



UNIVERSITÀ DI CATANIA
PUBBLICAZIONI DELLA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Nuova Serie

294

Salvatore La Rosa

ALTRI SCRITTI SCELTI



G. Giappichelli Editore

PREFAZIONE

Ad integrazione dell'unitaria raccolta di "Scritti scelti" già pubblicata nel 2011, ho ritenuto di dover procedere alla raccolta ed unitaria ripubblicazione (questa volta, in rigoroso ordine cronologico) anche dei lavori che ho avuto occasione di dare alle stampe successivamente; e le ragioni che hanno animato questa nuova iniziativa in larga misura rimangono quelle già evidenziate nella Prefazione ai precedenti volumi.

Ribadisco, quindi, di essere dell'avviso che iniziative di questo tipo possono essere utili, oltre che per agevolare il reperimento di lavori allora risalenti ad epoche non poco lontane, anche per meglio cogliere la genesi e l'evoluzione del pensiero del loro autore. Ma sento qui di dover aggiungere che la decisione di procedere alla pubblicazione di questa finale raccolta di scritti è stata anche determinata dal crescente disagio in me provocato dalle vicende che nel nostro Paese da ormai non pochi anni caratterizzano gli approcci scientifici e politico-giuridici alle problematiche tributarie.

Chi scrive ha avuto la fortuna di avviare i propri studi in un'epoca governata da una classe politica di gran lunga migliore di quella attuale, e di fruire anche della benevola attenzione di grandi Maestri del diritto (e penso soprattutto ad Enrico Allorio, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli, ed Antonio Berliri) che non poco avevano contribuito alla preparazione ed al varo (nel giro di appena due anni!) di quella profonda ed organica Riforma del preesistente ordinamento tributario italiano che fu attuata nei primi anni settanta del secolo scorso; ma penso che quel rapporto di proficuo connubio tra il mondo della "politica" e quello dei "Maestri del diritto", ancora esistente sino alla fine del secolo scorso (come testimoniano il varo – nel 1997 – dei decreti delegati sulla riforma della disciplina delle sanzioni fiscali e l'emanazione – nel 2000 – dello "Statuto del contribuente"), sia entrato in una sempre più eviden-

te crisi negli ultimi decenni; e ciò come convergente conseguenza (per un verso) del dilagare del populismo nell'azione politica, nonché (e per altro verso) del sempre più esteso ricorso alle tecnologie informatiche per l'assolvimento dei compiti rispettivamente propri sia dei contribuenti che degli Uffici e dei giudici tributari.

Quanto al "populismo", non si può non ricordare come, alla fine del secolo scorso, proprio l'allettante e fuorviante "meno tasse per tutti" sia stato lo slogan di base della fortunata campagna elettorale di una forza politica che per molti anni ha poi assunto un centrale rilievo politico-istituzionale; è noto che quel proposito di fondo si è poi concretizzato nella disorganica e progressiva introduzione di una sterminata serie di misure settoriali di favore per le più diverse categorie di contribuenti e per le più eterogenee tipologie di fatti fiscalmente rilevanti, oltre che di reiterati "condoni" e "rottamazioni" di cartelle di pagamento, a beneficio degli evasori e degli inosservanti in genere degli obblighi fiscali; ed è superfluo dire che i frettolosi interventi settoriali e asistematici sono sempre fonte di contenziosi ed inconvenienti maggiori dei benefici che si vorrebbero conseguire; come emblematicamente dimostra (a tacer d'altro) il vasto contenzioso (con finale...retromarcia!) provocato dall'ardito tentativo volto a trasferire (attraverso un semplice mutamento delle etichette) nel campo dei rapporti paraprivatistici (invece che tributari) le modalità del concorso dei cittadini al finanziamento del servizio pubblico di nettezza urbana.

Quanto alle implicazioni delle "tecnologie informatiche", non può certo negarsi che esse abbiano non poco semplificato l'operato sia degli Uffici che dei contribuenti; ma esse hanno anche reso più difficili i rapporti diretti tra i contribuenti e gli Uffici; il cui operato (non poco condizionato dal proclamato intento di fare "cassa" mediante la "lotta all'evasione fiscale") sempre più spesso si fonda su risultanze meramente digitali ed essenzialmente costituite da elementi forniti (o non forniti) da soggetti "terzi"; primi passi nella direzione dell'istituzionalizzata sostituzione delle risultanze digitali alla realtà dei fatti sono già stati compiuti nel momento in cui è stata introdotta la possibilità dell'emissione di "accertamenti automatizzati" (da parte di un Ufficio unico nazionale, invece che da quello territorialmente competente) per predeterminate situazioni, e dell'implicito invito (per i lavoratori dipendenti) ad avvalersi della "dichiarazione precompilata" dallo stesso Fisco per l'assol-

vimento dell'obbligo annuale di presentazione della dichiarazione dei redditi; ed in questa medesima direzione sembra collocarsi l'emergente attenzione per la possibilità dell'esteso ricorso agli algoritmi della "intelligenza artificiale" per la generalizzata elaborazione degli avvisi di accertamento; con inevitabili riflessi anche sulle sentenze tributarie.

Da queste tendenze, occorre tuttavia prendere le distanze; ed è auspicabile che a ciò si provveda sollevando gli Uffici periferici dall'improprio obiettivo di fare comunque "cassa", ed orientandone l'operato nella direzione dell'approfondimento (con il concorso del contribuente) delle peculiarità (in fatto ed in diritto) dei singoli casi concreti, rendendo sostanzialmente eccezionale l'insorgenza delle sempre aleatorie controversie giudiziali.

Salvatore La Rosa

Aprile 2023

L'INTERPELLO OBBLIGATORIO *

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. I profili strutturali degli interpelli obbligatori... – 3. ...e quelli disciplinari. – 4. Osservazioni conclusive.

1. *Considerazioni introduttive*

“Obbligatori” possono dirsi quei particolari interpelli che, pur essendo normalmente disciplinati mediante rinvio alle disposizioni generali contenute negli artt. 11 dello Statuto del contribuente, e 21 della L. n. 413/1991, si differenziano non poco da quelli ivi specificamente previsti, per il loro essere oggetto (invece che di un “diritto” del contribuente) di una situazione soggettiva passiva, in prima battuta qualificabile in termini di dovere, o obbligo, ovvero ancora (e forse più esattamente) onere.

Ciò tipicamente ricorre, ad esempio, negli interpelli (c.d. “negativi”) previsti in materia di regime fiscale delle società “non operative”¹, o per la disciplina dei redditi delle C.F.C.², ovvero ancora per la disapplicazione delle norme antielusive specifiche³; ma le ipotesi di “interpello obbligatorio” sono in realtà molto più numerose ed eterogenee⁴; e su di

* Relazione al Convegno su “Lo Statuto del contribuente”, tenutosi a Genova il 4 novembre 2010, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, pp. 711-729.

¹ Cfr. l’art. 30, comma 4 *bis* della L. 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall’art. 1, comma 128 della L. 24 dicembre 2007, n. 244.

² Cfr. l’art. 167, comma 5, lett. b del TUIR.

³ Cfr. l’art. 37 *bis*, comma 8 del D.P.R. n. 600/1973.

⁴ Per un compiuto e meditato quadro delle diverse ipotesi di interpello “necessario”, cfr., da ultimo, FRANSONI, *Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con par-*

esse si sono aperte problematiche non poco dibattute sia sui profili concernenti la natura e gli effetti delle “risposte” fornite (o non fornite) dagli Uffici finanziari a quanti abbiano assolto il relativo onere, sia sulle conseguenze della stessa inosservanza dell’onere in questione.

Il comune substrato normativo di questi particolari interpelli può dirsi costituito dall’esistenza di discipline fiscali penalizzanti (o comunque avvertite come tali) per determinate fattispecie; ma accompagnate da esimenti la cui operatività è dalla legge subordinata al necessario esperimento del procedimento di interpello sull’esistenza o meno dei relativi presupposti di fatto. Donde, la ricorrente qualificazione di questi interpelli, appunto, come “obbligatorî”, o “necessari”, per quanti alle discipline penalizzanti intendono sottrarsi.

A fronte di queste particolari discipline, le posizioni della prassi amministrativa e quelle della dottrina si sono sempre maggiormente divaricate.

Invero, dalla prima è emersa una sempre più evidente tendenza ad omogeneizzare tutti gli interpelli fiscali e a parificarne i riflessi sostanziali e processuali, indipendentemente dalla loro obbligatorietà o facoltatività, in considerazione del loro essere comunque volti ad ottenere il parere dell’Amministrazione finanziaria sull’interpretazione / applicazione di una norma tributaria ad una fattispecie concreta, e dell’essere poi tale parere vincolante solo per l’Amministrazione, e non anche per il contribuente⁵.

icolare riguardo all’interpello disapplicativo, in Elusione ed abuso del diritto tributario, Milano, 2009, p. 77 ss., al quale si deve il rilievo (a mio avviso, ineccepibile) della loro diversità strutturale dagli interpelli ordinari, nonché del fatto che “...il vero elemento spartiacque fra le diverse ipotesi di interpello sembra essere proprio questo, ossia l’essere, oppure no, la procedura di interpello condizione necessaria per l’applicazione di un determinato regime giuridico...” (ivi, p. 89).

⁵In questo senso, cfr. particolarmente la recente Circ. 14 giugno 2010, n. 32/E (in *Boll. trib.*, 2010, p. 966 ss.), espressamente volta a fornire un quadro complessivo delle regole applicabili a tutti gli interpelli, e nella quale si afferma che “...finalità comune a tutte le istanze di interpello è quella di far conoscere il parere dell’amministrazione in ordine all’interpretazione/applicazione di una norma tributaria ad una fattispecie concreta, riferibile alla posizione del contribuente istante...”, e si puntualizza che “...tale conclusione, certamente pacifica per gli interpelli ordinari di natura prettamente interpretativa..., vale anche per le altre tipologie di interpello... che si differenziano dalle prime in ragione dell’obbligatorietà della presentazione della relativa istanza ai fini dell’ottenimen-

Molto articolate sono state invece le posizioni della dottrina, e della stessa giurisprudenza, che con specifico riferimento agli interpelli obbligatori si è divisa in una pluralità di tesi e soluzioni, particolarmente nel momento in cui ci si è interrogati sia sulla riferibilità anche ad essi del principio del silenzio-assenso nei casi di inerzia dell'Amministrazione, sia sull'impugnabilità immediata o differita dell'eventuale risposta negativa. Ma, prima di scendere a più puntuali osservazioni su questi profili, vorrei anzitutto manifestare le mie riserve proprio su quella tendenza a letture unificatrici e complessivamente riduttive di tutti gli interpelli fiscali che sembra emergere dalle ormai numerose circolari che l'Agenzia delle Entrate ha dedicato alla materia. Essa si manifesta particolarmente laddove viene in ogni caso negata la natura provvedimento delle risposte fornite dall'Amministrazione finanziaria alle istanze dei contribuenti, e affermata la loro natura di semplici pareri ed atti di indirizzo sostanzialmente assimilabili (e spesso assimilate) alle Circolari ed alle Risoluzioni⁶. E penso che da questa tendenza livellatrice – al ribasso – della rilevanza di tutti gli interpelli debba dissentirsi, non solo perché non giustificata dalle discipline positive, ma anche perché finisce con il tradire la stessa distinzione che lo Statuto ha invece operato tra la

to di un parere favorevole all'accesso ad un regime derogatorio (in talune ipotesi anche agevolativo) rispetto a quello legale, normalmente applicabile...”, in quanto “...l'obbligatorietà dell'istanza, in tali ipotesi non muta il carattere non vincolante della risposta, quale atto avente natura di parere... né tanto meno preclude all'istante la possibilità di dimostrare anche successivamente la sussistenza delle condizioni che legittimano l'accesso al regime derogatorio...” (ivi, p. 970).

Giustamente critico nei confronti di questo indiscriminato livellamento di tutti gli interpelli, cfr. FRANSONI, *Efficacia e impugnabilità*, cit., part. pp. 88, nota 24, 89, nota 29, e 93, nota 38.

⁶La tendenza a fare dell'interpello (in tutte le sue molteplici espressioni normative) una sostanziale sottospecie della generale l'attività di “consulenza giuridica” che l'Amministrazione finanziaria può svolgere nei confronti dei contribuenti, già emersa (in particolare) nella Circ. 18 maggio 2000, n. 99/E (in *Boll. trib.*, 2000, p. 824), è ancora una volta ribadita anche con riferimento agli interpelli necessari nella recente Circ. n. 32/E del 2010, laddove si osserva che anche in tali casi “...le determinazioni dell'Agenzia rappresentano comunque un atto di indirizzo, indicativo dell'orientamento assunto dall'Amministrazione...” (p. 970), ribadendosi al contempo che “...la risposta resa in sede di interpello non è un atto impugnabile in quanto, stante la natura di parere, al quale il contribuente può non adeguarsi, non è in alcun modo lesivo della posizione del contribuente...” (ivi, p. 973).

tutela dell'affidamento suscitato dalle direttive amministrative (alla quale è dedicato l'art. 10, comma 2 della L. n. 212/2000), e quella della certezza sulle conseguenze fiscali di specifici “*casi concreti e personali*” (che è l'obiettivo di fondo delle disposizioni contenute nel successivo art. 11 della medesima legge)⁷.

⁷ Invero, la generalizzata qualificazione della natura delle risposte fornite dall'Amministrazione alle istanze di interpello in termini di semplice “parere” non consente di cogliere e giustificare, dal punto di vista complessivamente sistematico, quel *quid pluris* che ad esse purtuttavia attribuisce l'art. 11, comma 2 della L. n. 212/2000, e che è costituito dalla c.d. “efficacia vincolante” (per l'Amministrazione) delle risposte medesime.

Su questo punto (che pure ha poi fondamentale rilevanza ai fini della corretta individuazione della natura e dei limiti del “vincolo” in questione), peraltro, anche le posizioni della dottrina appaiono non poco divise tra la tesi secondo la quale quel vincolo dovrebbe spiegarsi nell'ottica dell'apertura anche del diritto tributario allo svolgimento delle funzioni pubbliche in forme consensuali e paranegoziali (in questa prospettiva, in particolare, cfr. VERSIGLIONE, *L'interpello nel diritto tributario*, ed. provv., Perugia, 2005, part. p. 317 ss.; MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, part. p. 233 ss.), e quella secondo la quale la “apparente contraddizione” tra l'art. 10, comma 2, e l'art. 11, comma 2 dello Statuto del contribuente dovrebbe spiegarsi in ragione del “maggiore affidamento” che il legislatore avrebbe inteso attribuire al “parere puntuale” ottenuto dall'interpellante rispetto a quello generalmente determinato dalle Circolari, Risoluzioni e note (in questo senso, cfr., per tutti, PISTOLESI, *Gli interPELLI tributari*, Milano, 2007, p. 71 ss.; DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interPELLI fiscali*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, part. p. 168); ed è stata anche autorevolmente prospettata l'invocabilità degli effetti di cui all'art. 11, comma 2, L. n. 212/2000 anche nei riguardi delle circolari e risoluzioni dal contenuto equivalente a quello che il contribuente potrebbe conseguire in sede di interpello, ponendosi anche in tal caso eguali esigenze di tutela del suo affidamento nelle posizioni assunte dall'Amministrazione (in questo senso, cfr. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, p. 139 ss.).

In realtà, è quanto meno dubbia la configurabilità di ideali graduatorie dei livelli dell'affidamento giuridicamente rilevante; e può certamente convenirsi sull'idea che l'affidamento scaturente dalle determinazioni amministrative provocate dal contribuente interessato (o, addirittura, dal silenzio dell'Amministrazione su quanto da esso affermato) non possa essere diversificato da quello che può talora derivare anche dalle Circolari e risoluzioni. Ma tutto ciò impone proprio di escludere che la *ratio* della disciplina degli interPELLI possa essere ravvisata nel principio della tutela dell'affidamento.

In altri termini, dal punto di vista della tutela dell'affidamento, è certamente rilevante la maggiore o minore specificità contenutistica degli atti che l'affidamento determinano; ma non anche la loro genesi e la loro natura più o meno “vincolante” per l'Amministrazione. E comunque la prospettiva della tutela dell'affidamento, lungi dal

Ditalché, la verifica dell'esistenza o insussistenza di vere e proprie differenze strutturali tra gli interpelli "obbligatori" e quelli che sono rimessi alle libere determinazioni dei contribuenti finisce, per un verso, con il postulare inevitabili riferimenti alla disciplina generale degli interpelli, e, per altro verso, con il costituire una opportuna ed indiretta via per una migliore focalizzazione anche delle caratteristiche dei veri interpelli; i quali sono a mio avviso soltanto (come si dirà) quelli (per contrapposizione qualificabili come) "facoltativi", e costituenti oggetto di un sostanziale "diritto" riconosciuto dalla L. n. 212/2000 ai contribuenti.

2. I profili strutturali degli interpelli obbligatori...

Poste queste generali e necessarie premesse, possiamo individuare un quadruplici ordine di aspetti tipicamente caratterizzanti gli interpelli obbligatori.

a) Si tratta, anzitutto, di interpelli che, a differenza di quelli ordinari, non presuppongono l'esistenza di obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle norme né sono volti a soddisfare esigenze di certezza del contribuente in punto di applicazione delle norme tributarie a casi "*concreti e personali*".

Essi prescindono infatti totalmente dalla maggiore o minore chiarezza delle discipline di riferimento, e sono invece finalizzati al monitoraggio e controllo fiscale di specifiche scelte operative del contribuente, e situazioni fattuali predeterminate, diverse da caso a caso, in quanto ritenute meritevoli di particolare attenzione da parte degli Uffici finanziari.

Il connotato dell'obbligatorietà è, appunto, un naturale corollario della finalizzazione di questi interpelli ai controlli amministrativi; esso è accompagnato anche da quelli della specificità e tipicità contenutistica di questi interpelli; il cui esperimento viene dalla legge richiesto unicamente in ipotesi normativamente prestabilite e per il riscontro dell'esi-

consentire di cogliere e valorizzare la specifica efficacia delle risposte agli interpelli fiscali, finisce con il condurre alla sostanziale equiparazione degli effetti di tali atti con quelli propri delle circolari e risoluzioni. Cosa che è a mio avviso estranea al contenuto obiettivo delle norme contenute nella L. n. 212/2000.

stenza o insussistenza delle condizioni alle quali sono talora subordinate la c.d. “disapplicazione” delle norme speciali penalizzanti (per le società non operative, per le CFC, ecc.), e la conseguente operatività delle regole generali da esse derogate⁸.

b) Il secondo aspetto differenziale di questi interpelli da quelli ordinari è poi dato dal loro innestarsi, appunto, su veri e propri regimi fiscali alternativi; ossia, su discipline sostanziali binarie ed aventi non lievi affinità con le opzioni offerte anche in molte altre situazioni al contribuente dalle leggi tributarie⁹.

Invero, anche in questi casi (e pur se attraverso la disapplicazione di una disciplina speciale penalizzante) la legge offre al contribuente – ove ricorrano determinati presupposti – la possibilità di osservare un regime fiscale diverso da quello altrimenti applicabile; e la sua istanza, oltre ad essere espressione della scelta da esso operata, ha essenzialmente ad oggetto i presupposti fattuali della scelta medesima (le caratteristiche della CFC, della società non operativa, dell’operazione ricadente nella previsione della norma antielusiva specifica, ecc.); e quindi circostanze la cui rilevanza giuridica è prodromica rispetto al piano delle regole interne di ciascuno dei due regimi fiscali alternativi, alle quali debbono poi assoggettarsi i fatti fiscalmente rilevanti.

Siamo, da questo punto di vista, quanto meno al limite dell’area di operatività dei normali interpelli. Invero, l’Agenzia delle Entrate ha già

⁸ Ciò è espressamente riconosciuto nella stessa Circ. n. 32/E del 2010, cit., ove si afferma che “...l’obbligo di presentazione dell’istanza, previsto dalla normativa di riferimento, risponde all’esigenza di consentire all’Amministrazione finanziaria un monitoraggio preventivo in merito a particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive...” (loc. cit., p. 270); e proprio queste peculiari finalità hanno, come è noto, indotto la dottrina a configurare in tali ipotesi un “uso anomalo” dell’istituto dell’interpello da parte del legislatore (per tutti, cfr. PISTOLESI, *Interpelli*, cit., part. p. 162 ss.).

⁹ Per puntuali ed ineccepibili osservazioni su questo centrale connotato strutturale degli interpelli obbligatori cfr. FRANSONI, *Efficacia*, cit., il quale osserva come essi siano caratterizzati dal fatto che il contribuente “...può, previa istanza, richiedere l’applicazione di una disciplina diversa da quella che, in via ordinaria, si applicherebbe all’operazione al verificarsi di determinate circostanze la cui sussistenza deve essere accertata preventivamente dall’amministrazione...” (p. 90), e che “...in questi casi, la richiesta è indubbiamente condizione per l’applicazione del regime, secondo uno schema che, per un verso, sembra analogo a quello delle opzioni, e per altro verso appare arricchirsi di ulteriori elementi...” (ivi, p. 87).

avuto modo di osservare che, essendo l'interpello preordinato alla soluzione di problemi relativi all'applicazione delle norme tributarie a casi concreti e personali, è in via di principio da escludere che ad esso possa ricorrersi per la soluzione di questioni prodromiche rispetto alla disciplina dei singoli fatti fiscalmente rilevanti¹⁰. E mi pare invece che proprio una situazione di questo tipo si concretizzi quando occorre stabilire se ricorrano o meno le condizioni per l'applicabilità di un regime fiscale alternativo a quello ordinariamente applicabile.

c) Il terzo aspetto differenziale di questi interpelli da quelli ordinari è poi dato dalla carenza, in essi, del profilo della preventività rispetto ai fatti che ne costituiscono oggetto. E ciò sotto il duplice profilo, sia dell'aver essi ad oggetto la dimostrazione della sussistenza delle circostanze fattuali che legittimano l'accesso alla disciplina alternativa a quella penalizzante (e tali circostanze debbono quindi preesistere all'istanza e poter essere "dimostrati"), sia dell'essere l'istanza medesima manifesta-

¹⁰In questo senso, cfr., da ultimo, la Circ. n. 32/E del 2010, cit., ove si sottolinea che "...va tenuto presente che l'interpello è finalizzato alla definizione del regime fiscale di una determinata fattispecie. Deve pertanto ritenersi inammissibile l'istanza finalizzata ad ottenere esclusivamente una pronuncia dell'Agenzia, ad esempio, sul trattamento contabile ovvero sull'inquadramento civilistico di una determinata operazione. Tali qualificazioni, qualora prodromiche alla definizione del regime fiscale, devono essere fornite peraltro dal contribuente adeguatamente motivate e documentate (ad esempio, se disponibile, può essere allegato un parere pro-veritate). Resta ovviamente ferma, qualora ne ricorrano i presupposti, la facoltà dell'Agenzia di esprimere un diverso avviso su dette qualificazioni, ove determinanti ai fini della risposta all'istanza di interpello..." (ivi, p. 971).

Benché queste affermazioni facciano espresso riferimento a questioni "prodromiche" di natura extrafiscale, non è in via di principio da escludere la configurabilità di questioni "prodromiche" di natura specificamente tributaria (si pensi, ad esempio, ad eventuali dubbi sull'inquadramento di un determinato Ente tra quelli "commerciali" o "non commerciali"), e non può neanche aprioristicamente escludersi la possibilità che anch'esse possano eccezionalmente costituire oggetto di specifico interpello. Ma la distinzione tra il piano delle questioni "prodromiche" e quello delle questioni (che per contrapposizione possono definirsi) "finali" rimane di fondamentale rilievo ai fini della corretta identificazione dell'area di operatività degli effetti vincolanti dell'interpello ordinario; i quali ultimi dovrebbero riferirsi esclusivamente a queste ultime, e non anche alle questioni prodromiche, che dovrebbero di regola essere solo incidentalmente affrontate e risolte.

L'oggetto degli interpelli obbligatori è invece sempre costituito proprio da questioni prodromiche rispetto al piano delle norme regolatrici dei singoli fatti fiscalmente rilevanti; e questo aspetto li distingue non poco da quelli ordinari.

zione di una scelta già operata dal contribuente e dalla quale discende la stessa obbligatorietà dell'interpello.

È superfluo dire, ad esempio, che l'interpello disapplicativo deve essere proposto, non da tutte le società non operative, ma solo da quelle che, ritenendo sussistenti (nei loro confronti) i presupposti per sottrarsi alla relativa disciplina ordinaria, vogliono conseguire tale risultato. E ciò implica che l'interpello, pur essendo certamente "preventivo" rispetto agli adempimenti tributari che debbono poi osservarsi, è invece "successivo" rispetto all'oggetto effettivo ed al contenuto specifico dell'interpello medesimo; oggetto che è costituito dalla manifestazione della scelta già operata dal contribuente, e che viene sottoposta al vaglio dell'Amministrazione finanziaria¹¹.

d) Il quarto aspetto differenziale è infine costituito dal fatto che, come si è detto, la disciplina degli interpelli obbligatori, laddove previsti, è non poco lacunosa sia in punto di definizione degli effetti in tali casi attribuibili ai responsi dell'Agenzia delle Entrate, sia sulle conseguenze del suo eventuale e più o meno prolungato silenzio, sia infine anche sui riflessi dell'eventuale mancata presentazione dell'istanza da parte dei contribuenti.

¹¹ Delle puntualizzazioni a mio avviso merita quanto affermato da FRANSONI in *Efficiacia*, cit., p. 96, laddove, al contrario, viene prospettata una sorta di preventività rafforzata degli interpelli "necessari", osservandosi che, a differenza di quanto avviene nel campo degli interpelli "consultivi" (ove "...la preventività connota l'interesse stesso a promuovere il procedimento, e quindi si direbbe correttamente ricondotta ai 'presupposti' per l'esercizio della facoltà..."), "...nel caso degli interpelli 'necessari', invece, la preventività ha un valore sostanziale, perché attiene alla scelta del regime che – proprio richiamando i principi generali che presiedono alla generale disciplina delle opzioni – non può essere effettuata 'dopo' che il regime è divenuto applicabile...", e che "...la mancanza della preventiva 'richiesta' comporta la sua inidoneità a consentire l'accesso al regime derogatorio...".

In realtà, è certamente vero che, nei casi in questione, l'assenza della preventiva richiesta preclude l'accesso al regime derogatorio, e che la presentazione dell'istanza deve quindi precedere l'applicazione delle regole di quest'ultimo; ma l'oggetto e gli effetti di questi particolari interpelli non attengono all'applicazione delle singole regole (del regime-base o di quello derogatorio) concretamente applicabili ai fatti fiscalmente rilevanti. Essi riguardano invece soltanto la correttezza o meno della scelta già operata dal contribuente tra regimi fiscali alternativi; e l'istanza non può che essere logicamente successiva al verificarsi dei fatti che la scelta legittimano.

Mi sembra quindi più corretto dire che agli interpelli obbligatori è del tutto estraneo il profilo della "preventività".

Nella normalità dei casi, le norme si limitano infatti a stabilire che ai fini dell'accesso al regime derogatorio (e più favorevole) il contribuente "deve" presentare una apposita istanza secondo le modalità a seconda dei casi stabilite dall'art. 11 della L. n. 212/2000 o dall'art. 21 della L. n. 413/1991; solo il D.M. 19 giugno 1998, n. 259 contiene disposizioni regolamentari specificamente riferibili al campo degli interpelli obbligatori; ma esse riguardano soltanto il c.d. interpello disapplicativo ex art. 37 *bis*, comma 8 del D.P.R. n. 600/1973, praticamente si risolvono nella laconica affermazione che "*Le determinazioni del direttore regionale delle entrate vanno comunicate al contribuente non oltre novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, con provvedimento che è da ritenersi definitivo*"¹², e nulla concretamente dicono né sulle conseguenze dell'inutile decorso dei suddetti novanta giorni, né sui riflessi dell'asserito "provvedimento" nei confronti del contribuente interessato.

In questa situazione, se deve quindi ritenersi incontrovertibile che il rinvio alle norme regolatrici degli interpelli ordinari riguarda gli aspetti propriamente procedurali che nei singoli casi debbono essere seguiti, molto più problematica finisce invece con l'essere la risposta relativa al se, ed alla misura in cui, agli interpelli obbligatori possa estendersi la generale disciplina sostanziale di quelli che possono invece dirsi "facoltativi"; e la stessa Agenzia delle Entrate ha nel tempo avuto modo di esprimere posizioni non poco differenti su centrali aspetti della disciplina, da ultimo pervenendo ad una non lieve attenuazione dello stesso profilo dell'obbligatorietà della presentazione dell'istanza da parte dei contribuenti, affermando che l'eventuale mancata presentazione di essa non precluderebbe la possibilità di dimostrare, anche in occasione dei successivi controlli, la sussistenza delle condizioni che legittimano l'accesso al regime derogatorio, avendo invece riflessi soltanto sul piano sanzionatorio¹³.

¹² Si noti, peraltro, che l'affermazione della "definitività" dell'atto (ivi contenuta) è da correlare soltanto al diniego della possibilità (allora esistente, per gli interpelli ex art. 21, L. n. 413/1991) di accedere, in seconda battuta, al Comitato Consultivo per le norme antielusive; e che la natura veramente provvedimentoale delle "determinazioni" in questione è sempre stata negata dall'Agenzia delle Entrate (in particolare, nella Circ. 3 marzo 2009, n. 7/E, in *Boll. trib.*, 2009, p. 377).

¹³ Cfr. la Circ. n. 32/E/2010, cit., p. 273, ove si afferma che "...nel corso dell'attività di controllo nei confronti dei soggetti che, pur in presenza di un obbligo normativo in tal

3. ...e quelli disciplinari

Ciò premesso sulle generali caratteristiche strutturali degli interpelli “obbligatorî”, è possibile svolgere adesso alcune veloci riflessioni sulle principali problematiche disciplinari che ad essi si accompagnano; muovendo, anzitutto, dalla preliminare e necessaria sottolineatura dell’improprietà della ricorrente evocazione del fenomeno della “disapplicazione” delle norme, con riferimento ai comportamenti che in questo specifico campo possono essere tenuti dal contribuente.

Non ha invero molto senso chiedersi se (ed a quali condizioni) il contribuente abbia il “potere” o il “diritto” di disapplicare le norme che dovrebbe osservare¹⁴, poiché situazioni giuridiche di questo tipo

senso, non hanno presentato istanza di interpello, in primo luogo sarà irrogata la sanzione prevista dall’art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (omissione di ogni comunicazione prescritta dall’Amministrazione...)...”, e che, inoltre, “...il comportamento omissivo dei contribuenti che non presentano l’istanza, ove obbligatoria, incide, infine, anche sulla graduazione delle sanzioni applicabili qualora, in fase di accertamento, l’Amministrazione rilevi... l’insussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione della disciplina, oggetto dell’interpello obbligatorio...”; e ciò in quanto, in tali casi, “...gli Uffici applicheranno, in linea di principio, le sanzioni nella misura massima prevista dalla legge...”.

Sul punto dell’obbligatorietà dell’istanza, tuttavia (e a parte quanto si dirà più avanti), si segnala che, nelle more dell’elaborazione di queste note, la Cassazione, con sentenza del 15 aprile 2011, n. 8663 (e con specifico riferimento all’interpello obbligatorio previsto dall’art. 37 *bis*, comma 8 del D.P.R. n. 600/1973), ha assunto una posizione molto più rigorosa di quella sostenuta dall’Agenzia delle Entrate, affermando che la disapplicazione delle norme antielusive specifiche deve invece ritenersi subordinata non solo alla presentazione dell’istanza, ma anche al conseguimento di una “...determinazione favorevole da parte del direttore regionale delle Entrate...”, posto che “...la procedura autorizzativa non è in alcun modo surrogabile od eludibile, nel senso che la mancanza di determinazione favorevole impone indefettibilmente il rispetto della norma antielusiva e la sottoposizione agli effetti sfavorevoli che questa implica...”.

Per le ragioni che più avanti si esporranno, non sembra che su tali ultime affermazioni possa convenirsi.

¹⁴ ...come, ad esempio, è dato di leggere nella succitata Cass. n. 8663/2011, ove si afferma che “...l’unico onere imposto al contribuente per conseguire il potere di disapplicazione consiste nella dimostrazione di una situazione di fatto...con la ulteriore conseguenza che il contribuente che assolve all’onere non ha un mero interesse ad una decisione favorevole all’Amministrazione, ovvero un interesse legittimo, ma un diritto soggettivo perfetto... alla non applicazione della legge limitativa...”. È superfluo dire che affermazioni di questo tipo non consentono di fare effettiva luce sulla natura delle situazio-

sono di per se stesse inconcepibili, potendosi validamente parlare di “disapplicazione” solo con riferimento alle attività delle autorità (amministrative o giurisdizionali) istituzionalmente investite del compito di procedere alla loro applicazione, nel generale quadro del rapporto tra fonti del diritto, e con specifico riferimento ai criteri da seguire per l'individuazione della norma applicabile al caso concreto¹⁵.

Nel campo delle scelte tra norme e regimi fiscali alternativi (ed è questo quel che qui ricorre), invece, può e deve unicamente stabilirsi se l'accesso al regime alternativo a quello ordinario sia unicamente rimesso (ricorrendone le condizioni) alle determinazioni e ai comportamenti del contribuente interessato, ovvero postuli anche (o soltanto) atti e comportamenti dell'Amministrazione finanziaria (salvo poi a vedere di che natura)¹⁶; ed entrambe le suddette soluzioni nulla hanno a che vedere con la vera e propria “disapplicazione” delle norme.

In concreto, può dirsi che negli ancora aperti dibattiti esistenti in proposito sia nella dottrina che nella giurisprudenza siano sinora emersi tre diversi orientamenti; dei quali possono così delinearne i tratti essenziali.

Da un lato vi è stata la tesi (verso la quale sembra ormai orientarsi anche l'Agenzia delle Entrate) secondo la quale la valenza di mero “parere” (in nessun modo vincolante per il contribuente) di tutte le risposte comunque date dall'Amministrazione agli interpelli fiscali, implicherebbe la possibilità che il contribuente faccia valere la sussistenza dei

ni soggettive sottese alle discipline in questione, poiché il diritto soggettivo, in quanto effetto giuridico, non può mai avere ad oggetto la “non applicazione” della legge. Esse debbono quindi considerarsi traduzioni improprie e semplificatrici delle discipline sostanziali che qui vengono realmente in questione.

¹⁵ Su questo punto, e con specifico riferimento agli effetti delle c.d. “clausole generali antielusive”, rinvio a quanto osservato in LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, part. p. 791 ss. Aggiungo soltanto che, per le ragioni ivi esposte, la disapplicazione delle norme antielusive specifiche (di cui all'art. 37 *bis*, comma 8, D.P.R. n. 600), oltre a non essere veramente tale, dovrebbe comunque considerarsi un riflesso del generale depotenziamento delle discipline tributarie delle operazioni elencate nel medesimo articolo, e quindi riferibile alle sole norme antielusive specifiche contenute in tali discipline.

Per prime riflessioni sulla complessa problematica relativa all'individuazione delle norme antielusive specifiche suscettibili della suddetta “disapplicazione”, cfr. LA ROSA, *Nozione e limiti delle norme antielusive analitiche*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3092 ss.

¹⁶ Per puntuali notazioni in questo senso, cfr. FRANSONI, *Efficacia e impugnabilità*, cit., p. 86 ss.

presupposti del regime derogatorio anche in assenza di preventiva istanza e nelle successive fasi dei controlli e dell'accertamento tributario¹⁷; dall'altro, è emersa la tesi secondo la quale le risposte (positive) dell'Amministrazione a questi particolari interpelli avrebbero natura di provvedimenti sostanzialmente autorizzativi, ed il cui conseguimento costituirebbe elemento imprescindibile per il valido accesso al regime derogatorio¹⁸; e da un altro ancora è stato da ultimo più sottilmente evocato lo schema del diritto potestativo subordinato ad atti di "verifica amministrativa necessaria", osservandosi che alla base degli interpelli obbligatori starebbero norme le quali conferiscono al contribuente un potere di scelta tra regimi fiscali alternativi; ma con effetti normativamente subordinati alla preventiva verifica amministrativa (a mezzo di atti di natura ricognitiva) della sussistenza dei relativi presupposti¹⁹.

¹⁷ Cfr., ad esempio, STEVANATO, "Disapplicazione" delle norme con finalità antielusiva ed attività interpretativa, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, p. 1287; PISTOLESI, *Gli interpelli*, cit., p. 100.

¹⁸ Cfr. CROVATO, *Disapplicazione delle norme antielusive e "preventività" della richiesta*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, p. 1278 ss.; ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in *Commento agli interventi di Riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, CEDAM, 1999, p. 471; TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 15.

¹⁹ Cfr. FRANSONI, *Efficacia e impugnabilità*, cit., part. p. 99 ss., ed ivi il meditato tentativo di coniugare la natura provvedimento del responso amministrativo con la sua natura meramente ricognitiva, e con la conseguente possibilità di intervento sostitutivo del giudice tributario (sul merito della fattispecie controversa) nel caso di risposta negativa.

I profili teorico-sistematici della soluzione così prospettata meriterebbero approfondimenti in questa sede impossibili. Mi limito soltanto ad osservare che non paiono validamente prospettabili parallelismi (pur operati sia in tale studio che nella succitata sentenza della Cassazione n. 8663/2011) della problematica degli interpelli obbligatori con quella suscitata dalle agevolazioni fiscali pluriennali; e ciò perché le discipline di tali agevolazioni, pur certamente presentando anch'esse profili di analogia strutturale con le "opzioni" (ed in questo senso cfr. LA ROSA, ... *riflettendo su un caso clinico...* (In tema di esenzioni pluriennali e di tutela di mero accertamento in materia tributaria), in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1988, I, part. p. 564 ss.), offrivano (ed offrono) spazi di tutela dichiarativa (come ivi esposto) solo se, e per la parte in cui, regolatrici di benefici non derivanti da provvedimenti amministrativi, e relativamente ai generali presupposti del complessivo trattamento di favore pluriennale (e non anche sull'*an* e *quantum* dei tributi annualmente dovuti).

È bensì vero che, in quel settore, la giurisprudenza è poi talora pervenuta all'equiparazione dell'atto generale di diniego del beneficio ad un atto concretamente impositivo

Non credo che possa essere particolarmente produttiva una analisi comparativa di questi orientamenti per stabilire quale di essi sia maggiormente condivisibile, poiché la loro diversità è in larga misura dovuta alla frammentarietà e lacunosità dei referenti normativi della materia; e tutti presentano quindi ambiti di maggiore o minore opinabilità.

Maggiormente proficue penso possano essere, invece, le riflessioni sulle principali questioni che in questo campo sono ancora aperte; ed a ciò intendo procedere assumendo come essenziali punti di partenza e riferimento i due centrali aspetti sui quali può dirsi ormai esistente una generalizzata concordia: a) il fatto che gli interpelli obbligatori debbono ritenersi fondamentalmente dettati da (e debbono quindi rispondere ad) esigenze di particolare attenzione, da parte degli Uffici finanziari, su comportamenti e scelte disciplinari ritenuti dal legislatore meritevoli di un loro specifico monitoraggio; b) ed il fatto che essi riguardano assetti normativi ai quali è del tutto estraneo il fenomeno della discrezionalità amministrativa e del potere dispositivo in genere da parte dell'Amministrazione finanziaria, essendo l'accesso al regime derogatorio sempre subordinato soltanto al riscontro dell'effettiva sussistenza dei relativi presupposti di fatto²⁰.

dei tributi annualmente dovuti (e delle sentenze sulla loro (in)validità ad atti di per sé implicanti la doverosità del rimborso delle somme comunque versate dopo la domanda di esenzione); ma si è così proceduto (a mio avviso) ad una forzatura in un certo senso consentita e resa tollerabile dalla relativa semplicità delle discipline di quelle agevolazioni, in quanto afferenti alle caratteristiche di un determinato bene e ad una sola situazione soggettiva (l'intassabilità dei redditi annualmente prodotti dal cespite esente).

Nel campo degli interpelli obbligatori, invece, la situazione è ben diversa, perché vengono normalmente in questione complessivi regimi tributari involgenti una variegata molteplicità di situazioni soggettive del contribuente; e la pronuncia sostitutiva del giudice, nel caso di responso negativo, dovrebbe quindi in ogni caso arrestarsi al controllo della correttezza o meno della scelta operata dal contribuente e del responso su di essa emesso dall'Ufficio, senza poter travalicare sul se e quali tributi siano concretamente dovuti, o da rimborsare.

In altri termini, l'adozione in fase giurisdizionale della sequenza: responso negativo illegittimo = diniego di agevolazione fiscale = accertamento illegittimo dei tributi dovuti = possibilità che il giudice chiamato a pronunciare sulla validità del responso negativo disponga anche sul se e quali tributi siano da pagare o da rimborsare, appare in questo campo impraticabile e fermamente da escludere, indipendentemente dalle peculiarità dei singoli casi concreti.

²⁰ In questo senso, cfr. Cass. n. 8663/2011, cit., ove, in particolare, si afferma che il

a) *Il contenuto ed il ruolo dell'“istanza”* – Non esiste una disciplina specifica delle istanze relative agli interpelli obbligatori²¹, in quanto le disposizioni che tali interpelli prevedono contengono soltanto generici rinvii alle generali discipline contenute negli artt. 21 della L. n. 413/1991 e 11 della L. n. 212/2000, talora oltretutto disponendo che il contribuente “può”²², e più spesso che esso invece “deve”²³, avviare il relativo procedimento, ove intenda avvalersi del regime derogatorio.

Queste lacune ed ambiguità normative sono state alla base della rilevata e diffusa tendenza a sfumare il connotato della doverosità di tali interpelli, affermando che la loro eventuale omissione non precluda al contribuente la possibilità di dimostrare, anche successivamente, la sussistenza delle condizioni per la fruizione del regime derogatorio. Ma su questo ordine di idee (solitamente motivato con il rilievo del carattere

D.M. n. 259/1998, pur qualificando “provvedimento” la determinazione dell'Ufficio (in punto di disapplicabilità delle norme antielusive specifiche), “...non attribuisce affatto all'organo amministrativo un potere discrezionale di merito...”, in quanto “...l'unica interpretazione possibile sul piano ermeneutico porta alla conclusione che il potere attribuito all'organo verificatore è di ordine meramente tecnico, limitato ad una valutazione della forza probante della documentazione presentata dal contribuente...”.

²¹ ...a parte l'art. 1, comma 3 del D.M. 19 giugno 1998, n. 259, ove, con specifico riferimento all'interpello “disapplicativo” di cui all'art. 37 *bis*, D.P.R. n. 600/1973 si dispone soltanto che “nell'istanza il contribuente descrive compiutamente la fattispecie concreta per la quale ritiene non applicabili le disposizioni che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammessi dall'ordinamento tributario; ad essa va allegata copia della documentazione, con relativo elenco, rilevante ai fini dell'individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata”.

Questa vaga definizione non focalizza adeguatamente i profili veramente essenziali delle istanze in questione, le quali debbono in realtà contenere la specifica individuazione delle norme che il contribuente intende “disapplicare”, nonché delle circostanze fattuali che consentono di (o delle cautele adottate per) escludere la derivazione di effetti pregiudizievoli per l'Erario dall'applicazione della regola generale derogata dalla norma antielusiva specifica. Per un paradigmatico esempio di questo più puntuale approccio, cfr. Cass. 21 dicembre 2004, n. 23731, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1696 ss., relativa alla deducibilità integrale (invece che al 50%) dei costi per impianti di telefonia cellulare, ove dall'impresa risulti dimostrata l'adozione di misure atte ad impedire l'utilizzo di quegli apparecchi per fini extraziendali.

²² Cfr., ad esempio, l'art. 30, comma 4 *bis* della L. 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'art. 1, comma 128 della L. 24 dicembre 2007, n. 244.

²³ Cfr., ad esempio, l'art. 167, comma 5, TUIR.