punibilità per quei

comportamenti che, in quanto solo elusivi, non sarebbero reati? Prima di affrontare l'interpello speciale va fatta una premessa metodologica. Pare avanzare una corrente di pensiero che tende a ricomprendere nell'espressione elementi passivi fittizi di cui ampiamente parlano, tra l'altro gli artt. 2, 3 e 4 del dlgs n. 74 del 2000, anche i costi non inerenti o non spettanti ovvero, addirittura non di competenza. A minacciarlo sono i verificatori (guardia di finanza) e le procure quali soggetti rispettivamente preposti a rilevare la notizia criminis ed a investigare attorno al reato. Se così è, nonostante i pareri contrari a tali interpretazioni minacciose giacché la fittizità non può che rapportarsi al non vero o all'inesistente e non a questioni sull'inerenza o la competenza, il problema rischia di allargarsi sino all'interpello generale di cui all'art. 11 della legge n. 212 del 2000 come pure al decreto di attuazione n. 209 del giugno 2001. Si pensi a una istanza per conoscere se una perdita su crediti sia o meno deducibile da reddito in presenza, tuttavia, non di un pignoramento infruttuoso ma di una semplice lettera del legale o di una corrispondenza mai recapitata. Si pensi pure alla deducibilità di un ammortamento accelerato sulla base del maggior consumo di energia o delle ore di straordinario lavorate. La p.a. lascia decorrere infruttuosamente il termine massimo concessogli di 120 giorni e, quindi, il contribuente deduce la perdita o la maggiore quota di ammortamento; ciò in quanto, come dice l'art. 11 della legge n. 212/2000, in tale ipotesi, si ritiene l'amministrazione d'accordo con il contribuente. Ma che accade se, nonostante il silenzio assenso, l'amministrazione risponde dopo in modo negativo? Ovvero, pur in presenza di una risposta affermativa da parte degli uffici, questi poi ci ripensano? Che cosa potrebbe accadere penalmente a quel contribuente che ha dedotto dal reddito ciò che poi la p.a. ha ritenuto indeducibile?

Di primo acchito, si sarebbe tentati a sollevare quel contribuente da ogni tipo di responsabilità. Ma ogni sanzione garantisce il pagamento delle imposte dovute; a prescindere se la differenza fra dichiarato e accertato derivi da evasione, elusione o irregolarità. Se così è, allora, la deducibilità della perdita, se dopo non più tale, potrebbe avere fatto pagare meno imposte del dovuto. È vero che il comma 3 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 specifica

che, limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono irrogarsi sanzioni al contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione finanziaria entro il termine di 120 giorni. Ma tale esclusione riguarda l'amministrazione e il contribuente, non certo il giudice requirente o giudicante. È vero che si fa generico riferimento alla inapplicabilità delle sanzioni (e quindi anche quelle penali). Ma allora sono interpretazioni che andrebbero espresse nella legge. Combinando insieme l'unica esclusione prevista dall'art. 16 del dlgs n. 74 / 2000 con l'idea che ricomprende nella fittizità anche il costo non inerente o non competente, qualche perplessità potrebbe emergere riguardo agli effetti penali che un interpello di per sé non potrebbe escludere senza che ci sia una disposizione specifica a dirlo.

Numero 138, pag. 30 del 12/6/2001

Interpello, è una questione di stile*

Ecco quali regole devono essere rispettate nella redazione dell'istanza da inviare alle finanze.

Obbligatorio prevedere una soluzione per il quesito proposto

L'istanza di interpello deve necessariamente contenere una soluzione prospettata da parte del contribuente; altrimenti l'eventuale silenzio assenso non produrrà alcun effetto, dal momento che non potrà essere confermata nessuna soluzione prospettata; ecco dunque che appare di fondamentale importanza specificare dettagliatamente e chiaramente cosa si ha intenzione di fare sottolineando anche che in assenza di tempestiva risposta da parte dell'amministrazione il comportamento prospettato si riterrà corretto.

L'avvio dell'interpello generalizzato di cui all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 si scontra ora con i problemi di ordine pratico, legati alla presentazione delle istanze e agli elementi essenziali che devono essere inseriti in esse.

L'istanza di interpello può essere presentata dal contribuente, ovvero dai soggetti che in base a specifiche disposizioni di legge sono obbligati a porre in essere adempimenti tributari per conto dello stesso. Tra i soggetti legittimati a presentare l'istanza di interpello in base alla richiamata disposizione, vi rientrano i sostituti d'imposta di cui all'articolo 23 del dpr 29 settembre 1973, n. 600, limitatamente ai quesiti riguardanti le norme che disciplinano l'effettuazione delle ritenute alla fonte e gli obblighi consequenziali, nonché i responsabili d'imposta (per esempio, i notai, obbligati al pagamento dell'imposta per fatti o situazioni riferibili ai propri clienti) e i coobbligati al pagamento dei tributi. L'articolo 1, comma 4, del regolamento di attuazione dell'interpello dispone che l'istanza venga redatta in carta libera, non essendo soggetta al pagamento dell'imposta di bollo, e va presentata agli uffici competenti mediante

* In collaborazione con Alessandro Felicioni

consegna a mano o spedizione tramite servizio postale, in plico senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento.

L'istanza di interpello deve essere presentata in via generale alla direzione regionale dell'agenzia delle entrate, competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente. In deroga a tale disposizione, devono presentare l'istanza di interpello alla direzione centrale normativa e contenzioso dell'agenzia delle entrate 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 un ammontare superiore a 500 miliardi di lire.

Ai sensi dell'articolo 3, l'istanza di interpello deve con pena di inammissibilità i dati identificativi del contribuente ed eventualmente del suo legale rappresentante, la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale da trattare ai fini tributari sul quale sussistono concrete condizioni di incertezza, l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'amministrazione finanziaria e la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

Peraltro la mancata sottoscrizione è sanata se il contribuente provvede alla regolarizzazione dell'istanza entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio. A tal fine la direzione competente a trattare l'istanza dovrà invitare il contribuente, anche tramite fax o posta elettronica, a recarsi presso i suoi uffici per sottoscrivere l'istanza. L'interpello si considera regolarmente presentato alla data di sottoscrizione. Da tale data infatti, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del regolamento, decorre il termine entro il quale l'Agenzia è tenuta a rispondere.

In presenza di una delle richiamate cause di inammissibilità, l'istanza non produce gli effetti tipici dell'interpello e, in particolare, l'eventuale silenzio osservato dall'Agenzia nei 120 giorni successivi alla sua proposizione non potrà considerarsi come implicita accettazione della soluzione proposta dal contribuente. Particolare

attenzione deve essere posta a quanto stabilito dall'articolo 3, comma 3, in cui si prevede che l'istanza deve altresì contenere 'l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, del comportamento e della soluzione interpretativa sul piano giuridico che si intendono adottare'. Altresì importante è la presenza nell'istanza della copia della documentazione, non in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini dell'individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata, salva facoltà di acquisire, ove necessario, l'originale non posseduto dei documenti.

La competente direzione può chiedere al contribuente di integrare la documentazione esibita quando ciò sia necessario ai fini dell'inquadramento corretto della questione e della completezza della risposta. Tale iniziativa può essere assunta 'una sola volta', evidentemente per non pregiudicare, a causa di più richieste, la tempestività del procedimento, che deve concludersi entro 120 giorni dalla proposizione dell'istanza o, nel caso di specie, dalla ricezione della documentazione integrativa. Ciò perché la richiesta dei documenti interrompe il termine assegnato per la risposta.

Nell'esempio proposto si illustrano le modalità di presentazione di una istanza di interpello relativa al trattamento da riservare ad alcune perdite su crediti considerate non più recuperabili. L'annosa questione potrebbe essere una delle più gettonate, perché mai risolta dall'amministrazione finanziaria. In ogni caso, come anticipato in apertura, è bene inserire sempre espressamente la volontà di portare in deduzione l'importo in questione, al fine di far scattare compiutamente il silenzio assenso in caso di omessa risposta dell'amministrazione.

Un'ultima considerazione attiene agli effetti dell'interpello nel caso in cui scadano i termini per il pagamento dell'imposta interessata dall'interpello stesso prima che si sia espresso l'ufficio o formato il silenzio assenso. Come noto la richiesta di parere non interrompe i termini, cosicché, nel caso di specie, se la presunta deducibilità è richiesta in Unico 2001 sarà bene pagare per intero

quanto dovuto, per poi attivarsi a recuperare l'eventuale maggiore imposta versata.

Numero 135, pag. 28 del 8/6/2001

Interpello sui contratti già stipulati

La circolare del ministero delle finanze illustra i contenuti del decreto ministeriale numero 209.

Ammissibile la richiesta di definizione del trattamento fiscale

Non è l'operazione economica in sé a dover essere preventiva rispetto all'interpello quanto, piuttosto, il comportamento a rilevanza tributaria che consegue alla stessa; cosicché la richiesta di parere potrà anche riguardare affari e contratti civilisticamente già stipulati, dei quali però si richieda il corretto trattamento tributario; è questa una osservazione interessante che può essere desunta dalla lettura della circolare n. 50 del 31 maggio 2001, con la quale l'agenzia delle entrate ha fornito alcune precisazioni ed interpretazioni in merito al nuovo diritto di interpello così come istituito dall'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 e reso operativo dal decreto ministeriale n. 209 del 26 aprile 2001 apparso nella Gazzetta Ufficiale n. 128 del 5 giugno scorso.

Come noto l'interpello in questione, definito generalizzato, per distinguerlo da quello speciale di cui all'articolo 21 della legge n. 413 del 1991, offre una opportunità eccezionale per tutti i contribuenti che vogliano conoscere preventivamente il parere dell'amministrazione finanziaria in ordine al trattamento tributario da riservare a una operazione economica che si ha intenzione di compiere. Gli effetti della decisione dell'amministrazione sono di notevole rilevanza, dal momento che una eventuale approvazione, espressa o tacita, della soluzione prospettata dall'istante, eviterà a quest'ultimo qualunque conseguenza sanzionatoria legata al comportamento oggetto dell'interpello e a tutti quelli successivi riconducibili nella medesima fattispecie. La tempestività della risposta dell'amministrazione, resa perentoria dal perfezionarsi del silenzio al termine dei 120 giorni dalla richiesta, conferisce all'istituto quella trasparenza ed elasticità che appaiono tra i vantaggi maggiori per i contribuenti. Tuttavia non possono essere tacite alcune perplessità e limitazioni al diritto di interpello così come introdotto dallo statuto del contribuente. È già stata sottolineata la pericolosità della disposizione che consente all'amministrazione finanziaria di

rettificare la propria originaria interpretazione o addirittura di fornirne una oltre il termine dei 120 giorni, annullando in tal modo gli effetti del silenzio assenso nel frattempo formatosi. In tali situazioni infatti, ferma restando l'assenza di conseguenze per i comportamenti già perfezionati al contribuente che continui ad applicare l'originaria soluzione o che si affidi alla propria interpretazione non contrastata per tempo dall'amministrazione non potrà essere evitato il recupero d'imposta corredato dagli interessi maturati, con la sola esclusione delle sanzioni. Proprio in ordine al comportamento oggetto di interpello devono essere fatte alcune riflessioni. Una delle caratteristiche dell'interpello in questione, che costituisce altresì presupposto inderogabile per la presentazione dell'istanza è il fatto che la problematica esposta riguardi situazioni non ancora maturate. In sostanza l'interpello ha carattere preventivo e non può applicarsi a comportamenti già posti in essere. A tal proposito la circolare n. 50 ha precisato che «In conformità alla ratio dell'istituto, concepito in funzione dell'interesse dei contribuenti a conoscere l'indirizzo interpretativo dell'amministrazione finanziaria, allo scopo evidente di porsi al riparo o, comunque, conoscere preventivamente gli esiti dell'attività di controllo, il comma 2 dell'articolo 1 richiede che l'istanza possa essere presentata soltanto prima di porre in essere il comportamento rilevante ai fini tributari (per esempio, prima di presentare la dichiarazione dei redditi, prima di assolvere l'imposta di registro connessa con la registrazione dell'atto, prima di emettere la fattura Iva ecc.). Il mancato rispetto di tale condizione non preclude in via di principio la possibilità di acquisire comunque il parere dell'Agenzia, ma impedisce che la richiesta presentata possa essere trattata come interpello del contribuente sul piano degli effetti».

A parte la considerazione finale che lascia aperte parecchie questioni in ordine alla validità e all'utilizzabilità di un parere espresso in relazione ad un comportamento già attuato, ciò che va sottolineato è che il carattere preventivo dell'interpello è riferito esclusivamente all'adempimento fiscale che consegue all'operazione economica ed in ogni caso il comportamento in questione è sempre di natura fiscale. Così appunto in caso di una operazione di compravendita immobiliare il comportamento rilevante che deve

precedere la richiesta di parere è l'eventuale registrazione dell'atto e la conseguente imposta di registro e non già l'atto di acquisto dell'immobile; allo stesso modo eventuali incertezze relative alla deducibilità di alcuni costi o alla tassazione di alcuni proventi ai fini delle imposte dirette andranno espressi prima della dichiarazione annuale dei redditi, a nulla rilevando il momento di effettuazione delle operazioni incriminate. Ciò è molto importante soprattutto in considerazione dell'ulteriore previsione in base alla quale la richiesta non congela le scadenze e pendenti nell'arco di tempo messo a disposizione dell'amministrazione per fornire la risposta al quesito formulato. È chiaro infatti che laddove possibile sarà meglio porre il quesito per tempo in modo da non incappare nella scadenza relativa allo stesso in assenza quantomeno del silenzio assenso dell'amministrazione; altrimenti la necessità di pagare quanto dovuto rischia di comportare pesanti conseguenze; se infatti il contribuente si attiene alla soluzione prospettata che presumibilmente è la meno onerosa, allora in caso di risposta negativa dell'amministrazione successiva al pagamento sarà soggetto all'inevitabile recupero di imposta; se invece, prudentemente, sceglie la strada più impervia, una eventuale approvazione dell'amministrazione alla sua soluzione indicata nell'istanza lo costringerebbe ad avviare una difficile procedura di rimborso. La precisazione in ordine al comportamento rilevante si presa anche ad una interpretazione più limpida delle conseguenze di un cambiamento di rotta del fisco rispetto al parere originariamente fornito. Si pensi alla stipula di un contratto di leasing di cui si richieda la deducibilità dei canoni; il comportamento rilevante sarà in tal caso la dichiarazione annuale nella quale potranno o meno comparire gli oneri in oggetto. Si supponga un contratto pluriennale che parte con il placet dell'amministrazione interpellata in riferimento alla deducibilità dei canoni. Se dopo alcuni anni l'amministrazione cambia idea e ritiene non più deducibili i costi, è chiaro che il recupero a tassazione con i relativi interessi avverrà solo per i canoni successivi alla rettifica, ovviamente nel caso in cui il contribuente continui a mantenere lo stesso comportamento, anche se il contratto è già stato effettuato.

Numero 134, pag. 28 del 7/6/2001

Domanda senza effetto sospensivo

DIRITTO D'INTERPELLO. Tra le maglie della circolare n. 50 la minaccia di adempimenti extra.

In attesa dell'esito dell'istanza non si bloccano i pagamenti

La richiesta di interpello non ha alcun effetto sulle scadenze pendenti fino alla risposta dell'amministrazione finanziaria; cosicché non sarà possibile sospendere gli adempimenti da assolvere in attesa dell'esito dell'istanza, ma provvedere al loro pagamento per poi attivarsi a chiedere l'eventuale rimborso. È questo un punto particolare del nuovo diritto di interpello così come introdotto dall'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 e perfezionato dal regolamento del 18 aprile scorso e dalla circolare n. 50 del 31 maggio 2001. La questione non va trascurata perché potrebbe portare ad adempimenti aggiuntivi che rischiano di appesantire l'innovativo istituto, diminuendo l'appetibilità dello stesso.

L'articolo 1, comma 5 del regolamento afferma che 'la presentazione dell'istanza di interpello non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta l'interruzione o sospensione dei termini di prescrizione'. Ecco dunque che qualunque adempimento fiscale collegato alla richiesta di parere deve comunque essere onorato in pendenza del risultato dell'interpello. La circolare n. 50 del 31 maggio scorso non si sofferma sul punto in modo approfondito ma si limita a indicare alcuni casi nei quali occorre rispettare i termini ordinari. Si legge che 'nel caso di adempimenti periodici (per esempio versamento Iva, presentazione delle dichiarazioni, ecc.), il contribuente non potrà rinviare il relativo adempimento alla data in cui l'agenzia avrà fornito risposta all'interpello'. Così se per esempio si chiede l'esatto trattamento di un'operazione ai fini dell'imposta di registro, il pagamento della stessa non potrà essere rinviato ma dovrà avvenire nei termini ordinari.

Tutto ciò potrebbe creare problemi non indifferenti; si supponga un contribuente che presenta istanza di interpello per conoscere l'esatto trattamento tributario di una operazione di

compravendita immobiliare che, come prescrive il regolamento sull'interpello, non ha ancora posto in essere; può accadere che una volta presentata l'istanza e in attesa della risposta dell'amministrazione finanziaria, scadano alcuni termini fiscali relativi alla stessa operazione; il contribuente potrebbe in sostanza essere costretto a mantenere in piedi un affare, adempiendo ai relativi obblighi che via via si susseguono, senza ancora avere avuto risposta da parte del fisco; cosa succederebbe se la risposta fosse negativa? È chiaro che con ogni probabilità la conoscenza dell'orientamento ministeriale prima di aver avviato l'intero affare avrebbe portato il contribuente a desistere da proprio proposito; il rispetto delle scadenze in pendenza della soluzione costringe invece a intraprendere una strada al buio, dalla quale l'eventuale dietro front potrebbe essere parecchio costoso.

Occorre poi distinguere la situazione nella quale le scadenze pendenti sono incidentalmente coinvolte nell'istanza di interpello (come nel caso di una operazione economica che porta con sé diversi adempimenti fiscali non rinviabili) da quella nella quale oggetto di interpello è proprio il trattamento fiscale di un'operazione i cui adempimenti scadono in pendenza del giudizio delle finanze (come nel caso di richiesta di interpello in merito al trattamento ai fini dell'Iva di un'operazione in scadenza della dichiarazione periodica).

Il carattere preventivo dell'interpello non impedisce il formarsi di determinate situazioni quali quelle precedentemente rilevate; la circolare n. 50 ha infatti chiarito che la previsione di cui al comma 2 dell'articolo 1 del regolamento, in base alla quale l'istanza deve essere presentata soltanto prima di porre in essere il comportamento rilevante ai fini tributari, fa riferimento non già all'operazione economica in sé quanto piuttosto alle conseguenze fiscali della stessa; si parla infatti di presentazione della dichiarazione dei redditi, assolvimento dell'imposta di registro connessa alla registrazione dell'atto, emissione della fattura Iva.

Se si pone all'attenzione dell'amministrazione un'operazione ritenuta esente da Iva e in attesa della risposta va presentata la

dichiarazione periodica relativa al periodo in cui l'operazione è stata effettuata, due sono le alternative da seguire; si può rischiare e non pagare l'Iva, ma nel caso di esito negativo dell'istanza si sarà soggetti alle inevitabili sanzioni e al recupero d'imposta; oppure si può adottare una linea più prudente e scegliere la strada più onerosa, normalmente contraria alla soluzione prospettata nell'istanza; nel qual caso, l'eventuale accoglimento successivo della tesi esposta nell'interpello costringerà il contribuente ad attivarsi al fine di richiedere il rimborso di quanto versato e ritenuto dalla stessa amministrazione non dovuto. La situazione è complessa soprattutto perché nessun intervento disciplina l'eventuale necessità di restituire somme già versate dal contribuente in pendenza dell'istanza e ritenute poi illegittime.

Il pericolo è che tacitamente venga sostenuta la tesi per la quale il parere espresso è valido solo per il futuro e non anche per i comportamenti già tenuti, in pendenza dell'istanza e relativi alla stessa.

In ogni caso anche laddove fosse concessa la possibilità di adempiere agli obblighi senza tener conto dell'istanza espressa per poi chiedere l'eventuale rimborso una volta vista approvata la propria soluzione, l'interpello ne uscirebbe irrimediabilmente appesantito; ciò perché a fronte della rapidità delle risposte si potrebbe creare una mole notevole di pratiche di rimborso da vagliare, svilendo i benefici e i vantaggi che i contribuenti apprezzano maggiormente nel nuovo istituto di ruling.

Numero 132, pag. 28 del 5/6/2001

Interpello a rischio neutralizzazione

Il regolamento attuativo dello statuto del contribuente restrittivo sulla presentazione dell'istanza.

L'obbligo di obiettiva incertezza mina la portata dell'istituto

La necessità delle obbiettive condizioni di incertezza rischia di ridurre drasticamente la portata e l'efficacia dell'interpello; sia perché attraverso questo potente filtro l'amministrazione finanziaria potrà scremare a piacere le istanze da valutare, sia perché la condizione posta, in alcune circostanze, finisce con lo svuotare del tutto l'istituto finalmente operativo; sono queste le ulteriori riflessioni critiche che possono essere mosse al regolamento di attuazione dello statuto del contribuente, che, al comma 1 dell'articolo 1, prevede appunto i requisiti fondamentali per accedere al cosiddetto interpello generalizzato.

Si legge che l'istanza può essere presentata nel caso in cui ricorrano 'obbiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione di una disposizione normativa di natura tributaria'. Come appare evidente sin dalla prima lettura la norma è posta in chiave limitativa, nel senso che svolge sostanzialmente il ruolo di filtrare le possibili richieste dei contribuenti, rendendo ammissibili solo quelle che possano, oggettivamente, ritenersi incerte. È altrettanto chiaro che, data l'importanza della disposizione, sarà cruciale riuscire ad identificare puntualmente ed oggettivamente cosa si intende con tale locuzione, visto che una richiesta di parere inerente una questione giudicata non controversa, resterebbe del tutto priva di riscontro.

In verità all'interno dello stesso regolamento è presente una definizione, seppure negativa delle obbiettive condizioni di incertezza; al comma 5 dell'articolo 3 si legge infatti quando sicuramente non ricorre la circostanza che dà luogo alle obbiettive condizioni di incertezza. Si tratta di tutti quei casi che possono essere ricondotti a pronunciamenti (note, risoluzioni, circolari) già emanati dall'amministrazione finanziaria e resi disponibili attraverso l'apposita sezione del sito del ministero delle finanze. A tutela del contribuente lo stesso comma 5 prevede comunque che in risposta

all'istanza la cui soluzione sia rinvenibile da precedenti pronunciamenti il ministero debba comunque indicare le fonti cui attingere per la soluzione del problema.

Una prima perplessità è relativa al fatto che il comma 5 individua le situazioni nelle quali non sussistono le obbiettive condizioni di incertezza; la definizione, come detto è negativa e potrebbe anche non essere esaustiva; ciò perché se da un lato non si dice quali siano queste condizioni ma si indica semplicemente un caso in cui tali incertezze non sussistono, dall'altro non appare chiaro se al di là dell'ipotesi disciplinata possano esistere altri casi in cui non ricorrano le obbiettive condizioni di incertezza.

Ci si chiede cioè se possano esistere situazioni ritenute non controverse dall'amministrazione finanziaria e quindi non ammissibili all'interpello anche in assenza di pronunciamenti correlati. Come è facile intuire se il disposto del comma 5 non fosse definitivo nel senso di non includere tutte le ipotesi di rigetto dell'istanza per assenza delle condizioni di incertezza, per l'amministrazione finanziaria sarebbe del tutto discrezionale ammettere o meno un'istanza all'analisi delle direzioni regionali, finendo per modulare a piacimento l'intensità del flusso di richieste provenienti dai contribuenti.

Un'ulteriore problema legato al requisito in questione è relativo al fatto che tra i precedenti da tenere in considerazione viene evidenziata esclusivamente la documentazione di prassi dell'amministrazione finanziaria, escludendo del tutto qualsiasi pronunciamento giurisprudenziale. Ciò è particolarmente importante nei casi in cui ad una interpretazione ministeriale si contrappongono interpretazioni giurisprudenziali contrarie. Accade spesso che in presenza di consolidata giurisprudenza l'amministrazione finanziaria finisca con il mutare il proprio orientamento, ufficializzando il cambio di rotta attraverso pronunciamenti ufficiali.

Ma nel momento in cui tali pronunciamenti non vengono ancora emanati una eventuale richiesta di interpello su una questione che la giurisprudenza giudica costantemente nel modo prospettato

dal contribuente ma che l'amministrazione si ostina ad interpretare direttamente, finirebbe con l'essere respinta sulla scorta di precedenti palesemente anacronistici.

Tale considerazione permette di analizzare altresì il rapporto esistente tra le obbiettive condizioni di incertezza di cui al comma 1 dell'articolo 1 del regolamento in questione è l'ipotesi prevista dal comma 2 dell'articolo 6 del dlgs n. 472 del 1997, in tema di sanzioni tributarie. Quest'ultima disposizione prevede che le sanzioni tributarie non debbano essere irrogate in presenza di obbiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma.

Ebbene in tale ambito l'interpretazione della locuzione in esame, sostanzialmente identica a quella riferibile all'interpello, faceva riferimento sia all'assenza di pronunciamenti ministeriali sia all'eventuale contrasto giurisprudenziale esistente sull'argomento; in tal modo la previsione di cui all'articolo 6 del dlgs 472/97 appare di portata più ampia rispetto a quella che dà l'accesso all'interpello, costituendo una evidente limitazione alla portata e all'efficacia dell'istituto del riling. Anzi tale discrasia tra le due disposizioni in esame manifesta delle conseguenze paradossali in determinate situazioni, caratterizzate dalla possibilità per l'amministrazione di fornire la risposta oltre il termine di 120 giorni dall'istanza o di mutare orientamento una volta fornito il proprio parere.

Come noto infatti i commi 3 e 4 dell'articolo 5 del regolamento prevedono che possa essere richiesta l'imposta dovuta maggiorata degli interessi ma senza l'applicazione di alcuna sanzione, tutte le volte che la risposta è fornita dopo il termine previsto o è contraria ad una interpretazione originaria e il contribuente nonna ancora posto in essere il comportamento prospettato, ovvero laddove sia già stata compiuta l'operazione incriminata senza che nell'istanza era stata prospettata alcuna soluzione. Ebbene in tali casi l'interpello appare del tutto inutile se non dannoso per il contribuente; ciò perché l'ammissibilità dell'istanza presuppone già la presenza di condizioni di incertezza, atte a rendere applicabile di per

sé l'articolo 6 del dlgs 472 del 1997, a prescindere dalla risposta dell'amministrazione.

Nel momento in cui tale risposta è tardiva o viene successivamente modificata l'interpello non aggiunge altro alle previsioni in tema di sanzioni amministrative tributarie.

Numero 120, pag. 28 del 22/5/2001

Interpello, effetto boomerang*

L'obbligo di prospettare una soluzione costringe i cittadini a scoprire le carte.

Interpello con effetto boomerang per i contribuenti; la possibilità di richiedere all'amministrazione finanziaria il parere preventivo in merito a questioni fiscali di complessa interpretazione rischia di rivelarsi come una vera e propria arma a doppio taglio; se è vero infatti che il responso fornito dal fisco è, almeno a determinate condizioni, garanzia di legittimità del comportamento prospettato è altrettanto innegabile che per avere pienamente effetto l'interpello deve indicare la via che il cittadino intende seguire, con la negativa conseguenza di scoprire le proprie carte di fronte all'amministrazione, la quale davanti a interpretazioni caratterizzate soprattutto da un consistente risparmio di imposta potrebbe essere tentata di indirizzare la propria opinione verso lidi meno costosi. Cosicché proprio la necessità di prospettare una soluzione concreta al problema potrebbe avere pesanti effetti in ordine all'intero procedimento.

L'articolo 5, nei suoi commi 3 e 4, sembra proprio nato nella volontà di limitare tale disposizione di portata inimmaginabile. Ecco dunque apparire la possibilità di invertire il proprio orientamento e addirittura, ciò che può essere più penalizzante, la possibilità di emettere pareri oltre il termine di 120 giorni. Il tutto addolcito dall'impossibilità per l'amministrazione di irrogare sanzioni nei casi in cui il contribuente non avesse osservato il comportamento ritenuto a suo tempo valido o risultato indenne dall'opposizione entro il termine previsto oppure non avesse indicato la soluzione prospettata nell'istanza iniziale. Innanzitutto va evidenziato che appare difficile immaginare una situazione nella quale il mancato comportamento prospettato nell'istanza e ritenuto a suo tempo valido sia passibile di generare imposte e relativi interessi. È chiaro che il contribuente prospetterà la validità della soluzione a lui più favorevole, con la conseguenza che l'astensione da un tale

* In collaborazione con Alessandro Felicioni

comportamento, dettata magari da comprensibilissimi motivi di prudenza, genererà conseguentemente una maggiore imposta rispetto a quella da lui paventata; se in seguito l'amministrazione cambierà idea e riterrà valida la tesi più restrittiva il contribuente risulterà automaticamente in regola.

L'interpello si rivelerebbe un'arma a doppio taglio in quanto il contribuente è tenuto a osservare l'interpretazione del fisco che è vincolante e nel momento in cui presenta il quesito deve giocare a carte scoperte esponendo anche la tesi a sé sfavorevole in una materia caratterizzata da 'obiettive condizioni di incertezze'

E in effetti di regola la richiesta di interpello viene formulata prospettando una soluzione logicamente ritenuta valida ma sicuramente comportante un minor esborso; se infatti si pensasse di sottoporre la fattispecie in esame a un trattamento più penalizzante nessun interpello andrebbe fatto, visto che l'amministrazione finanziaria si guarderà bene dall'intervenire d'ufficio per correggere l'impostazione adottata restituendo le maggiori imposte versate. Cosicché il fatto che il contribuente abbia già adottato o meno il comportamento prospettato nel momento in cui arriva la smentita del ministero o la tardiva comunicazione, mal si coordina con le previsioni del comma tre dell'articolo 5. Ciò perché, si ripete, se è già stato posto in essere il comportamento avallato dall'originaria interpretazione o dal silenzio assenso, allora l'amministrazione dovrebbe avere le mani legate anche in ordine al tributo e agli interessi, oltre che, ovviamente, per ciò che riguarda le sanzioni. Se la pronuncia correttiva o tardiva interviene prima del perfezionamento dell'ipotesi prospettata ben difficilmente ci saranno imposte da pagare che invece non sono state a loro tempo pagate.

In sostanza il ministero vede due tipologie di comportamenti dopo la presentazione dell'istanza di interpello da parte del contribuente e la conseguente risposta fornita. In ogni caso deve ritenersi che il cittadino sfrutti il parere fornito per adattare il proprio comportamento a quanto prospettato. La distinzione che rende logico il terzo comma dell'articolo 5 potrebbe invece investire la natura della richiesta effettuata; cosicché potrebbe per esempio

distinguersi il caso in cui viene chiesta l'applicazione di una agevolazione o di un regime tributario particolare in ordine a una operazione che ha comunque risvolti di natura civilistica dal caso che non determina una operazione di siffatta natura; nella prima ipotesi si pensi alla richiesta di interpello in merito all'applicabilità della legge Visco o delle agevolazioni per gli investimenti al Sud a un particolare acquisto di beni strumentali. L'eventuale parere positivo che precede l'acquisto del bene si caratterizza come l'applicazione concreta del caso prospettato, con la conseguenza che una eventuale inversione di rotta successiva non potrà determinare alcuna ripresa; né della maggiore imposta dovuta, né tanto meno delle sanzioni e degli interessi. Se però la domanda è inerente a una fattispecie fiscale, che non comporta alcuna operazione aziendale, allora potrebbe farsi largo il disposto di cui al comma tre dell'articolo 5. Si pensi per esempio alla richiesta di parere inerente alla compensabilità di alcuni crediti già esistenti; se l'amministrazione cambia idea dopo che il contribuente ha operato come prospettato nell'istanza allora potrebbero essere richiesti gli interessi e i tributi illegittimamente (in base alla seconda tesi) compensati. La differenza tra le due situazioni è che nella seconda, in sostanza, il contribuente adotta una semplice modalità di pagamento e non effettua alcuna operazione aziendale in relazione al parere; evidentemente l'imposta a suo tempo non pagata risultava invece dovuta, a prescindere da ogni altra considerazione.

Una ulteriore situazione di incertezza e perplessità è quella legata alla circostanza nella quale il contribuente non prospetti alcuna soluzione; l'eventuale pronunciamento arrivato dopo i termini ordinari consente, nel caso in cui il contribuente abbia già posto in essere l'operazione prospettata in modo difforme da come indicato successivamente dall'amministrazione di recuperare anche il e gli interessi, salvando solo dalle sanzioni irrogabili. In tal modo si deroga al criterio di cui al comma 3 dell'articolo 5, in base al quale se il contribuente ha dato vita all'operazione prospettata seguendo il parere espresso dall'amministrazione un'eventuale seconda interpretazione non potrà consentire alcun recupero. Nel caso appena esaminato, invece, la situazione viene equiparata, come effetti sull'istante, a quella in cui il dietrofront si manifesta prima della messa in atto dell'operazione. In pratica la tutela

dell'affidamento del contribuente viene meno perché nell'istanza non ha prospettato una soluzione da confermare o smentire ma si è limitato a illustrare il caso controverso e a richiedere una soluzione al ministero.

Se l'interpello è ammissibile anche in assenza di soluzione prospettata con la disposizione in commento diviene del tutto inutile; ciò perché la richiesta di parere che non abbia ottenuto risposta entro 120 giorni resta comunque congelata, visto che il silenzio assenso non può formarsi su alcuna posizione indicata dal contribuente. Ecco quindi che nel momento in cui si chiede semplicemente l'interpretazione a una fattispecie concreta senza prospettare alcuna soluzione si rischia l'ulteriore beffa di non vedersi fornita alcuna risposta nei termini stabiliti. In tal caso l'interpello risulta del tutto inutile dal momento che il successivo comportamento del contribuente potrà in ogni momento essere censurato dall'amministrazione; ciò perché sarà a tutti gli effetti efficace il comma 4 dell'articolo 5 che consentirà di recuperare il tributo corredato di sanzioni e interessi in caso di tardiva pronuncia contraria all'interpretazione fatta dal contribuente ma non prospettata. La situazione si rivela del tutto penalizzante perché il contribuente potrebbe essere portato a non esprimere alcun orientamento sulla questione oggetto di interpello, o perché non intende sbilanciarsi e fornire così un punto di partenza all'amministrazione per poter censurare il comportamento a lui più favorevole o perché, semplicemente, non è in grado di fornire alcun suggerimento.

Altra questione di particolare interesse è quella che trae origine dal dettato del comma 5 dell'articolo 1 del regolamento. Si legge che 'la presentazione dell'istanza di interpello non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di pagamento'. Con tale assunto le finanze intendono sottolineare con forza che tutti gli adempimenti in scadenza nell'intervallo di tempo compreso tra la presentazione dell'istanza di interpello e la scadenza dei 120 giorni in cui può formarsi il parere devono comunque essere rispettati. Ciò prospetta però una

situazione delicata nel caso in cui il quesito proposto possa incidere su pagamenti da effettuare nell'arco di tempo a disposizione del ministero. Si pensi alla possibilità di utilizzare un certo credito in compensazione e all'eventualità che si presenti la possibilità di utilizzare detto credito mentre si aspetta ancora la risposta delle finanze. Alla scadenza occorrerà pagare comunque, decidendo se utilizzare o meno la compensazione incriminata. È chiaro che optando per la rinuncia alla compensazione si potrebbe versare in una situazione di maggiore tranquillità, con la possibilità di utilizzare il credito in un secondo momento, una volta ottenuta l'approvazione delle finanze. Se invece si utilizza il credito al buio allora si rischia, in caso di parere sfavorevole, il recupero della maggior imposta dovuta con sanzioni e interessi. Più in generale, però, occorre mettere in evidenza che non sempre l'istanza è di siffatta natura. Potrebbe infatti accadere di dover scegliere tra due comportamenti, in attesa del parere, che hanno esborsi diversi.

Una considerazione ulteriore che potrebbe rivelarsi non di secondaria importanza è quella relativa alle condizioni oggettive che possono dar vita all'interpello; si tratta in sostanza della necessità che il caso proposto contenga 'obbiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione di una disposizione di natura tributaria'. Il termine è piuttosto vago, dal momento che tali condizioni sono del tutto a discrezione dell'amministrazione finanziaria; ciò potrebbe per esempio comportare che una questione per il contribuente controversa non sia tale per l'amministrazione, facendo decadere del tutto la possibilità di richiedere il riling. A attenuare tale situazione di incertezza si pone comunque il comma 5 dell'articolo 3 del regolamento, in base al quale viene prospettata una ipotesi nella quale non ricorrono le obbiettive condizioni di incertezza. In sostanza se il caso si presta ad essere disciplinato sulla base di un pronunciamento (risoluzione o circolare) precedentemente emanato, allora l'istanza non può essere ammessa. Tuttavia, in tali situazioni, l'amministrazione finanziaria comunica comunque i riferimenti di prassi cui far riferimento per la soluzione del quesito. Tale previsione non esaurisce però le ipotesi di discrepanza tra il giudizio del contribuente e quello dell'amministrazione in relazione alle obbiettive condizioni di incertezza. Del resto se il contribuente

istante ha una certa preparazione professionale si presuppone che abbia già effettuato ricerche, più o meno approfondite, prima di rivolgere le proprie richieste direttamente all'amministrazione finanziaria. Quindi non è da escludere che per alcune questioni a fronte di una assenza di precedenti pronunciamenti inerenti l'amministrazione possa ritenere non rilevante la problematica per assenza delle obbiettive condizioni di incertezza.

Una ulteriore considerazione che si ricollega direttamente a quanto fin qui detto è lo stretto rapporto esistente tra il procedimento di interpello in questione e la previsione di non punibilità di cui all'articolo 6 del dlgs. n. 472 del 1997, inerente alla nuova disciplina delle sanzioni tributarie. In tale sede viene sancita l'inapplicabilità delle sanzioni tributarie nei casi di obbiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria; concetto del tutto analogo a quello che costituisce requisito preliminare dell'istanza di interpello. Le due disposizioni sono per certi versi analoghe; se da un lato si garantisce al contribuente l'inapplicabilità delle sanzioni tutte le volte che la violazione della norma sia riconducibile a una non chiara interpretazione della stessa, con l'interpello si assicura l'asseverazione del comportamento adottato previa richiesta di parere all'organo competente. La formulazione dell'articolo 5 e la possibilità concessa all'amministrazione di fornire risposta dopo i 120 giorni rischia di sminuire ancor più il diritto di interpello anche alla luce dell'articolo 6 del dlgs. n. 472 del 1997.

Se infatti si incappa in una delle situazioni di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 5 allora la presenza di obbiettive condizioni di incertezza che presuppone l'esposizione dell'istanza garantirebbe l'inapplicabilità delle sanzioni automaticamente, senza alcuna necessità di richiesta.

Numero 119, pag. 4 del 21/5/2001

Il silenzio delle finanze apre il campo alla tesi prospettata dal contribuente

Il silenzio che matura in sede di interpello può essere assimilato a un atto; ciò in quanto con esso l'amministrazione manifesta, seppur implicitamente, la tipica volontà di voler concordare con la soluzione del caso così come prospettata dal contribuente. Ecco perché ogni eventuale risposta difforme, fornita oltre il termine concesso, non può andare a sindacare il comportamento già adottato dal contribuente sulla base della proposta di soluzione suggerita nell'istanza recuperando imposte e interessi. È dunque in questo senso giuridico che deve calarsi la portata dei commi 4 e 5 del regolamento inerente al diritto di interpello (si veda ItaliaOggi del 12 maggio 2001); ciò nonostante il testo potrebbe dare la stura a soluzioni variegate.

Occorre partire dal comma 2 dell'art. 11 della legge n. 212/2000 inerente allo Statuto dei diritti del contribuente al quale si tende a dare una valenza minimalista a causa della ambiguità del comma 3. Ciò nonostante è la legge che dovrebbe, quale fonte primaria di produzione, prevalere sul regolamento di attuazione e non viceversa. Si dice dunque che, qualora la risposta 'non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente'. Anzi, a rafforzamento di tale concertazione, si afferma pure al terzo periodo del ricordato comma 2 che qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o riscossivo, emanato in difformità della risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo.

Ecco allora che si impone la necessità di qualificare la natura di tale silenzio al quale la legge, tuttavia, ricollega un evento (la concordanza) e un effetto procedurale legato alla nullità di tutti gli atti emanati in difformità, appunto, del silenzio maturato con l'infruttuoso trascorrere del termine massimo di 120 giorni concessi all'amministrazione finanziaria. Si tratta quindi di un 'silenzio qualificato' al quale sono riconducibili chiare ripercussioni sostanziali e procedurali come quelle appena tracciate. Eppure,

abituamente, si è soliti affermare come il silenzio, fatto salvo quanto poc'anzi accennato, non possa essere assimilato a una manifestazione di volontà in quanto, per l'appunto, questa manca di un atto vero e proprio e non può esplicitare effetti sia da un punto di vista positivo, sia negativo. Ciò a condizione, tuttavia, e qui sta la differenza, che la legge non attribuisca a tale silenzio un valore o una funzione tanto tipicizzanti da farlo assimilare a un atto o a una decisione concludente. Ecco allora riaffacciarsi il problema riguardante la portata del silenzio nel diritto amministrativo al quale si attacca quello tributario; per lo meno in materia di atti o fatti. Il Consiglio di Stato (adunanza plenaria n.8 del 3 maggio 1960) ha puntualizzato che il silenzio non è un atto, vale a dire una dichiarazione di volontà dell'amministrazione. Il silenzio è un comportamento al quale la legge attribuisce certi effetti, sostanziali e processuali, indipendentemente dal reale contenuto di volontà, e anche da qualsiasi contenuto di volontà. La forza del silenzio assenso afferente l'interpello, in quanto maturato dopo l'infruttuoso decorrere del tempo, necessita di ulteriori specificazioni; ciò in quanto un conto è riferirsi giuridicamente al silenzio rigetto o rifiuto, quale atti tipici dell'amministrazione, e altro è rapportarsi al silenzio assenso maturato su una istanza al quale, a rigore, non è riconducibile alcun significato decisionale. Ciò nonostante, nel momento in cui la legge ricollega espressamente al silenzio inutilmente serbato per tutto il tempo concesso un assenso o, meglio, una volontà assertiva di un determinato evento, tale fatto è equiparabile a una decisione o a una manifestazione implicita di volontà dell'amministrazione. Se, insomma, al silenzio si legano effetti ben precisi e tipicizzati esso non può che essere assimilato tout-court a un atto.

Nonostante in ipotesi di silenzio assenso sia generalmente riconosciuta la possibilità all'amministrazione di intervenire anche successivamente per revocare o annullare gli effetti nel frattempo riconducibile al predetto silenzio, non vi è dubbio, consequenzialmente, che esso non può che propriamente rappresentare una volontà implicita alla quale sono parimenti riconducibili attese e aspettative dell'istante. Come parimenti accede nell'interpello laddove il percorso sostanziale e procedurale è

tracciato dal secondo periodo del comma 2 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000.

Cosicché, dunque, nel momento in cui alla mancata risposta è riconducibile la volontà di concordare da parte dell'amministrazione finanziaria con la soluzione prospettata dal contribuente, tanto è vero che tutti gli atti emessi in difformità sono da considerarsi affetti da nullità, non vi è dubbio, sulla scorta di quanto si è cercato di dire, che tale silenzio sia equiparabile a un atto. Da ciò ne consegue infine che, pur in presenza di una successiva volontà diversa, ogni diritto nel frattempo maturato diventa intoccabile. Cosicché, se il comportamento o la proposta suggerita sono stati attuati grazie al maturare del silenzio assenso, è inimmaginabile un recupero di imposte e di interessi solo perché, successivamente, si ritenga il contrario.

Numero 114, pag. 29 del 15/5/2001

Interpello ad applicazione blindata*

All'Aquila (presente il ministro Del Turco) un incontro sulle novità dello Statuto del contribuente.

Istituto valido solo per il futuro e per fattispecie non regolate

L'interpello si applica solo per il futuro e allorquando la fattispecie non risulti compiutamente o chiaramente disciplinata o se la stessa non sia stata già trattata e risolta in precedenza dall'amministrazione finanziaria.

È in questo preciso ambito che viene dunque ingabbiato il diritto di interpello che la legge n. 212 del 2000 inerente allo Statuto dei diritti del contribuente eleva a operatività avente carattere generale. Ed è questo quanto pare stia emergendo con forza in ambito ministeriale. Si è parlato quindi anche dello Statuto e del suo impatto concreto in occasione del convegno di studi organizzato da ItaliaOggi e Theorema e tenutosi ieri a L'Aquila che ha visto, tra l'altro, la partecipazione anche del ministro delle finanze Ottaviano Del Turco il quale non ha mancato di sottolineare come egli stesso abbia voluto e ricercato l'approvazione di una legge volta a ridisegnare quella parità di rapporti tra amministrazione e contribuente da tutti agognata ma da pochi applicata. Ciò nonostante, ha ricordato il ministro, i tiri incrociati di coloro che hanno voluto vedere, e continuano a farlo, nello Statuto una perdita di potere. In questo ambito si colloca dunque anche l'art. 11 della ricordata legge n. 212 del 2000 riguardante l'interpello del contribuente. Se è vero, come ha detto il ministro, che la legge è stata emanata nonostante una pletora di emendamenti pensati per addomesticarla, è altrettanto innegabile che ciò che è stato cacciato dalla porta pare riaffacciarsi dalla finestra. Ci si riferisce, in particolare, al decreto legislativo di attuazione approvato lo scorso 26 gennaio 2000 dal consiglio dei ministri e in attesa di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. In tale ambito, infatti, si sta cercando in tutti i modi di addolcire la portata di uno Statuto il quale, pur essendo assimilabile in larga parte a una legge 'manifesto',

* In collaborazione con Alessandro Felicioni

nel suo corpo contiene, tuttavia, alcune indicazioni giuridiche che potrebbero avere un qualche peso sia nei confronti dell'amministrazione finanziaria, sia per i diritti inviolabili del contribuente una volta, beninteso, che possa sostenersi come l'illegittimità della procedura adottata porti alla inevitabile inefficacia dell'atto (avviso di accertamento o di rettifica) che dalla stessa trae la sua fonte di innesto. La stessa opera di riduzione rinvenibile con il decreto legislativo di attuazione più sopra accennato la si sta facendo nell'ambito del diritto di interpello. Ciò in quanto, come risulta confermato, la bozza del provvedimento ministeriale previsto dal comma 5 dell'art. 11 sta cercando di restringerne l'operatività pensata, invece, dalla legge primaria di delegazione, ad ampio raggio.

All'interpello, come ricorda il comma 1 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000, si può ricorrere per 'casi concreti e personali' nonché qualora 'vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse'.

Per quanto attiene al primo aspetto, vi è da dire come le fattispecie risolubili non possano che essere quelle ancora da realizzarsi concretamente; cioè a dire, in buona sostanza, che l'istanza di chiarimento deve guardare a situazioni in formazione e destinate a operare per il futuro e non riguardanti situazioni del passato. Cosicché, pare di capire, non sarà possibile richiedere interventi interpretativi per questioni già consumatesi. In verità, questa preclusione dovrebbe essere letta in una chiave più realistica. Vale a dire: interpello per le fattispecie del passato i cui effetti, tuttavia, non si siano ancora esauriti. Per esempio: aliquota Iva agevolata richiesta dal committente che il prestatore ritiene non applicabile. Fortunatamente, a quanto consta, le agenzie delle entrate territoriali si stanno attrezzando, nonostante tutto, anche per risolvere questioni pregresse e non solo casi ipotizzabili in futuro. Venendo ora all'altro importante aspetto che attiene all'identificazione delle obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni, vi è da dire che si sta cercando di giocare al ribasso; fors'anche con una certa dose di pragmatismo. Si dice infatti che esse sussistono nel momento in cui:

- il caso prospettato non risulti compiutamente o chiaramente disciplinato da specifiche disposizioni di legge o regolamenti ovvero,

- quando il medesimo caso non risulti essere stato oggetto di precedenti interpretazioni fornite dall'amministrazione finanziaria in circolari o risoluzioni.

Raffrontando tali intenzioni con la dicitura essenziale contenuta nel comma 1 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 c'è qualcosa che non torna. Per lo meno da un punto di vista storico e letterale. Le obiettive condizioni di incertezza in parola, infatti, possono essere le più variegate. La giurisprudenza di legittimità, in ipotesi analoghe di non punibilità, non ha mancato di far rilevare come tale evento sia ipotizzabile in presenza di contrasti interpretativi esistenti tra l'amministrazione finanziaria, la dottrina e finanche la giurisprudenza. Con la bozza di decreto si mira, invece, a circoscrivere l'identificazione di tali obiettive condizioni di incertezza. In verità, ciò che preoccupa, non è tanto il primo dei due requisiti appena ricordati; cioè a dire, quello sull'assenza di una disciplina chiara e compiutamente applicabile alla fattispecie.

Ciò perché, in materia tributaria, non esiste una norma del genere tanto tutte sono ingarbugliate in matasse inestricabili. Preoccupa, invece, l'altra condizione attestata a negare il diritto di interpello se la fattispecie è stata già trattata ufficialmente dall'amministrazione. Ciò perché basterebbe rifarsi all'archivio ministeriale in materia di prassi (circolari, risoluzioni, note ecc.) per avere la precisa misura di come potrà essere regolata la risposta all'interpello.

Numero 050, pag. 33 del 28/2/2001

Interpello a rischio di svuotamento

FORUM NOVITÀ FISCALI. Le risposte delle finanze non danno garanzie sui tempi dei contribuenti.

Finanze orientate a scavalcare il principio del silenzio-assenso

Il ministero glissa sapientemente in materia di operatività dell'interpello. Ci penserà, è questa la risposta fornita al forum del 23 febbraio, il decreto di attuazione in corso di emanazione il quale, tuttavia, secondo quanto risulta a ItaliaOggi, sembra orientato a togliere efficacia al principio del silenzio-assenso.

Da una parte ci sono i contribuenti che vorrebbero operare senza angosce; dall'altra c'è l'amministrazione finanziaria che non vede l'ora di mettere i paletti ai comportamenti dei primi; in mezzo ci stanno, loro malgrado, i professionisti fiscali i quali, in presenza di interventi tutoriali del genere, rischiano di vedersi scippato il loro usuale campo di operatività visto che il loro posto verrà preso da un autorevole consulente pubblico difficilmente contrastabile. Non vi è dubbio che l'interesse a recuperare materia imponibile non passa solo attraverso la lotta all'evasione o all'elusione più spinta; anche un inquadramento fiscalmente corretto della fattispecie, per lo meno nell'ottica interpretativa dell'amministrazione finanziaria, servirà a educare e, nello stesso tempo, ad allontanare il contribuente da letture troppo permissive della normativa di riferimento. Ecco perché, dunque, l'interpello rappresenta un momento di rilevante impatto. Ecco perché, quindi, si fa frenetica l'attesa del decreto attuativo con il quale si darà corpo alla novità contenuta nello Statuto.

Due sono i nodi da sciogliere: l'esatto inquadramento delle obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni fiscali nonché i casi ai quali potrebbe tornare applicabile l'interpello. Prima di addentrarsi in tali aspetti occorre tuttavia risolvere una questione interpretativa sulla quale il ministero, come si è ricordato all'inizio, preferisce glissare in attesa del decreto attuativo.

Il comma 2 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 è chiaro e tranciante: in ipotesi che non ci sia risposta entro il termine massimo previsto per darla, 'si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente'. Ne consegue, dunque, che il contribuente è autorizzato ad adottare l'atteggiamento fiscale così come dallo stesso suggerito. Anzi, a rafforzare proprio tale precetto, ci pensa pure l'ultimo periodo del medesimo comma 2 laddove si precisa che 'qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità della risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo'. Cosicché, dunque, il silenzio serbato dagli uffici significa, in sintesi, accettazione della proposta e nullità di ogni atto successivamente emesso. Senonché, il comma 3 dell'art. 11 pare andare al di là di tale lampante impostazione. In esso si dice, infatti, che 'É non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto la risposta dall'amministrazione finanziaria entro il termine di cui al comma 1'.

L'ovvietà di tale indicazione è solare: che bisogno c'era, infatti, di tanta specificazione se ogni atto impositivo o sanzionatorio è da ritenersi nullo se emesso, come è stato poc'anzi ricordato, in difformità della risposta o se sulla richiesta avanzata è maturato il silenzio-assenso? A volte, tuttavia, da una infelice e scoordinata formulazione della norma giuridica qualcuno potrebbe ritrarre interpretazioni affrettate. Ed è questo quello che pare stia proprio accadendo. Ciò che si intenderebbe fare è dare un senso compiuto al contenuto del comma 3 appena ricordato; non ovvietà, dunque, bensì concretezza operativa. Il silenzio non è da intendersi, si direbbe, alla stregua di un assenso pieno e completo alla prospettazione avanzata dal contribuente se la risposta non arrivasse entro il termine massimo previsto. L'amministrazione finanziaria, infatti, potrebbe rispondere anche dopo qualora non intenda condividere l'interpretazione o il comportamento illustrato. Se ciò si verificasse, sarebbe possibile procedere al recupero delle imposte eventualmente dovute e degli interessi; nessuna sanzione potrebbe essere applicata per le eventuali violazioni commesse prima della ricezione della risposta medesima. Come si vede, dunque, pare si stia

formando una linea di pensiero volta a salvaguardare, comunque, l'intervento degli uffici anche dopo lo spirare del termine.

La non risposta del ministero alla domanda avanzata durante il forum potrebbe dunque preludere a una lettura restrittiva dell'accennato comma 3 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 in combinata con il precedente comma 2. Il silenzio serbato per tutto il termine previsto non avrebbe dunque una validità assoluta ma solo relativa e ancorata a un intervento ministeriale senza limiti di tempo. Tale silenzio, infatti, non servirebbe ad avallare per sempre il comportamento suggerito dal contribuente; ciò perché l'ufficio può rispondere anche dopo e pretendere le maggiori imposte dovute in tutt'uno con gli interessi senza sanzioni. In barba ai principi di correttezza e di buona fede.

Numero 049, pag. 31 del 27/2/2001

La mancata richiesta dell'interpello non preclude allegazioni successive

Gli effetti della nuova formulazione dell'art. 127-bis Tuir sull'applicazione delle norme antielusive.

La mancata richiesta preventiva dell'interpello obbligatorio, finalizzato a chiedere all'amministrazione finanziaria di verificare l'applicabilità o meno della norma antielusiva prevista per le cfc (controlled foreign company), non può portare all'automatica riconduzione del reddito conseguito dalla partecipata estera al soggetto controllante italiana. Il contribuente potrà dimostrare, infatti, anche successivamente, l'operatività delle due condizioni previste per la disapplicazione, non potendosi dare una rilevanza così estrema a un aspetto procedurale rischiando, di conseguenza, di superare quello sostanziale, mirato a colpire situazioni di mera opportunità sganciate da un fabbisogno operativo. È questo quanto è lecito ritrarre da una lettura della disposizione contenuta nel nuovo art. 127-bis del Tuir siccome introdotto dalla legge n. 342/2000 riguardante la norma antielusiva prevista per l'attrazione del reddito conseguito dalla partecipata estera in capo al controllante residente.

Il nuovo criterio di trasparenza si neutralizza dunque al verificarsi di due eventi tra di loro alternativi. La controllante italiana dovrebbe dimostrare:

- o che 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;

- o che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in stati in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

Mentre la prima delle due condizioni neutralizzanti è di immediata percezione una volta che, debba privilegiarsi l'effettività e la concretezza dell'attività esercitata rispetto alla sua tipologia, la seconda presenta invece aspetti del tutto peculiari a causa della sua

scarsa aderenza pratica. Anzi, la stessa potrebbe ritenersi tanto discrezionale e vuota di contenuti da creare seri problemi, sia al contribuente che all'amministrazione finanziaria chiamata a vagliarne la portata.

Non è chiaro lo scopo della dimostrazione che dalla partecipazione non deriva una localizzazione dei redditi nei paradisi fiscali. Sul punto la circolare ministeriale si limita a fornire un esempio del tutto speculare. La relazione di accompagnamento alla proposta originaria di fonte governativa affermava invece che la condizione di disapplicazione in discorso poteva ritenersi operante per quelle imprese per le quali la localizzazione in determinati territori costituisce una modalità legata al loro assetto operativo. Combinando insieme tali due affermazioni si riesce meglio a circoscriverne la portata solo nei confronti di quelle società che fanno affluire a quella controllata in un paese a bassa fiscalità utili che hanno subito una tassazione congrua. Come si vede, si tratta di una condizione nella quale si può ricomprendere una pluralità di ipotesi. Le due condizioni di disapplicazione dunque attengono a situazioni ben precise; ma delle due solo la prima è priva di quella discrezionalità invece presente nella seconda. L'ultimo periodo del comma 5 del nuovo art. 127-bis introduce l'obbligo di portare a conoscenza dell'amministrazione finanziaria le due condizioni e di dimostrarle in via preventiva e obbligatoria. Si dice, infatti, che 'per i fini di cui al presente comma' il contribuente è obbligato a presentare un interpello preventivo volto a ottenere il nulla osta con il quale lo si legittima a pagare le imposte in ordine agli utili effettivamente percepiti e non sulla base del reddito globalmente conseguito comprensivo anche di quello della partecipata estera. In verità, la disposizione appena ricordata, da un punto di vista letterale, potrebbe far propendere per una condizione di ammissibilità al beneficio della disapplicazione unica e non sostituibile.

Anche l'Assonime, nella propria circolare n. 65 del 18/12/2000, evidenzia con preoccupazione tale aspetto laddove sottolinea che 'la questione potrebbe assumere' contorni delicati ove si ritenesse che il mancato interpello preventivo da parte del contribuente precluda definitivamente allo stesso, anche in una

eventuale fase contenziosa, la possibilità di provare la sussistenza, in concreto, delle condizioni per la disapplicazione della disciplina di cfc'. Certo, come è stato ricordato, l'ultimo periodo del comma 5 del nuovo art. 127-bis potrebbe lasciare intendere proprio questo; ciò non di meno, tuttavia, una lettura disancorata dalla procedura e più attenta alla sostanza deve imporsi nonostante il fine che con l'interpello si ricerca è quello volto alla non applicazione delle disposizioni del comma 1 che sono poi quelle sulle cfc. In verità si tratta sì di un onere preventivo ma che mai potrà annullare la situazione di fatto verificatasi. Cioè a dire, se la partecipata estera esercita una attività concreta o se la stessa risponde alle legittime attese del gruppo, non può ricondursi il reddito da questa conseguito alla controllante italiana solo perché è mancato un interpello preventivo.

Numero 039, pag. 34 del 15/2/2001

Normativa antielusione applicabile soltanto all'interposizione fittizia

Le conclusioni ritraibili dalla risposta fornita dalle finanze alla richiesta di interpello di una srl.

Si può applicare la norma antielusiva sulle interposizioni solo se esse sono fittizie o vi intervengono meri prestanome; ne resta esclusa dunque quella reale. L'attribuzione di diritti di godimento a favore di una società partecipata non è assimilabile ai conferimenti; pertanto, è inapplicabile la disposizione antielusiva prevista per le operazioni straordinarie. È questo l'insegnamento ritraibile dalla lettura della risposta fornita dal ministero delle finanze alla richiesta di interpello avanzata dai soci fondatori di una società a responsabilità limitata. Tuttavia, pur dichiarando l'inammissibilità dell'istanza, non si è mancato di fornire la corretta interpretazione della normativa fiscale applicabile alla fattispecie prospettata.

Il fatto

Alcuni soci fondatori di una srl si erano impegnati a fornire, a titolo di prestazioni accessorie, l'attribuzione, da parte di ognuno di essi, del diritto personale di godimento su unità immobiliari di proprietà di ciascuno dei soci. A fronte di tale obbligo la società si impegnava a retribuire tale prestazione in modo articolato. La soluzione di specie si era resa necessaria al fine di gestire al meglio il notevole complesso immobiliare ereditato mediante una procedura unitaria di conduzione che facesse salve comunque le rispettive quote di proprietà delle persone fisiche.

L'oggetto della società riguardava, in via principale, proprio la gestione di tale compendio. Cosicché, dunque, da una parte esistevano soci che si impegnavano a dare in godimento le unità immobiliari dietro il ricevimento di un corrispettivo e, dall'altra, una società che provvedeva a gestirle.

La soluzione adottata dal ministero

Come è stato anticipato, la risposta ritiene inammissibile la richiesta avanzata; non ci si sofferma infatti a valutare la sussistenza o meno del famigerato requisito di cui parla l'art. 37-bis del dpr 600/73, vale a dire le valide ragioni economiche, bensì si offre una chiave di lettura ad ampio raggio dell'operazione prospettata non disdegnando una sua esatta collocazione fiscale.

Ferma restando l'ampia autonomia contrattuale delle parti, gli stessi, tuttavia, debbono poi fare i conti con le disposizioni fiscali. Le quali, ricorda il ministero, sanciscono che il reddito dei fabbricati debba essere dichiarato, a prescindere dall'effettiva percezione, dal titolare del diritto di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale per il periodo durante il quale si sia verificato il possesso.

La titolarità di tali redditi resta vincolata, quindi, in capo al proprietario e non può in nessun caso essere trasferita, per effetto dell'attribuzione di un diritto personale di godimento, a terzi. Tali redditi, conclude il ministero, dovranno dunque essere dichiarati sempre e in ogni caso dai coeredi che sono gli unici titolari dei diritti reali su tali immobili. Al di là tuttavia di tale aspetti finali, merita di essere evidenziata l'affermazione volta a rigettare la tesi che la fattispecie così come rappresentata potesse rientrare nel paradigma normativo di cui al terzo comma dell'art. 37 del dpr 600/73 riguardante l'interposizione di soggetti.

L'interposizione (fittizia o reale) di soggetti

Dice il ministero nella risposta che tale elaborato normativo 'riguarda solo l'ipotesi d'interposizione fittizia di persone'. Nell'ipotesi prospettata, dunque, 'non si può parlare di interposizione fittizia in quanto il soggetto interposto, al contrario, è reale, non trattandosi di mero prestanome, bensì di un soggetto che i soci vorrebbero divenisse effettivamente titolare dei redditi in parola'.

In verità, il terzo comma del ricordato art. 37 del dpr 600/73 assegna all'amministrazione una possibilità pressoché illimitata stante lo scopo ricercato di ricondurre a tassazione i redditi che qualcuno ha fatto apparire come conseguiti da altri. A tal fine può essere usato ogni mezzo; anche presunzioni.

È sufficiente sul punto andarsi a rileggere la delibera del Secit n. 49 del 16 aprile 1993 per avere un quadro preciso della situazione al fine di verificare pure la portata della novità contenuta nella risposta in commento. Si riporta l'opinione dominante la quale ravvisa l'interposizione reale nel mandato senza rappresentanza, nel quale il soggetto interposto (il mandatario) è il reale contraente con il terzo ed è irrilevante che questi conosca o non l'accordo tra interponente e interposto. Con l'interposizione fittizia, invece, si precisa ancora, esiste un accordo simulatorio tra interponente (contraente reale), interposto (contraente apparente) e terzo contraente.

È ozioso dunque domandarsi, ricorda il Secit, se il terzo comma dell'art. 37 alluda all'una o altra figura, poiché non ci sarebbe stato bisogno di esso per consentire l'utilizzo di strumenti civilistici già attivabili dall'amministrazione finanziaria in qualità di terzo.

Numero 038, pag. 28 del 14/2/2001

Cfc, esclusione anche per i servizi

La circolare delle finanze con le risposte della videoconferenza 2001 puntualizza la disciplina.

L'attività effettiva evita la tassazione di redditi transnazionali

Anche l'attività di servizi e non solo quella industriale e commerciale, se effettivamente esercitata nei paesi a fiscalità privilegiata, può sfuggire alla disposizione antielusiva prevista per le cfc (controlled foreign company). Nonostante il residente riesca a sottrarsi all'applicabilità della medesima disposizione in quanto dimostra, in sede di interpello obbligatorio, che la controllata estera svolge una reale attività di impresa, non per questo rimane immune dalla possibilità di vedersi non riconosciuta la deducibilità dei costi relativi ai rapporti d'affari intercorsi tra le due imprese. Ciò vale nel momento in cui l'attività della controllata o collegata o del semplice fornitore di beni e servizi extracomunitario fiscalmente avvantaggiato non si riversi nel mercato ove la stessa ha sede. L'addebito delle spese a carico di una società inglese e svizzera relative a un dipendente sono da considerarsi come inerenti all'esecuzione del rapporto di lavoro e, quindi, da ritenersi alla stregua di prestazioni accessorie e seguire, quindi, il relativo trattamento ai fini Iva. Sui dividendi pagati da una società italiana a un socio residente in Slovenia si applica la Convenzione contro le doppie imposizioni esistente tra l'Italia e la Jugoslavia e, dunque, la ritenuta sarà pari al 10%.

Sono queste le precisazioni rinvenibili nella circolare n. 9/E del 26 gennaio 2001 relative alla teleconferenza del 18 gennaio dello stesso anno della quale si è data una prima anticipazione sabato scorso.

Il contenuto dell'art. 127-bis del tuir, nel testo introdotto dall'art. 1 della legge n. 342 del 2000, pur emanato per adeguarsi alle legislazioni degli altri paesi europei, preoccupa non poco. Ancora di più angoscia la modifica apportata ai commi 7-bis e 7-ter dell'art. 76 riguardante l'indeducibilità dei costi relativi a operazioni intrattenute con imprese domiciliate in paesi a bassa fiscalità extracomunitari. Si

era già discusso sulla portata della prova idonea a vincere la presunzione inerente alla riconduzione a tassazione del reddito della controllata estera verso la controllante residente. Cioè a dire se il riferimento all'effettiva attività industriale e commerciale esercitata potesse intendersi in senso più oggettivo di quanto all'apparenza non trasparisse dalle espressioni usate dall'elaborato normativo. Ci si era già pronunciati (ItaliaOggi dell'8 luglio 2000) a favore di una lettura più rispettosa del contenuto dell'art. 2195 c.c. ritenendo quindi ricomprese nell'alveo di specie anche le attività di servizi in genere nonché quelle bancarie o assicurative. Così è stato ritenuto anche dal ministero nonostante lo stesso si sia riservato di attendere l'emanando decreto attuativo. Ciò perché, ricorda la circolare, il rinvio al ricordato art. 2195 c.c. si intende fatto a tutte le attività ivi citate tra le quali si contano anche quelle intermediarie nella circolazione dei beni, quelle di trasporto per terra, acqua o per aria, quella bancarie e assicurative, nonché anche altre attività ausiliarie delle precedenti. Ciò significa, in buona sostanza, che si è data preferenza al concetto di effettività dell'attività esercitata senza per questo ancorarsi a rigidi schemi soggettivi. Cosicché, basterà introdurre, in sede di interpello obbligatorio, la prova che la controllata estera esercita una attività di impresa purchessia per restare immuni dalla norma antielusiva introdotta dall'art. 127-bis. Senonché a fronte di tale inapplicabilità stanno i commi 7-bis e 7-ter dell'art. 76 del Tuir inerenti alla indeducibilità dei costi relativi a operazioni intercorse tra un soggetto residente e un'impresa situata in paesi extracomunitari a bassa fiscalità. Ciò perché l'esclusione dalla prima non sterilizza pure dalla seconda nonostante, si badi bene, un'attività sia comunque esercitata nel paese ove ha sede la controllata, la collegata o la fornitrice di beni e servizi. Nella ipotesi della indeducibilità dei costi, rispetto a quanto prevede la norma antielusiva sulle cfc, occorre fare in modo che l'attività si rivolga nel medesimo mercato di appartenenza della non residente. Cosicché, come tiene a precisare il ministero, allorquando in risposta all'interpello avanzato dal contribuente l'amministrazione finanziaria ritenga non applicabile il regime previsto dal comma 5 dell'art. 127-bis, il contribuente non è autorizzato a ritenere non operative le disposizioni del comma 7-bis dell'articolo 76 del Tuir, atteso che le condizioni per ottenere tale inapplicabilità appaiono sostanzialmente

diverse da quelle indicate nel comma 5 sopra indicato. Ciò perché, appunto, tra l'altro, in questo non ci si rapporta alla necessità che l'attività si rivolga al mercato di appartenenza della controllata. Va da sé che tale distinzione arreca maggiori preoccupazioni nei confronti del contribuente il quale, pur salvandosi dalla misura antielusiva prevista per le controllate estere, rischia di entrare in quella micidiale dettata per rendere indeducibili i costi derivanti da operazioni intercorse tra soggetti collocati in Italia ed in paesi fiscalmente avvantaggiati extraeuropei. È vero che l'operatività delle disposizioni di specie andranno verosimilmente in vigore nel 2002 giacché i relativi decreti attuativi saranno emanati, se mai lo saranno, nel 2001. Ciò nonostante è tuttavia altrettanto innegabile che tale rinvio potrebbe indurre qualcuno a correggere, nel frattempo, il tiro al fine di evitare tale pericolosa commistione antielusiva.

Numero 025, pag. 31 del 30/1/2001

Anti-elusione, indeducibilità e norme cfc sono alternative

Sono da considerarsi tra di loro alternative le norme antielusive previste per le cfc e per l'ineducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e quelle domiciliate nei paradisi fiscali. È questa una delle risposte fornite in occasione della teleconferenza organizzata dall'agenzia delle entrate il 18 gennaio 20001 (si veda ItaliaOggi di ieri). In verità, l'apparente linearità della citata affermazione nasconde una rilevante angoscia per i numerosi operatori chiamati a dover (de)localizzare, per forza di cose, la loro produzione in paesi emergenti i quali, ovviamente, non mancano di offrire appetibilità di ordine fiscale; sia in relazione alla bassa aliquota applicata sia riguardo a particolari agevolazioni settoriali o territoriali. Il punto è dunque questo: quale coordinamento può esistere tra le due disposizioni contrassegnate, rispettivamente, dal nuovo art. 127-bis (cosiddetta condizione garanziale prevista per le controlled foreign company) e dai commi 7-bis 7-ter dell'art. 76 del Tuir (ineducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra una impresa residente e una domiciliata in un paese a regime fiscale privilegiato)? L'una esclude l'altra ovvero sono tra di loro alternative? Meglio: se il reddito della partecipata estera non viene trasfuso automaticamente in quello della impresa residente in quanto non si applica la normativa sulle cfc, può applicarsi l'altra disposizione sull'ineducibilità dei costi perché l'attività del fornitore straniero non si travasa nel mercato di appartenenza?

Non vi è dubbio che le peculiarità della prima sono diverse da quelle previste per la seconda disposizione. Specialmente riguardo al luogo al quale l'impresa non residente agevolata debba rivolgersi. Mentre per la normativa sulle cfc, pur connotata da un preciso (e fumoso) rapporto di controllo civilistico, se ne stabilisce l'inapplicabilità allorché si riesca a dimostrare che l'attività (industriale, commerciale) venga effettivamente esercitata non importa dove; per quella riguardante l'ineducibilità dei costi occorre invece far riferimento, per vincere tale presunzione, a dove i beni (o i servizi) di questa vengono collocati. È necessario infatti che le attività di specie si travasino direttamente nel mercato del paese nel quale hanno sede'.

Tale apparente innocenza potrebbe arrecare, in verità, qualche mancato coordinamento tra le due disposizioni. È vero che le stesse attengono a situazioni totalmente diverse in quanto diverso è il concetto di tassazione mondiale per trasparenza del reddito dell'impresa residente, a prescindere dall'effettiva percezione dello stesso, rispetto all'ineducibilità tout-court dei costi e dei componenti negativi derivanti tra le operazioni intercorse. È anche vero che il comma 2 dell'art. 1 della legge n. 342 del 2000 ha cura pure di segnalare, aggiungendo il comma 7-quater all'art. 76 del Tuir, che le disposizioni previste per la indeducibilità dei costi 'non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile l'art. 127-bis concernente disposizioni in materia di imprese partecipate'.

E veniamo dunque al punto. Secondo tale ultima disposizione innovativa, dunque, nel momento in cui dovesse operare il principio di trasparenza previsto per le partecipate estere in quanto, per esempio, non si è riusciti a dimostrare l'effettività dell'attività commerciale e industriale esercitata dalla impresa non residente agevolata, non dovrebbe tornare applicabile il regime della indeducibilità dei costi.

Ciò perché farle operare congiuntamente sarebbe stato troppo in ipotesi di un soggetto che controlla una partecipata estera residente in un paese a regime fiscale privilegiato il quale, oltre a vedersi assegnare il reddito dell'altra con la quale è in rapporti di affari, si vedrebbe pure disconosciuti i costi relativi ai rapporti di affari intercorsi con questa.

Se, tuttavia, e qui veniamo a quanto è stato detto dall'amministrazione nella teleconferenza, se dovesse invece non operare l'art.127-bis sulle partecipate estere giacché, per esempio, si è riusciti a dimostrare che l'attività agevolata è effettivamente svolta grazie all'interpello, si potrebbe rischiare di rimanere avvinghiati dall'ineducibilità dei costi relativi ai rapporti intrattenuti con la stessa perché i beni prodotti dalla stessa non sono destinati al mercato ove la sua sede. Tanto per stare sul concreto facciamo un esempio: la società A residente in Italia controlla la società B

localizzata in un paese a fiscalità privilegiata. La prima riesce a dimostrare che l'attività svolta da quest'ultima è effettiva anche se non si riversa nel mercato ove essa ha la propria sede.

Da tale situazione, a quanto è sembrato di capire dalla teleconferenza, dovrebbe scaturire la seguente situazione: alla società A residente non si applica il regime di trasparenza previsto dall'art. 127-bis del Tuir per le partecipate estere; di conseguenza, visto che la partecipata non residente non opera sul mercato ove la stessa è localizzata, i costi derivanti dai rapporti di affari intercorsi tra le due non sono deducibili per la società residente.

Se il ragionamento, come pare di capire, è questo, la disposizione introdotta dalla legge n. 342 del 200 in ordine alla riformulazione dei commi 7-bis e 7-ter dell'art. 76 del Tuir è proprio micidiale. Si esce da una porta (inapplicabilità della norma antielusiva di cui all'art. 127-bis del Tuir) per entrare a brutto muso nell'altra norma antielusiva sull'indeducibilità dei costi.

Eppure, anche la circolare n. 65 del 18 dicembre 200 dell'Assonime non aveva mancato di far rilevare l'incongruenza derivante dall'apparente linearità delle due disposizioni le quali, come si è ricordato, si contraddistinguono l'una dall'altra per dare o meno rilevanza al mercato di riferimento. Si era sottolineato, infatti, che, in virtù di quanto stabilito nel comma 7-ter dell'articolo 76, potrebbe, non senza fondamento, sostenersi che il regime in esame vada automaticamente escluso ove si rendano applicabili le disposizioni di cui all'art. 127-bis e, quindi, sia nell'ipotesi in cui operi la disciplina di imputazione ivi prevista sia quando essa non si renda in concreto operante per effetto del dimostrato esercizio di un'attività effettiva ai sensi del comma 5 del medesimo articolo 127-bis. 'Il punto', ricorda la circolare, 'per la sua delicatezza meriterebbe di essere opportunamente chiarito da parte dei competenti organi ministeriali'.

Il che, come si è visto, pare essere avvenuto sì, ma in modo rigorosamente conforme a un'alternativa che pare non tenga conto che, a forza di norme antielusive, si rischia di strozzare le imprese

italiane le quali, per le loro particolarità e per i costi chiamate a subire, sono certamente diverse dalle altre non residenti.

Numero 017, pag. 30 del 20/1/2001

Interpello anche nei paradisi fiscali

DDL COLLEGATO FISCALE. Il provvedimento modifica l'art. 127-bis del Tuir (dpr n. 917/86).

Il diritto è mezzo di prova dell'effettività del lavoro esercitato

Sarà possibile esercitare il diritto di interpello anche al fine di poter dimostrare l'effettività dell'attività esercitata o la mancata localizzazione dei redditi conseguiti nei paesi a regime fiscale privilegiato. Per utilizzare le agevolazioni della cosiddetta legge Visco occorre dimostrare anche la validità delle ragioni economiche sottese all'investimento o alla ricapitalizzazione dell'impresa. La definizione dell'accertamento basato sugli studi di settore per mancata impugnazione o per avvenuto concordato non preclude l'ulteriore attività di controllo per le medesime categorie reddituali se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi sospetti qualunque sia l'entità degli stessi. Anche la consulenza tributaria non occasionale o accessoria a un'altra prestazione preclude l'esercizio della funzione di giudice tributario. La possibilità di recuperare l'Iva non riscossa nei confronti di un soggetto sottoposto a procedure concorsuali o individuali sarà possibile sin dall'avvio delle stesse senza aspettare la verifica della loro effettiva infruttuosità. Sono questi alcuni degli aspetti che è possibile assemblare dalla lettura del testo del collegato fiscale proposto dalla commissione e dagli emendamenti avanzati in aula. Degli altri (redditi conseguiti in imprese localizzate in paesi con sistemi fiscali privilegiati, rivalutazione degli immobili e delle partecipazioni, elusione specifica introdotta nella legge Visco, modifiche all'Iva, ulteriori detrazioni e deduzioni ecc.) se ne è parlato, seppur in linea generale, nei giorni scorsi. Ciò che preme adesso sottolineare sono gli aspetti evidenziati all'inizio che, nello stesso tempo, alleggeriscono e appesantiscono l'originario collegato d'iniziativa governativa.

Interpello e redditi con fiscalità permissiva

Il nuovo art. 127-bis del Tuir è stato aggiustato per dargli un senso più accettabile anche se la filosofia antielusiva resta intatta. Cosicché i soggetti residenti che comunque detengono una

partecipazione di controllo in un'altra impresa localizzata in stati o territori con regime fiscale privilegiato (bassissime aliquote, inesistenza di adeguati scambi di informazione o altri criteri equivalenti) debbono tener conto anche dei redditi qui conseguiti con i correttivi legati allo scomputo delle imposte pagate all'estero e con il correttivo rapportato agli utili distribuiti dalle controllate. Ciò non vale, tuttavia e comunque, se tali società partecipate svolgono principalmente un'attività industriale o commerciale effettiva nel mercato nel quale hanno sede. Senza dilungarci sulla ricerca del significato concreto dei concetti quali il mercato o se nelle attività indicate sia o meno possibile ricomprendervi anche quelle ausiliarie, preme evidenziare che nel testo proposto dalla commissione compare la possibilità di richiedere preventivamente il parere sul punto all'amministrazione finanziaria o al comitato consultivo ai sensi dell'art. 21 della legge n. 413 del 1991 al fine di provare la predetta effettività. Non solo, sarà inoltre possibile attivare tale procedura anche per dimostrare che, in concreto, non esiste una localizzazione reddituale avvantaggiata. In quali modi farlo resta di difficile comprensione a meno che, in fatto, non si sterilizzi il vantaggio conseguibile.

Elusione e legge Visco

Oltre alla disposizione di cautela legata all'invendibilità dei beni agevolati entro il secondo periodo d'imposta successivo alla loro entrata in funzione, merita di essere segnalato il richiamato all'art. 37-bis del dpr n. 600 del 1973, inerente alle disposizioni antielusive, per quanto attiene alla parte generale. Sarà quindi necessario dimostrare la validità delle ragioni economiche sottese all'operazione attraverso la quale si è ottenuto il beneficio fiscale; sia per quanto riguarda la necessità di acquisire i beni strumentali sia la ricapitalizzazione dell'impresa. In verità si tratta di una dimostrazione che, seppur ancor più diabolica di quelle usuali circa la validità delle ragioni economiche, si dovrebbe sposare con la filosofia della legge n. 133 del 1999 in quanto legata, appunto, al rafforzamento, seppur a termine, dell'apparato produttivo secondo gli ordinari canoni di efficacia ed efficienza.

La spinta ad adeguarsi al risultato derivante dall'applicazione degli studi di settore potrebbe passare anche attraverso lo spauracchio legato all'efficacia, parziale o totale, della successiva adesione all'accertamento eventualmente notificato al contribuente che non ha inteso accettare tali risultati parametrici. Ciò perché, come dice l'art. 54 nel testo proposto dalla commissione, sarà possibile ritornare sulle predette adesioni se l'amministrazione, successivamente, viene a conoscenza di nuovi elementi idonei a rettificare il reddito o l'imponibile così definiti. E questo sarà possibile, si badi bene, a prescindere da ogni franchigia operativa come quella attualmente presente (50%) nella lettera a) del comma 4 dell'art. 2 del dlgs n. 218 del 1997. Seppur è vero che si parla di dati in allora non conoscibili, è altrettanto innegabile che, stante il particolare sistema accertativo di tipo sostanzialmente forfettario, è facile presagire come ogni elemento, di per sé, possa dirsi novello.

La querelle infinita sull'incompatibilità dei giudici tributari

Gira e rigira si è arrivati al dunque. Cioè, come si desume dal testo dell'art. 67 proposto dalla commissione, anche l'esercizio in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione della consulenza tributaria sarà causa di incompatibilità. Cioè, di fatto, tutti i professionisti contabili (dottori e ragionieri commercialisti, consulenti tributari, avvocati ecc.) che si trovano in tali draconiane condizioni dovrebbero lasciare l'incarico di giudice tributario. Accanto alla consulenza occasionale si aggiunge pure, con formulazione ambigua, ogni altra attività accessoria ad altra prestazione tout-court. Con il fine di raschiare il fondo del barile rischiando di ricomprendere nella predetta incompatibilità anche il giudice che esercita attività, per esempio, o di revisore contabile. In verità manca il coraggio di dire quello che originariamente ci si era prefissati. Cioè a dire che era da ritenersi incompatibile ogni soggetto iscritto agli ordini sopra accennati senza avventurarsi in tartufismi lessicali.

Anche qui, stante la dimostrata inutilità pratica dell'attuale formulazione del secondo comma dell'art. 26 del dpr n. 633 del 1972 riguardante i casi di recupero dell'Iva a causa del mancato pagamento derivante da procedure concorsuali o individuali infruttuose, si è pensato, in sede di emendamento avanzato in aula, di ritornare all'originario testo che, giustamente, rapporta tale possibilità al mero avvio delle procedure di specie senza addentrarsi in verifiche postume e prive di vantaggi concreti per il creditore. Sarà bene, in sede di definitiva approvazione, regolare le varie modifiche normative succedutesi nel frattempo al fine di rendere effettiva tale civile utilità.

Numero 160, pag. 30 del 7/7/2000

Disapplicabili le norme antielusive

Il ministero delle finanze dà attuazione alle disposizioni dell'articolo 37-bis del decreto n. 600/73.

Sarà l'amministrazione finanziaria a concedere o no la deroga

Le istanze proposte dai contribuenti per evitare le limitazioni di benefici fiscali connessi alla disciplina antielusiva, prima di arrivare all'attenzione del direttore regionale, dovranno passare al vaglio dell'ufficio finanziario competente per l'accertamento; infatti il direttore, unitamente al fascicolo del soggetto interessato riceverà anche un parere espresso dallo stesso ufficio, che presumibilmente indirizzerà l'orientamento definitivo dell'organo chiamato a decidere. Il regolamento però, al di là degli aspetti procedurali, perde l'occasione per riempire di significato sostanziale la norma di riferimento, lasciando ancora nell'ombra le fattispecie concrete alle quali far riferimento e altri importanti aspetti, primo fra tutti quello relativo al momento di presentazione dell'istanza stessa giacché deve riconnettersi all'operazione già attuata o che si ha in animo di approntare.

Nella Gazzetta Ufficiale n. 179 del 3 agosto 1998 trova spazio il decreto ministeriale n. 259 del 19 giugno, con il quale l'amministrazione finanziaria ha provveduto a dare attuazione al disposto di cui al comma 8 del nuovo articolo 37-bis del dpr n. 600 del 1973, introdotto dal comma 1 dell'articolo 7 del dlgs n. 358 del 1997. Accanto all'articolato procedimento di determinazione delle fattispecie antielusive e ai relativi provvedimenti degli uffici, volti a 'disconoscere' gli eventuali benefici ottenuti tramite l'effettuazione di operazioni (fiscalmente) illegittime, appare assai interessante la previsione del ricordato comma 8, in base alla quale, il contribuente ha la possibilità di veder disapplicate le norme tributarie tese a limitare deduzioni, detrazioni e quant'altro in relazione a comportamenti di natura elusiva, quando possa dimostrare che nel caso concreto i presunti vantaggi indebiti non potevano verificarsi.

Aspetti procedurali

Innanzitutto il decreto specifica che l'istanza deve essere indirizzata all'ufficio finanziario competente per l'accertamento in ragione del domicilio fiscale del contribuente; solo successivamente la domanda verrà trasmessa al direttore regionale, con allegato il parere dell'ufficio che non potrà non avere un ruolo importante nella decisione definitiva. Gli elementi principali che l'istanza deve contenere a pena di inammissibilità sono i dati del contribuente e del rappresentante legale, l'indicazione dell'eventuale domiciliatario a cui inviare le comunicazioni e la sottoscrizione dell'atto. Al di là degli elementi formali il contribuente deve descrivere la fattispecie concreta alla quale ritiene non applicabili le disposizioni che limitano la concessione di deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive, allegando tutta la documentazione che può essere utile a fornire il parere. Il direttore regionale delle entrate deve comunicare al contribuente le determinazioni entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, con provvedimento definitivo.

Le dettagliate disposizioni procedurali lasciano però nell'ombra alcune perplessità: che cosa succede se al termine dei 90 giorni il contribuente non ottiene alcuna risposta? Ben difficilmente potrà configurarsi un'ipotesi di silenzio assenso, analogamente a quanto previsto in tema di interpello; più realisticamente dovrà invece ritenersi l'istanza respinta con il rischio di esporsi a eventuali recuperi.

Alcune considerazioni

Il comma 8 del nuovo articolo 37-bis afferma testualmente che, per poter ottenere la non applicazione delle norme antielusive, 'il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione'.

Allorché il soggetto riesca a illustrare compiutamente l'attività posta in essere, sottolineando come, nel caso specifico e

quindi da valutare di volta in volta, non avrebbe potuto darsi luogo ad alcun indebito vantaggio, la norma antielusiva non trova più alcuna motivazione, in quanto la sua applicazione si ridurrebbe a negare un beneficio che, a tutti gli effetti, deve invece considerarsi legittimo. Cosicché occorrerà riferirsi ai primi due commi dell'articolo 37-bis, con i quali vengono stabiliti i presupposti oggettivi delle operazioni che possono ricadere nella previsione elusiva. L'istanza dovrà essere tesa a dimostrare la legittimità del comportamento, che a mente del comma 1 del richiamato art. 37-bis, dovrà essere supportato da valide ragioni economiche, né potrà essere teso ad aggirare obblighi o divieti altrimenti imposti.

Al di là degli aspetti procedurali, ampiamente definiti dal regolamento di attuazione in esame, ciò che qui preme sottolineare è l'assenza nel provvedimento di qualunque disposizione volta a riempire di contenuto il comma 8 a cui si riferisce. Il richiamo a quest'ultimo dettato avrebbe potuto essere corredato, al di là dell'iter burocratico che l'istanza deve seguire, da altre e più pregnanti disposizioni in ordine alla concreta applicabilità della norma, che nella forma dell'articolo 37-bis risulta particolarmente asettica e indeterminata, necessitando di concrete fattispecie a cui riferirsi. In effetti il generico richiamo a 'deduzioni, detrazioni, crediti di imposta e altre posizioni soggettive' sembra abbracciare ogni sorta di comportamento, anche al di là delle specifiche operazioni richiamate dal comma 3 dell'articolo 37-bis, non potendo essere utilizzato per circoscrivere puntualmente i casi concreti interessati. La disposizione, in sostanza sembra troppo artificiosa mentre il decreto attuativo non sopperisce a tale mancanza, preoccupandosi esclusivamente di fornire il mezzo procedurale al contribuente, senza preoccuparsi di specificare in quali circostanze esso può essere utilizzato.

Un'altra considerazione deve essere sottolineata: la dimostrazione da parte del contribuente che nell'operazione posta in essere non potevano configurarsi effetti elusivi appare alquanto ardua; l'inversione dell'onere della prova, non più a carico dell'ufficio, ma del soggetto che chiede la disapplicazione della norma antielusiva si presenta particolarmente penalizzante dal

momento che l'ampia discrezionalità, mantenuta anche dal decreto attuativo, lasciata agli uffici per la valutazione delle istanze presentate rischia di rendere assai difficile il compito del contribuente; si pensi alla descrizione delle valide ragioni economiche a sostegno di una operazione posta in essere: nel caso specifico la dimostrazione del soggetto non potrà che ispirarsi a personali valutazioni che potrebbero non coincidere con quelle del direttore regionale delle entrate; cioè a dire che la dimostrazione potrebbe essere facilmente fornita dal contribuente, ma ben difficilmente accettata dall'ufficio.

Tanto più che l'istanza da cui trae origine l'intera procedura si presenta assai nebulosa dal punto di vista operativo; si tratta di una richiesta di 'disapplicazione' di norme tributarie, ma né il comma 8, né tanto meno il decreto in questione, specificano se il contribuente debba rivolgersi all'amministrazione prima o dopo aver posto in essere l'operazione incriminata.

Nel primo caso si tratterebbe di una sorta di interpello anomalo, con il quale si richiede non un parere vero e proprio ma di considerare lecito un comportamento, disapplicando una specifica norma dell'ordinamento; se invece l'istanza dovesse essere presentata dopo che l'operazione è stata realizzata allora il ricorso al direttore regionale si avvicinerebbe più a una richiesta di autotutela, con la quale si chiede una sorta di liberatoria anche a futura memoria per sterilizzare ogni ipotesi accertativa.

Numero 184, pag. 21 del 5/8/1998

Il diritto d'interpello è operativo*

Adesso il contribuente può richiedere un parere preventivo all'amministrazione finanziaria.

Va presentata una domanda alla direzione regionale entrate

Finalmente a regime il diritto di interpello. Dopo il lungo e travagliato periodo di gestazione iniziato sette anni fa con l'approvazione della legge istitutiva (n. 413 del 1991) e a quasi un anno dall'emanazione dei decreti di attuazione con i quali sono stati disciplinati l'organizzazione e le dotazioni finanziarie del comitato consultivo nonché le modalità e i termini per poter richiedere il parere preventivo (decreti ministeriali n. 194 e 195 del 13 giugno 1997), con la nomina dei componenti e del presidente dello stesso comitato (16 marzo 1998) prima e con la diffusione di una apposita circolare ministeriale ora sono ormai in dirittura di arrivo i tasselli attuativi, in attesa di vedere all'opera concretamente l'istituto di fronte alle richieste dei contribuenti. Proprio con la circolare ricordata, n. 135/E del 28 maggio 1998, sono stati specificati e disciplinati meglio anche gli adempimenti delle direzioni regionali delle entrate, al fine di consentire una più tempestiva e uniforme applicazione delle procedure di interpello. Tra gli aspetti più interessanti del documento, che ripercorre l'intero cammino dell'istituto, si segnala l'espressa e organica elencazione delle materie che possono essere oggetto di interpello, al di là di quelle specificatamente previste dall'articolo 21 della legge n. 413 del 1991. Il passaggio dal testo di legge ai decreti attuativi e infine alla circolare interpretativa evidenziano chiaramente la volontà di trasferire le incombenze più delicate agli organi periferici dell'amministrazione finanziaria, chiamando in causa le direzioni regionali, sia per la formulazione di un parere preventivo nelle questioni indirizzate alla direzione generale sia per l'analisi preliminare delle condizioni di ammissibilità delle richieste indirizzate al comitato consultivo. In merito all'interpello esteso a tutte le questioni, in corso di preparazione alla camera, non resta che attendere qualche segnale preciso, sperando che i tempi di approvazione e di attuazione siano

più contenuti rispetto alla disciplina dell'articolo 21 della legge n. 413.

Numero 140, pag. 7 del 15/6/1998

* In collaborazione con Alessandro Felicioni

Interpello con portata più ampia

E' quanto stabiliscono i regolamenti attuativi che hanno ricevuto il via dalla Corte dei conti.

Possibile avere il parere dell'ufficio su tutti i casi antielusivi

Diritto di interpello a portata del contribuente con ampie possibilità di utilizzazione. Per le operazioni potenzialmente elusive in genere, per quelle suscettibili di creare interposizioni fittizie, nonché per conoscere la corretta qualificazione tributaria dell'operazione che si ha in animo di compiere, sarà possibile chiedere, preventivamente, il parere dell'amministrazione finanziaria e decidere di conseguenza.

Il regolamento che ha ricevuto il via libera dalla Corte dei conti sul comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive nonché quello sulla preventiva richiesta di parere alla direzione regionale delle entrate, dovrebbero servire a questo scopo. Il problema nasce non tanto sulle fattispecie trattabili, bensì in merito all'approccio psicologico dell'amministrazione finanziaria. Esso dovrebbe essere improntato, come pare, alla ricerca di un giusto equilibrio tra gli interessi pubblici e quelli privati. Il campo di azione e di intervento, come è stato ricordato all'inizio, è sostanzialmente illimitato.

Seppur è vero che l'art. 21 della legge n. 413 del 1991 si avvia (apparentemente) solo su talune fattispecie di rango tassativo (comma 2), è altrettanto innegabile che nel comma 9 è contenuta una disposizione (residuale) ad ampio respiro operativo. Il tutto da amalgamarsi e aggiornarsi, a sua volta, con il comma 8 del nuovo art. 37-bis di cui all'art. 7 contenuto nel capo II dello schema di decreto sulle ristrutturazioni aziendali.

Pur apparendo, quindi, l'esercizio del diritto di interpello, da un punto di vista normativo, abbastanza limitato, non vi è dubbio che, nella sostanza, la sua utilizzabilità potrebbe essere senza freni. Lo stesso torna infatti applicabile non solo alla qualificazione di determinate spese (di rappresentanza, di pubblicità o di propaganda),

bensì ad una congerie di operazioni a largo raggio. Ci si riferisce a quelle tese a frenare comportamenti elusivi e a quelle protese ad aggirare l'onere tributario mediante l'interposizione di soggetti al posto dei veri contribuenti. Senza contare infine la possibilità di conoscere, sempre preventivamente, l'esatta, qualificazione fiscale di un comportamento che il contribuente avrebbe in animo di adottare. L'ampiezza dell'operatività è, altresì, indirettamente rinvenibile nella considerazione che, allo stato della normativa, l'intervento dell'amministrazione finanziaria si cala sul 'fatto' o sul 'fenomeno' attuato dal contribuente al fine di poterlo sindacare laddove attuato senza 'valide ragioni economiche' e con lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Se si riflette per un attimo sull'attività accertativa degli uffici finanziari, ci si rende conto della rilevanza dell'introduzione del diritto di interpello. Si pensi ai numerosi casi in cui si suppone l'esistenza di una interposizione di soggetti ovvero alle fattispecie attuate al solo fine di aggirare l'onere tributario, non mediante l'utilizzo alternativo di possibilità normativamente regolate, bensì attraverso l'utilizzo di una pluralità di strumenti contrattuali o di comportamenti sospetti. Bene, in tutte queste ipotesi sarà ora possibile conoscere il pensiero dell'amministrazione e decidere se uniformarsi o meno allo stesso. Le sanzioni amministrative intese in senso classico dovranno far posto, pian piano, a quelle di rango più sottile e sofisticato rinvenibili, senz'altro, nella censura di comportamenti elusivi.

Cosicché, tutto quanto astrattamente riconducibile nell'ottica degli artt. 37 e 37-bis del dpr n. 600 del 1973 potrebbe essere sottoposto al comitato consultivo previsto dall'art. 21 della legge n. 413 del 1991 e dal relativo regolamento di attuazione.

Ciò che in verità ci entusiasma è la forza rinvenibile nel diritto previsto dal comma 9 dell'art. 21 della summenzionata legge del 1991. In esso si prevede, infatti, la facoltà, per il contribuente, 'anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto' che possa dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2, di richiedere il preventivo parere alla competente direzione generale del ministero delle finanze

fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini di 'una corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata'.

Si tratta, come si vede, di una richiesta di consulenza tesa a far esattamente inquadrare, da un punto di vista fiscale, l'evento che si ha in animo di compiere. Al di là del riferimento alle ipotesi di cui al comma 2 dell'art. 21 della legge n. 413 del 1991, come poc'anzi ritenute, non vi è dubbio che, potenzialmente, il contribuente potrebbe avanzare qualsiasi tipo di richiesta. La norma antielusiva di nuova coniazione ha per oggetto, infatti, una pluralità di comportamenti, anche non fraudolenti, mirati a ottenere, pur se non esclusivamente, un risparmio di imposte. Al potere concesso all'amministrazione di disconoscere la fiscalità di alcuni atti o fatti a consuntivo e al diritto del contribuente di interrogarla a preventivo, deve infine affiancarsi la norma di cui al ricordato comma 8 del nuovo art. 37-bis del dpr n. 600 del 1973 di prossima emanazione.

Con esso infatti, come ricorda la relativa relazione accompagnatoria, si introduce un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra il fisco e i contribuenti.

Numero 151, pag. 30 del 28/6/1997