



CORTE DEI CONTI

**SEZIONE CENTRALE DI CONTROLLO
SULLA GESTIONE DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO**

GLI ISTITUTI DELL'INTERPELLO FISCALE

Deliberazione 5 agosto 2015, n. 5/2015/G



CORTE DEI CONTI

SEZIONE CENTRALE DI CONTROLLO
SULLA GESTIONE DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO

GLI ISTITUTI DELL'INTERPELLO FISCALE

Hanno collaborato

per l'istruttoria e l'elaborazione dei dati: Matilde DE ROSA, Barbara BRACONI, Fabio PICCATO, Angelina FABIANO, Roberto D'AMICO, Fabrizio FERRARI, Rosa TARANTINO

SOMMARIO

	Pag.
Deliberazione	7
* * *	
Relazione	13
Sintesi	15
CAPITOLO I – Oggetto e metodologia dell’indagine	17
CAPITOLO II – L’interpello – Lineamenti	19
1. L’interpello: inquadramento generale	19
1.1. L’istituto dell’interpello: concetto	19
1.2. Le ragioni generali a fondamento dell’istituto	20
1.3. Misure di intervento: principi, enunciati e strumenti	21
1.3.1. Acquisizione di principi ed enunciati: la certezza del diritto	22
1.3.2. Predisposizione di strumenti: il diritto di interpello	23
1.4. Applicazione del concetto di interpello	24
CAPITOLO III – L’interpello – Formule normative	27
1. L’interpello antielusivo	28
1.1. Generalità	28
1.2. Ambito di applicazione	29
1.3. Riscontri quantitativi	31
1.4. Considerazioni	32
2. L’interpello disapplicativo	33
2.1. Generalità	33
2.2. Ambito di applicazione	34
2.3. Interpello disapplicativo: società di comodo	34
2.4. Riscontri quantitativi	37
2.4.1. Interpelli disapplicativi in genere	37
2.4.2. Interpelli disapplicativi da società non operative	39
2.5. Considerazioni	43
3. L’interpello ordinario	45
3.1. L’interpello ordinario propriamente detto	45
3.2. Generalità	45
3.3. Ambito di applicazione	46
3.4. Forme specifiche di interpello ordinario	46
3.4.1. Interpello sul consolidato nazionale	47
3.4.2. Interpello sul consolidato mondiale	48
3.4.3. Altre formule specifiche di interpello ordinario	49
3.4.4. L’interpello ordinario per i soggetti non residenti	50
3.5. Riscontri quantitativi	51

3.6. Considerazioni	55
4. L'interpello CFC (<i>Controlled Foreign Company</i>)	55
4.1. Generalità	55
4.2. Ambito di applicazione	56
4.3. Formule specifiche di interpello CFC	57
4.4. Riscontri quantitativi	58
4.5. Considerazioni	59
5. L'interpello delle imprese di più rilevante dimensione	60
5.1. Generalità	60
5.2. Ambito di applicazione	61
5.3. Considerazioni	61
6. Il <i>ruling</i> internazionale	62
6.1. Generalità	62
6.2. Ambito di applicazione	62
6.3. Riscontri quantitativi	66
6.4. Aggiornamenti normativi	74
6.4.1. Art. 7, d.l. 23 dicembre 2013, n. 145	74
6.4.2. Art. 1, l. 23 dicembre 2013, n. 147 (Legge di stabilità 2014)	76
6.5. Considerazioni	77
 CAPITOLO IV – L'interpello – Asistematicità, economicità e produttività	 79
1. Asistematicità	79
1.1. Natura dell'interpello	79
1.2. Modalità di esercizio	81
1.2.1. Interpelli c.d. "spontanei e/o facoltativi"	82
1.2.2. Interpelli c.d. "obbligatorî"	82
1.3. Effetti dell'interpello	84
1.3.1. Amministrazione finanziaria	84
1.3.2. Contribuente	84
1.4. Impugnabilità	85
1.5. Tempistica	88
1.6. Forme di comunicazione	89
1.7. Soggetti attivi	90
1.8. Comparazione dei profili di diversità	90
2. Economicità e produttività	93
2.1. Economicità	93
2.2. Produttività	96
2.2.1. In rapporto all'interpello ordinario	96
2.2.2. In rapporto all'interpello disapplicativo	97
2.2.3. In rapporto al <i>ruling</i> internazionale	98
3. Considerazioni	98
 CAPITOLO V – Conclusioni	 101
1. Categorie tipizzate di interpello	101
1.1. Proposte	101
1.1.1. Omogeneizzazione e semplificazione del sistema	101

1.1.2. Efficientamento	105
1.1.3. Analisi e perfezionamento della tutela giurisdizionale	109
1.2. Raccomandazioni	109
2. <i>Ruling</i> internazionale	110
2.1. Proposte	111
2.2. Raccomandazioni	112
3. Conclusioni	112

INDICE DELLE TABELLE E DEI GRAFICI

Tabella 1 – Interpelli disapplicativi in genere	38
Tabella 2 – Interpelli disapplicativi da società non operative	40
Tabella 3 – Interpelli disapplicativi da società non operative (Triennio/Biennio in perdita)	41
Tabella 4 – Esito interpelli disapplicativi	42
Tabella 5 – Interpello ordinario: fattispecie più ricorrenti – 2010/2013	53
Tabella 6 – Istanze di <i>ruling</i> presentate, procedure in corso e accordi conclusi	68
Tabella 7 – APA bilaterali/multilaterali per Stato estero	69
Tabella 8 – Tipologia di transazione oggetto di <i>pre-filing</i>	71
Tabella 9 – Tipologia di transazioni oggetto di accordo	72
Tabella 10 – Composizione dei soggetti istanti per ammontare dei ricavi	74
Tabella 11 – Interpelli: prospetto comparativo	91
Tabella 12 – Risorse destinate all’attività di interpello e consulenza giuridica	95
Grafico 1 – Interpelli antielusivi	33
Grafico 2 – Esito interpelli antielusivi dal 2004 al 2013	33
Grafico 3 – Interpelli ordinari	52
Grafico 4 – Esito interpelli ordinari dal 2001 al 2013	52
Grafico 5 – Interpelli CFC	60
Grafico 6 – Numero di istanze di <i>ruling</i> presentate dal 2004 al 2013	74
Figura 1 – Diagramma funzionamento CFC: art. 167, d.p.r. 22 dicembre 1986, n.917, Tuir	58

INDICE DELLE APPENDICI

– Normativa: nazionale ed europea	117
– Giurisprudenza: nazionale ed europea	129
– Prassi amministrativa	135
– Documentazione: nazionale ed internazionale	147
– Documento di sintesi sull’assetto internazionale dell’istituto dell’interpello	151

DELIBERAZIONE



Deliberazione n. 5/2015/G

REPUBBLICA ITALIANA
la Corte dei conti
Sezione centrale di controllo
sulla gestione delle amministrazioni dello Stato

Adunanza dei collegi I e II e del collegio per il controllo sulle entrate

del 30 luglio 2015

* * *

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e, in particolare, l'art. 3, comma 4, ai sensi del quale la Corte dei conti svolge il controllo sulle gestioni delle amministrazioni pubbliche, verificandone la legittimità e la regolarità, il funzionamento degli organi interni, nonché la corrispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge, valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa;

vista la deliberazione della Sezione n. 1/2013/G, con la quale è stato approvato il programma di controllo sulla gestione per l'esercizio 2013;

vista la relazione, presentata dai consiglieri Ugo Marchetti, che illustra gli esiti dell'indagine condotta in merito a "Gli istituti dell'interpello fiscale";

vista l'ordinanza in data 16 luglio 2015, con la quale il presidente della Sezione ha convocato il I e il II collegio e il collegio per il controllo sulle entrate per l'adunanza del 30 luglio 2015, al fine della pronuncia sulla gestione in argomento;

vista la nota n. 3119 del 16/07/2015, di trasmissione della relazione, a cura del servizio di segreteria per le adunanze, ai seguenti uffici:

- Ministero dell'economia e delle finanze (Gabinetto del ministro, Ufficio del coordinamento legislativo-finanze, Organismo indipendente di valutazione della performance, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato);
- Ufficio centrale del bilancio presso il Ministero dell'economia e delle finanze;
- Agenzia delle entrate (Direzione generale, Direzione centrale amministrazione, pianificazione e controllo – Settore pianificazione e controllo – Ufficio relazioni con organi esterni);

udito il relatore cons. Ugo Marchetti;

uditi, in rappresentanza delle amministrazioni convocate:

- per il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento finanze la dr.ssa Silvia Allegrini (dirigente);
- per l'Agenzia delle entrate – Direzione centrale amministrazione, pianificazione e controllo – Settore pianificazione e controllo – Ufficio relazioni con organi esterni, il dr. Annibale Dodero (dirigente centrale normativa) e la dr.ssa Anna Luigia Cazzato (funzionario);

DELIBERA

di approvare, con le modifiche apportate dal collegio in camera di consiglio, la relazione concernente “Gli istituti dell’interpello fiscale”.

La presente deliberazione e l’unita relazione sono inviate, ai sensi e per gli effetti dell’art. 3, c. 6, l. n. 20/1994, come modificato dall’art. 1, c. 172, l. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) e dall’art. 3, c. 64, l. 24 dicembre 2007, n. 244, a cura della segreteria della Sezione:

- alla Presidenza del Senato della Repubblica e alla Presidenza della Camera dei deputati;
- alla Presidenza del Consiglio dei ministri;
- al Ministero dell’economia e delle finanze;
- all’Agenzia delle entrate;
- alle Sezioni riunite in sede di controllo.

Le amministrazioni interessate:

comuniceranno alla Corte e al Parlamento, entro sei mesi dalla data di ricevimento della presente relazione, le misure consequenziali adottate ai sensi dell’art. 3, c. 6, l. n. 20/1994, come modificato dall’art. 1, c. 172, l. n. 266/2005;

adotteranno, entro trenta giorni dalla ricezione della presente relazione, l’eventuale provvedimento motivato previsto dall’art. 3, c. 64, l. n. 244/2007, ove ritengano di non ottemperare ai rilievi formulati.

La presente deliberazione è soggetta a obbligo di pubblicazione, ai sensi dell'art. 31 d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (concernente il “Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni”).

Il consigliere relatore

f.to Marchetti

Il presidente

f.to D'Auria

Depositata in segreteria il 5 agosto 2015

Il dirigente

f.to Troccoli

RELAZIONE

SINTESI

L'indagine ha analizzato le diverse versioni dell'interpello fiscale, introdotte, nel tempo, nel sistema tributario, evidenziando, di ognuna, ragioni, struttura ed effetti.

Lo sviluppo dell'attività ha posto in risalto specifici profili di criticità e squilibri funzionali di sistema, suggerendo, conclusivamente, interventi correttivi.

In particolare, è stato rilevato come l'istituto dell'interpello, finalizzato originariamente ad esclusive esigenze di chiarificazione della disciplina tributaria, in presenza di casi complessi, si sia poi tradotto, di fatto, in uno strumento articolato su più configurazioni, (complessivamente diciotto) dettate da finalità diverse, caratterizzate da meccanismi di funzionamento ed effetti difformi. Le distinte versioni sono state singolarmente analizzate e, quindi, – nel Cap. IV – reciprocamente comparate in rapporto a profili essenziali quali la natura dell'interpello, le modalità di esercizio, le forme di comunicazione, la tempistica, i soggetti attivi e passivi, l'efficacia degli esiti, l'impugnabilità. In tale contesto, sono state altresì messe a confronto le diverse entità di istanze presentate (complessivamente oltre 160.000), oggetto di successiva valutazione in termini di congruità numerica, rispetto alle potenziali attese, e di produttività, in rapporto agli impegni indotti sul versante dell'amministrazione finanziaria. Le risultanze di detti approfondimenti hanno posto in risalto un contesto generale particolarmente composito e, sotto alcuni profili, asistemico.

Conseguentemente, nel Cap. V della relazione, vengono suggerite – ferma restando l'essenzialità dell'interpello all'interno di un moderno sistema tributario partecipativo, ma tenuto conto dei risultati effettivamente acquisiti nel tempo – specifiche iniziative, così riassumibili:

- a) con riferimento alle *categorie tipizzate* di interpello:
 - omogeneizzazione e semplificazione delle procedure in termini di soggetti attivi e passivi, effetti, modalità di presentazione delle istanze e di comunicazione delle risposte, tempistica, impugnabilità;
 - efficientamento del sistema mediante la riforma e il riassetto di alcune delle materie di riferimento applicativo degli interpelli (CFC – *Controlled Foreign Company*; società di comodo);
 - analisi e perfezionamento delle tutele giurisdizionali;

- adozione di provvedimenti amministrativi interni, volti a fluidificare la gestione dell'interpello ed a migliorare, conseguentemente, le relazioni intercorrenti tra la parte pubblica e la parte privata del rapporto giuridico d'imposta;
 - introduzione di provvedimenti regolamentari già previsti ma non ancora adottati (decreto *white list* ex art. 168-bis, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, Tuir);
- b) con riferimento al *ruling* di *standard* internazionale:
- adozione di un provvedimento regolamentare volto a dare attuazione alle modifiche recate dall'art. 7, d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, ed integrazione della normativa vigente;
 - sviluppo di iniziative volte a sollecitare la ricerca di Linee guida OCSE maggiormente orientate verso una crescita del *ruling* internazionale e, nel contempo, cautelative degli interessi nazionali.

CAPITOLO I

OGGETTO E METODOLOGIA DELL'INDAGINE

L'indagine ha per oggetto l'istituto dell'interpello e mira a verificarne la funzionalità in rapporto alle ragioni istitutive, tenuto conto dell'attività sviluppata, nel tempo, dagli organismi centralmente responsabili della gestione amministrativa.

In tale ottica, l'istruttoria ha, in via preliminare, esaminato ogni diversa formula dell'istituto, sottolineandone, per linee essenziali, ragioni, modelli ed effetti; quindi, prendendo a riferimento parametri essenziali comuni, l'indagine ha posto in risalto diversità e scompensi, profili che, nell'insieme, hanno indotto un sistema generale funzionalmente inadeguato. Sulla base di dette emergenze, l'analisi sviluppata ha proposto, conclusivamente – ferma restando, da un lato, l'essenzialità dell'istituto dell'interpello all'interno di un moderno sistema tributario autenticamente partecipativo, ma tenuto conto, dall'altro lato, delle risultanze prodotte – specifiche iniziative¹.

Sul piano metodologico, l'istruttoria, radicata sulla normativa di settore, si è sviluppata tenendo conto di risultanze giurisprudenziali, dei provvedimenti progressivamente emanati dall'Amministrazione finanziaria, nonché dei dati e delle informazioni acquisiti, in specie, dal Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento per le politiche fiscali – e dall'Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa² e Ufficio di *ruling* internazionale.

¹Anche in vista delle indicazioni tracciate dalla legge 11 marzo 2014, n. 23, denominata “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”, il cui art. 6, cc. 2 e 6, tratta particolarmente dell'istituto dell'interpello.

² Con provvedimento decorrente dal 9 novembre 2009 del Direttore dell'Agenzia, l'originaria Direzione Centrale Normativa e Contenzioso ha assunto la denominazione di Direzione Generale Normativa deputata esclusivamente all'analisi dei profili normativi della disciplina tributaria. Nel prosieguo dell'istruttoria, conseguentemente, a seconda del periodo, si rintraccerà la dizione Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ovvero, la rinnovata formula Direzione Centrale Normativa

CAPITOLO II

L'INTERPELLO

LINEAMENTI

Sommario: 1. L'interpello: inquadramento generale. – 1.1. L'istituto dell'interpello: concetto. – 1.2. Le ragioni generali a fondamento dell'istituto. – 1.3. Misure di intervento: principi, enunciati e strumenti. – 1.3.1 Acquisizione di principi ed enunciati: la certezza del diritto. – 1.3.2. Predisposizione di strumenti: il diritto di interpello. – 1.4. Applicazione del concetto di interpello.

1. L'interpello: inquadramento generale

1.1. L'istituto dell'interpello: concetto

Per *interpello*, in linea generale, si intende la “procedura di cui il contribuente può avvalersi per acquisire preventivamente dall'amministrazione finanziaria un parere in ordine a fatti e/o situazioni di incerta interpretazione”³; sul piano funzionale, quindi, un istituto, interno al sistema d'imposta, teleologicamente deflattivo, volto a precludere possibili conflitti nell'applicazione della norma tributaria; un meccanismo orientato a favorire, in concreto, l'adozione di soluzioni convergenti in rapporto ad episodi di fiscalità potenzialmente induttivi di effetti divergenti; un procedimento, cioè, volto a convogliare, su esiti interpretativi condivisi, temi di applicazione impositiva obiettivamente complicata, suscettibili di diversa se non contraddittoria soluzione.

Così circoscritta, la categoria concettuale dell'interpello comprende ogni possibile configurazione dell'istituto, quale giuridicamente adottata nel tempo, sia in rapporto alla normativa nazionale che in esito ad ordinamenti giuridici esterni.

Tuttavia, come si vedrà più analiticamente in seguito, tale astratta dimensione funzionale è stata, in fase applicativa e con riferimento alla legislazione interna, più volte

³ La definizione appena tracciata riporta l'accezione più diffusamente riconosciuta a livello internazionale. Con riferimento al sistema Italia, tuttavia, deve attribuirsi all'istituto, come si vedrà, una funzione più ampia - non riscontrabile in altri ordinamenti, delineati, in sintesi, nell'appendice al presente documento - volta, in specie, alla preclusione di potenziali sviluppi contenziosi ed alla verifica della ricorrenza di condizioni permissive di deroghe e/o agevolazioni fiscali. La nozione è stata ripresa dall'*International Tax Glossary* (3^a ed., p. 160) – predisposto da *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD) – Amsterdam. Il glossario definisce il *ruling* come “decisions or opinions of the tax authorities in respect of actual situations which come before it as a part of an assessment procedure or in response to taxpayers questions”.

specificata e circoscritta, per effetto di molteplici provvedimenti normativi che hanno introdotto specifiche formule; in particolare, nel sistema nazionale, muovendo da uno spontaneo esercizio d'interpello (interpello c.d. ordinario) si è pervenuti a versioni di interpello “obbligatorio”, e, quindi, ad assetti funzionalmente estranei alla natura originaria dell'istituto.

1.2. Le ragioni generali a fondamento dell'istituto

L'istituto dell'interpello trae origine dalla speciale complessità dell'ordinamento tributario che, associata all'articolata conformazione del sistema economico – naturale area di riferimento della “fiscalità” in senso lato – si caratterizza per una obiettiva difficoltà in fase applicativa. Peraltro, al variare delle contingenze, sotto l'effetto o per effetto di esigenze finanziarie diversamente motivate, l'ordinamento subisce continue sollecitazioni e modifiche, registrando, in alcune occasioni, inneschi obiettivamente non armonizzati; viene così a strutturarsi un insieme articolato e composito con connesse, ricorrenti problematiche interpretative.

Un primo effetto di questa situazione si individua in una innegabile condizione di *incertezza*⁴ delle formule impositive, e, quindi, in una difficile e sofferta intelligibilità del costruito, che impedisce, in definitiva, una acquisizione compiuta e precisa dei significati normativi e, perciò, un puntuale adempimento del precetto giuridico.

Da questo effetto deriva un correlato riflesso costituito dalla necessità di perseguire ed acquisire una effettiva dimensione di *certezza del diritto*, la certezza, cioè, che la portata della norma, quale in concreto individuata, consenta una resa prescrittiva realmente connessa alla volontà di legge, alle sue ragioni, alle sue finalità; una certezza il cui speciale rilievo, nella materia fiscale, è originato – per un verso – dalla universalità dell'obbligo tributario, e – per altro verso – da diffuse esigenze di semplificazione, trasparenza ed interpretabilità, funzioni la cui ricorrenza ed il cui esercizio favoriscono l'equità

⁴ Riguardo al concetto di *incertezza* e, in linea generale, in riferimento alla specificità di contesto del sistema tributario, rileva, particolarmente, quanto indicato nella circolare n. 50, Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa - del 31 maggio 2001, par. 2.1, che così recita: “le condizioni di obiettiva “incertezza” ricorrono in presenza di *previsioni normative equivoche*, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato della norma. Una tale situazione, non infrequente rispetto alle *norme tributarie*, spesso *complesse e non univoche*, si può verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito ovvero coesistano orientamenti contraddittori. La previsione va estesa, ovviamente, anche alle disposizioni normative di non recente emanazione, qualora ricorrano i presupposti richiamati”.

contributiva; una certezza, perciò, fondamentale, affinché il rispetto contributivo non si traduca in un ritorno, di fatto, sanzionatorio per chi adempie, in rapporto ad atteggiamenti trasgressivi. Una certezza del diritto che assurge, in definitiva, nel sistema impositivo, a parametro essenziale di funzionalità e di giustizia nell'applicazione della norma.

Un ulteriore effetto – parimenti riconducibile alla complessità delle norme ed alla loro gestione – si individua nella molteplicità dei soggetti attivi ma, soprattutto, in parallelo, nella moltiplicazione delle potestà, delle tecniche e delle occasioni di intervento dell'autorità fiscale; donde una invasività di esercizio dell'attività amministrativa, sia in fase di accertamento che di riscossione, induttiva, sul versante privato, di atteggiamenti non partecipativi, se non repulsivi. Di qui, l'esigenza di un *riordino funzionale* – mosso, peraltro, da ripetuti e conformi provvedimenti giurisprudenziali⁵ – lungo una logica mirante ad un assetto che sia espressione di una reale cooperazione impositiva; una logica di *tax compliance* che individua nel soggetto privato – in senso lato – un “comprimario” nel rapporto giuridico d'imposta e non più un referente subordinato, un attuatore sottomesso di regole e di principi sovraordinati, unilateralmente interpretati e, nella stessa maniera, applicati.

Da queste esigenze e, quindi, da queste ragioni e linee di tendenza, gli effetti e, perciò, le misure di intervento che saranno di seguito illustrate in termini di principi e strumenti.

1.3. Misure di intervento: principi, enunciati e strumenti

In chiave di effettivi ritorni, le esigenze di *certezza* e di *riordino funzionale* innanzi richiamate hanno trovato, per quanto qui più direttamente interessa, corrispondente riscontro normativo sia per la via dell'acquisizione prodromica, a sistema, di principi e di “enunciati”, sia, parallelamente, per il tramite di una conseguente predisposizione di specifici strumenti.

⁵ Giurisprudenza: Cass., Sez. I, 6 dicembre 1974, n. 4035; Cass. 24 febbraio 1994, n. 1815; Cass., Sez. Trib., 12 agosto 1996, n. 7443, 20 novembre 2001, n. 14579; Cass., Sez. Trib., 20 novembre 2001, n. 14588; Comm. Trib. Centr., Sez. XIII, 9 maggio 1979, n. 1321; Comm. Trib. Centr., Sez. V, 1 settembre 1983, n. 2241, in Comm. Trib. Centr. 1983, I, 780; Comm. Trib. Centr., Sez. X 8 maggio 1985, n. 4383, in Comm. Trib. Centr., 1985, I, 401; Comm. Trib. Centr., 22 ottobre 1986, n. 7964, in Comm. trib. centr., 1986, I, 593; Comm. Trib. primo grado, Milano. Sez. V, 30 maggio 1986; Comm. Trib. Reg. Bologna. Sez. I, 2 maggio 1997, n. 44.

1.3.1. Acquisizione di principi ed enunciati: la certezza del diritto

Perché la certezza del diritto, da principio astratto, possa tradursi in presenza concreta ed orientante del sistema, è necessario che ricorrano precise condizioni, all'interno della disciplina normativa, produttive di effetti di prevedibilità delle soluzioni che gli organi istituzionalmente deputati a decidere devono adottare in un determinato momento, in riferimento a definite circostanze di fatto ed in rapporto ad una specifica prescrizione. Prevedibilità, cioè, attendibilità di un esito delineato, evolvente da una fattispecie circoscritta; esito che sarebbe, al contrario, incerto, in assenza delle prescrizioni volte a garantire l'acquisizione di un risultato sicuro e conseguente. Il concetto e la relativa procedura si incentrano sulla *consistenza futura* della decisione che l'autorità fiscale sarà chiamata ad assumere, ossia non su fatti o situazioni decorse e relativi esiti da cui desumere – secondo una logica previsionale – una risposta probabile, ma sul come, in futuro, al ricorrere di individuate circostanze, *l'amministrazione dovrà concretamente decidere*, così *vincolando, preventivamente*, il comportamento degli organismi preposti.

In tale prospettiva, con riferimento anche all'esigenza di un *riordino funzionale*, il legislatore ha provveduto mediante l'adozione del c.d. Statuto del contribuente, approvato con l. 27 luglio 2000, n. 212 (“Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”), la cui effettività è stata integrata, per logica funzionale ed effetti, da normative derivate e collegate. In linea generale, la disciplina della l. n. 212/2000, nell'intento di reagire alla bulimia normativa che - soprattutto, negli ultimi decenni - ha caratterizzato l'evolvere dell'ordinamento tributario interno, ha introdotto, essenzialmente, degli enunciati di principio⁶, qualificati, appunto, “*principi generali dell'ordinamento tributario*” (art. 1, c. 1) i quali, sebbene suscettibili di essere derogati anche con normative ordinarie, tracciano riferimenti sicuri e indirizzi di chiara e profonda civiltà giuridica, fortemente dirimenti e potenzialmente risolutivi.

Dal punto di vista concreto e per le finalità proprie di questa relazione, va evidenziato come gli obiettivi di certezza e di riforma funzionale che caratterizzano lo Statuto del contribuente sono orientati da tre distinte linee guida:

⁶ Allo scopo di rendere più evidenti le finalità sistematiche dei principi enunciati, il legislatore ha precisato espressamente che essi costituiscono esplicazioni generali, nella materia tributaria, di norme costituzionali e, più precisamente, degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.

- la prima attiene all'imposizione di regole di *drafting* legislativo (art. 2 l. n. 212/2000), rispondente alla funzione di vincolare a chiarezza espositiva e di articolazione gli assetti strutturali delle formule impositive; ciò al fine di contenere, anche mediante prescrizioni di natura formale, l'ordinaria complessità della norma tributaria e di favorire il conseguimento di una migliore intelligibilità della legge;
- la seconda direttrice (art. 5 l. n. 212/2000) si rivolge al tema dell' "Informazione del contribuente". Ai sensi di questa disposizione, l'Amministrazione finanziaria ha il dovere di assicurare la conoscenza dei testi normativi in modo completo e tempestivo anche attraverso idonee iniziative di informazione elettronica. Ai fini, poi, che qui più direttamente interessano, è richiesta all'Amministrazione la cura e la predisposizione di testi coordinati delle disposizioni vigenti. Si tratta di un aspetto di significatività apparentemente contenuta, ma che, al contrario, assume una primaria importanza, se si tiene conto della costante interrelazione tra le norme giuridiche tributarie e dell'ordinario effetto di lunga gittata di ogni variazione sugli assetti generali; variazione e relativi effetti che, in un contesto articolato e dinamico, possono sfuggire al contribuente, malgrado ogni diversa intenzione; tutto ciò, nel convincimento che la migliore comprensione e, quindi, la resa applicativa dei testi, oltre che dalla loro intrinseca formulazione, discenda dalla concreta possibilità di una loro conoscenza sistematica e completa;
- l'ultima ed essenziale direttrice lungo la quale si è orientato lo Statuto è costituita dal "Diritto di affidamento", nel cui ambito si muove e si colloca funzionalmente l'istituto dell'interpello. L'art. 10 della più volte richiamata l. n. 212/2000, stabilisce, infatti, al primo comma, la regola secondo la quale "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

1.3.2. Predisposizione di strumenti: il diritto d'interpello

Nel generale, rinnovato contesto innanzi delineato, l'art. 11 della l. n. 212/2000, introduce un diritto di interpello a contenuto c.d. *generalista*, rivolto, cioè, in linea di principio, alla totalità dei soggetti ed alla pluralità delle forme impositive; la norma,

infatti, conferisce a “ciascun contribuente”⁽⁷⁾ una generale potestà di richiesta a chiarimento in rapporto a “casi concreti e personali”⁽⁶⁾ induttivi di “obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni”⁽⁶⁾ originate da qualsiasi sistema di imposta. Una disciplina, quindi, paradigmatica, costituente un *genus* rispetto ad ogni possibile *species*.

1.4. Applicazione del concetto di interpello

La proiezione *generalista* dell’art. 11, tuttavia, rileva, soprattutto, in termini astratti e programmatici, in quanto, sul piano concreto, la disposizione ha conosciuto numerose eccezioni per effetto di plurimi interventi normativi succedutisi nel tempo.

Detto andamento si è sviluppato, peraltro, in un contesto che già prevedeva, anche antecedentemente al più volte richiamato art. 11 l. n. 212/2000, formule specifiche di interpello.

In estrema sintesi, hanno preceduto la formula di interpello c.d. “ordinario” – ex cennato art. 11 – gli istituti dell’interpello antielusivo – c.d. “speciale” – e dell’interpello “disapplicativo”, formule che rispondevano a ristrette, individuate finalità – di seguito specificate – e costituenti, sul piano funzionale, istituti anticipatori rispetto alla generale formula introdotta dall’art. 11; *species* elaborate, predisposte e calibrate intorno ad ipotesi ristrette di interpello, dimostrate, nel tempo, in fase applicativa, sostanzialmente inoperanti.

Seguono, invece, la formula *generalista* altre configurazioni, sempre specifiche, di interpello – interPELLI per le “società di comodo”, interPELLI per *Controlled Foreign Company* – CFC, ecc. – che saranno di seguito analizzate e che, tuttavia, differiscono integralmente, sia sul piano funzionale che per gli effetti pratici, dall’interpello “ordinario”, per il fatto di consistere non già in “strumenti” volti a conseguire un chiarimento applicativo di una norma complessa, ma in “mezzi giuridici” per acquisire, (legittimamente), un ritorno di fiscalità vantaggiosa, oppure per impedire l’applicazione presuntiva di carichi fiscali; strumenti, quindi, non più esercitabili spontaneamente e/o facoltativamente, ma “obbligatorî”. Da queste difformità, diversi effetti che verranno esaminati.

Un’ultima versione di interpello, infine, è costituita – e sarà autonomamente analizzata – dal *ruling* internazionale. Tale procedura si distingue integralmente dalle configurazioni

⁷ Il virgolettato è ripreso dal testo dell’art. 11, l. n. 212/2000.

innanzi delineate in quanto si materializza in un “accordo” tra parte privata, da un lato, e pubblica amministrazione, dall’altro, mirante a definire ed a stabilizzare *preventivamente* – anche mediante l’utilizzo e la predisposizione di specifiche convenzioni con istituzioni straniere – gli effetti fiscali riconducibili ad atti, fatti o circostanze di rilievo internazionale; in sostanza, quindi, sempre un mezzo volto a chiarire anticipatamente e comporre possibili conflitti nell’applicazione della o delle norme, ma uno strumento giuridico che mira ad una conciliazione fiscale preventiva in vista di futuri scambi transnazionali. Per tale specificità, al *ruling* verrà dedicata una specifica trattazione.

CAPITOLO III

L'INTERPELLO

FORMULE NORMATIVE

Sommario: 1. L'interpello antielusivo. – 1.1. Generalità. – 1.2. Ambito di applicazione. – 1.3. Riscontri quantitativi. – 1.4. Considerazioni. – 2. L'interpello disapplicativo. – 2.1. Generalità. – 2.2. Ambito di applicazione. – 2.3. Interpello disapplicativo: società di comodo. – 2.4. Riscontri quantitativi. – 2.4.1. Interpelli disapplicativi in genere. – 2.4.2. Interpelli disapplicativi da società non operative. – 2.5. Considerazioni. – 3. L'interpello ordinario. – 3.1. L'interpello ordinario propriamente detto. – 3.2. Generalità. – 3.3. Ambito di applicazione. – 3.4. Forme specifiche di interpello ordinario. – 3.4.1. Interpello sul consolidato nazionale. – 3.4.2. Interpello sul consolidato mondiale. – 3.4.3. Altre formule specifiche di interpello ordinario. – 3.4.4. L'interpello ordinario per i soggetti non residenti. – 3.5. Riscontri quantitativi. – 3.6. Considerazioni. – 4. L'interpello CFC (*Controlled Foreign Company*). – 4.1. Generalità. – 4.2. Ambito di applicazione. – 4.3. Formule specifiche di interpello CFC. – 4.4. Riscontri quantitativi. – 4.5. Considerazioni. – 5. L'interpello delle imprese di più rilevante dimensione. – 5.1. Generalità. – 5.2. Ambito di applicazione. – 5.3. Considerazioni. – 6. Il *ruling* internazionale. – 6.1. Generalità. – 6.2. Ambito di applicazione. – 6.3. Riscontri quantitativi. – 6.4. Aggiornamenti normativi. – 6.4.1. Art. 7, d.l. 23 dicembre 2013, n. 145. – 6.4.2. Art. 1, l. 23 dicembre 2013, n. 147 (Legge di stabilità 2014). – 6.5. Considerazioni.

Vengono di seguito analizzate le distinte formule di interpello⁸ adottate nel tempo. Per ognuna di esse, preliminarmente, saranno focalizzate le specificità in termini di struttura, funzione e ritorni quantitativi; detta analisi, limitata ai profili essenziali, risulta necessaria per poter apprezzare compiutamente – muovendo dalla diversità delle ragioni funzionali, degli obiettivi e degli effetti – la validità e l'efficacia dei singoli istituti, e, congiuntamente,

⁸ Tra le situazioni specifiche di interpello non rientra la “consulenza giuridica”. Detta attività costituisce, infatti, un mezzo di collegamento specifico, tra parte privata e parte pubblica del rapporto tributario, distinto, per ragioni giuridiche e per effetti funzionali ed applicativi, dall'istituto in analisi (v. Sent. Cass., 17 luglio 2014, n. 16331). Nei termini appena indicati, si esprime il combinato disposto delle circ. nn. 42, 99 e 50, 5 agosto 2011, 18 maggio 2010 e 31 maggio 2001, Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa - documenti che evidenziano le differenze intercorrenti tra l'istituto dell'interpello e la consulenza giuridica. In particolare, nella circ. n. 42, l'organismo centrale evidenzia come la consulenza giuridica consista in un'attività interpretativa finalizzata all'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale” non riconducibile ad uno specifico soggetto. In sostanza, la generalità e la atipicità che caratterizzano essenzialmente la “consulenza”, divaricano funzionalmente questa e la distinguono integralmente dall'istituto dell'interpello. Da tale fondamentale ragione discende l'effetto della non vincolatività del parere espresso dall'Amministrazione in rapporto sia all'istante sia ai soggetti da questo, eventualmente, rappresentati; l'unico riflesso riconducibile al procedimento attiene alla non applicabilità di sanzioni o interessi moratori per i casi in cui il contribuente istante abbia adeguato i propri comportamenti agli orientamenti dell'amministrazione. Questa ridotta efficacia della funzione consultiva distingue la procedura dalla formula dell'interpello in senso stretto, meccanismo produttivo di effetti radicalmente diversi. Per le dette ragioni, la consulenza giuridica deve intendersi, semplicemente, come una delle vie volte a favorire una compartecipazione nella gestione del rapporto d'imposta, in una logica di ricercata *tax compliance*, ma non si qualifica, propriamente, per una potenzialità deflattiva, finalità che, invece, si rintraccia chiaramente all'interno dell'interpello propriamente detto.

sulla base degli effetti conseguiti, modalità e congruità dell’impegno di risorse, indotto all’interno della pubblica amministrazione competente, dall’esercizio delle distinte attività.

Successivamente, saranno analizzati i profili ricorrenti in tutte le configurazioni di interpello – soggetti attivi e passivi, modalità di presentazione delle istanze ed inammissibilità, effetti dei pareri rilasciati ed impugnabilità degli stessi – illustrando, quando sussistenti, gli eventuali elementi di diversità.

Verranno, infine, espresse valutazioni circa la funzionalità del sistema nel suo insieme, tenuto conto di quanto emerso nell’istruttoria e delle considerazioni di volta in volta maturate in relazione all’operatività di ogni assetto. In tale contesto, sarà possibile formulare considerazioni anche in rapporto all’“economicità” dell’istituto – nelle sue articolazioni e nell’insieme – muovendo dalla “resa” dello strumento in chiave di *compliance* e di eventuali ritorni di gettito e tenendo conto dell’entità stimata delle risorse investite dalla pubblica amministrazione per il conseguimento dei risultati.

1. L’interpello antielusivo

1.1. Generalità

L’interpello antielusivo – introdotto con l’art. 21, l. 30 dicembre 1991, n. 413⁹ – consente al contribuente di inoltrare istanza all’Amministrazione finanziaria per ottenere un *preventivo* parere circa l’interpretazione e l’applicazione – con riferimento a casi concreti – di norme antielusive, di norme, cioè, vigenti nell’ordinamento giuridico, ed appositamente introdotte, per impedire l’elusione – e, quindi, l’aggiramento, e/o la strumentalizzazione – di prescrizioni specifiche. In definitiva, l’istanza presentata dal contribuente mira a prevenire erronee applicazioni delle prescrizioni impositive, acquisendo, preventivamente, l’orientamento dell’amministrazione.

⁹ L’art. 21 costituisce un ridotto tassello nel contesto dell’articolata e plurifunzionale portata della l. n. 413/1991, norma che reca il seguente titolo “Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l’attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per i reati tributari, istituzione dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale”.

Sul piano dell’esegesi storica, l’art. 21 utilizza, per la prima volta, il termine di interpello; la formula adottata dalla norma è la seguente “interpello dell’Amministrazione da parte dei contribuenti”, formula introduttiva del Capo II, l. n. 413/1991. Per la verità, un primo embrione dell’odierna disciplina dell’interpello era contenuto nell’art. 7 di una proposta di legge presentata il 20 settembre 1990 – A.C. n. 1822/1990.

Sul piano funzionale, la disposizione, nel tempo, ha subito ripetute modifiche, sia in termini sostanziali che procedurali. Sotto il profilo sostanziale, l'area di riferimento applicativo è mutata, ampliandosi, per effetto delle innovazioni introdotte direttamente nell'art. 21, e, in particolare, nell'art. 37-*bis*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, disposizione essenziale al funzionamento del sistema, direttamente richiamata nel secondo comma dell'art. 21; in esito, invece, ai profili procedurali sanciti dalla disposizione in esame, va posto in evidenza come il “Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive”, inizialmente previsto dalla disposizione in argomento, deputato ad “emettere pareri su richiesta dei contribuenti”, sia stato successivamente soppresso – per effetto del disposto dell'art. 29, d.l. 4 luglio 2006, n. 223 – e sostituito, nella funzione, dalla Direzione centrale normativa.

Riguardo all'operatività, resta, infine, da porre in evidenza come l'interpello antielusivo, seppure normativamente introdotto nell'anno 1991, abbia trovato effettiva applicazione soltanto sei anni dopo, a seguito dell'emanazione dei decreti attuativi – nn. 194 e 195 del 13 giugno 1997 – previsti dai cc. 6, 9 e 11 del più volte richiamato art. 21 l. n. 431/1991.

1.2. Ambito di applicazione

L'ambito di applicazione della norma in argomento è rivolto a specifiche fattispecie di carattere antielusivo¹⁰, rispetto alle quali è ammessa la possibilità di una richiesta di parere in ordine alla portata delle stesse disposizioni. In dettaglio, l'art. 21, c. 2, richiama le seguenti norme¹¹:

- art. 37, c. 3, d.p.r. n. 600/1973, che consente all'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, di imputare al contribuente redditi dei quali siano apparentemente titolari altri soggetti, quando si dimostri che il detto contribuente ne sia l'effettivo possessore (c.d. interposizione fittizia di persone);

¹⁰ Per una analisi di dettaglio sul piano applicativo si richiamano le circolari e le risoluzioni indicate specificamente sotto la voce “prassi amministrativa” nell'appendice della presente istruttoria.

¹¹ Per completezza di indagine va sottolineato come l'interpello antielusivo, nel tempo, abbia riguardato anche la c.d. direttiva madre-figlia 435/90/Cee, in tema di partecipazione di controllo diretto o indiretto di soggetti extra-UE in società madre residenti in Italia – non più operante – e la disciplina della *Dual Income Tax* - DIT - (sistema di doppia fascia di imposizione volto al rafforzamento patrimoniale delle imprese mediante l'applicazione di una aliquota ridotta sul reddito disponibile) disciplina abrogata a far tempo dal 1° gennaio 2004 per effetto dell'art. 2, d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

- art. 37-bis, d.p.r. n. 600/1973, che stabilisce l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi¹² – anche collegati tra loro – *privi di valide ragioni economiche*¹³, diretti ad aggirare obblighi o divieti dell'ordinamento tributario, ovvero rivolti ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, utilizzando una o più delle operazioni specificate nella disposizione;
- art. 108, c. 2, d.p.r. n. 917/1986, Tuir (già art. 74, c. 2, Tuir), che traccia criteri e regole di deducibilità per le spese di pubblicità, propaganda, rappresentanza e sponsorizzazione.

Inoltre, l'interpello antielusivo è esercitabile in riferimento all'art. 110, cc. 11 e 12, d.p.r. n. 917/1986, Tuir – in virtù del richiamo operato dall'art. 11, c. 13, l. n. 413/1991 – norma che stabilisce, per le società nazionali, la indeducibilità delle spese e di ogni altro componente negativo di reddito, qualora l'operazione intercorra tra le dette imprese nazionali ed imprese localizzate in c.d. “paradisi fiscali” (v. decreto c.d. *black list* del 21 novembre 2001¹⁴).

¹² La disciplina si riferisce a:

- trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
- cessioni di crediti;
- cessioni di eccedenze d'imposta;
- operazioni di cui al d.lgs. n. 544/1992, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;
- operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'art. 81, c. 1, lettere da c) a *c-quinquies*, Tuir (attualmente art. 67, Tuir);
- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'art. 117, Tuir;
- pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-*quater* d.p.r. n. 600/1973, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;
- pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359, c.c., una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168-*bis*, d.p.r. n. 917/1986, Tuir, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

¹³ Cfr. relazione governativa al d.lgs. n. 358/1997.

¹⁴ La c.d. *black list*, recante l'individuazione dei Paesi con “regime fiscale privilegiato”, è stata definita, e di volta in volta integrata, con numerosi decreti ministeriali; tra questi, si richiamano quelli di maggior rilievo costituiti, inizialmente, dal d.m. 24 aprile 1992, cui, di volta in volta, hanno fatto seguito, in particolare, il citato d.m. 21 novembre 2001, poi implementato con d.m. 23 gennaio 2002, nonché, successivamente, ancora inciso con i dd.mm. datati 22 marzo 2002 e 27 dicembre 2002. In rapporto al contenuto della *black list* deve essere sottolineata una significativa instabilità; la situazione aggiornata può essere acquisita attingendo al motore di ricerca della *Documentazione economica e finanziaria*, Agenzia delle entrate. In merito, sul piano sostanziale, va sottolineato come l'art. 168-*bis* del d.p.r. n. 917/1986, introdotto dalla l. 24 dicembre 2007, n. 244, abbia previsto la predisposizione di due liste (c.d. *white list*) riguardanti: 1) l'elenco dei Paesi con i quali

In termini concreti, distintamente per le ipotesi normative sopra elencate, la richiesta di interpello antielusivo, da rivolgere *preventivamente* – ossia in tempi antecedenti all’applicazione della disposizione antielusiva e nella prospettiva di un corretto adempimento – all’amministrazione mira:

- con riferimento all’art. 37, ad impedire una imputazione di redditi al soggetto istante previa dimostrazione dell’effettiva riconducibilità di detti redditi ad altro soggetto realmente operante e non fittiziamente interposto, con ciò conseguendo una corretta ripartizione del tributo;
- in relazione all’art. 37-*bis*, ad acquisire, anche prima della conclusione di contratti, atti o negozi, un parere dell’Amministrazione finanziaria che riconosca, previa avvenuta dimostrazione di parte, la ricorrenza di *valide ragioni economiche* (v. nt. 13) a sostegno delle scelte operate dal contribuente, parere da cui deriva la legittimità dei possibili vantaggi tributari conseguenti;
- in rapporto all’art. 108, Tuir, ad ottenere un giudizio di ricorrenza di alcune delle spese sostenute (in materia di “rappresentanza”, “pubblicità”, “sponsorizzazione”);
- con riguardo all’art. 110, Tuir, a conseguire un riconoscimento di effettiva imprenditorialità della società estera e di reale riconducibilità alla stessa della spesa da portare in deduzione, ovvero il riconoscimento, da parte dell’amministrazione, di un effettivo interesse economico allo sviluppo delle operazioni poste in essere e dell’effettiva esecuzione delle stesse; il tutto sulla base di prove e di testimonianze offerte dal privato istante.

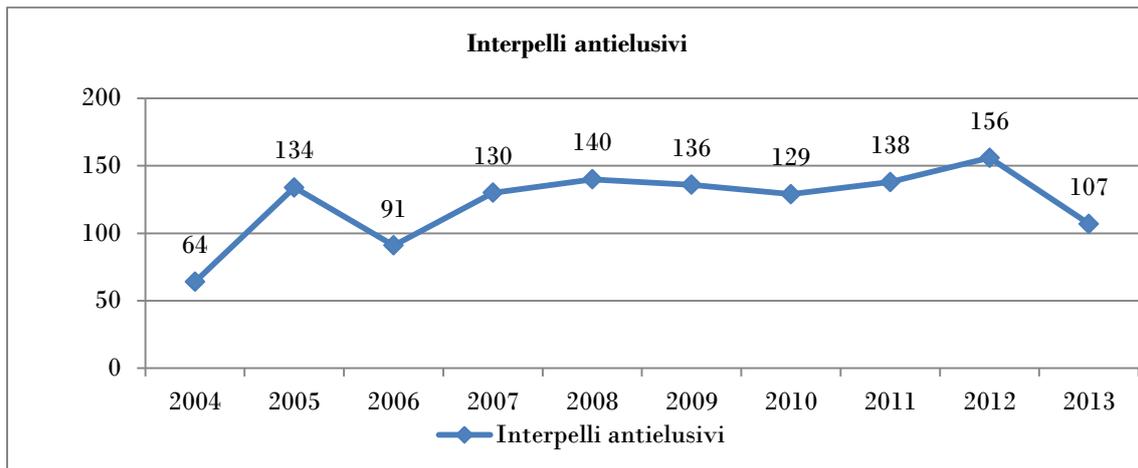
1.3. Riscontri quantitativi

I dati forniti dall’Agenzia delle entrate, riflesso dell’utilizzo dell’istituto in analisi, sono riportati nei grafici nn. 1 e 2; il riferimento temporale copre il periodo intercorrente tra l’annualità 2004 e l’annualità 2013. In dettaglio, gli interpelli complessivamente attivati

è consentito un adeguato scambio di informazioni; 2) l’elenco dei Paesi con i quali è consentito un adeguato scambio di informazioni e che presentano un livello di tassazione non sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia. Le predette *white list* – da formalizzare mediante apposito decreto ministeriale – sono finalizzate a sostituire la *black list*. Tuttavia, il decreto *white list* non è stato ancora emanato, sicché, in tema di c.d. “Paesi o territori virtuosi” continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007 (cfr. art. 1, c. 88, l. n. 244/2007). Nel corso dell’istruttoria, quindi, continuerà a farsi riferimento alla *black list*, e, solo sul piano sostanziale, per richiamare sinteticamente i Paesi o i territori virtuosi, alla *white list*.

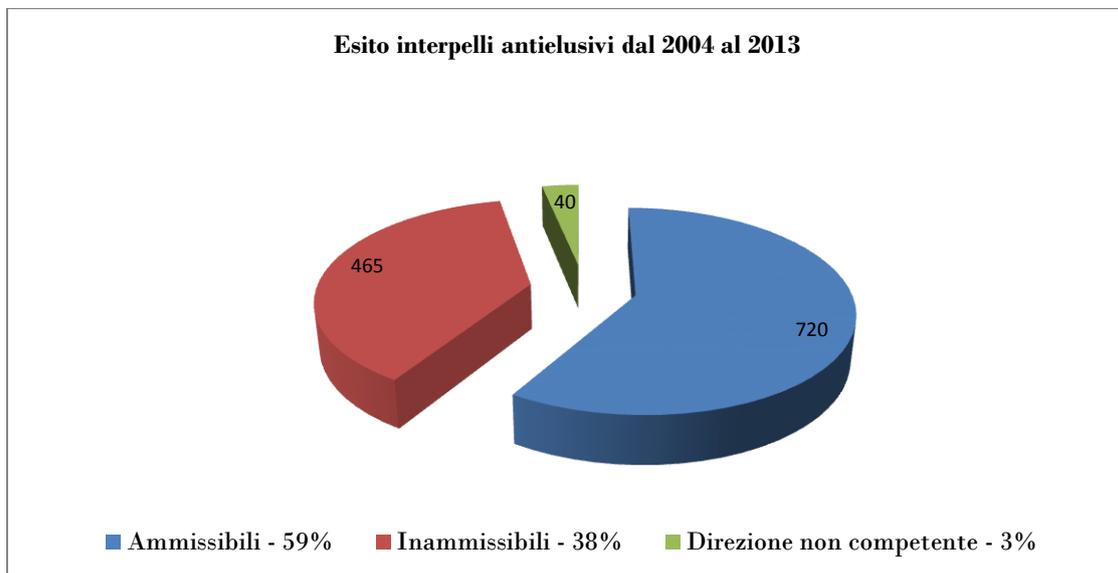
ammontano, con riferimento all'intero arco temporale, a 1.225, dei quali 720 (pari al 59 per cento) dichiarati ammissibili, e 465 (corrispondenti al 38 per cento) inammissibili; infine, per 40 istanze (il 3 per cento del totale), è stato rilevato l'interessamento di Direzione centrale non competente, errore ovviato dal diretto intervento dell'Agenzia delle entrate.

Grafico n. 1



FONTE: Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate

Grafico n. 2



FONTE: Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate

1.4. Considerazioni

La vicenda dell'interpello antielusivo suscita molteplici interrogativi.

Appare, innanzitutto, singolare il forte ritardo nell'applicazione della normativa che, prodotta nello scadere dell'anno 1991, è entrata in vigore, formalmente, soltanto sei anni dopo, con l'emanazione di provvedimenti attuativi costituiti dai d.m. nn. 194 e 195 del 1997.

Ma, in aggiunta, la scarsa efficacia della disciplina è resa evidente dall'assai contenuto ricorso all'istituto anche successivamente alla emanazione dei decreti ministeriali; le prime istanze antielusive, infatti, sono state presentate nel 2004 e, quindi, sette anni dopo l'astratta operatività delle disposizioni di legge. In sostanza, dall'emanazione della norma alla sua prima applicazione sono trascorsi tredici anni (1991/2004).

In ogni caso, l'utilizzo della formula di interpello in analisi si è mantenuto su livelli assai ridotti e sempre largamente inferiori alle 150 unità annue (unica eccezione, l'anno d'imposta 2012).

2. L'interpello disapplicativo

2.1. Generalità

L'interpello c.d. "disapplicativo" è stato introdotto nel sistema tributario dall'art. 37-*bis*, c. 8, d.p.r. n. 600/1973¹⁵, con la seguente formula: "Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive, altrimenti riconosciute dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate, qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al Direttore regionale competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione".

Le ragioni della disposizione emergono immediatamente dal testo della relazione ministeriale illustrativa del d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, che evidenzia come la disciplina in esame sia stata indotta dalla vigenza di molteplici norme "sostanziali" introdotte nell'ordinamento allo scopo di limitare comportamenti elusivi, norme che: "a causa della loro ineliminabile *imprecisione*, provocano indebite penalizzazioni, per comportamenti che non hanno nulla di elusivo". Pertanto, prosegue la relazione, "se le norme possono essere

¹⁵ Modificato dall'art. 7, c. 1, d.lgs. n. 358/1997.

disapplicare quando il contribuente le manipola per ottenere vantaggi indebiti, occorre che lo siano quando l'obiettivo condurrebbe a penalizzazioni altrettanto indebite".

2.2. Ambito di applicazione

L'art. 37-bis, c. 8, d.p.r. n. 600 cit. stabilisce per il contribuente l'obbligo di provare come, nella fattispecie concreta, non potessero verificarsi gli effetti temuti dalla disciplina e giustificativi della disposizione di cui si chiede l'inoperatività.

A tal fine, il soggetto interessato¹⁶ può redigere preventivamente – ossia antecedentemente alla dichiarazione dei redditi cui si riconducono gli effetti del comportamento oggetto di richiesta disapplicativa – apposita istanza, che deve:

- essere rivolta al Direttore regionale delle entrate competente per territorio, mediante plico raccomandato con avviso di ricevimento;
- essere indirizzata all'Ufficio finanziario territorialmente competente per l'accertamento, in ragione del domicilio fiscale del richiedente;
- calibrarsi su "fattispecie concrete, compiutamente descritte, in relazione alle quali specifiche norme di legge in funzione antielusiva limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre situazioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento"¹⁷;
- contenere l'indicazione della o delle disposizioni di legge di cui il contribuente chiede la disapplicazione;
- specificare le ragioni per le quali si ritiene che, nella fattispecie concreta, non possa ravvisarsi l'elusione, al cui contrasto sono preordinate le disposizioni delle quali si richiede la disapplicazione.

2.3. Interpello disapplicativo: società di comodo

Oltre che per finalità genericamente disapplicative, la procedura in analisi può essere attivata anche al fine di conseguire, in rapporto a casi concreti ed a specifiche situazioni,

¹⁶ Nel dettaglio, termini, condizioni e tempistica dell'interpello disapplicativo sono indicati nel d.m. di attuazione datato 19 giugno 1998, n. 259, e, di volta in volta, assestati, sul piano interpretativo, nei provvedimenti dell'Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa - richiamati nell'appendice della presente istruttoria e, particolarmente, nelle circolari n. 98/E e 99/E del 2000, 23/E del 2005, 5/E e 7/E del 2009, nonché, da ultimo, 32/E del 2010.

¹⁷ Circolare n. 32/E del 14 giugno 2010, Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa.

la disattivazione di sistemi presuntivi di determinazione del reddito, quale quello previsto per le c.d. società di comodo¹⁸.

Al riguardo, va preliminarmente osservato, infatti, come per le “società di comodo”, quali fiscalmente delineate dall’art. 30, l. 23 dicembre 1994, n. 724, e dall’art. 2, cc. 36-*decies*, 36-*undecies* e 36-*duodecies*, d.l. 13 agosto 2011, n. 138, sia vigente una regola di *automatica imposizione presuntiva*, stabilita – nei tempi, nelle condizioni e nelle misure – dal richiamato art. 30. In particolare, la disciplina si rivolge a due categorie d’impresa puntualmente delineate sul piano fiscale, costituite da: “le società non operative, ossia le società che non superano il test di operatività previsto dal comma 1 del citato articolo 30, e le società in perdita sistematica che [...] presentano tre periodi d’imposta in perdita ai sensi del citato comma 36-*decies* dell’art. 2 del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, (il c.d. periodo di osservazione)”¹⁹, soggetti ai quali si aggiungono, ai sensi del c. 36-*undecies* dell’art. 2, le società che “presentino indifferentemente due dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale ed una terza con reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto ai sensi dell’articolo 30”⁽¹⁸⁾⁽²⁰⁾. A queste strutture imprenditoriali, indipendentemente dalle risultanze

¹⁸ La “società di comodo” sussiste ogni qualvolta ricorrano circostanze tali da far presumere l’utilizzo artificioso della disciplina civilistica applicata per il conseguimento di vantaggi fiscali non spettanti; si configura, quindi, una “società di comodo” quando la struttura giuridica formalmente costituita evidenzia una società “senza impresa”, una società contrattualmente esistente ma funzionalmente e fattualmente non produttiva di beni e/o servizi. Alla ricorrenza di dette condizioni, la vigente normativa ritiene fiscalmente “produttiva” – e, quindi, imponibile - la società imprenditorialmente inattiva, attribuendo alla stessa un reddito “presunto” non inferiore a quello risultante dall’applicazione di appositi coefficienti di redditività (v., in dettaglio, art. 30, l. n. 724/1994 e provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate datati 14 febbraio 2008, prot. n. 23681, e 11 giugno 2012, prot. n. 87956, emanati ai sensi dell’art. 30, c. 4-*ter*, richiamata l. n. 724/1994, nonché circolare Agenzia delle entrate n. 23/E, datata 11 giugno 2012.). La disciplina così tracciata integra una finalità palesemente antielusiva, volta a tutelare l’interesse erariale, impedendo l’aggiramento delle disposizioni preordinate a ricavare, da individuate posizioni patrimoniali e/o reddituali, i previsti effetti impositivi. La formula antielusiva delle “società di comodo”, peraltro, quando applicata in rapporto a situazioni che si caratterizzano per forti presenze immobiliari, sviluppa, congiuntamente, anche una speciale funzione antievasiva; e, ciò, muovendo dal presupposto che determinati beni appartenenti al patrimonio societario possano essere oggettivamente in grado di produrre reddito; un reddito che se riferito “secondo natura” a persone fisiche produrrebbe una imposizione superiore a quella eventualmente riconducibile a soggetti giuridici. Di qui, particolarmente nell’ipotesi appena accennata, la duplice natura della disciplina in analisi: la funzione antielusiva, da un lato, mirante ad impedire un indebito vantaggio fiscale e la funzione antievasiva, dall’altro, volta a reperire e, quindi, a recuperare, Irpef dovuta e non versata. In definitiva, quindi, l’allestimento di prescrizioni giuridiche sinteticamente riassumibili nel concetto di “società di comodo” mira a colpire fatti e situazioni pre-costituite, realizzate attraverso uno strumentale impiego dell’assetto societario, assetto il cui utilizzo è volto a consentire soggettivamente un esonero fiscale o, comunque, una fiscalità più contenuta.

¹⁹ Agenzia entrate – Direzione centrale normativa, circ. n. 23/E, 11 giugno 2012.

²⁰ Il testo della circolare si riferisce alle disposizioni vigenti al momento dell’emanazione. Al riguardo, va segnalato che l’art. 18, d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 – avente decorrenza dal 13 dicembre 2014 – ha

dichiarative formali, si applicano coefficienti presuntivi di reddito normativamente previsti. La speciale procedura, tuttavia, può essere disapplicata in virtù del disposto dei cc. 4-bis, 4-ter, 4-quater dello stesso art. 30 – recati dal c. 15, art. 35, d.l. n. 223/2006 – e dall’art. 32, c. 36-decies, secondo periodo, d.l. n. 138/2011, norme introduttive di una triplice forma di disattivazione, praticabile, *alternativamente*:

- al verificarsi di “cause di esclusione”, quali evidenziate nel più volte menzionato art. 30, c. 1, l. n. 724/1994;
- per il ricorrere di “cause di disapplicazione” – ex art. 30, c. 4-ter, l. n. 724/1994 ed art. 2, c. 36-decies, d.l. n. 138/2011 – individuate con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate²¹, richiamato nella norma;
- a seguito di istanza di “interpello disapplicativo” – ex art. 30, c. 4-bis, l. n. 724/1994 – ed art. 37-bis, d.p.r. n. 600/1973;

formule, tutte, nella “disponibilità” del contribuente e miranti a conseguire, dimostrandone la legittimità, una imposizione ordinaria in luogo dell’automatico carico presuntivo, altrimenti applicabile²².

Riguardo alla “disponibilità” della procedura di interpello nei casi di specie, va, tuttavia, sottolineato come la stessa abbia natura soltanto astrattamente spontanea; infatti, diversamente dalla formula di interpello ordinario propriamente detto, per la quale l’esercizio del particolare strumento giuridico risponde effettivamente ad una libera scelta del contribuente, per l’interpello riferito alle “società di comodo”²³ l’istanza ha natura sostanzialmente “obbligatoria”; dalla mancata presentazione, infatti – cui consegue l’impossibilità per l’Amministrazione finanziaria di verificare la ricorrenza delle condizioni che escludono una operatività di comodo – discende un effetto sanzionatorio, diretto ed indiretto, da cui una sollecitazione all’istanza; diretto, in quanto, stabilisce la circolare n. 32 del 14 giugno 2010 dell’Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa che al soggetto inadempiente sarà erogata, innanzitutto, dall’Ufficio la sanzione prevista

incrementato di due annualità i c.d. periodi di osservazione; i termini di tre e due anni, quindi, sono stati portati a cinque e quattro.

²¹ Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate datati 14 febbraio 2008, prot. n. 23681, e 11 giugno 2012, prot. n. 87956, emanati ai sensi dell’art. 30, c. 4-ter, l. n. 724/1994. Sul piano interpretativo intorno alla portata di detti provvedimenti ed alla disciplina in genere si richiama la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 23/E, 11 giugno 2012.

²²Per i profili di dettaglio e per gli approfondimenti tecnici si richiama il contenuto delle circolari elencate nella parte specifica dell’appendice alla presente istruttoria.

²³Identiche considerazioni valgono, come si vedrà, per l’interpello CFC (*Controlled Foreign Company*)

dall'art. 11, c. 1, lett. a), d.lgs 18 dicembre 1997, n. 471 – sanzione amministrativa da euro 258,00 ad euro 2.065,00 –, e indiretto, poiché, alla pena innanzi individuata, possono aggiungersi ulteriori sanzioni applicabili qualora, in fase di accertamento, l'amministrazione rilevi, sulla base della documentazione in possesso del contribuente e, tenuto conto del contraddittorio con quest'ultimo, la insussistenza delle condizioni legittimanti la disapplicazione della disciplina oggetto dell'interpello obbligatorio, non esperito.

2.4. Riscontri quantitativi

Con riferimento ai ritorni quantitativi dell'interpello disapplicativo, valgono le risultanze riepilogate, distintamente per tipologia, nei prospetti che seguono, elaborati sulla base di informazioni rese dall'Agenzia delle entrate.

2.4.1. Interpelli disapplicativi in genere

La tabella 1 è riferita alla formula dell'interpello disapplicativo nella versione ordinaria, quando rivolta, cioè, a tutti i possibili soggetti passivi ed a tutte le forme impositive, avuto riguardo alle specifiche norme antielusive nel tempo emanate; il documento segnala un'entità complessiva di 891 istanze in relazione a nove annualità di esercizio.

Tabella n. 1

Direzione	INTERPELLI DISAPPLICATIVI IN GENERE									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Totali per DR
Abruzzo	1	0	0	0	1	0	0	1	1	4
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	2	0	0	0	0	0	1	0	0	3
Calabria	1	0	0	1	0	0	0	1	1	4
Campania	0	2	3	2	3	1	0	0	2	13
Emilia Romagna	11	12	6	6	53	9	6	21	23	147
Friuli V.G.	2	2	0	1	1	1	2	1	2	12
Lazio	12	9	5	8	10	0	6	11	13	74
Liguria	1	0	2	3	4	2	3	6	8	29
Lombardia	27	17	44	35	31	24	25	50	64	317
Marche	0	2	4	1	2	1	2	2	7	21
Molise	0	2	2	0	0	0	0	0	0	4
Piemonte	6	2	7	10	5	14	5	11	6	66
Puglia	1	1	2	0	5	3	2	0	0	14
Sardegna	0	0	0	0	0	1	0	0	1	2
Sicilia	0	0	0	0	8	1	2	1	1	13
Toscana	4	6	10	8	4	7	5	5	13	62
Trento	1	0	0	1	1	0	1	1	3	8
Umbria	0	1	0	2	0	0	0	0	2	5
Valle d'Aosta	0	0	0	0	1	0	0	2	0	3
Veneto	4	2	7	7	8	13	15	15	19	90
Totali anno	73	58	92	85	137	77	75	128	166	
Totali	891									

FONTI: Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate

2.4.2. Interpelli disapplicativi da società non operative

Ad esiti diversi si perviene in riferimento alle istanze di interpello disapplicativo presentate da “società non operative” latamente intese, tra esse ricomprendendo cioè anche le società in perdita sistematica, triennale o biennale²⁴. Al riguardo, si richiamano le indicazioni delle tabelle 2, 3 e 4²⁵.

I documenti, nell’insieme, evidenziano un ammontare complessivo di richieste pari a 68.711 unità; in tale contesto, tra l’altro, si registra una crescita esponenziale, a decorrere dall’anno 2007, originato dalla modifica normativa che ha introdotto, quale unica modalità per sottrarsi all’applicazione della disciplina del reddito minimo presunto, il vincolo della presentazione di una apposita istanza di interpello, ai sensi dell’art. 37-*bis*, c. 8, d.p.r. n. 600/1973, circostanza alla quale si è aggiunta, con similari conseguenze incrementative, la regola degli interpelli disapplicativi in rapporto alle società in perdita sistematica, di cui all’art. 2, cc. da 36-*decies* a 36-*undecies*, d.l. n. 148/2011.

²⁴ L’art. 18, d.lgs. n. 175/2014, ha esteso di due anni i c.d. “periodi di osservazione”.

²⁵ Il numero complessivo recato da tab. 2 (68.711) risulta leggermente superiore all’entità di tab. 4 (61.182) in quanto ricomprendente anche annualità anteriori al 2005.

Tabella n. 2

Direzione	INTERPELLI DISAPPLICATIVI DA SOCIETA' NON OPERATIVE									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Totali per DR
Abruzzo	0	2	730	214	108	123	114	131	146	1.568
Basilicata	0	1	317	127	98	76	72	69	75	835
Bolzano	0	7	429	126	87	98	78	125	147	1.097
Calabria	0	4	706	260	163	183	126	113	134	1.689
Campania	0	8	2083	728	410	389	237	301	269	4.425
Emilia Romagna	2	21	2612	663	489	503	485	557	503	5.835
Friuli V.G.	0	7	571	147	118	118	116	125	142	1.344
Lazio	0	27	2794	864	590	654	531	693	590	6.743
Liguria	0	13	725	175	129	120	96	129	147	1.534
Lombardia	0	91	5179	1511	1076	1161	1100	1374	1383	12.875
Marche	0	6	973	274	195	235	199	288	288	2.458
Molise	0	1	103	29	15	30	20	28	22	248
Piemonte	0	23	1928	539	361	335	298	335	339	4.158
Puglia	0	8	1675	521	356	339	300	259	265	3.723
Sardegna	0	1	738	243	158	169	132	134	135	1.710
Sicilia	1	12	1437	628	414	436	386	386	360	4.060
Toscana	0	49	2506	656	406	457	415	476	410	5.375
Trento	0	5	326	123	100	74	58	59	68	813
Umbria	0	11	507	174	114	132	73	85	106	1.202
Valle d'Aosta	0	0	140	55	34	19	22	22	26	318
Veneto	0	19	2685	866	560	655	540	688	688	6.701
Totali anno	3	316	29.164	8.923	5.981	6.306	5.398	6.377	6.243	
Totali	68.711									

FONTE: *Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate*

Tabella n. 3

Direzione	INTERPELLI DISAPPLICATIVI da società non operative (Triennio in perdita)				Direzione	INTERPELLI DISAPPLICATIVI da società non operative (Biennio in perdita)			
	2011	2012	2013	Totale per DR		2011	2012	2013	Totale per DR
Abruzzo	0	50	155	205	Abruzzo	0	2	7	9
Basilicata	0	10	32	42	Basilicata	0	1	1	2
Bolzano	0	28	59	87	Bolzano	0	2	1	3
Calabria	0	17	82	99	Calabria	0	0	4	4
Campania	0	63	206	269	Campania	0	3	7	10
Emilia Romagna	0	222	622	844	Emilia Romagna	0	16	16	32
Friuli V.G.	0	70	136	206	Friuli V.G.	0	2	11	13
Lazio	0	130	576	706	Lazio	0	13	39	52
Liguria	0	50	201	251	Liguria	0	9	10	19
Lombardia	0	419	1225	1.644	Lombardia	0	24	61	85
Marche	0	108	250	358	Marche	0	7	14	21
Molise	0	8	17	25	Molise	0	0	0	0
Piemonte	0	146	338	484	Piemonte	0	7	8	15
Puglia	0	61	230	291	Puglia	0	4	10	14
Sardegna	0	48	139	187	Sardegna	0	5	2	7
Sicilia	0	84	244	328	Sicilia	0	4	11	15
Toscana	0	243	596	839	Toscana	0	18	24	42
Trento	0	18	57	75	Trento	0	1	2	3
Umbria	0	37	102	139	Umbria	0	0	3	3
Valle d'Aosta	0	5	29	34	Valle d'Aosta	0	0	1	1
Veneto	2	261	660	923	Veneto	0	10	19	29
Totali anno	2	2.078	5.956		Totali anno	0	128	251	
Totali	8.036				Totali	379			

FONTE: Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate

Tabella n. 4

Direzione	ESITO INTERPELLI DISAPPLICATIVI					
	Favorevoli al contribuente	Parzialmente favorevoli al contribuente	Sfavorevoli al contribuente	Ammissibili	Inammissibili	Non competente
Abruzzo	689	152	497	1.459	167	58
Basilicata	167	22	375	633	113	6
Bolzano	365	31	354	940	73	16
Calabria	470	43	612	1.284	244	6
Campania	569	61	2.616	3.650	402	54
Emilia Romagna	2.082	293	1.884	4.839	1159	116
Friuli V.G.	500	84	480	1.246	238	9
Lazio	1.896	687	2.102	5.310	1111	292
Liguria	617	89	416	1.293	300	14
Lombardia	4.919	722	4.267	11.567	2609	162
Marche	1.140	137	596	2.181	423	41
Molise	24	9	147	202	49	4
Piemonte	983	289	1.711	3.299	815	93
Puglia	458	142	811	1.587	753	14
Sardegna	607	37	635	1.477	206	3
Sicilia	1.119	254	1.673	3.449	587	68
Toscana	2.274	620	1.417	4.922	813	70
Trento	238	61	320	739	55	4
Umbria	329	65	240	742	272	32
Valle d'Aosta	158	16	67	293	20	0
Veneto	2.622	778	1.755	6.121	980	107
TOTALE	22.226	4.592	22.975	57.233	11.389	1.169

N.B. Gli esiti degli interPELLI e la rilevazione dell'ammissibilità o meno delle risposte non si riferisce alla totalità delle istanze, ma soltanto a quelle la cui lavorazione telematica consentiva di evidenziarli

FONTI: *Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate*

2.5. Considerazioni

In un’ottica valutativa dell’istituto – sul piano della funzionalità e della produttività dei ritorni – occorre premettere alcuni parametri di riferimento, sia con riguardo alla procedura di interpello disapplicativo “generale” – quella rivolta, cioè, genericamente, a tutti i contribuenti ed a tutte le norme antielusive – sia in rapporto alla formula di interpello disapplicativo specifico, afferente, quindi, alle società c.d. non operative.

Con riferimento all’interpello disapplicativo generale, i ritorni, riassumibili in 891 istanze in un arco di tempo novennale, riflettono indiscutibilmente una sostanziale inefficacia dell’istituto, particolarmente evidente quando si consideri sia l’imponente platea teorica degli istanti – ogni contribuente interessato a deduzioni, rimborsi di imposta, detrazioni, altre posizioni soggettive favorevoli – sia il numero elevato di norme antielusive emanate nel tempo. Un ritorno concreto, quindi, certamente improduttivo, tale, in sostanza, da non motivare funzionalmente la disciplina in sé se non per ragioni equitative, prevalentemente di principio.

Considerazioni diverse, invece, devono essere formulate in esito alla versione di interpello disapplicativo rivolta alle società non operative. In merito, in prima approssimazione, le risultanze delle richiamate tabelle 2, 3 e 4 pongono in risalto un obiettivo ricorso all’istituto, che, tuttavia, al di là delle immediate apparenze, va attentamente valutato. Ciò è possibile valorizzando alcune emergenze statistiche, riflettenti situazioni specifiche.

In tale prospettiva, va posto in risalto come, annualmente, il numero delle società “in perdita” costituisca mediamente il 35 per cento delle società complessivamente operanti (in rapporto all’annualità 2012, 381.974 società rispetto ad 1.097.413)²⁶. Una platea, quindi, particolarmente ampia all’interno della quale una vasta area è rappresentata dalle società potenzialmente non operative in senso fiscale; “società” che l’analisi statistica, applicata alle dichiarazioni dei redditi 2012, ha misurato nella percentuale dell’85 per cento. Una dimensione certamente significativa, peraltro suscettibile di ulteriori ampliamenti; va, infatti, tenuto presente come il contesto generale dei soggetti interessati

²⁶ I dati richiamati nel testo sono stati attinti dal documento *Analisi dei dati Ires – anno d’imposta 2012* redatto dal Ministero Economia e Finanze – Dipartimento Economia e Finanze, e si riferiscono a configurazioni societarie per reddito d’impresa, costituenti il profilo di maggiore interesse ai fini dell’applicabilità dell’istituto.

al tema debba essere esteso fino a ricomprendere oltre 130.000 società cooperative, società di mutua assicurazione, società consortili etc., e circa 300.000 soggetti appartenenti a categorie riconducibili alle aree circoscritte nei provvedimenti del Direttore dell'agenzia, disciplinanti i "casi di esclusione". Complessivamente, quindi, una misura potenziale di interessati intorno alle 800.000 strutture imprenditoriali caratterizzate da circostanze giuridiche, operative ed economiche specifiche che sollecitano il ricorso all'interpello, anche tenuto conto degli effetti sanzionatori – diretti ed indiretti – riconducibili alla mancata presentazione dell'istanza.

Di conseguenza, operando un confronto tra i soggetti potenzialmente interessati all'istituto e le istanze concretamente presentate, si deve registrare un ricorso al meccanismo solo apparentemente cospicuo in valori assoluti, ma che, nella realtà, si dimensiona in misura inferiore alle possibili attese.

Sul piano dei riflessi in rapporto all'operatività dell'Amministrazione finanziaria, va posto in evidenza come il settore, quale sopra delineato, abbia, comunque, originato un forte impegno quantitativo e qualitativo, concretizzatosi, in specie, in un numero singolarmente elevato di provvedimenti, sia interpretativi che applicativi, volti tanto a fornire risposta a casi singoli quanto a tracciare indirizzi generali di comportamento. Tra questi ultimi si richiamano, in particolare, le circolari nn. 98 e 99/E del 2000, 23/E del 2005, 5/E e 7/E del 2009, nonché, in specie, 32/E del 2010, cui si devono aggiungere, sul piano funzionale, i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2008 e del 2012, già individuati; un *corpus* amministrativo di assoluto rilievo sotto plurimi profili, ma, particolarmente, per ampiezza di riferimento, varietà, complicatezza; un *corpus* che raccoglie un numero decisamente imponente di atti qualificati, espressione palese di uno sforzo interpretativo considerevole, volto a ricercare soluzioni coerenti ed eque in rapporto a discipline giuridiche articolate, riflesso di condizioni di impresa ed impositive, complesse; il tutto, nell'ottica di tutelare gli interessi erariali senza comprimere funzioni e rese aziendali.

Riguardo ai ritorni economici della specifica forma di interpello e, quindi, di costo del servizio e di eventuale recupero o stimolazione di gettito – in definitiva, in chiave di ricadute fiscali – le specifiche considerazioni saranno formulate più avanti, quando i detti profili saranno valutati avuto riguardo ad ogni forma di interpello ed all'istituto nel suo insieme.

3. L'interpello ordinario

Vengono di seguito trattate le forme di interpello a procedura ordinaria, una categoria ricomprendente versioni diverse, per assetto e per funzione, ma sempre da considerare nello stesso ambito, in virtù del comune richiamo all'art. 11 l. n. 212/2000.

3.1. Interpello ordinario propriamente detto

Per “interpello ordinario” propriamente detto (nel prosieguo, “interpello ordinario”), si intende l'assetto dell'istituto normativamente tracciato, in origine, dall'art. 11 l. n. 212/2000, e dettagliatamente disciplinato, sul piano applicativo, dal d.m. 26 aprile 2001, n. 209, prescrizioni alle quali si fa rinvio.

3.2. Generalità

L'interpello ordinario consente al contribuente di rivolgersi *preventivamente* all'Amministrazione finanziaria – in vista, cioè, dell'applicazione della norma – per conseguire un parere in ordine alla portata “delle disposizioni tributarie [in riferimento] a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza²⁷ sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse”²⁸. Il disposto realizza le logiche di parificazione potestativa tra soggetto privato e pubblica amministrazione ispiratrici dello Statuto del contribuente.

In concreto, la versione “ordinaria” di interpello, rapportata alla formula del c.d. interpello antielusivo ex art. 21 l. n. 413/1991 – innanzi trattata – si muove nel senso di una considerevole espansione del contesto di riferimento, sia nel merito, in rapporto, cioè, alle normative suscettibili di interpello, che in esito ai soggetti istanti, mirando, nell'insieme, ad effetti di più generale e tempestiva applicabilità.

A quest'ultimo riguardo, vale richiamare la relazione predisposta in sede di Commissione finanze in riferimento al testo del disegno di legge afferente lo Statuto del

²⁷ Riguardo alla portata del concetto di *incertezza*, si richiama quanto evidenziato nel Cap. II, par. 1.2. .

²⁸ Il testo è ripreso dall'art. 11, l. n. 121/2000 (Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente).

contribuente, relazione che raccomanda l'adozione di un istituto facilmente applicabile e, comunque, esercitabile con “*speditezza e certezza*”²⁹.

3.3. Ambito di applicazione

L'interpello ordinario ha per oggetto l'interpretazione di qualsiasi norma tributaria – sia primaria che secondaria – con esclusione di tutti gli atti privi di contenuto normativo, quali circolari, risoluzioni, istruzioni, note e provvedimenti similari.

Nel dettaglio, l'interpello è praticabile, in primo luogo, in rapporto ad ogni tributo la cui gestione è di competenza dell'Agenzia delle entrate³⁰; quindi, in particolare:

- imposte sui redditi;
- imposta sul valore aggiunto;
- *Dual Income Tax* (imposta abrogata a partire dal 2004, per effetto dell'introduzione dell'Ires)
- imposta di registro;
- imposta sulle successioni e donazioni;
- imposta di bollo;
- tasse sulle concessioni governative;
- imposta sugli intrattenimenti;
- Irap;
- tasse automobilistiche dovute dai soggetti residenti nelle Regioni a Statuto speciale.

Naturalmente l'esercizio dell'istituto è possibile anche in rapporto ad ogni altra forma di imposizione fiscale ed è riconducibile – sul piano procedurale ed in termini di competenza – ad organismi di volta in volta individuati dalle norme.

3.4. Forme specifiche di interpello ordinario

Nel contesto della categoria dell'interpello ordinario sono ricomprese, in virtù del richiamo all'art. 11 l. n. 212/2000, alcune formule, proceduralmente assimilabili, che si caratterizzano, però, distintamente per finalità ed assetti specifici.

²⁹ Cfr. Atto Camera n. 1286-619/A – Relazione VI Commissione permanente.

³⁰ Cfr. circolare Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa - n. 50 del 31 maggio 2001 – par. 2.3.

Tali configurazioni vengono di seguito tratteggiate in termini di essenzialità, per evidenziarne la funzione e gli effetti rilevanti.

3.4.1. Interpello sul consolidato nazionale

Il consolidato nazionale fiscale (artt. da 117 a 128, d.p.r. n. 917/1986, Tuir) integra un regime di tassazione *opzionale* che permette alle società consolidanti di calcolare l'Ires in modo unitario con riferimento alle società “interne” al gruppo. Il consolidato si realizza determinando in capo alla società o ente controllante un'unica base imponibile per l'intera compagine imprenditoriale in misura corrispondente alla somma algebrica degli imponibili di ciascuna società che vi partecipa. L'opzione per la tassazione di gruppo ha una durata limitata a tre esercizi sociali ed è irrevocabile³¹.

Ciò premesso, il verificarsi di eventi specifici individuati nel d.p.r. n. 917/1986, Tuir, e nel d.m. di attuazione 9 giugno 2004 – “Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128, Tuir” – comporta l'interruzione della tassazione consolidata; in rapporto all'applicazione ed alla portata dei surrichiamati eventi interruttivi della tassazione consolidata, si pongono le ipotesi e le procedure dell'interpello, il cui esercizio mira ad impedire – su richiesta opzionale del contribuente – l'effetto interruttivo.

In dettaglio, l'art. 124, c. 5, d.p.r. n. 917/1986, Tuir, individua una causa interruttiva del consolidato fiscale nazionale nella fusione della società (o dell'ente) controllante, con società od enti non compresi nel consolidato; in rapporto al verificarsi di detta ipotesi è ammesso l'esercizio dell'interpello ai sensi dell'art. 11 l. n. 212/2000; nell'eventualità in cui all'istanza presentata consegua un positivo riscontro da parte della competente articolazione dell'Agenzia delle entrate, il consolidato fiscale continua a permanere in rapporto alla società risultante dalla fusione, oppure in riferimento all'incorporante, enti di risultato che assumeranno la qualità di consolidante.

³¹ La disciplina di fondo e, collateralmente, la specifica formula di interpello, potranno subire significative modifiche verso un ampliamento della tipologia dei soggetti attivi. Ciò per effetto di una intervenuta giurisprudenza comunitaria che stabilisce la ricomprensione, nell'ambito dei soggetti legittimati al consolidato, anche delle c.d. “società sorelle” società che, residenti nel territorio nazionale, sono collegate a controllante comune non residente nello Stato membro, o non avente in esso una sede stabile (Sentt. Corte di Giustizia 12 giugno 2014, n. C – 39/13, C - 40/13, C – 41/13).

Altra ipotesi applicativa dell'interpello in analisi è data dal combinato disposto di norme presenti nel citato decreto di attuazione 9 giugno 2004. Stabilisce, infatti, l'art. 13, c. 2, del predetto decreto, la prosecuzione della tassazione di gruppo (i.e., la non interruzione del consolidato), previo esercizio dell'istituto dell'interpello, ex art. 11 l. n. 212/2000, nei seguenti casi:

- fusione propria (o per incorporazione) della consolidante con (o in) società non inclusa nel consolidato; il verificarsi di tale evento non comporta una automatica attrazione nel favorevole regime della tassazione consolidata, effetto, quest'ultimo, per il cui conseguimento, al contrario, si rende necessaria una specifica attivazione della procedura di interpello, secondo la formula del più volte richiamato art. 11, l. n. 212/2000;
- scissione totale della consolidante.

Tutte le ipotesi di interpello sopra richiamate hanno, come accennato, natura opzionale, rispondente ad un interesse proprio del contribuente volto a mantenere una agevolazione fiscale. La motivazione di questa particolare forma di interpello ordinario, quindi, non sta più in una esigenza chiarificatrice o interpretativa in ordine alla portata di una disposizione, ma nell'obiettivo di far riconoscere, dalla pubblica autorità, la ricorrenza di condizioni che autorizzano il mantenimento di – o l'ammissione ad – un vantaggio fiscale altrimenti non acquisibile. Di qui, la sostanziale difformità rispetto alla procedura dell'interpello ordinario propriamente detto, motivato, come noto, da una prospettiva di chiarimento applicativo; da queste diversità conseguono distinti termini procedurali, applicativi ed effetti.

3.4.2. Interpello sul consolidato mondiale

Il regime di consolidamento fiscale mondiale è stato introdotto dall'art. 4, c. 1, l. 7 aprile 2003, n. 80 – “Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale” – ed è disciplinato dagli artt. da 130 a 142, d.p.r. n. 917/1986, Tuir (nella nuova formulazione recata dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344). La disciplina integra un sistema opzionale – esercitabile esclusivamente dalla società od ente controllante di grado più elevato, residente in Italia, includendo tutte le controllate estere – per il soggetto controllante, irrevocabile per almeno cinque esercizi (c. 1, art. 132, Tuir), cui possono accedere i gruppi societari legati da partecipazioni di controllo, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2359, c. 1, cc.

Analogamente al consolidato nazionale, il consolidato mondiale realizza una tassazione di gruppo, in questa ipotesi riferibile, però, anche a imprese non residenti, controllate direttamente o indirettamente da una società o ente residente.

Il consolidato fiscale mondiale si fonda sulla somma algebrica dei redditi conseguiti da tutte le imprese estere controllate, redditi considerati in misura proporzionale alla quota di partecipazione al capitale ed agli utili di esse, detenuta dal capogruppo residente. L'opzione di consolidamento degli imponibili su base mondiale è onnicomprensiva, dovendo necessariamente avere per oggetto la totalità delle controllate non residenti.

A differenza del consolidato nazionale, il consolidato mondiale non consente una “integrale” compensazione dei redditi complessivi netti delle società partecipanti, ma prevede una imputazione per “trasparenza” dei redditi conseguiti dalle società controllate estere, nei limiti, cioè, della quota di partecipazione posseduta. In merito, l'art. 130, c. 1, Tuir così si esprime: “le società e gli enti [...] possono esercitare l'opzione per includere proporzionalmente [...] indipendentemente dalla distribuzione, i redditi conseguiti”.

Ciò premesso, l'art. 132, c. 3, Tuir stabilisce un obbligo di interpello – da parte della società controllante – entro il primo esercizio di efficacia dell'opzione fiscale rivolto all'Agenzia delle entrate, nella prospettiva di consentire la verifica della sussistenza dei requisiti essenziali per il legittimo esercizio della tassazione consolidata.

La presentazione delle istanze nei termini, alle condizioni e con le riferibilità prescritte dalla disciplina, nonché la relativa risposta in senso positivo, configurano parametri essenziali, al fine della praticabilità e del mantenimento del regime del consolidato mondiale.

Valgono per il consolidato mondiale le stesse considerazioni, in termini di finalità dell'interpello, formulate a proposito del consolidato nazionale. Anche la presente formula, infatti, risponde non più ad esigenze di interpretazione ma a necessità di acquisire una legittimazione in ottica agevolativa.

3.4.3. Altre formule specifiche di interpello ordinario

La normativa vigente prevede altre formule specifiche di interpello ordinario costituite da:

- interpello per recupero di crediti bancari (c.d. P.EX. – *Participation Exemption* – bancario) di cui all’art. 113, d.p.r. n. 917/1986, Tuir, applicato ed interpretato con circolare datata 3 agosto 2010, n. 42/E, Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa;
- interpello sui crediti d’imposta, per le imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo di cui all’art. 1, c. 55, l. 24 dicembre 2007, n. 244;

formule che condizionano l’applicazione di regimi fiscali agevolativi alla verifica della sussistenza, previa istanza, degli elementi oggettivi individuati da norme specifiche. Naturalmente, anche per queste versioni di interpello, malgrado la formale collocazione all’interno della categoria “ordinaria” dell’istituto, dovuta al rinvio all’art. 11 l. n. 121/2000 (Statuto dei contribuenti) vale la finalità “concessoria” del meccanismo – aspetto già anticipato in sede di consolidato nazionale e mondiale – da cui un esercizio “obbligatorio” dell’istituto – e non “facoltativo”, come nel caso dell’interpello “ordinario” propriamente detto – in vista del conseguimento dei ritorni agevolativi.

3.4.4. L’interpello ordinario per i soggetti non residenti

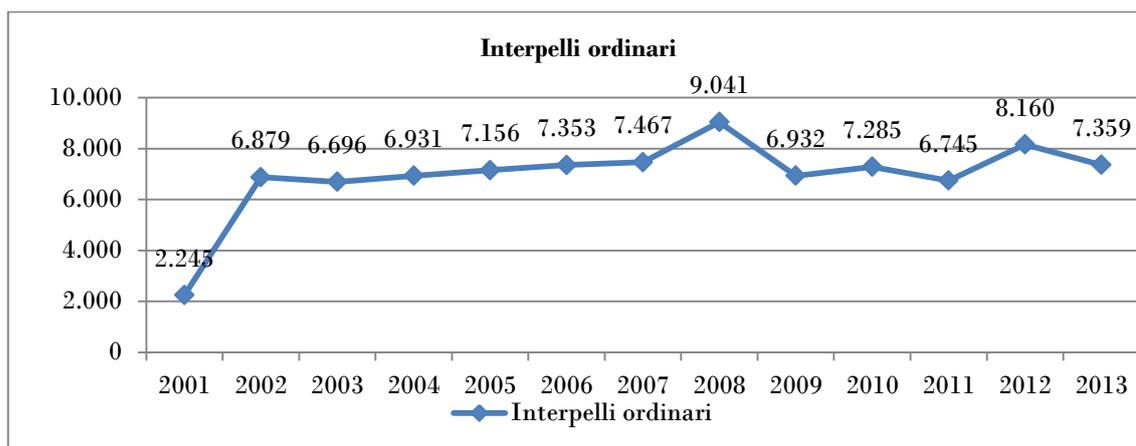
Rientra, infine, nella configurazione generale dell’interpello ordinario, costituendone una formula parallela ma distinta, tenuto conto della specificità dei soggetti istanti, la potestà di interpello riconosciuta a “non residenti” nel territorio dello Stato. A questi soggetti, infatti, qualora interessati ad effettuare operazioni economiche ed investimenti nel Paese, è riconosciuta una potestà di richiesta volta a conseguire una qualificata e tempestiva assistenza nell’applicazione di disposizioni tributarie, anche agevolative, relativamente a casi concreti ed in presenza di obiettive condizioni di incertezza.

Sul piano procedurale, i soggetti non residenti hanno la facoltà di presentare istanza per il tramite di propri rappresentanti o incaricati presso i quali viene eletto domicilio in vista della ricezione degli atti di risposta, conferendo agli stessi procura speciale con le modalità indicate nell’art. 63 d.p.r n. 600/1973. Nel dettaglio, l’istanza è rivolta direttamente all’Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa secondo le formule indicate nell’art. 1, c. 4, del più volte richiamato d.m. n. 209/2001; in rapporto a detta istanza, la competenza a conoscerne, da parte della preindividuata Direzione centrale, rileva indipendentemente dall’ammontare dei ricavi conseguiti dal soggetto non residente nel precedente periodo d’imposta.

3.5. Riscontri quantitativi

Il grafico n. 3 evidenzia l'andamento della quantità di interPELLI ordinari presentati nel periodo intercorrente tra il 2001 ed il 2013; un andamento inizialmente crescente e poi sostanzialmente stabilizzato, intorno alle 7.300 unità di periodo.

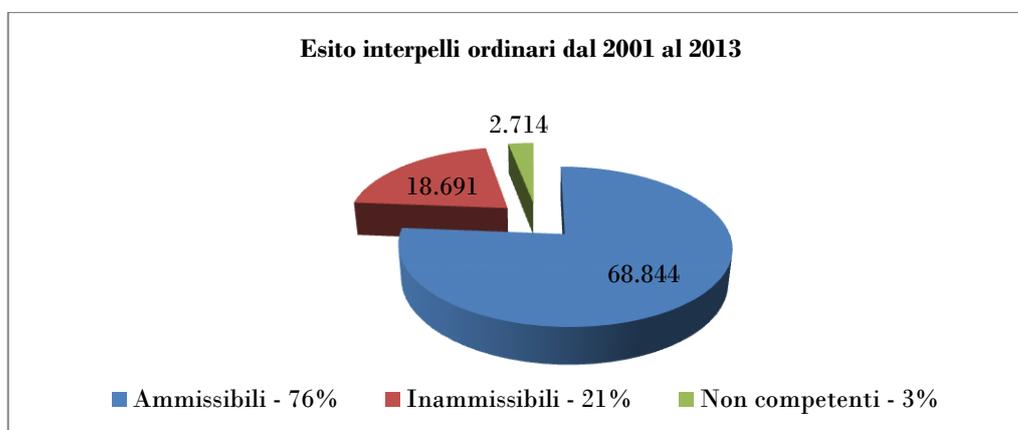
Grafico n. 3



FONTE: Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate

Complessivamente, gli interPELLI ordinari inoltrati ammontano a 90.249; di questi, sulla base delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, il 76 per cento (68.844) è stato dichiarato ammissibile, mentre il 21 per cento – pari a 18.691 – non ammissibile, ed il 3 per cento (2.714) non è stato trattato perché rimesso ad organismo non competente.

Grafico n. 4



FONTE: Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate

In termini di risposte, l’Agenzia ha comunicato il ricorso a pareri formali, sotto forma di risoluzioni, in rapporto a 1.677 casi; risposte pubbliche motivate dalla specificità e dal rilievo generale dei casi rappresentati.

Sulla base di quanto reso noto dall’Agenzia delle entrate, appare opportuno evidenziare, aggiuntivamente, come al picco degli interpelli ordinari presentati nel 2008 (9.041) corrisponda anche l’incremento del numero delle risoluzioni (374) prodotte dall’Agenzia, pari a poco più del 4 per cento delle richieste annue.

Per completezza di informazione, e sulla base di quanto comunicato, è stata elaborata la tab. 5 che, distintamente per norma e, quindi, per tipologia, fa emergere il numero ed il contenuto degli interpelli ordinari presentati nel periodo 20 giugno 2001 – 31 dicembre 2013.

Una analisi delle risultanze pone in risalto la prevalenza delle istanze in materia di imposizione diretta rispetto all’IVA, ma anche una presenza allargata e diffusa su tutto il sistema tributario, ogni qualvolta si sia resa opportuna o necessaria una espressione chiarificatrice.

Particolarmente significative, in tale proiezione, appaiono le informazioni richieste in esito a leggi finanziarie, al diritto pubblico dell’economia in genere, al sistema sanzionatorio riferito a discipline economico/finanziarie, alle regole di semplificazione e razionalizzazione delle strutture, etc., tutti argomenti specifici in rapporto ai quali è stata avvertita la necessità di un coinvolgimento diretto e referenziale dell’amministrazione pubblica.

Complessivamente, le discipline normative oggetto di “interpello” ordinario hanno superato le 100 unità; all’interno di questi parametri, le analisi sviluppate hanno toccato migliaia di disposizioni connesse, a contenuto economico, finanziario, fiscale, ma anche civilistico, penale, amministrativo, etc., disposizioni contigue alla norma di riferimento primario, ma il cui esame si rendeva necessario per fornire una risposta pertinente e completa. La tab. 5 evidenzia, in definitiva, il singolare orizzonte della regola dell’interpello ordinario e la speciale intensità degli approfondimenti.

Tabella n. 5

Interpello ordinario: fattispecie più ricorrenti – 20 giugno 2001/31 dicembre 2013 –							
Tipo norma	N.	Anno	Art.	N° interPELLI presentati dal 2001		Materia dell'interpello	% sul totale
				Parziali	Totali		
DPR	917	1986		17.526		Imposte sui redditi	
DPR	917	1986	15	2.945		Imposte sui redditi – Detrazioni per oneri	
DPR	917	1986	67	1.846		Imposte sui redditi – Redditi diversi	
DPR	917	1986	51	718		Imposte sui redditi – Determinazione del reddito di lavoro dipendente	
DPR	917	1986	50	595		Imposte sui redditi – Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente	
DPR	917	1986	113	144		Interpello per recupero di crediti bancari	
DPR	917	1986	124	94		InterPELLI sul consolidato nazionale	
DPR	917	1986	132	37		InterPELLI sul consolidato mondiale	
					23.905	Totale imposte sui redditi	26,5
DPR	633	1972		15.529		Imposta sul valore aggiunto	
DPR	633	1972	10	3.196		Imposta sul valore aggiunto – Operazioni esenti dall'imposta	
DPR	633	1972	17	770		Imposta sul valore aggiunto – Soggetti passivi	
DPR	633	1972	19	751		Imposta sul valore aggiunto – Detrazione	
DPR	633	1972	3	526		Imposta sul valore aggiunto – Esercizio di arti e professioni	
					20.772	Totale Imposta sul valore aggiunto	23,0
L	449	1997			4.591	Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica	5,1
L	388	2000			3.797	Legge finanziaria 2001	4,2
DPR	131	1986			3.393	Imposta di registro	3,8
L	296	2006			2.456	Legge finanziaria 2007	2,7
DPR	600	1973		1.207		Accertamento delle imposte sui redditi	
DPR	600	1973	25	447		Accertamento IIDD–Ritenuta redditi di lavoro autonomo e altri redditi	
					1.654	Totale Accertamento delle imposte sui redditi	1,8
Dlgs	446	1997			1.523	Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive	1,7
DPR	642	1972			1.330	Imposta di bollo	1,5
L	289	2002			1.078	Legge finanziaria 2003	1,2
L	448	2001			1.065	Legge finanziaria 2002	1,2
DL	98	2011			978	Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria	1,1
L	342	2000			926	Misure in materia fiscale	1,0
L	244	2007			811	Legge finanziaria 2008	0,9
Dlgs	22	1997			686	Attuazione delle dir.ve 91/156/Cee sui rifiuti, 91/689/Cee sui rifiuti pericolosi e 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio	0,8
L	212	2000			582	Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente	0,6
DL	331	1993			578	Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di Iva con quelle recate da direttive Cee modificaz.conseguenti a detta armonizzazione ed altro.	0,6
L	383	2001			561	Primi interventi per il rilancio dell'economia	0,6
DPR	601	1973			523	Disciplina delle agevolazioni tributarie	0,6
DPR	322	1998			473	Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 3, c.136, l. 23 dicembre 1996, n. 662	0,5
DPR	602	1973			460	Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito	0,5

Tipo norma	N.	Anno	Art.	N° interPELLI presentati dal 2001		Materia dell'interpello	% sul totale
				Parziali	Totali		
Dlgs	346	1990			435	Imposta sulle successioni e donazioni	0,5
DL	269	2002			424	Disposizioni per l'assestamento del bilancio dello Stato e dei bilanci delle Amministrazioni autonome anno 2002	0,5
L	266	2005			419	Legge finanziaria 2006	0,5
DL	223	1996			396	Disposizioni rilancio economico, sociale, contrasto, evasione	0,4
L	724	1994	30		360	Istanza di disapplicazione – società di comodo	0,4
L	413	1991			358	Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento	0,4
L	448	1998			341	Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo.	0,4
L	220	2010			326	Legge di Stabilità 2011	0,4
DL	201	2011			321	Disposizioni urgenti per crescita, equità, consolidamento conti pubblici	0,4
Dlgs	460	1997			255	Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale	0,3
DL	185	2008			251	Misure per sostegno a famiglie, lavoro, occupazione, impresa	0,3
Dlgs	23	2011			241	Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale	0,3
DL	78	2010			234	Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica	0,3
L	238	2010			226	incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia	0,3
DL	78	2009			220	Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali	0,2
L	488	1999			212	Legge finanziaria 2000	0,2
Dlgs	241	1997			197	Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'IVA, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni	0,2
Dlgs	472	1997			192	Disposizioni generali in materia di sanz. amministrative per violazioni di norme tributarie, a norma art.3, c.133, l.n.662/96	0,2
L	146	1998			189	Disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amm. finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario	0,2
L	243	2000			182	Norme in materia pensionistica e deleghe al Governo nel settore della previdenza pubblica, per il sostegno alla previdenza complementare e all'occupazione stabile e per il riordino degli enti di previdenza ed assistenza obbligatoria	0,2
Dlgs	504	1992			181	Riordino finanza degli enti territoriali a norma art. 4, l n.421/1992.	0,2
DL	70	2011			157	Prime disposizioni urgenti per l'economia	0,2
Dlgs	347	1990			142	Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale	0,2
Dlgs	461	1997			138	Riordino della disciplina trib. redditi di capitale e redditi diversi, a norma art.3, c.160, della l. 23 dicembre 1996, n.662	0,2
L	311	2004			125	Legge finanziaria 2005	0,1
DL	138	2002			107	Interventi urgenti in materia tributaria, di privatizzazioni, di contenimento della spesa farmaceutica e per il sostegno dell'economia anche nelle aree svantaggiate	0,1
DL	262	2006			106	Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria	0,1
L	133	1999			102	Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale	0,1
L	662	1996			100	Misure di razionalizzazione della finanza pubblica	0,1
ALTRI INTERPELLI (*)					10.764	Altre fattispecie prospettate dal contribuente	11,9
ALTRI INTERPELLI (**)					406	InterPELLI presentati da soggetti non residenti	0,4
TOTALE INTERPELLI					90.249		

(*)Vengono raccolti in questa fincatura tutti gli interPELLI riconducibili ad altre norme il cui numero, però, singolarmente preso risulta particolarmente esiguo e diviene rilevante solo nella somma complessiva.

(**)Vengono raccolti in questa fincatura tutti gli interPELLI inoltrati da soggetti "non residenti" con riferimento a tutte le forme di interpello.

FONTE: *Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate*

3.6. Considerazioni

L'entità delle istanze di interpello ordinario prodotte nel tempo, congiunta alla varietà delle richieste, testimonia una esigenza di operatività dell'istituto quale strumento di certezza ed equità del sistema fiscale, e, insieme, meccanismo produttivo di effetti concretamente deflattivi, funzionale alla composizione anticipata di possibili contrasti applicativi; strumento, quindi, la cui operatività risponde tanto ad una logica istituzionale, quanto, tenuto conto della riscontrata diffusione, ad una necessità avvertita dai soggetti passivi di imposta, sollecitati nella richiesta da condizioni di difficoltà applicative in rapporto alle quali si ritiene di dover "interpellare" l'Amministrazione finanziaria per acquisirne il parere.

Tale profilo è reso particolarmente evidente dal numero delle istanze che hanno riguardato i settori impositivi di maggiore ampiezza, e, quindi, l'imposizione diretta – area in rapporto alla quale sono state rivolte, nel tempo, all'Amministrazione circa 24.000 istanze per finalità chiarificatrici – e l'IVA, contesto oggetto di istanze ordinarie nella misura di oltre 20.000 casi.

Da ultimo va segnalato come all'interno della specifica formula di interpello sia stata esercitata anche una peculiare attività in riferimento alle istanze ordinarie c.d. "permissive" (consolidato nazionale e mondiale", P.EX, crediti d'imposta per ricerca e sviluppo, etc.) per un numero quantitativamente ridotto³² ma qualitativamente di rilievo per la specialità del merito e per gli effetti, derivando, dalle risposte rese dall'Amministrazione, l'autorizzazione a permanere (o ad essere introdotti) in un regime fiscale agevolato.

4. L'interpello CFC (*Controlled Foreign Company*)

4.1. Generalità

Sul piano strettamente teorico, rientra nel concetto di interpello ordinario – in virtù del richiamo all'art. 11, l. n. 212/2000 – una ulteriore procedura, praticabile da soggetti d'imposta controllanti imprese/società situate all'estero (interpello CFC) per i redditi da questi ultimi prodotti.

³² Complessivamente 275 - v. tab. 5, in riferimento agli artt. 113, 124 e 132, d.p.r. n. 917/1986.

4.2. Ambito di applicazione

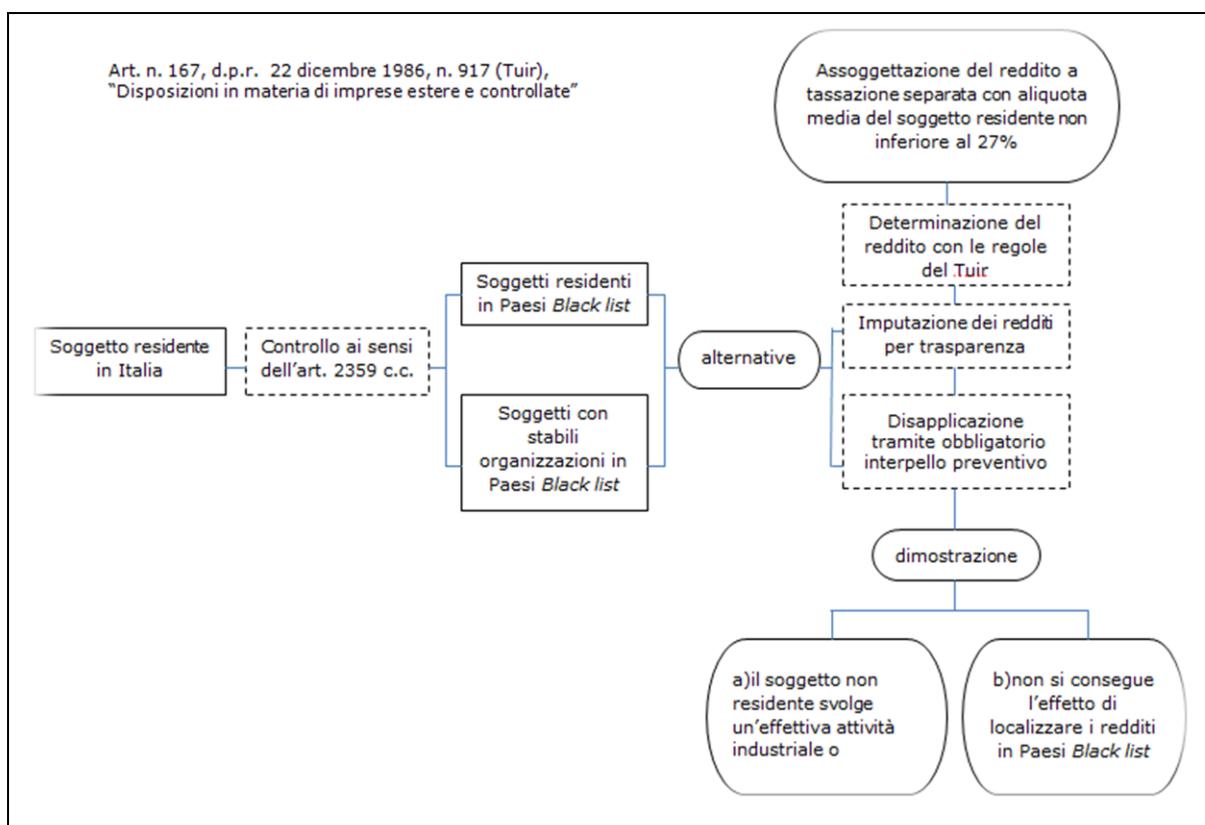
In merito, valgono le disposizioni recate dall'art. 167 d.p.r. n. 917/1986 Tuir. Nel dettaglio, la norma, con riferimento alle c.d. *Controlled Foreign Company (CFC)* – e cioè in relazione a società od imprese residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata (i c.d. “paradisi fiscali” individuati nella *black list* di cui al d.m. 21 novembre 2001: v. nt. 14) – sancisce una presunzione di legge in forza della quale tutti i redditi prodotti all'estero, da parte di società controllate da imprese nazionali, sono attratti nella sfera giuridica impositiva del soggetto “nazionale” – controllante – nel presupposto di una volontà imprenditoriale dell'azienda italiana mirante, esclusivamente, ad una collocazione esterna dei redditi a soli fini di risparmio d'imposta; l'interpello CFC mira al superamento della cennata presunzione legale. In detta ultima prospettiva, l'art. 167, c. 5, più volte richiamato – recato dall'art. 13, c. 1, lett. a), d.l. 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla l. 3 agosto 2009, n. 102 – introduce, appunto, una formula di interpello avente effetti disapplicativi della presunzione legale – con conseguente tassazione “esterna” dei redditi riconducibili alle imprese controllate – qualora i soggetti interessati, tramite apposita istanza, dimostrino, *alternativamente*, che³³:

- la società (o altro ente controllato) non residente, svolga una effettiva attività industriale o commerciale “come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quanto la maggior parte delle fonti, degli impieghi e dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento” (c.d. *prima esimente* di cui alla lett. a), c. 5, art. 167, d.p.r. n. 917/1986, Tuir);
- dalle partecipazioni possedute non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regimi fiscali privilegiati (c.d. *seconda esimente* di cui alla lett. b), art. 167, d.p.r. n. 917/1986, Tuir).

³³ Per i profili di dettaglio applicativo nella materia dell'interpello CFC valgono le indicazioni specifiche recate nel d.m 21 novembre 2011, n. 429 e, in specie, l'art. 5, c. 3, del provvedimento che disciplina in merito alle c.d. esimenti. Aggiuntivamente, trattandosi, come detto, comunque, di interpello ordinario, valgono le prescrizioni sostanzialmente procedurali di cui al d. m. n. 209/01.

Figura n. 1

Diagramma funzionamento CFC: art. 167, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 – Tuir



FONTE: Elaborazione Corte dei conti

4.3. Formule specifiche di interpello CFC

Alla procedura generale di interpello CFC sopra delineata si aggiungono altre formule specifiche quali:

- a) l'interpello per rapporti di "collegamento" intercorrenti tra soggetti nazionali ed esteri di cui all'art. 168, d.p.r. n. 917/1986, Tuir³⁴;
- b) l'interpello per utili da partecipazione, ex art. 47, c. 4, d.p.r. n. 917/1986, Tuir;
- c) l'interpello per plusvalenze da partecipazione, ex art. 68, c. 4, d.p.r. n. 917/1986, Tuir;
- d) l'interpello per *participation exemption*, ex art. 87, c. 1, lett. c), d.p.r. n. 917/1986, Tuir;
- e) l'interpello per dividendi, ex art. 89, c. 4, d.p.r. n. 917/1986, Tuir;

³⁴ Con riferimento a tale forma di interpello, si richiama, in specie, il d.m. n. 268/2006.

tutte versioni di ridotta portata, sempre rivolte ad eccepire, attraverso lo strumento dell'istanza di interpello, automatiche presunzioni di reddito o di suoi componenti, riconducibili “direttamente” a soggetti operanti all'estero ma “collegati” ad imprese nazionali.

Da ultimo, va richiamato l'art. 167, c. 8-*bis*, d.p.r. n. 917/1986³⁵, Tuir (introdotto dall'art. 13 d.l. n. 78/2009) che stabilisce un'ulteriore regola presuntiva di reddito applicabile alle imprese “controllanti” nazionali in rapporto a redditi e/o proventi, sottoposti a tassazione agevolata, riconducibili a società “controllate” operanti in territori *non virtuosi* (non in *white list*). Per queste ipotesi è, comunque, prevista una prescrizione esimente recata dal c. 8-*ter* dello stesso art. 13 d.l. n. 78/2009, il quale stabilisce la non ricorrenza della presunzione qualora il contribuente dimostri che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Per tutte le formule di interpello CFC sopra sinteticamente delineate, si fa rinvio, per la parte di dettaglio applicativo, alle disposizioni, emanate nel tempo, dall'Agenzia delle entrate, elencate in appendice.

4.4. Riscontri quantitativi

In termini di ritorni applicativi, si riportano di seguito, nel grafico n. 5, i dati resi noti dall'Agenzia delle entrate relativamente agli interpelli CFC presentati nel periodo 2002–2013.

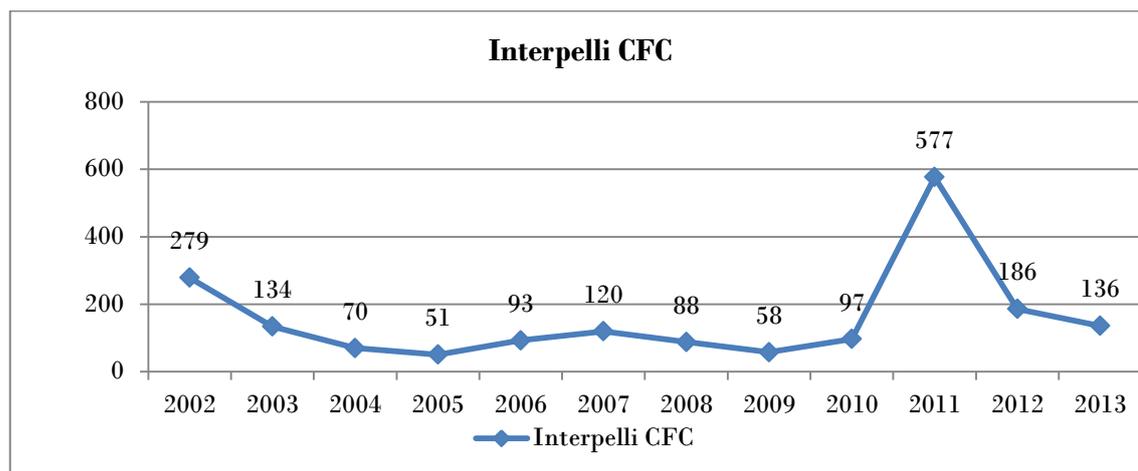
Le emergenze evidenziano, a partire dal 2002, un progressivo regresso delle istanze che si dimensiona, col tempo, su numeri obiettivamente esigui, tenuto conto della portata potenziale dell'area. Soltanto nel corso dell'annualità 2011, l'entità delle domande perviene a livelli comparativamente significativi, per poi tornare a misure, tuttavia, sempre contenute negli esercizi finanziari successivi.

In ogni caso, va posto in risalto come il numero complessivo degli interpelli CFC, dall'entrata in funzione della normativa – e, quindi, in un arco temporale ultradecennale – si sia attestato su 1889 unità.

³⁵ Introdotto, dall'art. 13 d.l. 78/2009, in adesione ad invito formulato dalla Commissione europea, rivolto a tutti gli Stati membri, di “rivedere le loro norme antielusione” (COM – 2007- 785 def del 10 dicembre 2007) con riferimento a soggetti che si avvalgono, in altri Stati, di “costruzioni di puro artificio”; lo stesso invito ha suggerito, naturalmente, l'introduzione, di ritorno, contenuta nell'art. 167, c. 8-*ter*, d.p.r. n. 917/1986.

Riguardo alle ragioni del picco numerico dell'annualità del 2011, va evidenziato come le stesse si riconducano alla modifiche introdotte dall'art. 167, c. 5, lett. a), Tuir, e dall'art 167, c. 8-bis, d.p.r. n. 917/1986, normative che hanno dato luogo ad una variazione dei presupposti giuridici legittimanti la presentazione dell'istanza³⁶, da cui è derivata una estensione della disciplina.

Grafico n. 5



FONTE: elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate

4.5. Considerazioni

Il sistema, considerato nell'insieme, si compone di numerose norme succedutesi nel tempo, nonché correlate interpretazioni e soluzioni applicative; il tutto in un contesto di riferimento operativo nel quale l'esigenza di tutela erariale deve confrontarsi costantemente con straordinarie tendenze e potenzialità di aggiramento e/o strumentalizzazione delle prescrizioni. Un ambito decisamente instabile, di complicata disciplina giuridica, da cui una derivata, complessa gestione amministrativa che ha indotto l'elaborazione di molteplici provvedimenti.

Tale contesto ha prodotto, come accennato, un'entità globale di istanze (1.889) che appare limitata rispetto alle potenzialità. Il giudizio tiene conto del riferimento alla platea

³⁶ Al riguardo, si evidenzia come il testo del nuovo art. 167, c. 5, lett. a), quale introdotto dall'art. 13 d.l. n.78/2009, rechi una formula di obiettivo radicamento della "società o altro ente non residente" "nel territorio estero" "nel mercato dello Stato o territorio di insediamento".

In definitiva, un vincolo molto ben definito che presuppone un legame economico e sociale della CFC nel paese estero e, quindi, "la sua intenzione di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato diverso dal proprio e di trarne vantaggio" (Sent. Corte di Giustizia 12 settembre 2006, C. - 196/04, punto 53, - c.d. Sent. *Cadbury Schweppes*).

dei soggetti astrattamente interessati all'istituto. Al riguardo, va segnalato, infatti, come, i più recenti dati Istat, riferiti al 2011, segnalino un numero di imprese a controllo italiano in Paesi esteri (161) pari a 21.682 unità, per 1,7 milioni di addetti ed un fatturato di 510 miliardi di euro. Uno scenario, quindi, certamente considerevole, e, peraltro, in segnalata crescita, soprattutto con riferimento all'industria manifatturiera, area che si segnala per una internazionalizzazione (11.888 unità) due volte superiore (6.461 unità) al più ampio settore immediatamente successivo (servizi finanziari)³⁷. Un effetto, quindi, che sollecita approfondimenti, tenuto conto, in particolare, della circostanza che il numero degli interpelli in analisi è dettato, prevalentemente, dalla loro natura obbligatoria, ciò nel senso che l'istanza deve essere obbligatoriamente rivolta all'amministrazione pubblica quale condizione preliminare perché possa essere riconosciuta, ricorrendone i presupposti, una qualificazione estera alle componenti reddituali; obbligatorietà dell'istanza, inoltre, il cui mancato adempimento determina l'applicazione di una sanzione diretta – da euro 258,00 ad euro 2.065,00 – quale stabilita dall'art. 11, c. 1, lett. a, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, cui si affianca la possibilità di penalizzazioni in sede di accertamenti³⁸. Di qui, nell'insieme, una misura dei ritorni quantitativi da ritenere non adeguata rispetto alle potenzialità dell'istituto.

5. L'interpello delle imprese di più rilevante dimensione

5.1. Generalità

Una specifica formula di interpello, che si distingue, però, solo per aspetti procedurali, attiene alle c.d. “imprese di più rilevante dimensione”; per questi potenziali “istanti” – soggetti il cui assetto imprenditoriale ed il cui rilievo economico-finanziario, hanno indotto l'adozione, nel tempo, di regole specifiche³⁹ – si prevedono, anche in tema di

³⁷ Istat – Report – *Struttura e report, nuovi investimenti delle multinazionali italiane all'estero, Anno 2011, nuovi investimenti 2012-2013* – 13 dicembre 2013.

³⁸ Identica situazione si rintraccia anche con riferimento all'interpello per le società di comodo, come già accennato (v., per una visione più ampia, quanto disposto nella circolare n. 32/E datata 14 giugno 2010 Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa).

³⁹ Valga, per tutte, il richiamo all'art. 27, c. 9, d.l. n. 185/2008, il quale recita “Per le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e le dichiarazioni Iva delle imprese di più rilevante dimensione, l'Agenzia delle entrate attiva un controllo sostanziale, di norma, entro l'anno successivo a quello della presentazione”, previsione da considerare, sul piano degli effetti, in correlazione al comma 11, della stessa norma, che stabilisce “Il controllo sostanziale previsto dal comma 9 è realizzato in modo selettivo sulla base di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, sul profilo di rischio

interpello, procedimenti propri, che non incidono sulle singole tipologie, ma sulle modalità di accesso al particolare strumento giuridico. In linea generale, quindi, le singole formule di interpello rimangono, sul piano applicativo, identiche, anche in rapporto ai soggetti sopra individuati, per i quali, tuttavia, mutano alcune regole di contatto.

5.2. Ambito di applicazione

In riferimento a quanto sopra, valgono le disposizioni del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2; nel dettaglio, e per quanto più direttamente rileva⁴⁰, la norma delinea, in primo luogo – all’art. 27, c. 10 – il concetto di “*imprese di più rilevante dimensione*”⁴¹; quindi, con riferimento a detti soggetti, e per tutte le ipotesi di interpello operanti⁴², introduce, sostanzialmente, una sola specifica innovazione, costituita dall’obbligo di presentazione dell’istanza – in ogni caso e secondo le modalità fissate dal Decreto del Ministro delle Finanze, n. 195, 13 giugno 1997 – esclusivamente all’Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa, per il tramite della Direzione regionale delle entrate, competente in relazione al domicilio fiscale dell’istante.

5.3. Considerazioni

Come accennato, la specificità della formula di interpello in analisi è soltanto procedurale e mira, tenuto conto della particolarità dei soggetti attivi, ad una

della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali” dal cui insieme deriva, tra l’altro, la condizione di c.d. *tutoraggio*.

⁴⁰ Il d.l. n. 185/2008, reca ampie innovazioni in materia di interpello, delle quali, tuttavia, solo alcune interessano il tema in esame; in particolare, l’art. 16, c. 1, con finalità più specifiche, modifica la formula dell’interpello antielusivo - di cui al più volte menzionato art. 21, l. 30 dicembre 1991, n. 413 - al fine di adeguare il relativo procedimento all’intervenuta soppressione del Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive. A tale ultimo riguardo, in particolare, le modifiche introdotte attengono:

- al termine per la comunicazione della risposta da parte dell’Agenzia delle entrate: 120 giorni dalla presentazione dell’istanza, decorsi i quali è ammesso l’esercizio della diffida ad adempiere;
- al termine di 60 giorni dalla formale diffida, dal cui inutile decorso deriva l’applicazione dell’istituto del silenzio/assenso.

L’intera disciplina del d.l. n. 185/2008 è stata oggetto di specifico provvedimento amministrativo costituito dalla circolare 5/E, 24 febbraio 2009, dell’Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa.

⁴¹ Costituiscono “imprese di rilevante dimensione” i “soggetti” portatori di un volume di affari o di ricavi non inferiore a 300 milioni di euro, importo gradualmente diminuito – a decorrere dal 1° gennaio 2012, secondo modalità stabilite con appositi provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate, datati, rispettivamente 6 aprile 2009, prot. n. 54291, 16 dicembre 2009, prot. n. 189542, e 20 dicembre 2010, prot. n. 181850 – fino a 100 milioni di euro.

⁴² *Ordinario*, ex art. 11, l. n. 212/2000, ricomprendendo, in esso, ognuna delle variabili innanzi trattate; *antielusivo*, ex art. 21, l. n. 413/1991; *disapplicativo*, ex art. 37-bis, c. 8, d.p.r. n. 600/1973.

concentrazione e canalizzazione, per ragioni di uniformità decisionale, delle istanze. Per il resto, in concreto, nulla muta. Valgono conseguentemente le considerazioni formulate sulle singole configurazioni di interpello.

6. Il *ruling* internazionale

6.1. Generalità

La versione di interpello denominata *ruling* internazionale – introdotta nell’ordinamento tributario italiano dall’art. 8 d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni dalla l. 24 novembre 2003, n. 326, e delineato, in termini applicativi, con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 23 luglio 2004 – si caratterizza per una oggettiva difformità rispetto alle configurazioni innanzi esaminate, da cui la necessità di una autonoma analisi.

6.2. Ambito di applicazione

Il *ruling*, pur mantenendo, in linea generale, la funzione chiarificatrice ricorrente in ogni procedura di interpello⁴³, si distingue integralmente dalle altre formule poiché:

– si rivolge, esclusivamente, alle *imprese con attività internazionale*, quali definite dall’art. 1⁴⁴ del provvedimento;

⁴³ Per queste ragioni, l’istituto si innesta, a pieno titolo, nel processo di *tax compliance* volto a sviluppare, come noto, collaborazione e dialogo tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria. Lo strumento in analisi, infatti, come si vedrà, realizza una procedura idonea a ripristinare, in un contesto di ricercata trasparenza e cooperazione e grazie anche al ruolo attivo richiesto al contribuente istante, una simmetria informativa tra parte privata e parte pubblica del rapporto giuridico, contribuendo a garantire certezza giuridica nelle relazioni d’imposta e deflazionando un eventuale contenzioso dall’esito incerto, nonché, aggiuntivamente, attenuando il rischio di una doppia – o multipla - imposizione internazionale, aspetto, quest’ultimo, che ne costituisce l’obiettivo fondante.

⁴⁴ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 23 luglio 2004

Art. 1. Definizioni

Ai fini dell’applicazione delle disposizioni di cui ai successivi articoli del presente provvedimento valgono le seguenti definizioni:

a) per impresa con attività internazionale deve intendersi:

1. qualunque impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che, in alternativa o congiuntamente:

- si trovi, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell’articolo 110 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917;

- il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;

- abbia corrisposto a o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi o *royalties*;

2. ovvero qualunque impresa non residente che esercita la sua attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi.

- attiene a *fattispecie specifiche*⁴⁵ riferite ad operazioni intercorrenti – in sintesi – tra soggetti “residenti” e soggetti “non residenti”;
- si concretizza, comunque, in *accordi* – vincolanti tutte le parti contraenti – volti a disciplinare, *preventivamente* e nei dettagli, le *fattispecie specifiche* innanzi individuate (calcolo del valore normale, misura dei dividendi, degli interessi, delle *royalties*, attribuzione di utili e/o perdite, etc.), in vista di definirne, in anticipo, i concreti riflessi fiscali di portata nazionale e/o internazionale, anche al fine di ovviare a possibili doppie e/o multiple imposizioni; profilo, quest’ultimo, da cui consegue il ricorso a convenzioni con autorità ed enti stranieri⁴⁶.

Dalla delineata struttura funzionale, derivano gli effetti di specificità del *ruling*; tra questi, la particolarità dei soggetti protagonisti, imprese necessariamente “internazionali”, da un lato, e, dall’altro lato, l’Ufficio del *ruling* internazionale⁴⁷ (unico organismo nazionale deputato alla stipula degli accordi in argomento) referente sia per il contribuente nazionale che per gli eventuali organismi stranieri; la vincolatività dei contenuti – effetto della natura convenzionale dell’“accordo” – per tutti i contraenti e per l’intera durata dell’atto⁴⁸; lo sviluppo procedurale dell’istituto che, attivato da una istanza specifica,

⁴⁵ Le fattispecie oggetto di *ruling* sono enunciate, nel dettaglio, dall’art. 8, c. 1, d.l. n. 269/2003, e ribadite, sul piano applicativo, nell’art. 2 del provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate datato 23 luglio 2004. In particolare, esse riguardano:

- metodi di calcolo del valore normale dei “beni ceduti, servizi prestati e dei beni e dei servizi ricevuti” in rapporto a *società non residenti* (c. 7, art. 110, d.p.r. n. 917/1986, Tuir);
- applicazione, a un caso concreto, di norme concernenti l’erogazione o la percezione di dividendi, interessi o *royalties* e altri componenti reddituali *a o da soggetti non residenti*;
- applicazione, a un caso concreto, di norme concernenti l’attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in Italia di *soggetto non residente* ovvero stabile organizzazione di altro Stato di un’impresa residente;

⁴⁶ Le norme di fiscalità internazionale contenute negli ordinamenti interni, normalmente, non sono in grado di disciplinare - e, comunque, difficilmente prevedono - formule in grado di gestire, in rapporto ad ogni Stato estero, il funzionamento dei c.d. *contribuenti globali*. In linea generale, il mercato internazionale risulta condizionato dalla compresenza di molteplici ordinamenti giuridici la cui contigua operatività può determinare problemi di doppia (o molteplice) imposizione, alquanto ricorrenti in materia di *transfer pricing*. L’assenza di un divieto di doppia imposizione economica costituisce un elemento di ostacolo allo sviluppo dell’economia globalizzata e dell’espansione dei traffici e delle relazioni internazionali. La tendenza della comunità internazionale sta, quindi, nel ritenere opportuna l’eliminazione di ipotesi di doppia/multipla imposizione in tutti i casi in cui risulti possibile; il moltiplicato carico fiscale rispetto ad un’unica operazione, infatti, configura uno straordinario freno agli investimenti transnazionali degli operatori economici, dissuadendoli dal compiere attività imprenditoriali con effetti economicamente “trasversali”.

⁴⁷ Ufficio *ruling* – Settore Internazionale – Direzione centrale accertamento dell’Agenzia delle entrate, sedi di Roma o Milano a seconda del domicilio del contribuente istante, in base alla ripartizione territoriale indicata all’art. 1 del provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004.

⁴⁸ Elemento distintivo di rilievo. In linea generale, infatti, gli effetti dell’interpello, in senso lato, vincolano esclusivamente l’Amministrazione finanziaria, rimanendo la parte istante libera di adeguarsi, o meno, alle

prevede, normalmente, prima della conclusione, una fase di pre-accordo – c.d. *pre-filing*⁴⁹ – nel cui contesto vengono analizzati i tratti essenziali del procedimento (verifica delle condizioni di ammissibilità, delimitazione del merito dell’istanza, analisi della documentazione a sostegno, fissazione del periodo di validità dell’accordo, ecc.)⁵⁰.

In tale ambito, ciò che più direttamente rileva si individua nella natura internazionale dell’istituto che comporta rilevanti effetti in fase di predisposizione dello specifico strumento giuridico. La natura internazionale, infatti, determina, sul piano formale, il ricorso ad apposite procedure, la cui adozione risulta essenziale ai fini dell’operatività dell’accordo; in più, sul piano del merito, l’allestimento della parte prescrittiva dell’atto implica una analisi internazionalizzata delle “fattispecie”, la cui disciplina costituisce, in sostanza, l’oggetto e la ragione ultima dell’accordo. In concreto, sul piano generale, va evidenziato come il *ruling* venga realizzato, ordinariamente, mediante una individuata procedura internazionale denominata *Advances Pricing Agreement*, in sintesi APA⁵¹, formula applicativa *standard* adottata in tutti i Paesi OCSE – e da questo organismo sollecitata –. L’accordo, così acquisito, dà luogo ad un atto che, riferito a casi circoscritti – puntualmente disciplinati in termini di struttura e di effetti fiscali – intercorre, in prima istanza, tra soggetto richiedente ed Amministrazione finanziaria propria (accordo “unilaterale”) e, eventualmente – nel caso di riflessi riguardanti anche altri ordinamenti – tra soggetto interpellante, Amministrazione finanziaria propria ed altre Amministrazioni finanziarie (accordi bi o multilaterali⁵²).

indicazioni espresse nel parere conseguente all’istanza. In merito, nel dettaglio, v. specifico paragrafo del Cap. IV.

⁴⁹ Al riguardo si richiamano le tabb. 6 e 8. La tab. 6 illustra il numero complessivo delle istanze di *ruling* presentate, delle procedure in corso e degli accordi conclusi; in rapporto ad essa, vanno valutate le emergenze di tab. 8 che reca la tipologia delle transazioni oggetto di *pre-filing*.

⁵⁰ Per i profili di dettaglio, si richiama il più volte citato provvedimento 23 luglio 2004, del Direttore dell’Agenzia delle entrate.

⁵¹ Gli APA rientrano nei c.d. *advances tax ruling*, categoria concettuale che - a livello internazionale, nella prospettiva di scambi commerciali ed imprenditoriali - raccoglie, nella sostanza, l’universo degli accordi per interpellati fiscali.

⁵² In termini strettamente giuridici, in virtù della portata letterale del c. 1, art. 8, d.l. 269/2003, sono possibili in Italia soltanto formule unilaterali di *ruling*, intercorrenti, cioè, tra il soggetto istante e l’Amministrazione finanziaria interna. Dette convenzioni, tuttavia, se vincolano la parte pubblica interna, non sono in grado di disattivare, con certezza, e per l’intera durata dell’accordo, l’applicazione di discipline straniere – ordinaria ragion d’essere dell’accordo di *ruling* – proprio a motivo dell’assenza di un vincolo giuridico negoziato con l’amministrazione estera, nelle cui competenze fiscali si sviluppa una parte del rapporto. Per tali ragioni, a far tempo dal 2010, l’Amministrazione finanziaria italiana ha previsto la possibilità, per i contribuenti nazionali, di accedere a formule di APA con effetti bilaterali e/o multilaterali, oltre le immediate apparenze giuridiche, fornendo risposta, concreta e risolutiva, ad esigenze reali per la via

Con riguardo al profilo del merito dell'accordo va posto in rilievo come le *fattispecie* oggetto di *ruling* – quali formalmente individuate (v. art. 8, c. 1, d.l. n. 269/2003) e quali ridefinite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 23 luglio 2004 – debbano essere rapportate con le parallele configurazioni e/o discipline presenti in altri ordinamenti. Di qui, come accennato, una “internazionalizzazione” delle *fattispecie* per pervenire ad una conciliazione sovranazionale – condivisa da ogni parte contraente – avendo ad oggetto, peraltro, situazioni interne – da trasferire, appunto, in campo e con effetti internazionali – frequentemente già strutturalmente complesse nel contesto nazionale.

Al riguardo, una testimonianza emblematicamente espressiva della singolarità del contesto è data dal tema del “valore normale”, il cui *calcolo* – nel caso di “operazioni” intercorrenti tra soggetti residenti e non residenti – costituisce ordinario contenuto del *ruling* internazionale; “valore normale” che, tuttavia, già nel sistema nazionale è oggetto di una duplice disciplina, a seconda che il “calcolo” venga effettuato ai fini impositivi diretti (v. artt. 9 e 110, c. 7, d.p.r. n. 917/1986), ovvero, ai fini applicativi Iva, ex art. 14, d.p.r. n. 633/1972⁵³; condizione di fondo che, in linea generale, determina una instabile

di una interpretazione radicata su prescrizioni normative distinte ma - in vista di un esito applicativo più ampio ed efficace, funzionalmente composte.

In dettaglio, l'evolutive intervento dell'Amministrazione si è argomentato sul combinato disposto costituito: - dall'art. 8, c. 1, d.l. n. 269/2003, convertito, con modificazioni dalla l. n. 326/2003, che stabilisce il principio del diritto all' “accesso ad una procedura di *ruling* di standard internazionale”;

- dall'art. 25, par. 3, del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, secondo il quale "Le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere attraverso un accordo amichevole le difficoltà ed i dubbi che potranno sorgere in ordine alla interpretazione o all'applicazione della presente Convenzione. Esse potranno altresì consultarsi al fine di eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla presente Convenzione".

Dalla congiunzione funzionale delle due norme e, particolarmente, dalla portata dell'art. 25, par. 3 surrichiamato e parr. 4.139 e 4.141 delle Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento, è derivata – pur in assenza di una norma palese di diritto interno - la legittimità all'accesso di accordi del tipo segnalato ed, anzi - in una visione più ampia – una sollecitazione all'assunzione degli stessi in vista di una ricercata e migliorata fluidità delle relazioni economiche/internazionali. Tutto ciò premesso in termini di antecedenti giuridici, va posto in evidenza come, sul piano strettamente operativo, la procedura di formazione degli APA bilaterali o plurilaterali - avvalendosi della strutturazione giuridica sopra delineata - muova, concretamente, da una fase di “accordo amichevole” preliminare, intercorrente tra le diverse Autorità degli Stati intervenuti - accordo adottato ai sensi dell'art. 25 OCSE - cui fa seguito, contestualmente e/o successivamente, un procedimento di traslazione degli aspetti oggetto dell'accordo in individuali convenzioni “unilaterali”, stipulate da ogni Amministrazione con i rispettivi contribuenti, predisposte ai sensi e nel rispetto della legislazione interna di ogni Stato.

⁵³Nel settore Iva, la materia del valore normale è diversamente e separatamente disciplinata rispetto all'imposizione diretta. La circostanza si deve riconnettere ai diversi criteri che reggono i due settori d'imposta, criteri in forza dei quali mentre la gestione del regime Iva si riconduce centralmente alle potestà comunitarie - per cui viene, appunto, *centralmente armonizzato*, - in materia di imposizione diretta l'indirizzo strategico del settore rimane nelle competenze esclusive degli Stati Membri, anche se, ovviamente, l'esercizio

delimitazione teorica, da cui una oscillazione nei ritorni interpretativi, anche sul versante giurisprudenziale⁵⁴.

Il trasferimento di realtà simili in ambiti internazionali – nei quali intervengono pluralità di soggetti protagonisti, si contrappongono molteplicità di interessi - privati e pubblici - e confluiscono difformi riflessi giuridici intorno a temi apparentemente identici – induce una indiscutibile difficoltà realizzativa, da cui la specificità, nei tempi di strutturazione e di determinazione, oltre che nei contenuti, degli accordi.

6.3. Riscontri quantitativi

In rapporto ai ritorni quantitativi, e, quindi, in esito all'entità complessiva delle attivazioni per *ruling* praticate nel tempo e all'andamento del fenomeno, valgono le indicazioni emergenti dal *Bollettino del ruling di standard internazionale* – II edizione – predisposto dall'Agenzia delle entrate – Direzione centrale accertamento – Ufficio *ruling* internazionale datato 19 marzo 2013.

Sulla base di quanto pubblicato dal predetto documento, si evince come, su un totale complessivo di 183 procedure attivate (v. tab. 6):

- 143 siano state inoltrate nel quadriennio 2009/2013, in netta crescita rispetto all'entità complessiva di 40, registrate nel periodo 2004-2008;
- 72 siano state quelle concluse;
- 54, di cui 19 APA bilaterali, siano ancora in corso di istruttoria, alla data del 31 dicembre 2012⁵⁵ (la tab. 7 reca, distintamente per parte contraente, il numero di APA bi-multilaterali in corso al 31 dicembre);

di tali competenze “proprie” deve svilupparsi nel rispetto dei principi comunitari. A motivo di tale assetto, le linee traccianti, in materia di Iva, del concetto di *valore normale*, sono fissate da molteplici Direttive comunitarie tra i quali, in particolare, la originaria Direttiva n.1977/388/Cee, cui ha fatto seguito, la Direttiva n. 2006/69/Cee; quest'ultimo provvedimento, intervenendo sulla n. 1977/388/Cee, ha introdotto modifiche poi riprese nella normativa interna e, specificamente, nell'art. 14, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, quale modificato dall'art. 24, c. 4, lett. c), l. 7 luglio 2009, n. 88. In definitiva, ed in concreto, ai fini dell'Iva, il *valore normale*, come emerge dall'art. 14 innanzi menzionato, è costituito, in estrema sintesi, dal *valore pattuito*, mentre, in materia di *imposizione diretta*, il *valore normale* è dato – in termini assolutamente riassuntivi - dal *valore mediamente praticato*; un confronto tra le due disposizioni - art. 14, d.p.r. n. 633/1972 e art. 110, c. 9, d.p.r. n. 917/1986 – evidenzia, quindi, in maniera palese, una difformità reale, ponendo in risalto un contenuto più calibrato e, in sostanza più cautelativo, in materia di imposizione diretta, dove il *valore non* è ordinariamente indotto dalla *volontà delle parti ma da situazioni esterne* ad esse.

⁵⁴ Sul piano giurisprudenziale, si richiamano, da ultimo, le sentenze Cass. Sez. trib. n. 22010 del 25 settembre 2013, e n. 24005, del 23 ottobre 2013.

⁵⁵ Alla data della presente istruttoria, non sono disponibili elementi statistici relativi alle procedure in corso nel 2013.

- 26 risultino interrotte, per inammissibilità, per rinuncia consensuale, ovvero, di parte.

Con riferimento a quest'ultimo profilo, va posto in evidenza come il maggior numero di interruzioni originate da iniziativa di parte sia dovuto ad intervenute modifiche dei requisiti oggettivi e soggettivi conseguenti a riorganizzazioni aziendali. Per quanto attiene, invece, agli stessi provvedimenti, quando determinati da interventi dell'Agenzia delle entrate, va segnalato come detti effetti siano normalmente conseguenti all'inattività del contribuente in risposta alle richieste avanzate nel corso dell'istruttoria.

Tabella n. 6

Istanze di <i>ruling</i> internazionale presentate, procedure in corso e accordi conclusi *										
	2004 2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Totale
<i>Istanze di ruling presentate</i>	18	10	6	6	12	16	29	38	48	183
<i>di cui Unilaterali</i>	18	10	6	6	12	13	22	27	44	158
<i>di cui Bilaterali o multilaterali</i>						3	7	11	4	25
<i>Accordi di ruling conclusi</i>	2	2	4	5	6	7	11	19	16	72
<i>Istruttorie in corso</i>	14	20	16	11	15	21	37	54		85**
<i>di cui Unilaterali</i>	14	20	16	11	15	18	27	35		**
<i>di cui Bilaterali o multilaterali</i>						3	10	19		**
<i>Istanze concluse per inammissibilità</i>	1	2	2	2	2	0	1	2	0	12
<i>Istanze concluse per rinuncia della parte o consensuale</i>	1	0	4	3	1	3	1	0	1	14

* La tabella riepiloga i dati relativi al periodo 2004-2009 (I Bollettino) e al periodo 2010-2013 (II Bollettino). Per completezza di informazione, va precisato che l'avvio effettivo della procedura di *ruling* internazionale interviene soltanto nel febbraio 2005. Infine, per quanto attiene alle APA bilaterali o multilaterali, va richiamato quanto innanzi riportato e, cioè, lo sviluppo di queste forme convenzionali plurisoggettive, soltanto a partire dalla parte conclusiva dell'anno 2010, per effetto della specifica attività interpretativa sviluppata dall'Amministrazione finanziaria, di cui fatto cenno nel testo.

** Il numero delle istruttorie in corso al 31 dicembre 2013 non è stato comunicato; la misura di 85 unità è stata ricavata per differenza tra la misura delle istruttorie presentate (183) e quelle concluse (98=72+12+14). Delle 85 unità giacenti non si è condizione di distinguere tra le proposte di *ruling* unilaterali e quelle multilaterali.

FONTE: *Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate e Bollettino del ruling di standard internazionale – II edizione.*

Tabella n. 7

APA bilaterali/multilaterali per Stato estero	
<i>Stato estero controparte</i>	<i>N. APA bilaterali/multilaterali in corso al 31 dicembre 2013</i>
FRANCIA	2
GERMANIA	4
GIAPPONE	2
OLANDA	2
REGNO UNITO	2
SPAGNA	1
STATI UNITI D'AMERICA	4
SVEZIA	2
SVIZZERA	4
Totale APA*	23

* Il totale degli APA bi/multilaterali in corso al 31 dicembre 2013 (pari a 23) è ottenuto sottraendo dal dato presente in tab. 6 (25 istanze) le 2 istanze che sono state dichiarate inammissibili.

FONTE: *Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate*

In rapporto ai contenuti degli accordi di *ruling*, vale il portato della tab. 9, distintiva delle transazioni che sono state concretamente oggetto di convenzione. Detta statistica deve essere opportunamente valutata in confronto alle emergenze della tab. 8, che segnala le ragioni e gli obiettivi delle stipule a fondamento del proposto accordo di *ruling*, quali manifestati in fase di *pre-filing*.

L'analisi delle tabelle evidenzia una spiccata prevalenza della materia dei prezzi di trasferimento⁵⁶, profilo che, nel complesso, riassume oltre l'89 per cento del totale delle

⁵⁶ Il tema dei prezzi di trasferimento - c.d. *transfer price* - e, in linea generale, la procedura di determinazione dei prezzi - c.d. *transfer pricing* - (tema che rientra nella più ampia accezione di *valore normale* e, quindi, di *determinazione del valore normale*, in riferimento a beni ceduti e/o prestazioni rese) costituisce profilo di straordinario rilievo negli scambi internazionali, condizionando la misura dell'operazione di scambio ed il suo rilievo fiscale. Naturalmente, oltre al *transfer price*, rilevano negli scambi transnazionali anche altre *fattispecie*, (così definite dal c. 1, art. 8, d.l. n. 269/2003 e dall'art. 2 del provvedimento del Direttore

istanze, all'interno delle quali, peraltro, un particolarissimo rilievo assume l'area della prestazione dei servizi (circa il 50 per cento) costituente il settore qualificato dalla maggiore difficoltà di definizione dei valori.

dell'Agenzia delle entrate datato 23 luglio 2004) ma in misura assai più contenuta (le tabb. nn. 8 e 9 evidenziano la ricorrenza di dette ulteriori fattispecie nel sistema Italia). Nella prospettiva di poter pienamente apprezzare il peso tecnico nella formula del *transfer price* nella predisposizione di un accordo di *ruling* e gli effetti che dalla speciale connotazione di detta formula derivano nell'allestimento dell'atto, si riepilogano di seguito alcuni aspetti, richiamando, aggiuntivamente, i provvedimenti di maggior rilievo in campo internazionale, emanati nel tempo, volti ad indirizzare verso soluzioni omologanti. Per *transfer price* si intende comunemente il prezzo di trasferimento, ossia il valore di scambio di beni o servizi tra componenti aziendali diverse ma correlate, appartenenti allo stesso gruppo imprenditoriale, site, però, in territori distinti e, quindi, soggette ad ordinamenti ed a ritorni fiscali differenziati. In tali condizioni, il prezzo di trasferimento deve essere determinato in misura tale da conciliare le esigenze della fiscalità "locale" – e, quindi, di uscita o di produzione del bene o servizio – e quelle della fiscalità di "destinazione", e deve essere fissato in misura tale da non risultare il prodotto di una artificiosa predisposizione sviluppata al solo scopo di ottimizzare il carico fiscale del gruppo transnazionale, costituendo, ad esempio, il vettore per canalizzare un maggior reddito verso strutture societarie dislocate in aree o in giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità più mite. Esistono varie forme di determinazione del *transfer price*; in questa sede e tenuto conto delle scelte operate – trattando casi specifici - dall'Ufficio del *ruling* internazionale è sufficiente rilevare come siano stati impiegati, prevalentemente, metodi di definizione reddituali (per il 79 per cento); in particolare, il *Transactional Net Margin Method* che ha trovato applicazione nel 56 per cento degli accordi sottoscritti. Riguardo ai metodi tradizionali – 21 per cento dei casi – sono stati utilizzati sia il *Cost Plus Method*, che il *Comparable Uncontrolled Price*, che il *Resale Price Method*; la formula maggiormente adottata è stato il *Comparable Uncontrolled Price* (9 per cento). Al riguardo, in linea generale, con riferimento al metodo da adottare per la determinazione del *transfer price*, si richiamano le indicazioni ed i contenuti delle Linee guida OCSE 2010 "*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 – Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010*". Sempre in rapporto allo stesso tema ed avuto riguardo ai provvedimenti internazionali miranti ad una omogeneizzazione del sistema si menzionano le molteplici Comunicazioni formulate in merito dalla Commissione europea al Parlamento, al Consiglio europeo ed al Comitato economico sociale, costituite da:

- i Considerando della Risoluzione del Consiglio e dei Rappresentanti dei Governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio del 27 giugno 2006, su un codice di condotta relativo alla documentazione dei prezzi di trasferimento per imprese associate nell'Unione Europea (2006/C-176/01);
- la Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio ed al Comitato economico sociale europeo relativo ai lavori svolti dal *Forum* congiunto dell'Ue sui prezzi di trasferimento nel periodo dal luglio 2010 al giugno 2012 ed alle proposte allegate – COM(2012) 516 final., punto 1;
- la Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio ed al Comitato economico sociale europeo relativo ai lavori svolti dal *Forum* congiunto dell'Ue sui prezzi di trasferimento nel settore delle procedure e soluzione delle controversie ed altri orientamenti in materia di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento nell'UE – COM(2007)71, def., punto 1;
- la Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio ed al Comitato economico sociale europeo relativo ai lavori svolti dal *Forum* congiunto dell'Ue sui prezzi di trasferimento sul tema: "*Verso un mercato europeo senza ostacoli*" – COM(2001)582 def., punto 1.

Tabella n. 8

Tipologia di transazione oggetto di <i>pre-filing</i>					
Tipologia di transazione	2009	2010	2011	2012	TOTALE
Prezzi di trasferimento – produzione	3	5	8	5	21
Prezzi di trasferimento – distribuzione	6	10	8	14	38
Prezzi di trasferimento– prestazione di servizi	4	8	14	16	42
Dividendi, interessi o <i>royalties</i> ⁵⁷	3	3	4	6	16
Attribuzione di utili o perdite a stabili organizzazioni	1	3	1	2	7
<i>Cost sharing agreements</i> ⁵⁸	1	3	1	0	5
<i>Business restructuring</i> ⁵⁹	0	0	3	2	5
TOTALE (*)	18	32	39	45	134

FONTE: Agenzia delle entrate – Bollettino del ruling di standard internazionale – II edizione

⁵⁷ Con *royalties* si intende il diritto del titolare di un brevetto o di una proprietà intellettuale, ad ottenere il versamento di una somma di danaro da parte di chiunque effettui lo sfruttamento di detti beni con lo scopo di poterli utilizzare per fini commerciali e/o di lucro.

⁵⁸ In base a quanto riportato nella circolare del Ministero delle finanze n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980, per *cost-sharing agreements* si devono intendere gli "accordi, stipulati da varie unità del Gruppo localizzate in Paesi diversi, in base ai quali i costi relativi alla ricerca ma anche ad altri servizi disponibili all'interno del Gruppo sono distribuiti tra le varie consociate in relazione ai benefici che ciascuna unità può trarre dalla loro utilizzazione". Si tratta, quindi, di accordi con una portata solitamente molto estesa, potendo ricomprendere varie tipologie di costi, tra i quali, ad esempio:

- l'utilizzazione (diritto di licenza) relativa a brevetti, marchi ed altri diritti relativi a beni immateriali disponibili all'interno del Gruppo;
- l'utilizzazione dei risultati della ricerca e degli sviluppi operati all'interno del Gruppo;
- l'assistenza tecnica;
- l'assistenza amministrativa e contabile;
- l'assistenza di *marketing*.

⁵⁹ Per *business restructuring* - "riorganizzazioni aziendali" - si intendono le operazioni effettuate da parte di un'impresa (multinazionale) nei confronti di controparti correlate (anche non residenti), aventi ad oggetto la riallocazione di funzioni aziendali, rischi e/o *assets*, compresi i beni immateriali.

La fattispecie "sensibile" ai fini della disciplina del *business restructuring* si individua nella riallocazione - a favore di altre entità appartenenti al medesimo gruppo, ubicate in altri Stati - di fattori produttivi di reddito, indipendentemente dalle modalità con cui le imprese la realizzano.

Secondo l'OCSE, le fattispecie più significative sono ricomprese in tre categorie:

1. trasferimento di beni materiali e/o immateriali,
2. trasferimento di rami d'azienda o singole funzioni aziendali,
3. trasferimento di rischi e modifiche rilevanti agli accordi infragruppo.

Tabella n. 9

Tipologia di transazioni oggetto di accordo					
Tipologia di transazione	2004 –2009	2010	2011	2012	TOTALE
Prezzi di trasferimento – Produzione	11	3	2	6	22
Prezzi di trasferimento – Distribuzione	5	3	4	7	19
Prezzi di trasferimento – Prestazione di servizi	3	1	3	4	11
Prezzi di trasferimento – <i>Royalties</i>	1	0	3	1	5
Applicazione ad un caso concreto di norme concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o <i>royalties</i>	0	0	0	1	1
Attribuzione di utili o perdite a stabile organizzazione	2	1	0	1	4
<i>Cost sharing agreements</i>	1	0	1	0	2
TOTALE (*)	23	8	13	20	64

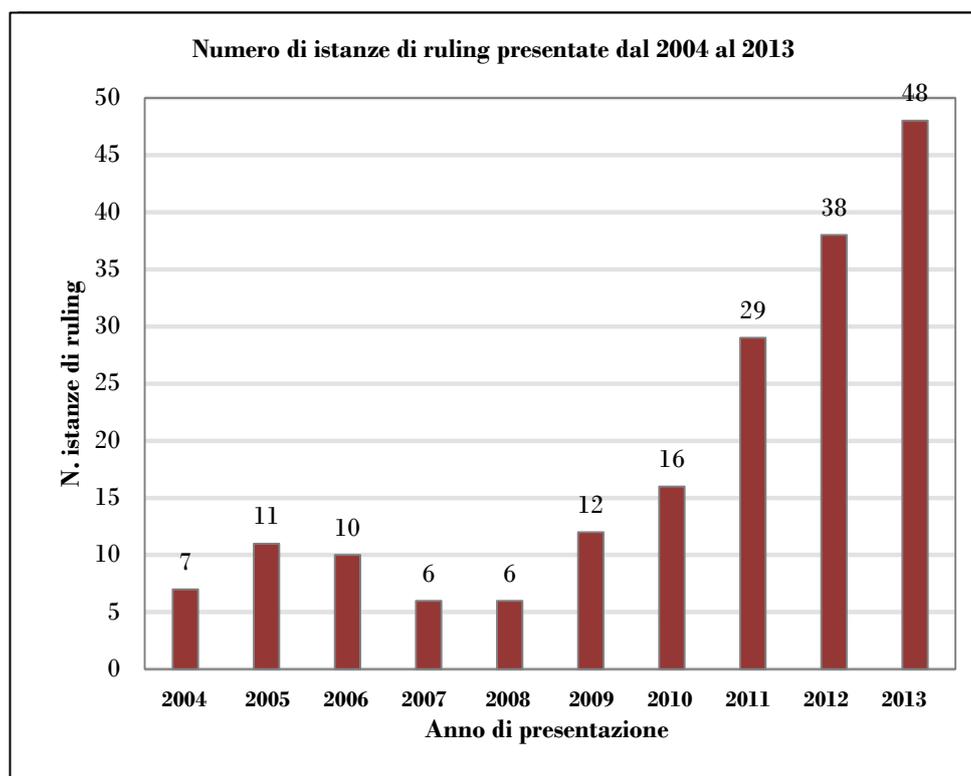
(*)Il numero del totale delle transazioni oggetto di accordo riportato nella presente tabella (64) non coincide con il numero degli accordi di *ruling* conclusi al 31 dicembre 2012, di cui alla tab. (56), poiché il perimetro di un accordo può includere anche più di una tipologia di transazione tra le parti correlate.

FONTE: Agenzia delle entrate – Bollettino del *ruling* di standard internazionale – II edizione

Il grafico n. 6 segnala, infine, il progressivo incremento delle istanze di *ruling* presentate, crescita particolarmente evidente a far tempo dal 2007 e, in specie, dal 2011 al 2013.

Grafico n. 6

Numero di istanze di *ruling* presentate dal 2004 al 2013



FONTE: Agenzia delle entrate

Un ultimo approfondimento deve riguardare, da un lato, la durata media dell'intera procedura di *ruling* – il periodo, cioè, intercorrente tra la presentazione dell'istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo – e, dall'altro, la tipologia dei soggetti, per volume di ricavi, che sono acceduti alla procedura in argomento.

Riguardo al primo profilo, le informazioni fornite dall'Agenzia delle entrate segnalano un progressivo contenimento dell'arco temporale necessario per la produzione dell'accordo, periodo che è passato dai 20 mesi del quinquennio 2004-2009 ai 15 mesi delle più recenti annualità.

Per quanto attiene, invece, al secondo aspetto, la tab. 10 reca la suddivisione dei contribuenti per volumi di ricavi e, distintamente per classi, il numero degli accordi intervenuti.

La tabella evidenzia come la maggior parte dei soggetti interessati alla procedura sia costituita – per una percentuale pari all'84 per cento – da contribuenti medio/grandi; in

tale contesto, peraltro, è possibile rilevare una netta prevalenza, 68 per cento, delle imprese qualificabili come “grandi contribuenti”.

Tabella n. 10

Composizione dei soggetti istanti per ammontare dei ricavi		
Volume dei ricavi dei soggetti istanti	Numero Soggetti*	%
Ricavi < 25 milioni di euro	10	15,38%
Ricavi da 25 a 100 milioni di euro	11	16,92%
Ricavi > 100 milioni di euro	44	67,69%
<i>Totale</i>	65	100,00%

*Il numero complessivo di soggetti indicato non coincide con i dati riportati in tab. 9 poiché ai fini della presente tabella un soggetto che ha presentato più di una istanza è stato conteggiato una sola volta.

FONTE: *Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate*

6.4. Aggiornamenti normativi

Il sistema normativo innanzi delineato ha trovato aggiornamenti ed integrazioni in tempi recenti.

6.4.1. Art. 7 d.l. 23 dicembre 2013, n. 145

L’art. 7, d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito dalla l. 21 febbraio 2014, n. 9 – c.d. “Destinazione Italia” – ha apportato significative modifiche all’istituto in analisi, prevedendo l’ampliamento delle fattispecie oggetto di accordo e razionalizzando l’organizzazione amministrativa interna dell’Ufficio *ruling* internazionale. Tali modifiche, che vanno a novellare la procedura disciplinata dal più volte richiamato art. 8 d.l. n. 269/2003, prevedono la possibilità di accedere al *ruling* internazionale anche per ottenere una valutazione *preventiva* sulla sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall’art. 162 d.p.r. n. 917/1986, Tuir, e dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall’Italia.

Per effetto della intervenuta disciplina, sarà quindi possibile un accordo tra l’Agenzia delle entrate e l’impresa internazionale in rapporto alla natura dell’insediamento in Italia

dell'impresa estera, vincolativo di entrambe le parti per il periodo d'imposta in corso all'atto della stipula e per i quattro successivi.

Al fine di fornire completa attuazione alle novità introdotte dal d.l. n. 145/2013, appare, tuttavia, necessario introdurre le seguenti modifiche al vigente provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 24 luglio 2004, provvedimento ancora non inciso in alcuna parte:

- ampliamento della platea dei soggetti ammessi alla procedura di *ruling* internazionale (art. 1 del provvedimento) per ricomprendere le imprese anche non residenti, non dotate di una stabile organizzazione, interessate ad avviare un'attività economica in Italia;
- estensione dell'ambito oggettivo di applicazione della procedura di *ruling* alla valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti configuranti una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (art. 2 del provvedimento);
- introduzione di un apposito articolo volto a disciplinare le istanze aventi ad oggetto la valutazione della configurabilità di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

In termini concreti, le innovazioni recate dal decreto surrichiamato introducono, prospetticamente, senza alcun dubbio, un effettivo miglioramento dell'assetto normativo contribuendo a stabilizzare, con maggiore chiarezza, i profili operativi e la struttura delle stabili organizzazioni; tema, quest'ultimo, induttivo, nella carente formulazione attuale, di precarietà applicativa.

Lungo questa logica, infatti, la norma – inserita in un contesto volto a fluidificare gli investimenti esteri nel sistema Italia – potrà favorire, una volta attuata, un miglioramento nei rapporti fra investitori esteri e Amministrazione finanziaria italiana, per la via della fissazione di criteri realizzativi di una maggiore certezza giuridica particolarmente in esito alla definizione previa e, quindi, alla preliminare determinazione del carico fiscale conseguente ad un esercizio di attività imprenditoriale nel territorio nazionale. Ma gli effetti di positività non si limitano all'orizzonte applicativo; infatti, una chiara e definita disciplina in rapporto alla ricorrenza o meno, previa verifica dei requisiti di “stabile organizzazione” nel territorio nazionale, potrà originare la conseguenza di una

emersione delle organizzazioni di fatto, strumenti di pronunciata potenzialità in termini di aggiramento impositivo e di elusione fiscale⁶⁰.

Altra rilevante innovazione recata dall'art. 7 attiene alla durata dell'accordo; la disposizione ha esteso, infatti, fino a cinque anni la portata potenziale della convenzione nella prospettiva di favorire per questa via lo sviluppo degli scambi fornendo maggiore certezza e stabilità dei riferimenti giuridici e nell'ottica di dar luogo ad un parallelismo temporale tra il periodo di durata degli accordi ed il limite stabilito per il legittimo esercizio della potestà di accertamento.

Infine, un ultimo aspetto modificativo attiene alla eliminazione – nel testo dell'art. 8, c. 5, d.l. n. 269/2003 – del riferimento agli uffici di Roma e Milano, quali Organismi competenti per le procedure di *ruling*. Tale intervento normativo recepisce⁶¹ e formalizza una riorganizzazione interna dell'Agenzia delle entrate, già intervenuta a far tempo dal 2009, anno a partire dal quale è stabilita la presenza e l'operatività di un unico Ufficio *ruling* internazionale, dotato di due sedi (Roma e Milano); unicità adottata al fine di favorire, oltre ad una più accentuata fluidità dei contatti ascendenti e discendenti, una uniformità nella trattazione e nella conclusione delle istanze di *ruling* internazionale.

6.4.2. Art. 1 l. 23 dicembre 2013, n. 147 – (Legge di stabilità 2014)

Il *ruling* internazionale è stato oggetto di altro recente intervento legislativo, recato dalla l. 23 dicembre 2013, n. 147 – Legge di Stabilità 2014.

In particolare, per quanto più direttamente rileva ai fini della presente relazione, va segnalato come, l'art. 1, c. 177, della predetta norma – trattando dei servizi *on-line* – fissi

⁶⁰ In merito, va segnalato come il fenomeno delle “stabili organizzazioni non dichiarate” di società estere costituisce in Italia la fattispecie evasiva di maggior rilevanza nel contesto della lotta all'evasione fiscale internazionale; per compiutezza di informazione, al riguardo, va segnalato che a tale fenomeno è stato ricondotto nel 2012 quasi l'80 per cento dei ricavi non dichiarati accertati e contestati dalla Guardia di finanza nell'ambito dell'attività investigativa effettuata a contrasto dei fenomeni evasivi internazionali – cfr. Guardia di finanza, *Rapporto annuale 2012*. All'interno del documento si rileva come, nel settore della fiscalità internazionale, siano stati scoperti ricavi non dichiarati e costi non deducibili per 17.089 milioni di euro, così ripartiti: 13.480 relativi a stabili organizzazioni non dichiarate di imprese estere operanti in Italia; 1.984 relativi a casi di esterovestizione della residenza di persone fisiche e società; 1.084 evasi mediante pratiche di *transfer price*; 550 concernenti triangolazioni con Paesi *off-shore* ed altre manovre elusive con l'estero.

⁶¹ La relazione illustrativa all'art. 7 del d.l. n. 145/2013, chiarisce che tale innovazione “è conseguente alla modifica normativa interna all'Agenzia delle entrate che ha sostituito un unico ufficio competente alla trattazione delle richieste di *ruling*, articolato nelle due sedi di Roma e di Milano, in luogo dei due precedenti uffici, l'Ufficio *ruling* internazionale centro sud e l'Ufficio *ruling* internazionale nord”.

specifiche regole in materia di determinazione di *transfer-pricing*, introducendo, contestualmente, una speciale ipotesi di interpello.

Stabilisce, infatti, il comma appena richiamato che, a decorrere dal 1° gennaio 2014, le società operanti nella raccolta pubblicitaria *on-line* e dei servizi ad essa ausiliari, devono determinare il reddito imponibile in Italia, in rapporto alle operazioni oggetto di *transfer-pricing*, utilizzando indicatori di profitto diversi da quelli applicabili ai costi sostenuti per lo svolgimento della propria attività, fatto salvo il ricorso alla procedura di *ruling* di *standard* internazionale.

In forza di tale prescrizione – in concreto – i soggetti operanti nel settore della raccolta pubblicitaria *on-line* e servizi ausiliari, in esito a operazioni intercorse con società non residenti nel territorio dello Stato, nella individuazione dei metodi per la determinazione del valore normale delle transazioni, possono utilizzare, tra le formule indicate nelle Linee guida OCSE in rapporto ai prezzi di trasferimento, indicatori di profitto specifici, tenuto conto delle funzioni svolte e dei rischi assunti dai soggetti tra i quali la transazione intercorre, e, quindi, metodi più appropriati purché non si avvalgano di indicatori di profitti applicati ai costi.

Ciò definito, la norma, per quanto qui interessa, stabilisce, contestualmente, la possibilità, previa istanza, di avviare una procedura di *ruling* di *standard* internazionale, ai fini della determinazione previa di metodi e criteri – all'interno delle formule OCSE – per la fissazione dei prezzi di trasferimento.

6.5. Considerazioni

Quanto sopra rappresentato sottolinea, con particolare evidenza, la specificità dello strumento giuridico in analisi, che si caratterizza per una natura intrinsecamente convenzionale; aspetto che contraddistingue il *ruling*, per procedure, tempistica ed effetti, da ogni altra versione di interpello. A ciò si aggiunge anche la peculiare ragione funzionale identificativa dell'istituto; il *ruling* internazionale, infatti, non risponde direttamente ad esigenze chiarificatrici intorno al significato ed alla *ratio* di norme fiscali, ma è dettato dall'esigenza di predefinire gli effetti, sul piano impositivo, conseguenti ad operazioni complesse, trasversali a diversi ordinamenti giuridici, per le quali si pone una possibile prospettiva di doppia o multipla imposizione, conseguenza che lo strumento giuridico tende ad evitare. Un meccanismo, quindi, di portata transnazionale che deve conciliare, ad

un tempo, l'interesse delle parti private dell'accordo, tutelare i diritti erariali delle amministrazioni e degli Stati contraenti, e che deve, altresì, svilupparsi nel costante rispetto delle convenzioni internazionali e riguardanti sia le procedure che gli istituti oggetto degli accordi.

Una realtà obiettivamente complessa – che motiva, in linea generale, i particolari tempi di durata, in vista del conseguimento dell'atto – della quale, ovviamente, deve tenersi conto nelle valutazioni di efficienza ed efficacia.

CAPITOLO IV

L'INTERPELLO

ASISTEMATICITÀ, ECONOMICITÀ E PRODUTTIVITÀ DELL'ISTITUTO

Sommario: 1. Asistematicità. – 1.1. Natura dell'interpello. – 1.2. Modalità di esercizio. – 1.2.1. Interpelli c.d. “spontanei e/o facoltativi”. – 1.2.2. Interpelli c.d. “obbligatori”. – 1.3. Effetti dell'interpello. – 1.3.1. Amministrazione finanziaria. – 1.3.2. Contribuenti. – 1.4. Impugnabilità. – 1.5. Tempistica. – 1.6. Forme di comunicazione. – 1.7. Soggetti attivi. – 1.8. Comparazione dei profili di diversità. – 2. Economicità e produttività. – 2.1. Economicità. – 2.2. Produttività – 2.2.1. In rapporto all'interpello ordinario. – 2.2.2. In rapporto all'interpello disapplicativo. – 2.2.3. In rapporto al *ruling* internazionale. – 3. Considerazioni.

Distintamente per formula d'interpello, muovendo dalle indicazioni specifiche e dalle risultanze riportate nel capitolo precedente, vengono, di seguito, evidenziati i profili di diversità – funzionali ed applicativi – intorno ad individuati parametri (natura dell'interpello, modalità di esercizio, impugnabilità, tempistiche e forme di comunicazione, soggetti attivi e passivi, effetti) essenziali al funzionamento degli istituti.

In calce al capitolo, tenuto conto delle risultanze acquisite, verranno formulate considerazioni in esito all'economicità e/o produttività del “servizio di interpello” complessivamente esperito, prendendo a riferimento le risorse impiegate in rapporto ai risultati conseguiti.

1. Asistematicità

In relazione ai parametri presi a riferimento, valgono le seguenti considerazioni.

1.1. Natura dell'interpello

Una prima analisi deve essere rivolta alla diversità della “natura” degli interpelli. Sotto questo aspetto, tenuto conto di quanto sottolineato nel corso dell'istruttoria, va ribadito come, concettualmente, l'istituto dell'interpello – così come è andato conformandosi nel tempo – risulti, da ultimo, variamente articolato, contemplando formule eminentemente “interpretative” cui si affiancano versioni anch'esse interpretative ma collegate ad esigenze “permissive” e/o “disapplicative” (consolidato nazionale, consolidato mondiale, regime “PEX”, crediti di imposta per ricerca e sviluppo, etc.) ovvero rispondenti a finalità “antielusive”, versioni alle quali, infine, si aggiungono meccanismi di interpello

prettamente disapplicativo, formule queste ultime che si rivolgono a casi specifici, con funzione non più “chiarificatrice” ma mirante a consentire la verifica della ricorrenza di condizioni in senso lato “derogatorie”.

Nel dettaglio, lo scenario dell’istituto, sul piano della natura funzionale, si articola come segue:

a. interPELLI interpretativi:

- *interpello ordinario* ex art. 11 l. n. 212/2000: mediante il quale si richiede la corretta interpretazione della norma in relazione ad un caso concreto e personale;
- *interpello speciale antielusivo*, ex art. 21 l. 30 dicembre 1991, n. 413: in base al quale il contribuente può richiedere un parere preventivo rispetto ad una o più operazioni che, in linea di principio, possono comportare l’applicazione della norma antielusiva di cui all’art. 37-bis d.p.r. n. 600/1973;

b. interPELLI interpretativi con funzione “permissiva” e/o “disapplicativa”:

attivati utilizzando la procedura dell’interpello ordinario ex art. 11, l. n. 212/2000 e relative disposizioni attuative:

- *con funzione permissiva*: richiesta di continuazione del regime di *consolidato nazionale*, di cui all’art. 124, c. 5, d.p.r. n. 917/1986, Tuir; richiesta per la verifica dei requisiti finalizzati all’opzione per il *consolidato mondiale*, di cui art. 132, c. 3, d.p.r. n. 917/1986, Tuir; richiesta per la disapplicazione del regime “PEX”, di cui art. 113 d.p.r. n. 917/1986, Tuir; richiesta di interpello, per *crediti d’imposta*, in rapporto ad imprese site in individuati territori, impegnate in processi di ricerca e sviluppo;
- *con funzione disapplicativa*: richiesta di non applicazione delle disposizioni in materia di *CFC*, di cui agli artt. 167 e 168 d.p.r. n. 917/1986, Tuir; richiesta di non applicazione della disciplina che limita la deduzione dei costi *black list*, di cui all’art. 110, cc. 10 e 11, d.p.r. n. 917/1986, Tuir;

c. interPELLI disapplicativi:

- attivati *utilizzando la procedura antielusiva* ex art. 21 l. 30 dicembre 1991, n. 413: *interpello disapplicativo* propriamente detto, ex art. 37-bis, c. 8, d.p.r. n. 600/1973, in base al quale il contribuente può richiedere la disapplicazione di norme tributarie antielusive – norme, cioè, predisposte per contrastare comportamenti elusivi – limitative di deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni

soggettive vantaggiose, altrimenti ammesse nell'ordinamento tributario; *interpello* volto alla disapplicazione della disciplina riguardante le *società c.d. di comodo*, in virtù delle disposizioni di cui art. 30, c. 4-bis, l. n. 724/1994; *interpello* per la richiesta di *disapplicazione* delle limitazioni contenute nell'art. 172, c. 7, d.p.r. n. 917/1986, Tuir, in merito al *riporto a nuovo di perdite* o interessi in caso di operazioni di fusione.

Un indubbio coacervo di disposizioni⁶² – nelle quali non viene ricompreso, volutamente, il tema del *ruling* internazionale, formula che, ai presenti fini, può essere considerata completamente estranea all'analisi per la natura “pattizia” che la caratterizza, da cui ragioni proprie di specificità e di autonomia – diversamente orientate, la cui disfunzionalità emerge, in maniera evidente, già sulla base di una prima approssimazione, in virtù, cioè, di una analisi limitata al puro censimento delle formule, quale sopra sommariamente riportato; alcune versioni, infatti, come accennato, rispondono a finalità generali, altre a minute esigenze applicative, ognuna radicalmente diversa rispetto a qualsiasi altra, in termini di funzionalità; tutte, comunque, formalmente raccolte nell'unico concetto di *interpello*, pur in assenza di ragioni di uniformità, di collegamento, di assimilazione, e, quindi, malgrado l'impossibilità di indirizzi interpretativi comuni o, quanto meno, coordinati ed omologanti. Una realtà, in definitiva, asistemica all'interno della quale si registra, in concreto, l'assenza di procedimenti applicativi comuni.

1.2. Modalità di esercizio

Sempre sul piano funzionale, altro motivo di strutturale indeterminatezza e discontinuità dell'istituto complessivamente inteso – con riflessi rilevanti in termini procedurali e di effetti – si individua nella “spontaneità” o meno del suo esercizio al variare delle circostanze.

⁶² In merito, una testimonianza palese della singolarità di assetto e di funzionalità dell'istituto dell'*interpello*, si rintraccia nel testo della circolare n. 32/E del 14 giugno 2010, che così recita “Tuttavia non può sottacersi che lo sviluppo dell'*istituto* [...] *ha prodotto*, nel tempo, *effetti non adeguati* agli obiettivi ed alle finalità per i quali esso è stato introdotto dal legislatore”.

1.2.1. Interpelli c.d. “spontanei e/o facoltativi”

L’istituto nasce per finalità di *compliance*, e cioè, in vista di una migliore gestione del rapporto d’imposta – e, più in generale – della relazione fisco/contribuente, obiettivo ricercato anche mediante l’adozione di misure di semplificazione e/o di facilitazione (quali l’accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, il contraddittorio pre-contenzioso, ecc.) in un contesto che deve annoverare due soggetti agenti, potestativamente equiordinati: il contribuente e l’Amministrazione finanziaria. Rispondono pienamente a tale proiezione la richiamata formula dell’interpello ordinario in senso stretto, di cui all’art. 11 l. n. 212/2000 (Statuto dei contribuenti), nonché gli interpelli antielusivi, contemplati, in particolare, nell’art. 21 l. n. 413/1991 – (interpelli c.d. “spontanei e/o facoltativi”) –.

1.2.2 Interpelli c.d. “obbligatori”

A questi assetti sono stati affiancati, gli interpelli c.d. “obbligatori”⁶³. Tali configurazioni ricorrono nelle istanze CFC, nelle richieste disapplicative “generali” contemplate nell’art. 37–bis, c. 8, d.p.r. n. 600/1973, e, infine, nelle domande di disapplicazione speciali afferenti la disciplina riguardante le c.d. società di comodo (“non operative” o in “perdita sistematica”) di cui all’art. 30, c. 4, l. 23 dicembre 1994, n. 724, e successive modificazioni.

Per dette formule, la ragione reale del collegamento intercorrente tra parte privata e parte pubblica non si individua più nell’esigenza chiarificatrice sottesa all’originaria disciplina, ma in un obbligo verso l’Amministrazione finanziaria, il cui adempimento consente a quest’ultima un monitoraggio preventivo in merito alla ricorrenza di particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive; un assoggettamento cui consegue, in caso di disottemperanza, l’applicabilità di sanzioni dirette e indirette.⁶⁴

⁶³ Il concetto di interpello obbligatorio è trattato con ampiezza di argomenti e di attenzioni dalla circolare n. 32 datata 15 giugno 2010, Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa.

⁶⁴ Dirette, in quanto, stabilisce, la circolare n. 32, che al soggetto inadempiente *sarà erogata*, innanzitutto, dall’Ufficio la sanzione prevista dall’art. 11, c. 1, lett. a), d.lgs 18 dicembre 1997, n. 471, – sanzione amministrativa da euro 258,00 ad euro 2.065,00 –; indirette, poiché, alla pena innanzi individuata, consegue la possibilità di una graduazione accentuata di ulteriori sanzioni applicabili qualora, in fase di accertamento, l’Amministrazione rilevi, sulla base della documentazione in possesso del contribuente e del contraddittorio con quest’ultimo, la insussistenza delle condizioni legittimanti la disapplicazione della disciplina oggetto dell’interpello obbligatorio, non esperito.

In tali ipotesi, è particolarmente evidente la trasformazione dell'istituto da misura di supporto, spontaneamente esercitabile dal contribuente, a mezzo anche coercitivo, rinforzato da sanzioni; in definitiva, per questa via e nelle ipotesi individuate, una facoltà giuridica si trasforma in un obbligo, peraltro sanzionabile, dando luogo ad una mutazione giuridico-funzionale decisamente singolare.

Il tutto, peraltro, per conseguire un obiettivo del tutto ragionevole, ma da perseguire con soluzioni diverse.

Va, infatti, sottolineato come, di per sé, il meccanismo adottato (prescrizione di un obbligo di assoggettamento a “verifica” assistito da sanzioni) garantisca, nei fatti, il pubblico interesse per la via di una forzata testimonianza del rispetto di regole tributarie, profilo, quest'ultimo, di speciale rilevanza in rapporto ad ambiti impositivi fluidi, di straordinaria permeabilità trasgressiva, suscettibili di comportamenti ripetutamente e diffusamente elusivi, condizioni tutte emblematicamente rintracciabili nell'area oggetto di interpello “obbligatorio”.

Dal punto di vista sostanziale, quindi, la soluzione adottata non solleva problematiche significative; interrogativi, invece, si pongono in rapporto alla prescrizione di un “obbligo” nell'ambito di un regime di spontaneità, e in relazione ai conseguenti negativi ritorni di resa della formula che, così come applicata e strutturata, induce effetti retroagenti per plurime ragioni. Tra queste, senza dubbio, le incertezze interpretative, originate, prevalentemente, dall'assetto delle discipline sottostanti agli interpelli in argomento, discipline molteplici, complesse ed in più parcellizzate. A queste motivazioni, si unisce la specificità del contesto di riferimento, caratterizzato dalla fortissima compressione della sfera potestativa privata, rispetto alle condizioni ricorrenti nelle altre formule di interpello. Tale effetto genera un clima animato da forti contrapposizioni, certamente non partecipativo, sostanzialmente repulsivo, frequentemente contenzioso, riflesso ispirato ad atteggiamenti in totale contraddittorietà rispetto alla prospettiva di *compliance* che dovrebbe svilupparsi – nelle intenzioni – nelle aree in argomento e che, in materia di interpelli “obbligatori”, è ostacolato dalla stessa strutturazione della disciplina; una disciplina che, quindi, va espunta dal contesto funzionale dell'interpello propriamente detto ed autonomamente gestita, così perseguendo molteplici finalità:

- il recupero, per questa via, della spontaneità generale dell'istituto in senso lato;

- la tutela di interessi erariali delicati, rapportati ad individuate materie, particolarmente permeabili all'infiltrazione di fenomeni elusivi;
- la salvaguardia degli interessi di parte privata, prevedendo l'introduzione di formule procedimentali e provvedimenti specifiche, funzionalizzate e calibrate sui temi.

Tale ultima soluzione – di cui si tratterà anche nella parte conclusiva dell'istruttoria – mentre potrà fornire risposta al singolo quesito, contestualmente, potrà favorire il miglioramento e l'integrazione dei rapporti collaborativi fisco – contribuente.

1.3. Effetti dell'interpello

1.3.1. Amministrazione finanziaria

In linea generale, la risposta tempestivamente resa dall'Amministrazione finanziaria vincola l'Agenzia delle entrate che, in sede di controllo, deve uniformarsi al parere fornito al contribuente e non può emettere atti a contenuto impositivo o sanzionatorio in contrasto con la soluzione interpretativa data⁶⁵.

L'efficacia vincolante della risposta è limitata alla questione oggetto dell'interpello ed al contribuente “istante”, con la conseguenza che l'orientamento manifestato dall'Agenzia non produce effetti vincolanti in relazione a casi analoghi relativi a soggetti diversi dall'interpellante.

1.3.2. Contribuente

Sul versante del contribuente, gli effetti dell'intervento amministrativo si manifestano in forma opposta a quella appena individuata. In nessuna ipotesi di interpello, infatti, il parere espresso dall'organo competente determina effetti vincolanti nei confronti del soggetto istante, il quale, quindi, resta libero di disattendere l'atto emanato; circostanza questa che determina l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria per una non impugnabilità del parere con ricorso alla Commissione tributaria provinciale.

Per quanto attiene, invece, all'eventualità di mancata risposta alla richiesta inoltrata dal contribuente, va evidenziata una diversità di conseguenze. In linea generale, infatti, in tale circostanza, trova applicazione il principio del silenzio/assenso, di cui al disposto

⁶⁵ Circolare n. 7/E, datata 3 marzo 2009, Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa.

dell'art. 11, c. 2, l. n. 212/2000, a vantaggio della parte privata. Detto istituto, tuttavia, si configura in misura diversa a seconda che trattasi di interpello ordinario – e, per questa formula, vale, correttamente, il rinvio all'art. 11, l. n. 212/2000 – ovvero, di interpello antielusivo, per la cui versione trova applicazione, invece, il disposto dell'art. 16, c. 1, d.l. n. 185/2008; tale norma introduce, per il caso di mancata espressione di parere da parte dell'Amministrazione, lo strumento interlocutorio della “diffida” dal cui obbligatorio esercizio, da parte privata, decorrono 60 gg. perché possa svilupparsi, successivamente, il silenzio/assenso, nell'ipotesi di ulteriore carenza di risposta.

Di qui, una prima difformità fra le due forme di interpello, ordinario e antielusivo.

Un'ulteriore, più significativa discrasia intercorre in rapporto alla formula di interpello disapplicativo.

Infatti, in esito a tale istituto, decorsi i 90 gg., non è prevista l'attivazione del “silenzio/assenso” non trovando collocazione la risposta del Direttore regionale tra i provvedimenti di cui all'art. 20, c. 1, l. 7 agosto 1990, n. 241. Tale effetto è riconducibile alla considerazione in forza della quale “la risposta [...] non ha natura provvedimentoale, [e perciò] non è idonea ad incidere immediatamente nella sfera giuridica del contribuente, il quale resta libero di disattenderla. Si tratta, in sostanza, di un parere che deve essere necessariamente⁶⁶ richiesto dall'interessato e che, una volta reso, vincola esclusivamente l'Amministrazione finanziaria”.

1.4. Impugnabilità

Altro elemento di scompensazione è costituito dal tema della impugnabilità, ossia della ricorrenza o meno, in capo alla parte privata del rapporto tributario, di una potestà di legittimazione attiva in riferimento alle risposte rese all'Amministrazione finanziaria, e, quindi, agli esiti dell'istanza.

In riferimento a tale profilo si registra un andamento ondivago della giurisprudenza, tanto di merito che di legittimità, cui fa da contrappeso uno stabilizzato principio di non impugnabilità, sostenuto, e costantemente ribadito, dall'Amministrazione finanziaria;

⁶⁶ Di qui l'introduzione, sul piano interpretativo, degli interpelli c.d. “obbligatori”, più compiutamente disciplinati dalla circolare n. 32/E, datata 14 giugno 2010, Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa.

sicché, anche in rapporto al tema degli esiti delle istanze, rilevano motivi di variabilità e di incertezza, ulteriormente incrementativi di una già pronunciata precarietà di sistema.

Avuto riguardo all'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, le ragioni della non impugnabilità si rintracciano nelle indicazioni contenute nelle circolari nn. 5/E e 14/E, del 2007, nonché 7/E, del 2009, e, da ultimo, n. 32/E, del 2010, più volte richiamate. Nello specifico, e con particolare riferimento al disposto della circolare n. 7/E, l'esercizio del diritto non compete in quanto la funzione di interpello è “espressione di un'attività di indirizzo e di interpretazione dell'Agenzia; in nessuna [...] ipotesi, la risposta dell'Amministrazione determina effetti vincolanti nei confronti del contribuente, che resta libero di disattenderla. Ne consegue che la risposta all'interpello non è impugnabile con ricorso alla Commissione tributaria provinciale” (circ. n. 7/2007); affermazione ulteriormente valorizzata dal contenuto della circolare n. 32/E dove è precisato che “il parere, al quale il *contribuente può non adeguarsi*, non è in alcun modo lesivo della posizione del contribuente”.

Peraltro, tale indirizzo è autorevolmente supportato da una articolata pronuncia del Consiglio di Stato (n. 414/2009), per il quale la risposta dell'organo amministrativo è contestabile solo in sede di impugnazione di un successivo avviso di accertamento in quanto “si tratta di situazione non diversa da quella che si verifica nel processo amministrativo, laddove un parere, ancorché non immediatamente impugnabile, può essere impugnato solo unitamente al provvedimento conclusivo del provvedimento e, laddove in esso parere si sia verificato il vizio di legittimità, può essere certamente annullato dal giudice amministrativo unitamente al provvedimento stesso.”

Va detto, tuttavia, che i richiamati orientamenti dell'Agenzia delle entrate e del Consiglio di Stato non sono condivisi dalla prevalente giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. Trib., nn. 8663/2011, 5843/2012 e 20394/2012), secondo la quale il diniego di disapplicazione della normativa sulle società di comodo va qualificato come diniego di agevolazione fiscale e, quindi, rientra tra gli atti espressamente previsti come impugnabili dall'art. 19, c. 1, lett. h), d.lgs. n. 546/1992. Conseguentemente, a parere della Corte, il giudice tributario, innanzi al quale è impugnato il diniego, dovrà valutare la legittimità dell'atto e, quindi, decidere anche nel merito circa la fondatezza – o meno – della domanda di disapplicazione, attribuendo “l'agevolazione fiscale richiesta” ove ne ravvisi i presupposti.

La conseguenza dell'inquadramento giuridico del "diniego di disapplicazione" tra gli atti tipici previsti dall'art. 19, c. 1, d.lgs. n. 546/1992 comporta, peraltro, l'effetto della "intangibilità" dell'atto nel caso di mancata impugnazione; da cui il venir meno di ogni ulteriore pretesa tributaria, per effetto della "cristallizzazione" del provvedimento.

Da tale orientamento giurisprudenziale discende, quindi, la considerazione di fondo per cui l'impugnazione dell'atto di diniego assume connotati di "obbligatorietà", nel senso di un necessario esercizio da parte del contribuente dalla cui inosservanza deriva il possibile pregiudizio in rapporto ad una successiva difesa nel caso in cui lo stesso decidesse di non attenersi alla risposta resa dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate.

Sempre in una logica di ammissibilità dell'impugnazione, si pongono, ma con diverse motivazioni, successive pronunce giurisprudenziali di legittimità.

Al riguardo, la Corte di cassazione, con la sent. n. 17010/2012 – i cui principi sono stati ribaditi nel recente provvedimento n. 11929/2014 – ha ritenuto di stabilire – innovando radicalmente – come l'atto di diniego della Direzione regionale non possa essere ricompreso tra gli atti tipici – di cui al più volte richiamato art. 19, c. 1, d.lgs. n. 546/1992 – in quanto, tecnicamente, la disapplicazione di una norma antielusiva non può identificarsi e/o equipararsi con la concessione di un'agevolazione fiscale; aggiuntivamente, la Suprema corte ha evidenziato come l'atto di diniego non possa nemmeno essere ricondotto nell'ambito della norma di chiusura sancita nello stesso art. 19, c. 1, lett. e), d.lgs. n. 546/1992, in base alla quale è impugnabile "ogni altro atto per il quale la legge non preveda la autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie", circostanza attualmente non ricorrente. Da queste premesse, la Corte ricava il principio per cui l'atto di diniego "non può essere ritenuto obbligatoriamente impugnabile". Ciò detto, il Supremo Collegio sottolinea come l'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19, secondo un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, sia, però, suscettibile di interpretazione estensiva; in particolare, sono ritenuti impugnabili (non obbligatoriamente, ma in via facoltativa) anche gli atti che, pur non essendo tipizzati dall'art. 19, portano a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, facendo sorgere in capo allo stesso l'interesse (ex art. 100 c.p.c.) a chiarire la propria posizione riguardo a tale pretesa. Tutto ciò premesso, stabilisce la Corte come il caso di "diniego di disapplicazione" realizzi proprio una situazione della specie in quanto "costituisce il primo atto con il quale l'Amministrazione, a seguito di una fase istruttoria e

di una valutazione tecnica, e con particolari garanzie procedimentali, porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine ad una specifica richiesta, relativa ad un determinato rapporto tributario, con l'immediato effetto di incidere, comunque, sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l'istanza è stata inoltrata”.

In definitiva, quindi, la sent. in esame esclude che possa sussistere, diversamente dal precedente orientamento, un onere di impugnazione per il contribuente, ma ritiene che, in ogni caso, l'atto di diniego sia impugnabile, seppure facoltativamente; circostanza da cui discende l'effetto di non pregiudizio, in caso di mancata impugnazione, della posizione del contribuente che abbia deciso di non adeguarsi all'atto di diniego.

In definitiva, quindi, per orientamento giurisprudenziale di legittimità consolidato, l'impugnabilità in rapporto ad un diniego disapplicativo compete al soggetto interpellante; peraltro, l'esercizio di tale diritto – in virtù del più recente orientamento – è praticabile anche facoltativamente.

La situazione, comunque, nell'insieme, a motivo della diversità delle posizioni di riferimento, si caratterizza per una evidente precarietà; una condizione di incertezza la cui origine ed il cui sviluppo sono sostanzialmente riconducibili alla indeterminatezza che caratterizza l'intera normativa di cui all'art. 30, c. 4, l. 23 dicembre 1994, n. 724, e successive modificazioni; una realtà che sollecita specifici interventi correttivi.

1.5. Tempistica

Come emerge dall'analisi delle singole formule di interpello, e come riassunto nella tab. n. 11, le distinte versioni dell'istituto presentano una diversità di tempi di risposta – rispetto alla presentazione dell'istanza – che va dai 180 gg. per l'interpello antielusivo, ai 120 gg. per l'interpello ordinario, e, infine, ai 90 gg. per l'interpello disapplicativo; termini che possono portarsi, per l'interpello antielusivo, a 180 gg., nel caso di presentazione di diffida a seguito di mancata replica, da parte della pubblica amministrazione, all'istanza presentata. Si tratta di periodi, in linea generale, particolarmente lunghi, di differenziazione non motivata e certamente riducibili ed omologabili.

1.6. Forme di comunicazione

Le ordinarie forme di trasmissione dell'istanza da parte privata, verso la parte pubblica, sono costituite dalla:

- consegna diretta a mano;
- spedizione a mezzo del servizio postale, in plico senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento.

Soltanto per le ipotesi di interpello ordinario, in virtù del disposto della circolare n. 23/E, datata 16 maggio 2005, Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa, è ammessa la possibilità di presentazione dell'istanza anche in via telematica. In tale ipotesi, però, l'istanza si considera regolarmente presentata alla data di sottoscrizione della stessa da parte del contribuente entro 30 gg. dal ricevimento dell'invito da parte dell'Ufficio che ha ricevuto l'atto, ai sensi dell'art. 3, c. 4, d.m. n. 209/2001. Per ogni altra ipotesi di interpello, la soluzione informatica non è contemplata. Peraltro, a detta specificità di comunicazione, e sempre in riferimento alla parte privata, si aggiunge il possibile utilizzo – in tema di interpello ordinario ma anche in rapporto all'interpello disapplicativo – della formula trasmissiva via fax (cfr. in particolare art. 30, c. 4-*quater*, l. n.724/1994).

Anche in riferimento alla risposta scritta da parte dell'Amministrazione finanziaria al contribuente, si devono registrare situazioni di difformità; infatti, in linea generale, la comunicazione deve intervenire, in esito ad ogni situazione, mediante la formula della raccomandata con avviso di ricevimento; tuttavia, in tale generale contesto, è ammessa la procedura telematica, consentita, però, solo in riferimento ad istanze di interpello ordinario – art. 4, c. 1, d.m. n. 209/2001 – e in rapporto agli interPELLI disapplicativi, quando riconducibili alle società non operative; ciò in virtù del disposto della circolare n. 14 del 15 marzo 2007.

Anche la procedura di comunicazione ascendente e discendente presenta, quindi, elementi di forte discontinuità.

In questa situazione, va posto in evidenza come, già allo stato, sia possibile una via di omologazione del sistema, praticabile per effetto dell'introduzione e dell'applicazione alla situazione di specie della procedura PEC (Posta Elettronica Certificata – per il cui dettaglio di funzionamento si fa rinvio alla circolare PCM DIT, datata 3 settembre 2010, n. 12 –) formula riferibile, in astratto, ad ogni versione di interpello essendo l'utilizzo della

PEC equiparato allo strumento della “raccomandata con avviso di ricevimento”; in merito, in termini di funzionalità, va sottolineato come la via “elettronica” preveda per il contribuente, in un’ottica di validità della procedura, una sottoscrizione digitale, ovvero, l’allegazione di copia del documento di identità. Da ultimo, va rappresentato come la soluzione PEC è estensibile anche alla fase discendente, nel senso, cioè, di comunicazioni dall’Agenzia verso la parte privata.

Ciò detto, comunque, va posto in risalto, per completezza di analisi, come, sul piano formale, il dispositivo non sia stato ancora oggetto di specifiche, articolate direttive di prassi, con funzioni illustrative ed applicative.

1.7. Soggetti attivi

Per quanto attiene ai soggetti attivi delle istanze, con riferimento alla parte privata, valgono le molteplici indicazioni recate dalle distinte discipline rispetto alle quali si potrà valutare una ipotesi di semplificazione in un’ottica di generalizzazione del diritto all’accesso dell’istituto. Naturalmente, in riferimento a detti soggetti valgono le diversità indotte dalle ragioni dell’interpello e, quindi, sotto questo profilo, è ammissibile una difformità motivata dalla diversa funzionalità delle distinte formule.

A diversa conclusione si deve, invece, pervenire in rapporto ai soggetti attivi cui fa carico l’onere di formulare il parere. Con riferimento a tale parametro, si individuano difformità di competenze, per cui il soggetto si identifica nella Direzione centrale normativa, con riferimento agli interpelli antielusivi, agli interpelli per non residenti, agli interpelli CFC e, a fattor comune, a tutte le formule di interpello presentate dalle imprese di rilevanti dimensioni; per ogni altra situazione, l’istanza deve essere rivolta alla Direzione regionale dell’Agenzia dell’entrate competente sulla base del domicilio fiscale del soggetto istante.

1.8. Comparazione dei profili di diversità

La tabella 11 riepiloga, in sintesi, le principali difformità intercorrenti tra le diverse formule di interpello.

Tabella n. 11

INTERPELLI: PROSPETTO COMPARATIVO																		
TIPO	1.ANTIELUSIVO (art. 21, l.n. 413/91)	2. DISAPPLICATIVO (art. 37-bis, c. 8, d.p.r. n. 600/73)			3. ORDINARIO (art. 11, l. n. 212/2000)											4. IMPRESE RILEVANTE DIMENSIONE	5. RULING INTER.LE	
Formule specifiche		2.1. In genere	2.2. "Società di comodo"		3.1. In genere	3.2. Consolidati ed altro					3.3. CFC ed altro							
			2.2.1 "non operative"	2.2.2 "in perdita sistematica"		3.2.1 "Soggetti non residenti" territorio Stato	3.2.2 Consolidat o nazionale	3.2.3 Consolidato mondiale	3.2.4 Partecipazioni crediti PEX	3.2.5 Crediti imprese ricerca e sviluppo	3.3.1 CFC (Controlled Foreign Company)	3.3.2 Interpello collegament o soggetti naz/esteri	3.3.3 Interpello utili da partecipazioni	3.3.4 Interpello plusvalenze da partecipazioni	3.3.5 Interpello PEX	3.3.6 Interpello dividendi		
FINALITA'	parere su applicazione o meno norme antielusive	parere su disapplicazione di norma antielusiva	parere su imposizione presuntiva "società non operative"	parere su imposizione presuntiva "società in perdita sistematica"	parere su casi concreti e personali	parere su casi concreti e personali	parere su tassazione gruppo imprese consolidate	parere su tassazione gruppo su controllante nazionale	parere su equiparazione a crediti estinti	parere su sussistenza requisiti art. 1, c. 54, l. n. 224/2007	disappl. regole presuntive redditi società estere	disappl. tassazione collegamenti esteri	disappl. su tassazione utili da partecipazioni estera	disappl. plusvalenze presunte estere	disappl. plusvalenze società partecipata estera	disappl. utili da soggetti esteri	fissazione obblighi uniformi imprese ricavi > 100 mln euro	interpello accordi fiscali scambi internaz.
NORMATIVA	art. 21, l. n. 413/91; dd.mm. n. 194/97 e art. 1, n. 195/97; artt. 16 e 27, d.l. n. 185/08	art. 37-bis, c.8, d.p.r. n. 600/73; art. 1, c. 3, d.m. n. 259/98; art. 27, d.l. n. 185/08	art. 30, c.4, l.n. 724/94; art.2, cc. 36-decies e 36-undecies, d.l. n. 138/11; art. 1, d.lgs. n.174/14	art. 30, c.4, l.n. 724/94; art.2, cc. 36-decies e 36-undecies, d.l. n. 138/11; art. 1, d.lgs. n.174/14	art. 11, l. n. 212/00; d.m. n. 209/01	art. 11, l. n. 212/00 d.m. n. 209/01	artt. da 117 a 128, d.p.r. n. 917/86, Tuir; art. 13, c.2, d.m. 9/06/04	art. 132.c. 3, d.p.r. n. 917/86, Tuir; art. 4, c.1, l. n. 80/03	art. 113, c. 1, d.p.r. n. 917/86, Tuir	art. 1, c. 55, l. n. 244/07	artt. 167, c.5, e 168, d.p.r. n. 917/86, Tuir; l. n.212/00; d.m. n.209/01	art. 168, d.p.r. n. 917/86, Tuir; d.m. n. 268/06	art. 47, c. 4, d.p.r. n. 917/86, Tuir	art. 68, c. 4, d.p.r. n. 917/1986, Tuir	art. 87, c. 1, lett. c), d.p.r. n. 917/1986, Tuir	art. 89, c. 3, d.p.r. n. 917/1986, Tuir	d.l. n. 185/2008; d.m. n. 195/1997	Artt.9, c.3, e 110, c.7, Tuir; art. 8, d.l.269/03; art. 7, d.l.145/13, e art.1, c.177, l.147/13
PRASSI AMM.VA	circ.: nn.135/98; 99/00; 5/09; 7/09; 32/10, ris.:n. 46/04	circ.: nn.99/00; 3/05; 28/06; 5/07; 5/09; 7/09; 32/10; 23/12	provv.n.23681, 14/02/08 e n. 87956 11/06/12	provv.n.23681, 14/02/08 e n. 87956 11/06/12	circ.:nn. 99/00; 50/01; 9/03; 23/05; 5/09;7/09; 32/10, Ris.: 1/02; 287/02; 115/07;3/12						circ.:nn. 18/02; 29/03; 23/05; 5/09; 7/09; 32/10; 51/10; 23/11						circ.:n. 5/09, provv.: nn. 541291/09, 189542/09; 181850/10	circ.: n. 32/80; provv.: 23/7/04; bollettini <i>ruling</i> I e II edizione
SOGGETTI INSTANTI	Ciascun contribuente	ciascun contribuente	soggetti individuati da art. 30, c.1, l.n. 724/94	soggetti individuati da art. 30, c.1, l.n. 724/94	Ciascun contribuente	soggetti non residenti territorio Stato	soggetti artt. da 117 a 128, d.p.r. n. 917/86, Tuir	soggetti artt. da 130 a 142, d.p.r. n. 917/86, Tuir	soggetti art. 113, d.p.r. n. 917/86, Tuir	soggetti art. 1, c. 54, l. n. 244/07	soggetti di cui artt. 167 e 168, d.p.r. n. 917/86, Tuir	soggetti di cui art.168, c.1, d.p.r. n.917/86, Tuir	società/enti di cui art.47, c.4, n.917/86, Tuir	società/enti art.68 c. 4, Tuir	soggetti di cui art. 5, d.p.r. n. 917/86, Tuir	soc/enti art. 73, c. 1, lettere a), b) e c), d.p.r. n. 917/86, Tuir	soggetti individuati da art. 27, c. 10, d.l. n. 185/08	soggetti di cui provv/ento Agenzia entrate 23/7/04
AUTORITA' DECIDENTE (4)	(2) Direzione centrale normativa (art. 1, c.1, d.m. n. 195/97)	Direzione regionale (art. 1, c.1, d.m. n.259/98)	Direzione regionale	Direzione regionale	Dir. regionale (art. 2, c.1, d.m. n. 209/01) e Dir. centrale normativa (art.4, c.2, d.m. n.209/01)	Dir. Centr.No rm. circ.c.n.9/03 32/10)	Direzione centrale normativa	Direzione centrale normativa	Direzione centrale normativa	Direzione centrale normativa	(4)Direzione e centrale normativa (art. 5, c.1, d.m. n. 429/01)	Direzione centrale normativa	Direzione centrale normativa	Direzione centrale normativa	Direzione centrale normativa	Direzione centrale normativa	Direzione centrale normativa (art. 2, c.2, d.m. n. 209/01)	Ufficio <i>ruling</i> (provv. Agenzia entrate 23/7/04)

NATURA	S	O	O	O	S	S	F	F	F	F	F	O	O	O	O	O	(5)	S
IMPUGNABILITÀ	NO	NO	NO (3)	NO (3)	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO (3)	NO	NO	NO	NO	NO	(5)	NO
TEMPI	120 gg. (art. 16, d.l. n. 185/08; art. 21, c.9, l. n. 413/91)	90 gg. (art. 1, c.3, d.m. n. 259/98)	90 gg. (art. 1, c.3, d.m. n. 259/98)	90 gg. (art. 1, c.3, d.m. n. 259/98)	120 gg. (art. 4, c.1, d.m. n. 209/01)						120 gg. (art. 5, c.2, d.m. n. 429/01)						(5)	
EFFETTI	oltre 120 gg.: diffida; ulteriori 60 gg.: silenz/assenso	non si produce silenzio/assenso (circ. n. 7/09)	non si produce silenzio/assenso (circ. n. 7/09)	non si produce silenzio/assenso (circ. n. 7/09)	In caso mancato parere: silenzio/assenso (art. 5, c.2, d.m. n. 209/01)						In caso di mancato parere: silenzio assenso						(5)	accordi al 23/12/13: 3 anni; oltre 5

(1) Tutte le tipologie di interpello hanno natura preventiva; le iniziali indicano: S, spontaneo; F, facoltativo; O, obbligatorio. (2) Il soppresso Comitato Consultivo, quando in vigore, interveniva in caso di mancata risposta Agenzia delle entrate ed a seguito di diffida. (3) Per tali tipologie di interpello, nonostante diverso orientamento amministrazione, si sono sviluppati procedimenti contenziosi con esito favorevole (v. Cap. III, par. 1.4). (4) Per amministrazioni centrali ed enti a rilevanza nazionale competente a decidere è Direzione centrale normativa. (5) Valgono le procedure dell'interpello eventualmente attivato.

FONTE: *Elaborazione Corte dei conti*

2. Economicità e produttività

2.1. Economicità

I dati quantitativi riferiti all'istituto dell'interpello, in senso lato, segnalano una considerevole entità di istanze complessivamente prodotte (oltre 160.000) cui ha fatto riscontro, nel tempo, una corrispondente attività, in termini di risposte, da parte dell'Amministrazione finanziaria. Per lo sviluppo di tale funzione, e sempre argomentando sulla base di ordini di grandezza, l'Amministrazione ha destinato all'espletamento del compito in analisi le risorse di cui alla tab. 12, dando luogo ad una misura complessiva che – anche tenuto conto delle specificazioni illustrate nel prospetto – può essere intesa come *costo* del “servizio di interpello”.

La connessione funzionale tra i parametri sopra delineati non sembra legittimare valutazioni del servizio prestato in termini di economicità; tale requisito è, infatti, assente nelle finalità dell'interpello, sia negli obiettivi specifici delle singole formule. Del resto, nella particolare materia, un apprezzamento in chiave economica implicherebbe una analisi degli effetti dei singoli istituti in rapporto a ricadute di fiscalità propriamente detta e, quindi, in termini di gettito: incremento o decremento di gettito, ovvero, contenimento, più o meno accentuato, di fenomeni trasgressivi o di aggiramento delle attese o delle pretese fiscali. Tali esiti – che possono riguardare, e riguardano di fatto, le materie di riferimento applicativo dell'interpello (disciplina delle società di comodo, CFC, regimi di consolidamento, etc.) – non attengono, però, all'istituto in quanto tale e non possono in alcun modo riconnettersi ad esso per arrivare ad esprimerne una funzionalità.

In realtà, l'interpello ha natura essenzialmente procedimentale nel sistema impositivo e realizza una proiezione pertinenziale rispetto alle materia di riferimento, corrispondendo a due specifiche finalità: garantire una presenza attiva dell'Amministrazione nel sistema lungo una logica di supporto e/o di sostegno interpretativo, ovvero costituire uno strumento di garanzia per la verifica di sussistenza delle condizioni legittimatrici di deroghe e/o di agevolazioni fiscali. Tali proiezioni prescindono da ritorni di gettito e qualora da esse, comunque, derivassero dei riflessi di fiscalità propria (potenzialmente più ricorrenti con riguardo agli interpelli “obbligatori” piuttosto che alle formule “facoltative”), gli stessi costituirebbero un ritorno di derivazione applicativa, certamente non finalizzati, e, comunque, anche se prevedibili, non correttamente quantificabili in via

anticipata. Di conseguenza, dalla ricorrenza o meno di effetti economico/finanziari – positivi e/o negativi – e dalla entità di questi, non possono derivarsi giudizi circa la validità sull'istituto ne, tanto meno, sull'efficacia e sull'efficienza dell'azione sviluppata dall'Amministrazione finanziaria.

Tabella n. 12**Risorse destinate all'attività di interpello e consulenza giuridica***

Direzione	Posizioni dirigenziali	Funzionari e personale presso DECN, DR e DP di Trento e Bolzano	Funzionari e personale di supporto presso DP
Direzione centrale normativa	22	120	0
Piemonte	2	16	11
Valle d'Aosta	1	2	1
Liguria	1	7	4
Lombardia	2	23	20
Bolzano	1	2	0
Trento	1	3	0
Veneto	2	13	7
Friuli Venezia Giulia	1	5	4
Emilia Romagna	2	11	12
Marche	1	9	5
Toscana	2	14	11
Umbria	1	4	2
Lazio	2	20	12
Campania	2	9	17
Abruzzo	1	7	4
Molise	1	4	2
Puglia	2	19	6
Basilicata	1	3	2
Calabria	1	2	5
Sicilia	2	4	9
Sardegna	1	3	4
Totale	52	300	138

(*) Le risorse indicate nel presente prospetto:

* si riferiscono, oltre all'attività di interpello, anche a quella di consulenza giuridica

* sono state calcolate in data odierna e, pertanto, il dato non è utilizzabile per un raffronto con le statistiche inviate alla Corte (annualità di presentazione fino al 2013)

* in sede centrale sono impiegate anche per l'attività di monitoraggio dei pareri resi dalle Direzioni regionali in sede di interpello e consulenza giuridica al fine di assicurare l'uniformità degli indirizzi interpretativi

* in sede centrale sono impiegate non soltanto per l'attività di interpello e consulenza giuridica ma anche nella rilevante, in termini di quantità e qualità, attività di supporto agli Uffici di diretta collaborazione del Ministro dell'economia e delle finanze e delle altre istituzioni pubbliche, nell'emanazione di atti di prassi interpretativi delle norme tributarie (circolari e risoluzioni), nell'attività di supporto agli Organi comunitari e atti del contenzioso

* in sede regionale per le regioni di piccole dimensioni (Valle d'Aosta e Molise) sono impegnate, oltre che nell'attività di interpello e consulenza giuridica, anche nell'attività di gestione tributi

* in sede regionale per le regioni di grandi dimensioni (Piemonte, Lombardia, Emilia-Romagna, Veneto, Toscana, Lazio, Campania, Puglia, Sicilia) ricomprendono una posizione dirigenziale che è dedicata anche all'attività di gestione tributi

* in sede provinciale sono impiegate soltanto per l'istruttoria degli interpelli disapplicativi, come da regolamento, la cui lavorazione si concentra prevalentemente tra i mesi di maggio ed ottobre di ciascun anno

* ricomprendono, sia in sede centrale che periferica, anche il personale di supporto all'attività di interpello e consulenza giuridica e sono da intendersi al lordo dei part-time o di altre assenze per aspettativa.

FONTE: Agenzia delle entrate

2.2. Produttività

In rapporto al tema in analisi, appare più corretto valutare la gestione in termini di “produttività” e, quindi, verificare se l’istituto dell’interpello, nel tempo, abbia corrisposto alle finalità per il quale è stato costituito, in che misura e con quale tempestività, nonché come la funzione, astrattamente e funzionalmente disciplinata, sia stata concretamente adempiuta e, infine, se, ai fini produttivi ed applicativi, la disciplina, da un lato – nell’insieme o partitamente –, e l’articolazione amministrativa, dall’altro, siano state funzionali allo scopo.

Ciò detto, viene di seguito analizzata, in chiave di produttività, l’attività esperita dall’Amministrazione finanziaria in esito alla funzione in analisi, prendendo a riferimento le formule dell’istituto più ricorrenti e, quindi, ai presenti fini, più significative⁶⁷.

Di conseguenza, saranno analizzate la formula dell’interpello ordinario e la versione dell’interpello disapplicativo, in esso ricomprendendo anche la formula dell’interpello CFC per la natura “obbligatoria” di entrambi gli istituti, natura che li omologa per procedure di attivazione e per vincolatività della risposta.

Anche in riferimento alla produttività dell’azione svolta, verrà tenuto distinto, rispetto alle altre versioni, l’istituto del *ruling* internazionale. L’apparente esiguità, infatti, del numero delle istanze presentate nell’arco di oltre un decennio di attività (183), potrebbe, in prima approssimazione, e laddove non si formulassero specifiche considerazioni, suggerire convincimenti non riflettenti l’impegno concretamente prestato.

2.2.1. In rapporto all’interpello ordinario

In riferimento alla consistente entità delle istanze presentate (90.240 – v. tab. 5), ha fatto riscontro, sul versante dell’amministrazione pubblica – con la varietà di interventi e l’estensione di materie di cui è testimonianza la tabella 5 – una percentuale di risposta pari al:

- 71 per cento, entro 40 giorni, in esito a interPELLI dichiarati inammissibili (21 per cento del totale – grafico n. 4);

⁶⁷ L’insieme degli *interPELLI ordinari* (90.249 - v. tab. 5) e degli *interPELLI disapplicativi* (68.711 - vv. tabb. 2 e 4), ricomprendendo in essi gli *interPELLI CFC* (1.889 - v. grafico 5) realizza un ammontare complessivo di 160.849 casi, pari al 99 per cento del monte totale degli interPELLI (162.074 - il numero reca anche i 1.225 *interPELLI antielusivi*).

- 84 per cento, entro 90 giorni, per tutte le istanze presentate;
- 100 per cento, entro 120 giorni, riguardo agli interpelli ordinari “permissivi” (consolidato nazionale, consolidato mondiale, PEX)⁶⁸.

Una tempistica – nella corrispondenza alle istanze – accettabile, sul piano dell’attività amministrativa generale, peraltro sollecitata ed attentamente seguita dall’Amministrazione centrale, che, in sede di pianificazione e programmazione dell’attività, ha invitato gli organismi periferici regionali ad impegnarsi su *target* di risposte mai superiore ai 90 gg.; a tale attività deve, peraltro, aggiungersi una azione collaterale volta alla produzione di una considerevole prassi amministrativa nel cui ambito assume particolare rilievo il numero delle “risoluzioni”⁶⁹ prodotte (complessivamente 1.667 unità), elaborate in rapporto a casi concreti ma attinenti a questioni di particolare complessità, ovvero in riferimento a norme di emanazione recente o di interpretazione datata, per le quali si rendevano necessarie illustrazioni innovative e/o integrative.

Nell’insieme, una ampia azione latamente chiarificatrice, secondo una logica di sostegno interpretativo al sistema. In tale prospettiva, l’Amministrazione, nel concreto, ha, in linea di massima, adempiuto alla funzione di *compliance* sottostante alle ragioni istitutive dell’interpello ordinario e, in tal senso, nei limiti indotti dai condizionamenti di sistema, ha sviluppato un’attività produttiva.

2.2.2. In rapporto all’interpello disapplicativo

Parallele considerazioni valgono in materia di interpello disapplicativo da società non operative (68.711 istanze – tab. 2), nel cui ambito, ai presenti fini, vengono ricompresi, come accennato, gli interpelli CFC (n. 1.889 istanze – grafico 5); in tale ultimo contesto, va segnalato come, nel tempo, l’Agenzia delle entrate abbia corrisposto al 100 per cento delle istanze presentate; in nessun caso, peraltro, è stato fatto ricorso all’istituto del silenzio/assenso.

Analoga attività è stata sviluppata in tema di istanze di disapplicazione per società non operative. In detta area sono state esperite istruttorie con esito positivo per il contribuente

⁶⁸ I dati sono riferiti all’annualità 2013.

⁶⁹ L’utilizzo dello strumento della “risoluzione” segnala una volontà di pronuncia più manifesta da parte della pubblica amministrazione, che, per questa via, assume un generale impegno nei confronti dell’intera platea dei contribuenti.

pari a 22.226 istanze, con esito parzialmente positivo per 4.592 richieste e con ritorni negativi per 22.975 attivazioni – v. tab. 4. Aggiuntivamente, nello stesso ambito, sono stati valutati 11.389 casi rilevatisi inammissibili, ovvero, respinti (1.169) perché rimessi a Direzione incompetente.

Similmente a quanto sottolineato in tema di interpello ordinario, anche avuto riguardo alle materie in analisi (disciplina delle c.d. “società di comodo” e disciplina delle CFC), l’Amministrazione finanziaria ha esperito, congiuntamente alla formulazione di pareri, una azione illustrativa, interpretativa, di indirizzo che si è frequentemente materializzata in circolari di orientamento generale.

Il *corpus* amministrativo complessivamente elaborato è indicato – in rapporto ai provvedimenti più significativi – così per l’interpello ordinario – nell’appendice della presente istruttoria.

In termini di produttività è, quindi, sostenibile, tenuto conto dei limiti strutturali nel cui contesto è dovuto svilupparsi, un giudizio di positività anche in esito all’attività in analisi, per la quale, comunque, va sottolineata, in particolare, la tempestività di risposta; va posto in evidenza, tuttavia, come detta tempestività sia stata – e sia – tendenzialmente indotta dalla obbligatorietà dell’istanza cui deve fare speculare riscontro la puntualità della replica.

2.2.3. In rapporto al *ruling* internazionale

Il numero di istanze prodotte nel tempo (183) è, prevalentemente, riconducibile alla complessità del contesto, caratterizzato dalla ricorrente varietà dei soggetti attivi, dalla internazionalizzazione degli argomenti oggetto di accordo, dalla diversità delle discipline a confronto e, in sintesi, dalla difficoltà di una conciliazione intorno a temi articolati. La tempistica è certamente suscettibile di miglioramenti, ma, in ogni caso, risulta oggettivamente influenzata da induzioni esterne, frequentemente non riconducibili a capacità o disponibilità di struttura.

3. Considerazioni

Il giudizio innanzi espresso deve essere, tuttavia, opportunamente temperato per tener conto di alcune circostanze la cui ricorrenza incide sull’effetto di produttività, situazioni

che necessitano di calibrati correttivi la cui predisposizione può dar luogo ad un miglioramento dell'assetto complessivo.

Lungo questa logica, devono essere distinti alcuni profili specifici rispetto ad altri, caratterizzati, invece, da una portata più generale; aspetti, cioè, che attengono, in alcuni casi, alle singole formule e, in altri, al sistema in senso lato. Condizioni che, nell'insieme, limitano l'utilizzo dell'istituto, ne frenano l'evoluzione e ne impediscono una piena funzionalità in termini di applicazione e di ritorni.

CAPITOLO V

L'INTERPELLO

CONCLUSIONI

Sommario: 1. Categorie tipizzate di interpello. – 1.1. Proposte. – 1.1.1. Omogeneizzazione e semplificazione del sistema. – 1.1.2. Efficientamento. – 1.1.3. Analisi e perfezionamento della tutela giurisdizionale. – 1.2. Raccomandazioni. – 2. *Ruling* internazionale. – 2.1. Proposte. – 2.2. Raccomandazioni. – 3. Conclusioni.

Vengono, di seguito, posti all'attenzione alcune iniziative, in termini di proposte e raccomandazioni, motivate dalle risultanze del controllo eseguito.

Le indicazioni saranno raccolte intorno ai temi della omogeneizzazione, semplificazione ed efficientamento del sistema, ma riguarderanno, nello specifico, anche l'argomento della tutela giurisdizionale.

Infine, per tener conto delle difformità strutturali più volte evidenziate, che non consentono un approfondimento congiunto, l'analisi che segue distingue le categorie tipizzate di interpello (antielusivo, ordinario, disapplicativo, CFC) dal *ruling* internazionale.

1. Categorie tipizzate di interpello

1.1. Proposte

1.1.1. Omogeneizzazione e semplificazione del sistema

L'opportunità di omogeneizzare – e, quindi, semplificare – il sistema si ricava dalle seguenti riepilogative osservazioni, induttive, nell'insieme, di una indiscutibile disorganicità:

- esiste, sul piano teorico, un concetto chiaro e definito di interpello, rispondente ad una individuata, esclusiva funzione chiarificatrice;
- detta formula, pur permanendo astrattamente identica, è stata utilizzata per ricomprendere versioni molteplici, intrinsecamente e finalisticamente diverse e, comunque, estranee alla natura interpretativa tipica dell'interpello;
- sono state, quindi, attivate multiformi procedure, canalizzate da decreti ministeriali e/o provvedimenti regolamentari dedicati, peraltro ulteriormente

filtrati e distintamente compattati alla luce di interpretazioni amministrative di settore, con la produzione dei seguenti, sintetici effetti:

- diversità degli istanti, di volta in volta individuati sulla base della tipicità della versione e delle sue peculiarità;
- diversità dei soggetti attivi chiamati a rendere le risposte (Direzione regionale e/o Direzione centrale), circostanza ricorrente anche all'interno di una stessa categoria di interpello (cfr. interpello ordinario);
- diverse modalità di presentazione delle istanze;
- diversità nella formulazione delle risposte;
- diverse regole di inammissibilità delle istanze;
- diverse tempistiche nella resa del parere: 180 gg. (120 + 60) per interpello antielusivo; 120 gg. per interpello ordinario; 90 gg. per interpello disapplicativo;
- diversità, nella ricorrenza o meno, dell'istituto del silenzio/assenso, escluso in alcuni casi, previsto per altri, e, in questa ultima ipotesi, distintamente esercitabile, ossia esperibile solo a seguito di diffida ovvero in assenza di questa;
- applicazione della procedura dell'interpello ordinario per casi disapplicativi riconducibili a CFC, da cui, conseguentemente, il mutamento dei tempi di risposta rispetto alla procedura disapplicativa ordinaria, l'ammissibilità del silenzio/assenso;
- qualificazione solo apparentemente potestativa ("la società interessata può richiedere la disapplicazione"⁷⁰) dell'interpello delle società di comodo, nella realtà dichiaratamente obbligatorio⁷¹, pur trattandosi di interpello tecnicamente "ordinario".

Si tratta di una situazione indubbiamente confusa, dovuta a una disciplina che, nel tempo, è stata investita da un flusso particolarmente intenso di provvedimenti, alcuni, con una portata generale, ed altri, invece, con effetti specifici, costitutivi, nell'insieme, di un ampio, articolato contesto, non sempre uniformemente orientato sul piano interpretativo, anche a motivo della straordinaria instabilità, variabilità ed evoluzione delle materie applicative di riferimento. Un ambito, in definitiva, che suggerisce una omologazione affinché possa essere ricondotto verso un'unica strutturazione, corrispondente all'originario assetto. Questo obiettivo può essere perseguito muovendo, preliminarmente,

⁷⁰ Cfr. art. 30, c. 4-bis, l. n. 724/1994.

⁷¹ Circolare n. 32 datata 14 giugno 2010, Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa.

da una onnicomprensiva schematizzazione procedurale, valida per ogni possibile esigenza o fattispecie di interpello; un ripristino funzionale ottenuto mediante l'adozione di un unico modello strutturale, ispirato alla sola funzione interpretativa; un modello immediatamente segnaletico di una volontà giuridica precisa, volta, in concreto, a dare certezza ed affidabilità al sistema. All'interno di questa struttura dovrebbe essere ricondotta – se del caso differenziando profili specifici – ogni esigenza di interlocuzione e di contatto chiarificativo intercorrente tra pubblico e privato e, quindi, anche istanze di natura “disapplicativa” e/o probatoria, ma sempre se connesse e originate da necessità interpretative. In sostanza, la rinnovata formula di interpello, per riflettere, da un lato, la sua reale natura, e per corrispondere compiutamente, dall'altro lato, alle attuali esigenze funzionali, dovrebbe ricomprendere, innanzi tutto, la proiezione c.d. ordinaria, rivolta, cioè, a casi concreti e personali di incerta applicazione, ma dovrebbe riguardare anche gli aspetti c.d. disapplicativi, in rapporto a norme antielusive, i profili riconducibili ad ipotesi di abuso del diritto (oltre la portata dell'art. 37-*bis*, d.p.r. n. 600/1973) come segnalato al punto 1.1.2. che segue, e, infine, il tema della verifica della sussistenza delle condizioni per accesso a specifici regimi fiscali; argomenti diversificati, ma tutti accomunati da - e riconducibili a - una comune proiezione chiarificativa, volta a definire spunti dalla cui determinazione discende l'applicazione della norma.

Ogni altra situazione non rientrante in una logica di supporto interpretativo (come gli interPELLI *obbligatorii*, aventi esclusiva natura “autorizzatoria” nell'interesse dell'Amministrazione, per garantire il rispetto di formule impositive speciali) dovrebbe essere espunta dall'area “propria” dell'interpello e divenire, se del caso, oggetto di altri, distinti procedimenti giuridici ed applicativi, con *effetti di natura*, se del caso, *provvedimentale*.

Una risposta all'obiettivo di omogeneizzazione e semplificazione del sistema potrebbe essere acquisita mediante una riedizione dell'attuale assetto dell'interpello c.d. ordinario, formula, come più volte sottolineato, introdotta dall'art. 11, l. n. 212/2000, e allestita originariamente proprio con finalità aggreganti, definitorie; in sostanza, un *genus* attrattivo dell'istituto dell'interpello, secondo una funzione prospettica poi smentita dai fatti.

Tale disciplina può costituire, opportunamente integrata, un adeguato schema strutturale, uniformante sul piano dei soggetti, dei procedimenti, delle tempistiche, degli

effetti e delle condizioni, schema nel cui interno possono poi svilupparsi le distinte istanze di interpello, le quali risulterebbero, di conseguenza, orientate in maniera omogenea e reciprocamente connesse; dal che deriverebbe un indubbio miglioramento produttivo e applicativo.

Perché questa prospettiva possa prodursi, ed affinché si possa, effettivamente, omologare e razionalizzare il contesto, è necessaria, tuttavia, una ristrutturazione articolata sui seguenti passaggi:

- fissazione di un limite temporale unico e, in linea generale, più contenuto, classificabile in 90 gg., stabilendo, contestualmente, anche un termine perentorio nel caso di richiesta di documentazione integrativa⁷²;
- ammissione generalizzata alla procedura del silenzio/assenso;
- statuizione di identiche regole di inammissibilità o inammissibilità relativa in rapporto a tutte le formule di interpello, specificando puntualmente, nelle risposte, le ragioni di esclusione;
- accentuazione dei contatti intermedi tra parte pubblica e parte privata prima della formalizzazione dell'esito del procedimento⁷³;
- ampliamento della platea degli istanti, consentendo l'accesso alla procedura agli enti esponenziali di categorie professionali e/o economiche, o gruppi sociali; una volta disciplinate forme e regole di accesso, l'ampliamento soggettivo e, particolarmente, le istanze di categoria, potrebbero oggettivare le richieste, favorirne la qualità ascendente e, sul piano dei ritorni, faciliterebbero la diffusione di una conoscenza del merito delle risposte migliorando le condizioni per un più ampio e corretto adempimento, innovazione, ovviamente, da assumere prevedendo la possibilità di svincolo dell'istanza di interpello dal riferimento a casi "personali" che qualificano l'attuale assetto;

⁷² Il termine di 90 gg. potrebbe essere anche *diverso*: 1) *superiore*, ma, comunque, non eccedente i 120 gg., in rapporto ad istanze di interpello caratterizzate da speciale complessità (ad es., esigenze interpretative in ottica disapplicativa; interpello in rapporto ad ipotesi di abuso del diritto; interpello per la verifica di ricorrenza di condizioni agevolative, ecc.); 2) *inferiore*, in riferimento ad individuati soggetti tra i quali coloro che avessero aderito alle "forme di comunicazione e cooperazione rafforzata" di cui all'art. 6, c. 1, l.del. n. 23/2014, in attuazione di quanto stabilito dal c. 2 dello stesso art. 6, che individua, tra gli "incentivi" connessi all'introduzione delle norme di cui al menzionato c. 1, "forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata"; la riduzione potrebbe definirsi in misura ancora più consistente qualora le istanze fossero rivolte dai soggetti volontariamente sottoposti al "tutoraggio" di cui al richiamato art. 6, l.del. n. 23/2014, cc. 3 e 4.

⁷³ In ciò fornendo espansiva attuazione alla formula del contraddittorio, secondo le indicazioni contenute nell'art. 9, lett. b), l.del. n. 23/2014.

- comunicazione generalizzata – garantendo, ovviamente, la riservatezza – dei profili strutturali, degli oggetti e degli elementi più significativi delle istanze, nonché degli aspetti di replica sviluppati dall’Autorità decidente, con ciò orientando positivamente e costruttivamente sia la fase ascendente dell’interpello sia i ritorni applicativi delle risposte (in merito, va segnalato come, al momento, l’Agenzia delle entrate si limiti a pubblicare in risoluzione soltanto i casi per i quali non sussista un già manifestato orientamento, peraltro, in rapporto a questioni ritenute di rilevante interesse);
- concentrazione delle istanze su un unico soggetto decisionale, nella prospettiva di favorire una uniformità di resa, effetto, in linea generale, certamente stabilizzatore a motivo della corrispondenza, nel tempo e nello spazio, delle risposte fornite; circostanza questa, sotto altri profili, induttiva di segnali di affidamento senz’altro positivi e concretamente corrispondenti all’esigenza di certezza che muove la natura stessa dell’interpello; l’accentramento potrebbe, peraltro, contemplare la sistematica attivazione periferica di organismi locali aventi il compito di esprimere un proprio orientamento intorno all’istanza, secondo una logica che dovrebbe, comunque, essere sempre finalizzata a fornire soltanto elementi di indirizzo all’unico organismo decisionale.

1.1.2. Efficientamento

Ricondizionato il sistema, come innanzi delineato, le condizioni generali di funzionamento dell’istituto, in senso lato, risultano certamente assestate.

Una compiuta analisi impone, tuttavia, aggiuntivamente, approfondimenti in termini di merito, ossia, con riferimento alle materie oggetto di interpello la cui strutturazione incide sulla applicabilità e resa dell’istituto.

Al riguardo, una prima attenzione deve essere rivolta all’*interpello antielusivo*. In merito, come evidenziato nel Cap. II, par. 1, e come emerge in maniera evidente nel grafico 1, i ritorni dell’istituto in termini di rendimento applicativo appaiono decisamente carenti. La ragione di tale effetto si individua, in specie, nella particolare limitatezza dell’ambito applicativo della disposizione, quale delineato dall’art. 21 l. n. 413/91, circostanza da cui è dipeso anche il paradossale ritardo nel concreto utilizzo dello specifico strumento giuridico.

Sul piano funzionale, peraltro, detta ristrettezza di impiego induce, nella sostanza, una evidente disparità di trattamento tra chi, potendo ricondurre il proprio caso personale alle ipotesi introdotte con l'art. 37-bis, ha facoltà di sollecitare ed ottenere un intervento interpretativo dell'Amministrazione, e chi, pur consapevole di poter incorrere in analoga contestazione da parte dell'ente impositore, vede normativamente precluso l'accesso all'interpello, in quanto l'eventualità che lo riguarda non rientra tra le strette indicazioni enunciate nella disposizione normativa richiamata.

Questa disfunzione può trovare soluzione qualora venga disciplinata una articolata normativa sull'abuso del diritto⁷⁴. In ogni caso, tuttavia, il tema delle istanze antielusivo, dovrebbe essere ricondotto nell'area dell'interpello ordinario e costituire oggetto di quesiti specifici in rapporto ai quali dovrebbe semplicemente essere previsto un obbligo di risposta.

Altro approfondimento deve essere formulato in ordine all'*interpello disapplicativo*, con specifico riguardo alle società di comodo.

Anche in rapporto a tale profilo, particolarmente evidenti e significative risultano le risultanze indicate nel Cap. III, par. 2 e segg.; questa parte del documento fa emergere i limitati ritorni dell'istituto, particolarmente in esito agli interpellati disapplicativi in genere, interpellati che si assommano, in un arco temporale superiore al decennio, in 891 unità. Nello stesso ambito dell'interpello disapplicativo, un flusso più considerevole, ma sempre contenuto, attiene alle istanze riconducibili alle società non operative, soggetti in relazione ai quali si registra un picco di contatti nel 2007 (22.164 interpellati su un totale 68.711), per le ragioni specificate nel testo.

Nell'insieme, comunque, si rileva una esiguità di ritorni⁷⁵ in rapporto alla potenzialità dei soggetti, effetto che suggerisce interventi correttivi sulla disciplina⁷⁶.

⁷⁴ Tale prospettiva è programmaticamente sancita dall'art. 5, l.del. n. 23/2014.

⁷⁵ Va evidenziato come in alcuni casi possano indurre effetti di contenimento nella presentazione delle istanze di interpello, le stesse iniziative assunte dall'Amministrazione finanziaria. Con riferimento all'*interpello disapplicativo*, ad esempio, l'Agenzia delle entrate, avuto riguardo alle istanze disapplicative con esito sfavorevole o con declaratoria di disapplicatività, ha disposto l'adozione di apposite liste selettive per il controllo dei soggetti istanti. E' molto probabile che il limitato ricorso all'interpello disapplicativo – ma l'effetto può essere inteso con portata più generale, nel senso di un trattenimento dall'interpello nel convincimento di un "rischio" e, comunque, di una "esposizione" all'analisi fiscale – possa essere stato favorito anche dalla circostanza di un possibile controllo conseguente alla richiesta di interpello.

⁷⁶ A tale prospettiva rispondono le prescrizioni contenute nell'art. 12, c. 1, l. d), della più volte richiamata l.del. n. 23/2014.

In merito, va evidenziato come un primo, seppur parcellizzato intervento, attinente più al contenimento dei soggetti classificabili come non operativi, piuttosto che ad un migliorato funzionamento del sistema, è stato introdotto dall'art. 18 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 – disposizione richiamata nel testo – trattando delle società non operative, norma mediante la quale si stabilisce un ampliamento del c.d. “periodo di osservazione”, portandolo da 3 a 5 anni, ai fini del riconoscimento o meno di una situazione di perdita sistematica (cfr., in merito, sul piano applicativo, commento contenuto in circ. n. 31/E/2014 della Direzione centrale normativa).

La soluzione è ovviamente condivisibile, particolarmente in periodo di crisi economica, ma certamente non ha le funzionalità utili per incidere strutturalmente, come sembrerebbe necessario, sul sistema delle società di comodo.

Altro aspetto attiene alla resa dell'*interpello ordinario* nella versione CFC, interpello le cui risultanze sono riepilogate nel Cap. III, par. 4. e segg.. Avuto riguardo a questa formula, i ritorni quantitativi indicano una misura applicativa certamente ridotta rispetto all'entità teorica dei soggetti e, quindi, alle potenzialità. Soltanto nel 2011 si configura un numero di contatti sufficientemente significativo ma, in ogni caso, sempre assai contenuto. Similmente alla materia delle società di comodo, anche in questo settore i limitati effetti sono indotti, almeno in parte, dalla incerta strutturazione della disciplina di riferimento volta a definire un contesto particolarmente fluido, dinamico, diversificato per il quale, in definitiva, si ritengono opportuni interventi di stabilizzazione⁷⁷.

Sempre con riferimento all'interpello CFC, ma in un contesto che interessa, comunque, anche l'interpello antielusivo in rapporto alla portata dell'art. 110, cc. 10 e 11, d.p.r. n. 917/1986, Tuir – come ogni operazione fiscalmente rilevante intercorrente con Paesi a fiscalità privilegiata – si segnala la permanente esigenza di predisposizione del decreto

⁷⁷ Esigenza avvertita dal legislatore delegante nell'art. 12 della più volte richiamata l.del. n. 23/2014; la norma indirizza su provvedimenti in tema di operazioni transfrontaliere, residenza fiscale, imputazione per trasparenza dei redditi delle società controllate estere e collegate, rimpatrio di dividendi provenienti dagli Stati in *black list*, deducibilità in materia di costi per transazioni commerciali di soggetti insediati in Stati *black list*, stabile organizzazione all'estero, soggetti non residenti ma insediati in Italia, nonché perdita di società di gruppo residenti all'estero. Tutti profili che incidono direttamente sul merito del tema in esame, la cui stabilizzazione è condizione di efficienza dell'istituto e la cui adozione, quindi, non potrà che favorire una derivata formula migliorativa dell'interpello. In specie, per quanto più immediatamente attiene alle CFC, rileva l'opportunità di correttivi in materia di utili da partecipazione (art. 47, c. 4, d.p.r. n. 917/1986, Tuir) plusvalenze (art. 68, cc. 4 e 4-bis, d.p.r. n. 917/1986, Tuir) plusvalenze patrimoniali (art. 86, c. 4-bis, d.p.r. n. 917/1986, Tuir) plusvalenze esenti e dividendi ed interessi (art. 89, c. 3, d.p.r. n. 917/1986), costi *black list* e valore normale (art. 110, d.p.r. n. 917/1986, Tuir).

sulla c.d. *white list* previsto e prescritto dall'art. 168-bis, d.p.r. n. 917/1986, Tuir, e ancora non emanato.

Da ultimo rimangono da analizzare, sul piano funzionale, i ritorni quantitativi dell'*interpello ordinario* in senso stretto, quali emergenti nei parr. 3 e segg.

I dati evidenziano un numero complessivo di istanze, nei circa 15 anni di operatività dell'istituto, appena superiore a 90.000 casi, pur essendo la platea potenziale dei contribuenti riconducibile a milioni di soggetti, in presenza di un sistema impositivo che si segnala, obiettivamente, per molte, diffuse e motivate ragioni di interpello ordinario.

L'insieme, quindi, per evidenze statistiche consolidate, indica un ricorso allo strumento certamente significativo – cui corrisponde, sul versante dell'Amministrazione, una replica certamente impegnata, quantitativamente e qualitativamente – ma non pienamente rispondente alle potenzialità, alle ragioni ed alle aspettative; un ritorno, quindi, non completamente soddisfacente originato da un sistema, sotto ricorrenti profili, disorganico, eccessivamente variegato, strutturato, in alcuni casi, in maniera convulsa, generativo di una realtà instabile che di fatto mantiene elementi di incertezza. In definitiva, l'istituto, particolarmente nella formula ordinaria, non ha realizzato appieno la propria funzione polarizzante e di referenzialità all'interno dell'ordinamento, non sollecitando l'accesso al suo utilizzo e non stimolando una partecipazione attiva, sicché, come strumento di contatto e di sutura tra parte privata e parte pubblica del rapporto tributario, nonché, per altra via, come mezzo per una emersione sintomatica delle condizioni di operatività del sistema fiscale, non si è espresso e non ha centrato la funzione prioritaria.

In termini di generale efficientamento del sistema, infine, deve essere richiamato il tema degli interpelli c.d. obbligatori. E' stato già sottolineato⁷⁸ come la scelta di conferire natura obbligatoria ad individuate formule di interpello di per sé non costituisca, in alcuni casi e ricorrendo individuate circostanze, una soluzione inconferente, tenuto conto del particolare scenario applicativo che, a motivo di ricorrenti e diffuse pratiche trasgressive ed alcune volte fraudolente, può sollecitare misure cautelative; sul piano funzionale, quindi, l'orientamento assunto appare condivisibile. E', invece, opinabile l'uso della formula dell'"interpello ordinario" per il conseguimento dei fini predetti, in quanto, da un lato, contraddice la natura stessa dell'istituto e, dall'altro, induce, nel sistema, elementi di

⁷⁸ V. Cap. IV, par. 1.2.2..

criticità e di disparità inutili ed inique⁷⁹. Peraltro, all’interpello obbligatorio corrisponde, o può riconnettersi, come sempre più frequentemente accade, un’attività contenziosa con configurazioni, effetti ed applicazioni incerte, tanto sul piano dottrinario, che interpretativo, che amministrativo, così come accennato nel Cap. IV, par. 1.4..

Tutto ciò premesso, in fase propositiva, confermando l’utilità se non necessità di formule volte a verificare la ricorrenza di condizioni necessarie per il riconoscimento di deroghe, si ritiene utile la prospettazione e l’attivazione di uno specifico procedimento che espunga, da una rinnovata configurazione dell’interpello ordinario – come innanzi delineato – tutte le componenti c.d. obbligatorie, e attribuisca a queste ipotesi una autonoma collocazione concettuale ed applicativa, suscettibile di specifico procedimento che, configurato e finalizzato verso la produzione di assetti provvedimenti, possa legittimare, successivamente, se del caso, autonome, specifiche iniziative contenziose.

1.1.3. Analisi e perfezionamento della tutela giurisdizionale

Qualora, come ritenuto opportuno, e come segnalato in precedenza, venisse, nel futuro, configurata una nuova formula di interpello, e da questa formula fosse espunto il versante dei rapporti “necessari” e, quindi, “obbligatori”, tra parte pubblica e parte privata, conferendo all’atto di risposta natura provvedimento, il tema del contenzioso e della conseguente impugnabilità degli esiti troverebbe automatica e semplificatrice soluzione nel *negare*, appunto, l’*impugnabilità* ai *pareri*, e nel *confermarla*, invece, ai *provvedimenti*, così ripristinando una normalità di gestione delle situazioni, riconducendo le stesse nel quadro e nell’assetto ordinario.

1.2. Raccomandazioni

Nei paragrafi precedenti, sono state evidenziate criticità e, parallelamente, esigenze di natura applicativa e funzionale, da cui opportunità di correttivi e, quindi, pertinenti proposte. A detti elementi si affiancano alcune raccomandazioni volte a rendere il sistema

⁷⁹ Così come segnalato nel c. 6, l. del. n. 23/2014; contempla, infatti, la disposizione, nel contesto di una revisione generale, la “eliminazione delle formule di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per la Amministrazione”, ipotesi puntualmente riscontrabili nella configurazione attuale.

più fluido, in termini squisitamente amministrativi, sia nella fase antecedente alle eventuali riforme, totali e parziali, sia, se del caso, successivamente ad esse.

In riferimento a tale prospettiva appare utile accelerare il processo di ammodernamento della struttura amministrativa per rendere più sollecito e più snello il rapporto privato/pubblico in esito alle procedure di attuazione dell'interpello. In tale logica, si reputa particolarmente rispondente una concentrazione della potestà cognitiva e decisoria verso un numero ridotto di articolazioni dell'Amministrazione finanziaria, le quali dovrebbero far capo, da ultimo, ad un polo centralizzato, responsabile unico e specifico dell'area; una strutturazione siffatta migliorerebbe le condizioni di controllo sulla efficienza ed efficacia delle strutture esterne, ma, soprattutto, sul versante delle risposte, potrebbe favorire una omologazione dei pareri intorno a casi corrispondenti, evitando il rischio difformità pur in esito a situazioni del tutto analoghe; effetto, quest'ultimo, che è suscettibile di determinare scompensi – anche inconsapevoli, dovuti, magari, soltanto alla diversità dei soggetti decisori – e di contrasti con i principi di uguaglianza e di capacità contributiva ex art. 3, e 53 Cost., originando, congiuntamente, negativi effetti in termini di certezza e di affidamento.

In definitiva, si ritiene funzionale la concentrazione dell'indirizzo e del coordinamento della specifica funzione passando attraverso l'utilizzo sempre più accentuato di procedure informatiche, così velocizzando l'acquisizione dei pareri, l'omologazione degli stessi e, da ultimo, la comunicazione, interna ed esterna, degli orientamenti centralmente definiti.

Peraltro, la raccomandazione si muove lungo un itinerario già tracciato e perseguito dall'Amministrazione finanziaria che ha emanato direttive per monitorare informaticamente i pareri, accedere ad una forma di omologazione degli stessi, replicare localmente alle istanze entro i 90 gg.

2. *Ruling* internazionale

Come già accennato, la materia del *ruling* internazionale deve essere tenuta distinta dalle forme tipizzate di interpello innanzi trattate in quanto diversamente strutturata e funzionalizzata. Nel *ruling*, infatti, l'“istanza” non mira ad acquisire pareri interpretativi e/o autorizzativi intorno a temi individuati, ma a conseguire un “accordo” tra le parti volto a disciplinare, preventivamente e congiuntamente, gli effetti fiscali, nazionali e internazionali, in riferimento a fattispecie concrete. Per questa ragione, alcuni profili di

specificità o criticità che attengono ai tipi “ordinari”, non si riscontrano nella sede in argomento; in particolare, non si pone, ovviamente, per l’istituto del *ruling* internazionale, il tema della impugnabilità, o meno, degli esiti, così come non rilevano altri aspetti che, ovviamente, non si conciliano con la natura convenzionale del particolare meccanismo (silenzio/assenso, ammissibilità o inammissibilità delle istanze, e così via).

L’assetto che, invece, differentemente dalle altre formule, distingue, nello specifico, il *ruling* attiene alla particolarità della strutturazione dell’istituto da cui discende una complessità di allestimento e di sviluppo del provvedimento, soprattutto in esito ad alcuni momenti essenziali quali il tema della valutazione e/o della stima delle fattispecie oggetto di “accordo”.

Da tale singolarità deriva l’esigenza di una analisi autonoma e, quindi, in vista di problematiche proprie, la rappresentazione di pertinenti proposte e/o raccomandazioni.

2.1. Proposte

In un’ottica propositiva, va, in primo luogo, richiamata l’innovazione introdotta dal d.l. n. 145/2013. Detta disposizione, infatti, ha certamente rilanciato la procedura del *ruling* internazionale nell’ordinamento interno, ampliando le fattispecie ammesse alla procedura, aumentando (da 3 a 5) i periodi d’imposta per la validità potenziale dell’accordo e razionalizzando l’organizzazione interna dell’Amministrazione; ciò, nella prospettiva di enfatizzare le potenzialità dell’istituto, favorendo il perseguimento di certezze nelle applicazioni giuridiche di specie, mediante la via di una maggiore collaborazione ed un più fattivo dialogo tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Il tutto, peraltro, nell’ottica di promuovere una facilitazione funzionale negli investimenti sull’estero e dall’estero, contenendo, nella maggior misura possibile, le ipotesi di conflitti impositivi in termini di doppia o multipla imposizione. Tra l’altro – profilo quest’ultimo di particolare interesse – va sottolineato come l’innovazione normativa abbia introdotto delle regole specifiche in termini di potestà di richiesta di accertamento, in via preventiva, circa la verifica dei requisiti configuranti la sussistenza di una stabile organizzazione operante nel territorio nazionale, secondo i criteri fissati dall’art. 162 d.p.r. n. 917/1986, Tuir,

norma, naturalmente, di forte impatto e di straordinaria positività di effetti sia per i richiedenti che per il sistema nazionale⁸⁰.

Tutto ciò sottolineato, va, tuttavia, posto in particolare risalto come le importanti innovazioni normative non siano ancora operative e, quindi, non siano applicate, a motivo della mancata emanazione di un provvedimento di competenza del Direttore dell’Agenzia delle entrate, volto a modellare gli assetti amministrativi sulle volontà di legge, dando luogo ad una funzionale realizzazione delle prescrizioni normative.

In tale contesto, appaiono particolarmente opportune specifiche indicazioni in merito ai requisiti soggettivi ed oggettivi per la presentazione delle nuove tipologie di istanze, nonché precisazioni in rapporto allo svolgimento dell’attività istruttoria conseguente all’inoltro della richiesta.

L’attuale assetto, complessivamente inteso, suggerisce, inoltre, una specifica integrazione normativa. Come si è visto, infatti, i tempi di realizzazione dell’accordo, anche se riducibili – in tal senso, peraltro, come è stato evidenziato in precedenza, l’Amministrazione si sta già adoperando – si caratterizzano obiettivamente per una lunghezza considerevole (attualmente 15 mesi). Muovendo da tale presupposto, sembrerebbe utile prevedere la possibilità che gli effetti del provvedimento possano applicarsi anche a periodi di imposta antecedenti a quelli di “definizione” dell’accordo, fino all’annualità in corso alla data di presentazione dell’istanza. La disposizione renderebbe più funzionale la disciplina che, allo stato, produce effetti immotivatamente penalizzanti e certamente non funzionali in un’ottica di sostegno della procedura.

2.2. Raccomandazioni

Tenuto conto di quanto rappresentato, in specie, nell’ultima parte del Cap. III, par. 5., e ferma restando la ragionevolezza di alcune scelte fin qui operate dall’Amministrazione finanziaria, si ritiene possa risultare particolarmente funzionale, nell’ottica di un miglioramento applicativo, lo sviluppo di ogni iniziativa volta a sollecitare e favorire l’adozione di innovate Linee guida OCSE, in materia di determinazione dei “valori”; linee più moderne ed evolventi, il più possibile uniformanti e, nel contempo, stimolatrici di scambi e, congiuntamente, compensative dei reciproci interessi economici, finanziari e

⁸⁰ V. quanto specificato in nt. nel Cap. III, par. 6.4.1.

fiscali dei Paesi partecipanti; un progetto che favorisca la fluidità dei rapporti, anche se, data la complessità dei fenomeni, non mancano difficoltà nel conseguimento dell'obiettivo.

3. Conclusioni

Dall'analisi compiuta in questa relazione emerge un universo giuridico autenticamente singolare, incentrato su un unico tema intorno al quale, tuttavia, nel corso di circa un trentennio, si è sviluppata una serie composita, e a volte scoordinata, di provvedimenti diversamente orientati; alcuni con effetti di trasversalità in rapporto all'intero ordinamento tributario, altri, al contrario, puntiformi, calibrati su fattispecie ristrette; gli uni e gli altri, comunque, caratterizzati senza distinzione, da un rilevante tecnicismo giuridico-economico, tipico delle materie di riferimento. Un insieme articolato, formalmente unico solo sul piano definitorio, ma all'interno, fortemente frammentato sotto ogni profilo: funzioni, procedure, soggetti, oggetto, tempistiche, effettività degli esiti, quantità delle risposte; un insieme, già per queste ragioni, difficilmente gestibile, ma che viene ulteriormente complicato dalla specialità delle materie oggetto di istanza, la cui dinamica incide sulle fasi applicative ed interpretative rendendole instabili⁸¹. In definitiva, deve registrarsi una indubbia precarietà funzionale di sistema di cui costituisce una sintomatica testimonianza il singolare sviluppo, nella specifica materia – per quantità, ma anche per varietà e mutevolezza – di interventi dottrinari, di prassi amministrative, di giurisprudenza.

Tale realtà necessita di misure correttive che, muovendo dalla conferma di una indiscutibile valenza dell'istituto – autentica espressione di civiltà giuridica – dia luogo ad una sua riedizione, armonizzata, da un lato, sul piano teorico, con le esigenze di un ordinamento tributario moderno, equilibratore dei rapporti pubblico/privato e, dall'altro lato, in concreto, produttiva di ritorni effettivamente corrispondenti alle attese,

⁸¹ L'evoluzione del processo – particolarmente con l'introduzione dell'interpello obbligatorio che ha geneticamente trasformato l'istituto - ha originato, nell'insieme, un effetto paradossale: l'interpello, che nasce per semplificare, indirizzare e sostenere, induce, al contrario, effetti di compressione e di incertezza, divenendo occasione di interpello esso stesso, così alimentando proprio quell'incongruità che la sua teorica funzione era volta a contrastare; effetti assolutamente innaturali rispetto al movente di *compliance* che sollecita e giustifica l'interpello; riflessi coercitivi che testimoniano, emblematicamente, all'interno dell'istituto, un autentico ossimoro giuridico.

chiarificatori, referenziali, espressione di ricercata certezza del diritto, strumento essenziale per una fiscalità più partecipata, comprensibile ed equa.

APPENDICE

1 Normativa: nazionale ed europea	117
2 Giurisprudenza: nazionale ed europea	129
3 Prassi amministrativa	135
4 Documentazione: nazionale ed internazionale	147
5 Documento di sintesi sull'assetto internazionale dell'istituto dell'interpello	151

1. NORMATIVA

1.	Normativa nazionale	119
1.1.	Leggi	119
1.2.	Decreti Legislativi	121
1.3.	Decreti Presidente Repubblica	122
1.4.	Decreti Ministeriali	122
1.5.	Provvedimenti	124
2.	Normativa europea	126

1. NORMATIVA

1. – Normativa nazionale

1.1. Leggi

- L. 23 agosto 1988, n. 400. Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri – art. 10;
- l. 23 dicembre 1996, n. 662. Misure di razionalizzazione della finanza pubblica;
- l. 29 dicembre 1990, n. 408. Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie – art. 10;
- l. 30 dicembre 1991, n. 413. Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale – artt. 11, c. 13 e 21;
- l. 23 dicembre 1994, n. 724. Misure di razionalizzazione della finanza pubblica – art. 30, cc. 1, da punto *n. 1) a 6-sexies*), *4-bis*, *4-ter* e *4-quater*;
- l. 27 luglio 2000, n. 212. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente – artt. 1, c.1, 2, 5, 10, 11;
- l. 21 novembre 2000, n. 342. Misure in materia fiscale – artt. 1, c. 1, lett. c) e 69, c. 7;
- l. 7 aprile 2003, n. 80. Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale – art. 4, c. 1 (consolidato mondiale)
- l. 27 dicembre 2006, n. 296. “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (legge finanziaria 2007) – art. 1, cc. 109 e ss. e da 242 a 249;
- l. 24 dicembre 2007, n. 244. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008) – art. 1, cc. 33, lett. p), 53, 54 e 55;
- l. 27 dicembre 2013, n. 147. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014) art. 1, cc. 33 – 177 – 178;

- l. 11 marzo 2014, n. 23. Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita – artt. 6, cc. 2 e 6, 12, lett d);
- l. 27 aprile 1989, n. 154, conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 2 marzo 1989, n. 69, recante disposizioni urgenti in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche e versamento di acconto delle imposte sui redditi, determinazione forfettaria del reddito e dell'Iva, nuovi termini per la prestazione delle dichiarazioni da parte di determinate categorie di contribuenti, sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni, ampliamento degli imponibili e contenimento delle elusioni, nonché in materia di aliquote Iva e tasse sulle concessioni governative. Norme in materia di tasse sui contratti di borsa;
- l. 24 novembre 2003, n. 326, conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, recante disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici – art. 8;
- l. 4 agosto 2006, n. 248, conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale – artt. 29 e 35, cc. 15 e 16;
- l. 28 gennaio 2009, n. 2, conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale – artt. 16, c. 1, lett. a) e 27, cc. 10, 12;
- l. 3 agosto 2009, n. 102, conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 1° luglio 2009, n. 78, recante provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali– art. 13, c. 1, lett. a);
- l. 14 settembre 2011 n. 148, conversione in legge, con modificazioni, del decreto–legge 13 agosto 2011, n. 138, recante ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo. Delega al Governo per la riorganizzazione della distribuzione sul territorio degli uffici giudiziari – art. 2 cc. 36-*decies*, 36-*undecies* e 36-*duodecies*;
- l. 7 agosto 2012 n. 135, conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 6 luglio 2012, n. 95, recante disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini;

- l. 21 febbraio 2014 n. 9, conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, recante interventi urgenti di avvio del piano «Destinazione Italia», per il contenimento delle tariffe elettriche e del gas, per la riduzione dei premi RC–auto, per l'internazionalizzazione, lo sviluppo e la digitalizzazione delle imprese, nonché misure per la realizzazione di opere pubbliche ed EXPO 2015 – art. 7;
- l. 2 maggio 2014 n. 68, conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 6 marzo 2014, n. 16, recante disposizioni urgenti in materia di finanza locale, nonché misure volte a garantire la funzionalità dei servizi svolti nelle istituzioni scolastiche.

1.2. Decreti legislativi

- D.lgs. 30 dicembre 1992 n. 544. Attuazione della direttiva del Consiglio 90/434/Cee relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi;
- d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546. Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della l. 30 dicembre 1991, n. 413 – art. 19, c.1;
- d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241. Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni – art. 17;
- d.lgs. 8 ottobre 1997 n. 358. Riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni – art. 7, c. 1;
- d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446. Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali – artt. 2 e 3;
- d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 466. Riordino delle imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese, a norma dell'art. 3, c. 162, lettere a), b), c), d) ed f) , della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300. Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'art. 11 della l. 15 marzo 1997, n. 59 – art. 64, c. 1;

- d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74. Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 – art. 16;
- d.lgs. 12 dicembre 2003 n. 344. Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'art. 4 della l. 7 aprile 2003, n. 80 – art. 1;
- d.lgs. 18 novembre 2005 n. 247. Disposizioni correttive ed integrative al d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, in materia di imposta sul reddito delle società, nonché altre disposizioni tributarie – art. 6, c. 2, lett. a);
- d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175. Semplificazioni fiscali e dichiarazione dei redditi precompilata.

1.3. Decreti Presidente Repubblica

- D.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633. Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto;
- d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600. Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;
- d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917. Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi.

1.4. Decreti ministeriali

- D.m. 24 aprile 1992. Individuazione degli Stati e dei territori non appartenenti alla Comunità economica europea aventi un regime fiscale privilegiato;
- d.m. 13 giugno 1997 n. 194. Regolamento concernente l'organizzazione interna, il funzionamento e le dotazioni finanziarie del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive;
- d.m. 13 giugno 1997 n. 195. Regolamento concernente la determinazione dei termini e delle modalità da osservare per l'invio delle richieste di parere alla competente Direzione generale e per la comunicazione dei pareri stessi al contribuente;
- d.m. 19 giugno 1998 n. 259. Regolamento recante norme da osservare per la compilazione e l'inoltro al direttore regionale delle entrate, competente per territorio, delle istanze tese ad ottenere la disapplicazione delle disposizioni normative di natura antielusiva, da adottare ai sensi dell'art. 7, c. 1, del D.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 – art. 1, cc. 1, 2, 3, 4, 5 e 6;

- d.m. 20 dicembre 1999. Pareri deliberati dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ai sensi dell'art. 5, c. 10, del D.M. 13 giugno 1997, n. 194;
- d.m. 26 aprile 2001, n. 209. Regolamento concernente la determinazione degli organi, delle procedure e delle modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, di cui all'art. 11, c. 5, della l. n. 212 del 2000 – artt. 2, c. 2, 3 e 4, c. 4
- d.m. 21 novembre 2001. Individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 127-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi (cd. «*black list*»);
- d.m. 21 novembre 2001. Individuazione degli Stati non appartenenti all'Unione europea soggetti ad un regime di tassazione non privilegiato di cui all'art. 96-bis, c. 2-ter, del testo unico delle imposte sui redditi (cd. «*white list*»);
- d.m. 21 novembre 2001, n. 429, Regolamento recante disposizioni in materia di tassazione dei redditi di imprese estere partecipate in attuazione dell'articolo 127-bis, c. 8, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni
- d.m. 23 gennaio 2002. Indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato;
- d.m. 22 marzo 2002. Modificazioni al d.m. 23 gennaio 2002 concernente la individuazione di Stati e territori aventi regime fiscale privilegiato ai sensi dell'art. 76 del Tuir;
- d.m. 27 dicembre 2002. Modificazioni ai d.m. 21 novembre 2001 e d.m. 23 gennaio 2002, concernenti l'individuazione degli Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato;
- d.m. 9 giugno 2004. Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli artt. da 117 a 128, Tuir del testo unico delle imposte sui redditi;
- d.m. 7 agosto 2006, n. 268. Regolamento recante disposizioni applicative in materia di tassazione dei redditi di imprese estere collegate in attuazione dell'art. 168, c. 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

- d.m. 19 novembre 2008. Disposizioni attuative dell'articolo 108, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di spese di rappresentanza.

1.5. Provvedimenti

- Provvedimento 14 febbraio 2008, prot. n. 23681 – Agenzia delle entrate – Individuazione di determinate situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni sulle società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e successive modificazioni, senza dover assolvere all'onere di presentare istanza di interpello ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
- Provvedimento 6 aprile 2009, prot. n. 54291 – Agenzia delle entrate – Criteri per la determinazione del volume d'affari, ricavi o compensi ai fini della individuazione della competenza all'espletamento delle attività di cui all'articolo 27, commi da 9 a 14, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1 della legge 28 gennaio 2009, n. 2;
- Provvedimento 16 dicembre 2009, prot. n. 189542 – Agenzia delle entrate – Riduzione del parametro di riferimento per l'individuazione delle imprese di più rilevante dimensione ai sensi dell'art. 27, c. 10, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, l. 28 gennaio 2009 n. 2;
- Provvedimento 20 dicembre 2010, prot. n. 181850 – Agenzia delle entrate – Riduzione del parametro di riferimento per l'individuazione delle imprese di più rilevante dimensione ai sensi dell'art. 27, c. 10, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, l. 28 gennaio 2009, n. 2;
- Provvedimento 30 dicembre 2010, prot. n. 189362 – Agenzia delle entrate. Contribuenti non residenti nel territorio dello Stato che assolvono gli obblighi ed esercitano i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente ai sensi dell'articolo 35-*ter*, c. 1, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 con volume d'affari non inferiore a cento milioni di euro. Art. 27, cc. da 9 a 14, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, l. 28 gennaio 2009, n. 2;
- Provvedimento 11 giugno 2012, prot. n. 2012/87956 – Direttore dell'Agenzia delle entrate - Individuazione di determinate situazioni oggettive in presenza delle quali è

consentito disapplicare le disposizioni sulle società in perdita sistematica di cui all'art. 2, cc. da 36-*decies* a 36-*duodecies*, d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148, senza assolvere all'onere di presentare istanza di interpello ai sensi dell'art. 37-*bis*, c. 8, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, ed integrazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008, prot. n. 23681, in materia di cause di disapplicazione automatica della disciplina sulle società di comodo di cui all'art. 30, legge 23 dicembre 1994, n. 724.

2. Normativa europea

- Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (Tfue)
- Direttiva 435/90/Cee 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (direttiva madre-figlia);
- Direttiva 1977/388/Cee del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sul fatturato – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (Sesta Direttiva);
- Direttiva 2006/112/Cee 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto;
- Direttiva 2006/69/Cee che modifica la direttiva 77/388/Cee per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie.
- Direttiva 2011/96/UE del Consiglio, del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (rifusione);
- Direttiva 2013/13/UE del Consiglio, del 13 maggio 2013, che adegua determinate direttive in materia di fiscalità a motivo dell'adesione della Repubblica di Croazia;
- Direttiva 2014/86/UE del Consiglio, dell'8 luglio 2014, recante modifica della direttiva 2011/96/UE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi;
- Regolamento (Cee) 2913/1992 del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario – art. 4, punto 23;
- Risoluzione (2006/C-176/01) del 27 giugno 2006 del Consiglio e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, su un codice di condotta relativo alla documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate nell'Unione europea;
- Comunicazione COM (2001) 582/final del 23 ottobre 2001 della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale – Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali – Strategia per l'introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione Ue delle società – punto 1;

- Comunicazione COM (2007) 71 del 26 febbraio 2007 della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo sul lavoro di prezzi di trasferimento Forum congiunto dell'Ue in materia di procedure di prevenzione e soluzione delle controversie e sugli orientamenti per accordi preventivi sui prezzi nell'UE;
- Comunicazione COM (2007) 785 del 10 dicembre 2007, Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale Europeo – L'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta – all'interno dell'Ue e nei confronti dei paesi terzi.
- Comunicazione COM (2012) 516/*final* del 19 settembre 2012 al Parlamento europeo, al Consiglio ed al Comitato economico sociale europeo relativo ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'Ue sui prezzi di trasferimento nel periodo dal luglio 2010 al giugno 2012 ed alle proposte allegate – punto 1.
- Comunicazione COM (2012) 722: del 6 dicembre 2012 alla Commissione, al Parlamento Europeo e al Consiglio – Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale

2. GIURISPRUDENZA

1. Nazionale	131
1.1. Corte costituzionale	131
1.2. Consiglio di Stato	131
1.3. Corte di cassazione	131
1.4. Commissioni tributarie	131
2. Europea	133
2.1. Corte di giustizia Europea	133

2. GIURISPRUDENZA

1. Nazionale

1.1. Corte costituzionale

Corte costituzionale 21 luglio 1981, n. 138;

Corte costituzionale 31 ottobre 2012, n. 241;

1.2. Consiglio di Stato

Consiglio di Stato, Sez. V, 13 gennaio 2009, n. 414;

1.3. Corte di cassazione

Corte cass., SS.UU., 15 maggio 1995, n. 5303, in *Il fisco*, 1996, 9645;

Corte cass., sez. I, 6 dicembre 1974, n. 4035;

Corte cass., sez. I, 23 febbraio 1994, n. 1815, in *Giur. imp.* 1994, 727;

Corte cass., sez. trib., 20 novembre 2001, n. 14579;

Corte cass., sez. V, 14 novembre 2005, n. 22932;

Corte cass., sez. V, 26 febbraio 2014, n. 11929;

Corte cass., sez. V, 17 luglio 2014, n. 16331;

Corte cass., sez. trib. 12 agosto 1996, n. 7443;

Corte cass., sez. trib., 20 novembre 2001, n. 14588, in *Il fisco*, 2002, 1848;

Corte cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398;

Corte cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20816;

Corte cass., sez. trib. 15 aprile 2011, n. 8663;

Corte cass., sez. trib. 13 aprile 2012, n. 5843;

Corte cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 17010;

Corte cass., sez. trib. 21 novembre 2012, n. 20394;

Corte cass., sez. trib. 25 settembre 2013, n. 22010;

Corte cass., sez. trib. 23 ottobre 2013, n. 24005;

1.4 Commissioni tributarie

Comm. trib. centr., sez. XIII, 9 maggio 1979, n. 1321, in *Riv. legisl. fisc.*, 1979, 1699;

Comm. trib. centr., sez. V, 1 settembre 1983, n. 2241, 780;
Comm. trib. centr., sez. X, 8 maggio 1985, n. 4383, 401;
Comm. trib. centr., 22 ottobre 1986, n. 7964, I, 593;
Comm. trib. 1° grado, Milano. Sez. V, 30 maggio 1986;
Comm. trib. prov. 2° grado Napoli, 6 settembre 1994 n. 126.
Comm. trib. Reg. Bologna, Sez. I, 2 maggio 1997, n. 44, in *Il fisco*, 1997, 8613;
Comm. trib. prov. Roma 16 aprile 1998 n. 187;
Comm. trib. prov. Milano, 12 luglio 1999, n. 85;

2. Europea

2.1. Corte di giustizia Europea

- Sent. Corte di giustizia 21 febbraio 2006, causa C-255/02, (*Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd* contro *Commissioners of Customs & Excise*. Domanda di pronuncia pregiudiziale: *VAT and Duties Tribunal, London* – Regno Unito. Sesta direttiva Iva – Artt. 2, punto 1, 4, nn. 1 e 2, 5, n. 1, e 6, n. 1 – Attività economica – Cessioni di beni – Prestazioni di servizi – Comportamento abusivo – Operazioni realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale);
- Sent. Corte di giustizia del 29 marzo 2012, causa C-417/10, Quarta Sezione, (Fiscalità diretta — Estinzione dei procedimenti pendenti dinanzi al giudice che si pronuncia in ultimo grado in materia tributaria — Abuso di diritto — Articolo 4, par. n. 3, TUE — Libertà garantite dal Trattato — Principio di non discriminazione — Aiuti di Stato — Obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione);
- Sent. Corte di giustizia 12 settembre 2006, causa C-196/04, punto 53, (*Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd* contro *Commissioners of Inland Revenue*. Domanda di pronuncia pregiudiziale: *Special Commissioners of Income Tax, London* – Regno Unito. Libertà di stabilimento – Normativa sulle società controllate estere – Inclusione nella base imponibile della società madre degli utili delle controllate estere. – c.d. Sent. *Cadbury Schweppes*);
- Sent. Corte di giustizia 12 giugno 2014, causa C-39/13;
- Sent. Corte di giustizia 12 giugno 2014, causa C-40/13;
- Sent. Corte di giustizia 12 giugno 2014, causa C-41/13.

3. PRASSI AMMINISTRATIVA

1.	Interpello <i>antielusivo</i> (art. 21 l. n. 413/91)	137
1.1.	Circolari	137
1.2.	Risoluzioni	137
2.	Interpello <i>disapplicativo</i> (art. 37-bis, c. 8, d.p.r. n. 600/73)	137
2.1.	Circolari	137
2.2.	Risoluzioni	141
3.	Interpello <i>ordinario</i> (art. 11 l. n. 212/2000)	143
3.1.	Circolari	143
3.2.	Risoluzioni	144
4.	<i>Ruling</i>	145
4.1.	Circolari	145
4.2.	Provvedimenti	145

3. PRASSI AMMINISTRATIVA

1. Interpello antielusivo (art. 21 l. n. 413/91)

1.1. Circolari

- Circolare 28 maggio 1998, n. 135 – Min. Finanze – Diritto di interpello - art. 21, l. 30 dicembre 1991, n. 413. Adempimenti delle Direzioni Regionali delle entrate;
- circolare 18 maggio 2000, n. 99 – Min. Finanze – Interpello dei contribuenti e consulenza giuridica. Organizzazione del servizio;
- circolare 27 dicembre 2002, n. 87 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso. art. 37, c. 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 – Operazioni di *dividend washing*;
- Circolare 24 febbraio 2009, n. 5 – Agenzia delle entrate – d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 – Modifiche normative in tema di gestione delle istanze di interpello;
- circolare 3 marzo 2009, n. 7 – Agenzia delle entrate – Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello;
- circolare 14 giugno 2010 n. 32 – Agenzia delle entrate – Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello.

1.2. Risoluzioni

- Risoluzione 16 marzo 2004 n. 46 – Agenzia delle entrate – Istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, c. 13, l. 31 dicembre 1991, n. 413. Art. 110, c. 11 d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 – Deducibilità di costi derivanti da operazioni con società avente sede in Mauritius.

2. Interpello disapplicativo (art. 37-bis, c. 8, d.p.r. n. 600/73)

2.1. Circolari

- Circolare 15 maggio 1995, n. 140 – Min. finanze – Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III – art. 30, legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'art. 27 del d.l. 23 febbraio

- 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85. Disciplina fiscale delle società non operative;
- circolare 26 febbraio 1997, n. 48 – Min. finanze – Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III – art. 30, legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato, da ultimo, dall'articolo 3, commi 37 e seguenti, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Disciplina delle società non operative;
 - circolare 14 dicembre 1998, n. 993953 – Min. finanze. Diritto d'interpello – Norme antielusive – Aspetti procedurali e adempimenti degli uffici;
 - circolare del 17 maggio 2000, n. 98 – Min. Finanze – Dip. entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. centrale risposte a quesiti in materia di imposte dirette, Irap, Iva, sanzioni tributarie e varie;
 - circolare 18 maggio 2000, n. 99 – Min. Finanze – Interpello dei contribuenti e consulenza giuridica. Organizzazione del servizio;
 - circolare 16 maggio 2005, n. 23 – Agenzia delle entrate – Interpello e attività di interpretazione;
 - circolare 13 febbraio 2006, n. 6 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata (Punto 7.8 Società di comodo: rilevanza degli utili e delle plusvalenze parzialmente imponibili);
 - circolare 4 agosto 2006 n. 28 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – d.l. n. 223 del 4 luglio 2006 – Primi chiarimenti (Punto 9. Società non operative – art. 35, cc. 15 e 16);
 - circolare 2 febbraio 2007, n 5 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Istanze per la disapplicazione della disciplina sulle società non operative (articolo 30, comma 4-bis, della legge 23 dicembre 1994, n. 724);
 - circolare 16 febbraio 2007, n. 11 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di Gennaio 2007 (Punto 6. Società di comodo 6.1 Rilevanza dei beni a deducibilità limitata 6.2 Gestione del credito Iva 6.3 Irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni 6.4 Calcolo della media 6.5 Inclusione nel calcolo delle partecipazioni Pex 6.6 Scioglimento e trasformazione: conseguenze ai fini Iva 6.7 Istanza di interpello disapplicativo);

- circolare 15 marzo 2007, n. 14 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Gestione delle istanze di disapplicazione presentate da società non operative – Ulteriori istruzioni;
- circolare 4 maggio 2007, n. 25 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Disposizioni in materia di società non operative.
- circolare 9 luglio 2007, n. 44 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Profili interpretativi per la disapplicazione delle disposizioni sulle società non operative – art. 30, c. 4-*bis*, della legge 23 dicembre 1994, n. 724;
- circolare 14 febbraio 2008, n. 9 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Disciplina sulle società non operative – Articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'art. 1, cc. 128 e 129, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008);
- circolare 17 marzo 2008, n. 21 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Disciplina delle società non operative – art. 30, legge 23 dicembre 1994, n. 724. Ulteriori chiarimenti;
- circolare 24 febbraio 2009, n. 5 – Agenzia delle entrate – d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 – Modifiche normative in tema di gestione delle istanze di interpello;
- circolare 3 marzo 2009 n. 7 – Agenzia delle entrate – Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello;
- circolare 19 marzo 2009, n. 11 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – art. 15, cc. da 16 a 23, d.l. 29 novembre 2008, n. 185 – Rivalutazione dei beni immobili relativi all'impresa (punto 6. Effetti fiscali della rivalutazione);
- circolare 21 dicembre 2009, n. 53 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – d.l. 1 luglio 2009, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 – art. 5, c. 3-*ter* – Esclusione da imposizione fiscale degli aumenti di capitale (Punto 6.1 Società non operative);
- circolare 14 giugno 2010, n. 32 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello;
- circolare 11 giugno 2012, n. 23 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – art. 2, cc. da 36-*decies* a 36-*duodecies*, d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con

- modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148 – Interpelli disapplicativi della disciplina sulle società in perdita sistematica – Primi chiarimenti interpretativi
- circolare 19 giugno 2012, n. 25 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata (Punto 6. Società di comodo 6.1 Riporto perdite – Limiti di utilizzo da parte di società di comodo 6.2 Applicabilità della disciplina a soggetti in perdita per tre periodi);
 - circolare 15 febbraio 2013, n. 1 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata (Punto 7. Società in perdita 7.1 Società in perdita sistematica che detengono partecipazioni – Causa di disapplicazione 7.2 Società in perdita sistematica – Divieto di compensazione del credito Iva: decorrenza 7.3 Società in perdita sistematica – Calcolo della perdita fiscale 7.4 Società in perdita triennale – Calcolo della perdita fiscale);
 - circolare 4 marzo 2013, n. 3 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Maggiorazione Ires per le società non operative (art. 2, cc. da 36-*quinquies* a 36-*novies*, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138);
 - circolare 29 marzo 2013, n. 7 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Ulteriori chiarimenti in tema di *participation exemption* – art. 87 del Tuir;
 - circolare 3 aprile 2013, n. 8 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa alle spese per il personale dipendente – Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 e decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 (Punto 1.8 Rapporti con la disciplina delle società di comodo);
 - circolare 19 dicembre 2013, n. 36 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa, di concerto con Agenzia delle entrate – Direzione centrale catasto e cartografia – Impianti fotovoltaici – Profili catastali e aspetti fiscali (Punti: 7.1 Applicazione della disciplina delle società non operative e 7.2 Holding e disciplina società di comodo);
 - circolare 14 maggio 2014, n. 10 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata (Punto 3. Società di comodo 3.1 Riflessi Iva della condizione di non operatività Punto 7. Società in perdita 7.1 Società in perdita sistematica che detengono partecipazioni – Causa di disapplicazione 7.2 Società in perdita sistematica – Divieto di compensazione del

credito Iva: decorrenza 7.3 Società in perdita sistematica – Calcolo della perdita fiscale
7.4 Società in perdita triennale – Calcolo della perdita fiscale);

- Circolare 23 maggio 2014, n. 12 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Chiarimenti in tema di “Aiuto alla crescita economica” (ACE) – Articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 14 marzo 2012 (Punto 1.3 Redditi determinati in maniera presuntiva: reddito minimo società di comodo);
- circolare 4 giugno 2014, n. 13 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Rivalutazione dei beni d’impresa e delle partecipazioni, art. 1, cc. da 140 a 147, legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Punto 6. Effetti fiscali della rivalutazione);
- circolare 11 giugno 2014, n. 16 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – art. 25 e seguenti del d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221 – Agevolazioni fiscali in favore delle *start-up* innovative e degli incubatori certificati.

2.2. Risoluzioni

- Risoluzione 25 luglio 2005, n. 94 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso Istanza di Interpello – Determinazione del valore complessivo delle immobilizzazioni ai fini del calcolo del reddito imponibile minimo delle società non operative (società di comodo);
- risoluzione 12 marzo 2007, n. 43 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, l. 27 luglio 2000, n. 212 – ALFA Spa Società di comodo – Cause di esclusione;
- risoluzione 24 luglio 2007, n. 180 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Istanza di interpello – Art. 30, l. 23 dicembre 1994, n. 724 – società non operative – Verifica della non operatività – ALFA S.a.s. di XY;
- risoluzione 10 agosto 2007, n. 225 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Istanza d'interpello – Limitazioni all'utilizzo in compensazione del credito Iva da parte di società non operativa – art. 30, c. 4, legge n. 724 del 23 dicembre 1994;

- risoluzione 18 gennaio 2008, n. 13 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Istanza di interpello 2007. ALFA – società di comodo – art. 30, c. 1, l. n. 724 del 23 dicembre 1994;
- risoluzione 30 gennaio 2008, n. 26 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Disciplina delle società non operative e liquidazione Iva infragruppo;
- risoluzione 29 aprile 2008, n. 180 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Istanza di interpello – liquidazione Iva di gruppo – disciplina delle società non operative – art. 30, c. 4, l. n. 724 del 1994;
- risoluzione 26 maggio 2008 n. 206 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Interpello art. 11, l. 27 luglio 2000, n. 212. Determinazione del reddito minimo IRAP per le società non operative – art. 30, c. 3-bis, legge n. 724 del 1994;
- risoluzione 6 ottobre 2008, n. 373 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso – Istanza di interpello ordinario presentata ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 – Società non operative (art. 30, c. 1, n. 6-*quinquies*, della legge 23 dicembre 1994, n. 724);
- risoluzione 27 luglio 2012, n. 81 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Chiarimenti in merito ai termini di presentazione delle istanze di interpello ai sensi dell'articolo 37- bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e degli articoli 167 e 168 del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
- risoluzione 11 dicembre 2012, n. 107 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Interpello presentato ai sensi dell'articolo 11 legge 27 luglio 2000, n. 212 – cause di disapplicazione automatica della disciplina sulle società in perdita sistematica – Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012 – margine operativo lordo (mol) – contratti di leasing;
- risoluzione 16 ottobre 2013, n. 68 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Istanza di disapplicazione presentata ai sensi dell'art. 37-*bis*, c. 8, del d.p.r. n. 600 del 1973 – Disciplina delle società in perdita sistematica (art. 2, cc. da 36-*decies* a 36-*duodecies* del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148);

- risoluzione 20 dicembre 2013, n. 101 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Disciplina sulle società non operative ex articolo 30 della l. n. 724 del 1994 – rivalutazione del valore degli immobili ai sensi dell'articolo 15 del d.l. n. 185 del 2008 – valore fiscale degli immobili rivalutati ai fini della media del triennio di cui all'art. 30, c. 2, della l. n. 724 del 1994.

3. Interpello ordinario (art. 11 l. n. 212/2000)

3.1. Circolari

- Circolare 18 maggio 2000, n. 99 – Min. finanze – Interpello dei contribuenti e consulenza giuridica. Organizzazione del servizio;
- circolare 31 maggio 2001, n. 50 – Agenzia delle Entrate – Diritto di interpello. Articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212;
- circolare 7 agosto 2001, n. 7 – Agenzia del Territorio – Direzione Centrale Cartografia, Catasto e Pubblicità Immobiliare Diritto di interpello – art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 – Decreto del Ministro delle Finanze 26 aprile 2001, n. 209;
- circolare 12 febbraio 2002, n. 18 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso Regolamento in materia di tassazione dei redditi di imprese estere partecipate in attuazione dell'articolo 127-bis, c. 8, del testo unico delle imposte sui redditi. Istanze di interpello;
- circolare 13 febbraio 2003, n. 9 – Agenzia delle entrate – Modalità per la presentazione delle istanze di interpello di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, presentate da soggetti non residenti;
- circolare 23 maggio 2003, n. 29 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso Gestione istanze di interpello per la disapplicazione dell'articolo 127-bis, c. 1, del testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, presentate ai sensi del comma 5 dello stesso articolo 127-bis;
- circolare 16 maggio 2005, n. 23 – Agenzia delle entrate – Interpello e attività di interpretazione;
- circolare 24 febbraio 2009, n. 5 – Agenzia delle entrate – d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2 – Modifiche normative in tema di gestione delle istanze di interpello;

- circolare 3 marzo 2009 n. 7 – Agenzia delle entrate – Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello;
- circolare 14 giugno 2010 n. 32 – Agenzia delle entrate – Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello;
- circolare 6 ottobre 2010 n. 51 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa – Disciplina relativa alle *Controlled Foreign Companies* (CFC) – Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata – Chiarimenti;
- circolare 26 maggio 2011 n. 23 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa Ulteriori chiarimenti in materia di *Controlled Foreign Companies* (CFC) – Risposte a quesiti;
- circolare 21 giugno 2011 n. 28 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata;
- circolare 5 agosto 2011 n. 42 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa Istruzioni sulla trattazione delle richieste di consulenza giuridica;
- circolare 20 settembre 2012 n. 35 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa Rilievi interpretativi inerenti quesiti posti nel corso del Modulo di aggiornamento professionale (MAP) del 31 maggio 2012.

3.2. Risoluzioni

- Risoluzione 5 novembre 1974, n. 2/1016 – Min. Finanze – Imposte Dirette Irpef. Deduzione. Spese pubblicitarie per sponsorizzazioni;
- risoluzione 17 giugno 1992, n. 9/204 – Min. Finanze – Sponsorizzazioni sportive. Sponsorizzazione di gare automobilistiche. Esistenza di formale contratto. Spese di rappresentanza. Non sono tali. Spese di pubblicità. Sono tali. Deducibilità integrale. Sussiste. Spese relative a operazioni con società residenti in Stati extra/Cee aventi regime fiscale privilegiato. Limitazione alla deducibilità. Sussiste ex art. 76, c. 7-bis, d.p.r. n. 917/1986;
- risoluzione 8 gennaio 2002 n. 1 – Agenzia delle entrate – Interpello 954–126/2001 – art. 11, l. 27 luglio 2000, n. 212;
- risoluzione 29 gennaio 2002 n. 1 – Dipartimento Politiche Fiscali – Imposta comunale sugli immobili (I.C.I.) – Istanza di interpello proposta ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212;

- risoluzione 29 agosto 2002 n. 287 – Agenzia delle entrate – Istanza di Interpello – articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione delle norme che disciplinano l'Imposta Comunale sugli Immobili;
- risoluzione 7 aprile 2005 n. 43 – Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e Contenzioso Istanza di interpello – delibazione di sentenze del Tribunale Ecclesiastico – contributo unificato – imposta di registro – possibilità di esenzione;
- risoluzione 24 maggio 2007 n. 115 – Agenzia delle entrate – Istanze di interpello presentate dalle sedi territoriali di enti a rilevanza nazionale – Inammissibilità;
- risoluzione 6 luglio 2012 n. 73 – Agenzia delle entrate – Interpello – art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione delle norme che disciplinano l'Imposta Municipale propria (IMU).

4. *Ruling*

4.1. Circolari

Circolare 22 settembre 1980 n. 32/9/2267 – Ministero delle finanze.

4.2. Provvedimenti

- Provvedimento 23 luglio 2004 Direttore dell'Agenzia delle entrate;
- Bollettino *Ruling* di *standard* internazionale del 21 aprile 2010 – I edizione – Agenzia delle entrate – Direzione centrale accertamento – Ufficio *Ruling* internazionale;
- Bollettino *Ruling* di *standard* internazionale del 19 marzo 2013 – II edizione – Agenzia delle entrate – Direzione centrale accertamento – Ufficio *Ruling* internazionale.

4. DOCUMENTAZIONE NAZIONALE ED INTERNAZIONALE

4. Documentazione: nazionale ed internazionale	149
4.1. Documentazione nazionale	149
4.2. Documentazione internazionale	149

4.1. Documentazione nazionale

Guardia di Finanza – *Rapporto annuale 2012*.

Istat – Report – *Struttura e report, nuovi investimenti delle multinazionali italiane all'estero, Anno 2011, nuovi investimenti 2012-2013* – 13 dicembre 2013.

4.2. Documentazione internazionale

Linee guida OCSE 2010 “*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 – Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010* – par. n. 3.47

”*International Tax Glossary*” (3^a ed., p. 160) – da *International Bureau of Fiscal Documentation* – IBFD – Amsterdam: <http://www.ibfd.org>

5. DOCUMENTO DI SINTESI SULL'ASSETTO INTERNAZIONALE DELL'ISTITUTO DELL'INTERPELLO

1. L'interpello nella sede comunitaria

Il sistema giuridico dell'Unione, in quanto tale, non reca alcun provvedimento normativo in merito allo specifico tema dell'interpello; non si rintracciano, cioè, canoni di riferimento applicativi europei cui debbano ispirarsi le normazioni interne. Soprattutto negli ultimi anni, tuttavia, si registra una notevole sensibilità dell'istituto, riconducibile alla necessità di favorire, sul piano della funzionalità e dell'equità tributaria, l'adozione di formule comuni di *compliance* fiscale, obiettivo, tuttavia, perseguito con speciale cautela nella consapevolezza del “rischio fiscale” connesso all'istituto dell'interpello in quanto tale. E' ipotizzabile, infatti, sul piano realizzativo ed applicativo, l'adozione di formule che – autonomamente strutturate e localmente finalizzate – possono trasformarsi in surrettizi “aiuti di Stato”⁸² – ex artt. 107⁸³ e 108⁸⁴ Trattato sul Funzionamento dell'Ue (TFEU)–; di qui, l'atteggiamento di prudente attenzione al fenomeno.

⁸² “Aiuto” posto in essere interpretando favorevolmente, se del caso, alcune norme, ovvero, adottando formule favorevolmente interpretabili, così privilegiando quel prodotto, quel sistema, quell'impresa.

⁸³ Art. 107 TFEU (ex art. 87 TCE)

1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

2. Sono compatibili con il mercato interno:

- a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;
- b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;
- c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.

3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

- a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia normalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione; nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;
- b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;
- c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;
- d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;
- e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

⁸⁴ Art. 108 TFEU (ex art. 88 del TCE)

Di questo atteggiamento costituisce palese testimonianza l'*Action Plan*⁸⁵ in materia fiscale, adottato dalla Commissione il 6 dicembre 2012, rivolto a e condiviso dai Paesi Membri. In tale contesto, infatti – individuate 34 misure di contrasto e contenimento all'evasione fiscale – la Commissione propone e sollecita la predisposizione di un Codice Fiscale Europeo volto, tra l'altro, a rafforzare “...*la cooperazione, la fiducia e la confidenza tra gli amministratori fiscali ed i contribuenti assicurando la maggiore trasparenza dei diritti e dei doveri...* (nonché ad) ...*incoraggiare un approccio più orientato dei servizi...*”, un Codice che, comunitariamente definito e centralmente orientato, anche in rapporto al tema degli interpelli, possa, corrispondendo ad esigenze locali, adempiere e tutelare finalità comuni.

Tutto ciò premesso, e per compiutezza di acquisizione informativa, va segnalato come, lungo le logiche appena tracciate, la Commissione Europea ha avviato indagini su alcuni sistemi di interpello adottati da individuati Stati Membri (Irlanda, Lussemburgo e Paesi Bassi) proprio nell'ottica di verificarne una funzionalità neutra rispetto agli aiuti di Stato.

1.La Commissione procede con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in questi Stati. Essa propone a questi ultimi le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato interno.

2.Qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, non è compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato.

Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale decisione entro il termine stabilito, la Commissione o qualsiasi altro Stato interessato può adire direttamente la Corte di giustizia dell'Unione europea, in deroga agli articoli 258 e 259.

A richiesta di uno Stato membro, il Consiglio, deliberando all'unanimità, può decidere che un aiuto, istituito o da istituirsi da parte di questo Stato, deve considerarsi compatibile con il mercato interno, in deroga alle disposizioni dell'articolo 107 o ai regolamenti di cui all'articolo 109, quando circostanze eccezionali giustificano tale decisione. Qualora la Commissione abbia iniziato, nei riguardi di tale aiuto, la procedura prevista dal presente paragrafo, primo comma, la richiesta dello Stato interessato rivolta al Consiglio avrà per effetto di sospendere tale procedura fino a quando il Consiglio non si sia pronunciato al riguardo.

Tuttavia, se il Consiglio non si è pronunciato entro tre mesi dalla data della richiesta, la Commissione delibera.

3.Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale.

4.La Commissione può adottare regolamenti concernenti le categorie di aiuti di Stato per le quali il Consiglio ha stabilito, conformemente all'articolo 109, che possono essere dispensate dalla procedura di cui al par. n. 3 del presente articolo.

⁸⁵ Cfr. in particolare, Comunicazione (COM(2012) 722 final.) della Commissione al Parlamento europeo ed al Consiglio europeo.

2. L'interpello in altri ordinamenti

2.1. Spagna

L'ordinamento spagnolo prevede una forma di interpello, sostanzialmente corrispondente ed assimilabile all'interpello "ordinario" nazionale. I contribuenti possono rivolgere istanza all'Amministrazione finanziaria per una richiesta di pareri, intorno a norme tributarie delle quali è dubbia l'interpretazione ed in riferimento ad individuati casi concreti; le istanze hanno natura preventiva, possono essere avanzate da singoli contribuenti, come da enti o associazioni rappresentative degli stessi; l'autorità finanziaria è tenuta a rispondere entro 180 gg.; in caso di mancata risposta, non si attiva l'istituto del silenzio/assenso; il parere è valido, ricorrendo una corrispondenza di situazioni, anche nei confronti di soggetti diversi dall'istante; il parere manifestato vincola l'Amministrazione.

2.2. Francia

Differentemente dal sistema spagnolo, l'ordinamento francese non prevede un interpello di tipo "ordinario" ma una formula – non unica ma prevalente nel sistema – sostanzialmente corrispondente alla versione italiana dell'interpello antielusivo e/o speciale; una formula che deve essere intesa in speculare rapporto con un istituto – l'abuso del diritto – vigente nell'ordinamento francese ma assente nella struttura iberica come, fino a data attuale, nella legislazione italiana.

In sostanza, la funzionalità dell'interpello francese – che ha portata generale – deve essere intesa in senso "negativo", nel senso, cioè, di mirare a precludere una presunzione di comportamento elusivo, in presenza di determinati atti o fatti.

In concreto, la ricorrenza di una volontà non elusiva – che, al contrario, viene, al ricorrere delle circostanze previste, normativamente presunta – deve essere testimoniata dal contribuente ed in questa prospettiva – prima della conclusione di un atto, di un contratto, di una convenzione e, comunque, di un comportamento potenzialmente riconducibile all'ipotesi elusive stabilite – il "soggetto passivo" deve consultare, per iscritto, l'Amministrazione, fornendo gli elementi utili perché possa essere valutata la reale portata dell'operazione.

Il tempo di risposta previsto per l'Organismo fiscale è pari a 180 gg. decorso inutilmente il quale è prevista l'attivazione del silenzio/assenso. L'analisi istruttoria interrompe ogni termine riferibile al rapporto fiscale oggetto di istanza.

L'Amministrazione è vincolata al parere espresso, mentre non deriva da questo un obbligo di adempimento conforme da parte del contribuente, al quale rimane il diritto di replica in via amministrativa o giudiziaria.

L'ordinamento francese prevede anche formule specifiche di interpello, riferite a casi particolari rintracciabili nella situazione italiana e riguardanti la richiesta di pareri intorno alla verifica di sussistenza, o meno, di una stabile organizzazione, operante nel territorio francese, alla sussistenza, o meno, del requisito di "giovane impresa innovatrice" ovvero di "imprese partecipanti a progetti di ricerca o di sviluppo" secondo formule miranti a far valere una "fiscalità di vantaggio". Per queste specifiche e ristrette ipotesi, il termine di risposta è fissato in 90 gg. decorsi i quali, anche in tale eventualità, trova applicazione l'istituto del silenzio/assenso.

2.3. *Germania*

Similmente alla situazione spagnola, ricorre nel sistema tedesco una formula corrispondente all'interpello ordinario italiano, formula che richiede un "particolare interesse fiscale" intorno ad un tema giuridico per il quale si pone una esigenza di interpretazione chiarificatrice. L'Organo chiamato a decidere non è obbligato a rispondere al quesito e, dalla mancata pronuncia, non deriva un silenzio/assenso.

Qualora manifestato, il parere vincola l'Amministrazione ed è valido soltanto nei confronti dell'istante, il quale, tuttavia, non è tenuto al rispetto delle indicazioni fornite.

2.4. *Regno Unito*

Nel sistema anglosassone, non è formalizzata alcuna forma di *ruling*, anche se la pratica dell'interpello dell'amministrazione pubblica, da parte del contribuente, costituisce una via ordinaria di funzionamento del sistema; esiste, tuttavia, un progetto, nell'ambito di un ampio processo di revisione fiscale, di normazione dell'istituto, con riferimento sia ad analisi preventive che a fatti già intervenuti, in vista, questi ultimi, di costituire parametri di riferimento successivi.

In termini concreti, comunque, già attualmente, ai contribuenti che ne facciano richiesta, è data risposta con riferimento alle norme fiscali di più complicata applicazione. Alle richieste fa seguito normalmente – anche se non necessariamente – una replica da parte dell’Amministrazione finanziaria; la risposta, dal punto di vista formale, pur non potendo avere effetti vincolanti, costituisce, tuttavia, un evidente punto di riferimento autenticamente referenziale, sostanzialmente definitorio. Va detto, a tale riguardo, che, comunque, qualora sia stato manifestato il parere, questo assume un contenuto di irrevocabilità in rapporto a tutte le ipotesi successive simili a quella oggetto di volontaria replica da parte del pubblico Ufficio.

2.5. Olanda

L’istituto del *ruling*, nel sistema olandese, si caratterizza per uno spettro applicativo assai ampio ed è largamente utilizzato. La formula olandese, peraltro, si caratterizza per una singolare apertura verso l’esterno nella prospettiva di favorire, per la via di una semplificata, e sostanzialmente concordata, fiscalità, destinazioni estere dell’attività d’impresa; esiste, in altri termini, una versione di *ruling* internazionale molto pronunciata, anche se, avendo connotazione di unilateralità, non garantisce l’operatore olandese da doppie o plurime imposizioni.

2.6. Stati Uniti

Negli Stati Uniti lo strumento dell’interpello trova larga e favorevole previsione normativa, nonché, diffusa applicazione pratica; l’Organismo centrale di fiscalità interna, *Internal Revenue Service* – IRS, mette a disposizione del contribuente risultati, esperienze, orientamenti propri, sia sul piano generale (*public ruling*) sia con riferimento ad esigenze di singoli contribuenti (*private ruling*) in rapporto ad esigenze privatistiche, proprie di questi ultimi. In tale contesto, va sottolineato come, in entrambi i casi, la linea di comportamento adottata dall’Amministrazione si ispiri, soprattutto, ad una massima celerità di una presenza attiva.

Va posto, aggiuntivamente, in evidenza come, in linea generale, l’interpello della pubblica amministrazione, comporti un obbligo di risposta e come i contenuti di essa si

riverberino nei confronti tanto del contribuente istante, quanto in esito ad ogni altro soggetto operante in condizioni simili.

Una specificità del sistema statunitense attiene alla previsione di un “rimborso spese”, commisurato alla misura dell’impegno, in connessione all’attività sviluppata dall’*Internal Revenue Service* (IRS).

2.7. Canada

La disciplina del sistema canadese è, nelle linee essenziali, corrispondente all’esperienza statunitense; ciò anche in esito alla fissazione di un “rimborso”, dovuto dal privato all’amministrazione pubblica, in riferimento all’istanza di interpello presentata, rimborso rapportato all’entità delle risorse devolute per l’espletamento dell’incarico.

2.8. Australia

La strutturazione del sistema australiano corrisponde, sostanzialmente, alle formule statunitense e canadese, eccezion fatta per il rimborso compensativo.

3. Considerazioni

Una comparazione tra i diversi sistemi di interpello, nei distinti ordinamenti, evidenzia, in linea generale, l’adozione di formule plasticamente calibrate sulla diversità dei fini, degli obiettivi, delle strutture giuridiche di riferimento. Lungo questa logica, e avuto riguardo alla situazione nazionale interna, si deve porre in evidenza, in sintesi, come la realtà italiana risulti molto più articolata, a motivo di una molteplicità di risposte a ripetute sollecitazioni. All’interno di questo contesto, una evoluzione particolare, come meglio si vedrà in seguito, ha riguardato il *ruling* internazionale sviluppantesi in un’ottica di espansione territoriale, parallela ai progetti ed alle prospettive dell’economia nazionale. Sotto quest’ultimo riguardo, secondo la stessa linea di tendenza, è attrezzata la normazione olandese che, in armonia di esigenze interne, replica a necessità locali ma, soprattutto, si predispone a favorire un taglio internazionale corrispondentemente ai flussi tipici e tradizionali dell’economia del paese.

Per quanto attiene alla soluzione francese, la disciplina è ristretta sostanzialmente al caso dell’interpello antielusivo a motivo dell’operatività dell’istituto dell’abuso del diritto

che, conseguentemente, attiva l'esercizio di quesiti di interpello prevalentemente in una logica antielusiva, e, quindi, anti-abuso.

Avuto riguardo al sistema anglosassone, l'ordinamento di *common law* che lo caratterizza muove, soprattutto, in termini di riferimenti parametrici già esistenti, situazione che, in un clima di pronunciata civiltà partecipativa dei soggetti d'imposta, non ha finora fatto avvertire come un'esigenza particolarmente significativa la formalizzazione di interpelli, operando, nello stesso senso, una diffusa prassi applicativa.

Con riferimento agli altri ordinamenti, in termini di corrispondenza rispetto alla situazione italiana, si pongono sia l'assetto spagnolo che quello tedesco, tenuto conto, in particolare, della formula prevalente di interpello adottata, comparabile alla versione ordinaria dell'istituto nazionale.

Infine, relativamente alle discipline statunitense e canadese, esse si caratterizzano per una straordinaria espansione, sollecitata e riscontrata da una amplissima applicazione; gli istituti di entrambi i Paesi, peraltro, si qualificano, specificatamente, per la previsione di un "compenso", secondo una logica di bilanciamento finanziario dovuto in rapporto ad un servizio reso dall'amministrazione pubblica ad un privato, su richiesta e nell'interesse di quest'ultimo, impiegando risorse collettive.

Sul piano dei ritorni concreti e dei suggerimenti ricavabili dalle esperienze esterne, funzionali ad un miglioramento dell'assetto interno – fermo restando che la presenza e l'ampia diffusione dell'istituto in gran parte degli ordinamenti ne conferma l'assoluta necessità – può valutarsi positivamente, in primo luogo, la comune tendenza volta a contenere la tempistica di risposta alle istanze, indirizzo particolarmente evidente nel sistema statunitense e canadese, ma presente anche in altre soluzioni giuridiche, eccezion fatta per le formule iberica e francese.

Altro profilo di interesse è costituito dal "compenso" dovuto dall'istante in connessione alla richiesta ed allo sviluppo della procedura di interpello, compenso che, nel sistema italiano, potrebbe trovare corrispondenza, giuridica e funzionale, nel concetto "tassa", quando per essa si intenda il corrispettivo dovuto da un privato cittadino allo Stato, in rapporto ad una prestazione di servizio pubblico resa allo stesso privato da un ente pubblico; accezione riconducibile al c.d." principio della contro-prestazione".

Una sintesi schematica, per parametri essenziali, del sistema di interpello negli altri ordinamenti giuridici, è raccolta nella tabella che segue.

INTERPELLO IN ALTRI ORDINAMENTI						
	OGGETTO	ISTANTI	TEMPI RISPO STA	SILENZIO / ASSENSO	INTERRUZ. TERMINI	RIMBORSO
SPAGNA	INCERTEZZA*	CONTRIBUENTI**	6 mesi	NO	NO	NO
FRANCIA	INCERTEZZA*	CONTRIBUENTI	6 mesi	SI	SI	NO
GERMANIA	INCERTEZZA	CONTRIBUENTI	NO*****	NO	NO	NO
REGNO U.***	INCERTEZZA	CONTRIBUENTI				
OLANDA	INCERTEZZA	CONTRIBUENTI	NO*****	NO	NO	NO
U.S.A	INCERTEZZA	CONTRIBUENTI	NO****	NO	NO	SI
CANADA	INCERTEZZA	CONTRIBUENTI	NO****	NO	NO	SI
AUSTRALIA	INCERTEZZA	CONTRIBUENTI	NO****	NO	NO	NO

* Nel sistema spagnolo, l'istituto è completamente assimilabile all'interpello ordinario italiano; nel sistema francese, la formula adottata è riconducibile all'interpello antielusivo/speciale vigente in Italia.

** Possono presentare istanza anche enti ed associazioni rappresentative di categorie di contribuenti.

*** Sul piano normativo, non è stato formalizzato alcun sistema di interpello.

**** Nel sistema statunitense non è previsto un termine massimo ma tutta la procedura si ispira ad una ricercata celerità di risposta; similmente nella legislazione canadese ed australiana.

***** Non sono previsti limiti massimi né, come nel sistema tedesco, un obbligo di risposta; quando manifestati, tuttavia, i pareri non intervengono mai in tempi superiori ai 4/6 mesi.

FONTE: *Elaborazione Corte dei Conti*



SEZIONE CENTRALE DI CONTROLLO SULLA GESTIONE DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO