

Società di comodo.

Ai sensi dell'art. 37-bis comma 8 del DPR 600/73, "le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse 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 delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione".

Il c.d. "interpello disapplicativo" consente quindi al contribuente che debba porre in essere un'operazione potenzialmente elusiva di chiedere alla DRE la rimozione degli effetti di una norma introdotta allo scopo di inibire determinati comportamenti.

Si stanno verificando nella pratica numerosi casi di accertamento relativi al regime delle società di comodo, prevalentemente relativi alle c.d. società non operative (vale a dire con un ammontare dei ricavi inferiori a quelli ottenuti con il test di operatività).

Il nodo cruciale, a nostro parere, è quello che ruota attorno all'istituto dell'interpello disapplicativo ed, in modo particolare, a due precise questioni:

1. opportunità di presentazione del medesimo (o, addirittura, obbligo);
2. strategie di gestione del diniego .

In relazione alla prima questione, opportunità di presentazione dell'interpello disapplicativo, dobbiamo riscontrare che la giurisprudenza sembra essersi consolidata sulla seguente posizione:

- l'interpello non rappresenta un obbligo, ma solo una opportunità a disposizione del contribuente;
- tale opportunità appare l'unica via per "uscire" in modo indenne dal regime delle società di comodo, escludendo qualsiasi pratica di accertamento;
- in mancanza di interpello, il contribuente conserva intatta ogni possibilità di difesa nella (eventuale) fase successiva del contraddittorio e dell'accertamento.

Il diniego dell'Agenzia, all'interpello disapplicativo, pone il contribuente in una posizione delicata, in quanto determina l'inserimento del nominativo nella lista dei soggetti non virtuosi e l'eventuale mancato adeguamento al regime in sede dichiarativa può innescare una sorta di controllo automatizzato.

Circa gli effetti della mancata presentazione, la recente Cassazione pone che la difesa del contribuente non può essere negata o limitata in conseguenza della mancata presentazione della domanda di interpello della disapplicazione della disciplina in tema di società non operative (Cass.15.7.2014 n.16183). Il nostro ordinamento costituzionale è ispirato al principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), e impone di limitare al massimo le presunzioni assolute, contro le quali non è ammessa la prova contraria. Per questo motivo, l'interpello "non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente".

L'omessa presentazione della domanda di interpello relativa alle società non operative non comporta la inammissibilità del successivo ricorso, per cui il contribuente, nonostante ciò, ben può dimostrare in giudizio che, nel caso in oggetto, sussiste la prova contraria che consente la disapplicazione del regime antielusivo. Questo è il principio che si desume dalla sentenza n. 16183/2014. In sostanza, i giudici affermano che la domanda di interpello "non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente". Pertanto, si può dimostrare le ragioni che consentono di fornire la prova contraria, "dal momento che il principio di effettività di cui all'art. 53 Cost. impone di limitare nel più ristretto ambito le presunzioni juris et de iure".

È lodevole il richiamo della sentenza n.16183/2014 al principio di effettività, specie in un contesto storico, come quello attuale, in cui si assiste ad un'ancestrale valorizzazione di meri aspetti formali, che finiscono

con una vera e propria “distruzione” non solo della capacità contributiva, ma pure del diritto alla difesa (basti pensare alla questione, di recente rimessa al Primo Presidente per l’eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, sull’impossibilità di riporto a nuovo del credito IVA non contestato derivante da una dichiarazione omessa). Nonostante la rinuncia al ricorso, la parte resistente è stata condannata alle spese, in virtù della c.d. “soccumbenza virtuale”. La ratio decidendi seguita dai giudici, che si confida abbia seguito, è la seguente: dal momento che il contribuente fornisce la prova contraria, l’applicazione della normativa sulle società di comodo non ha più ragione di esistere. Così è, e così rimane anche senza interpello, posto che la nostra civiltà giuridica si basa su parametri costituzionali precisi, che vanno letti alla luce del criterio di effettività, caro alla giurisprudenza comunitaria. Detta decisione, più che lineare, alla luce del quadro giurisprudenziale vigente è tutt’altro che pacifica, nonostante l’art. 30 della L. 724/94 dica espressamente che, ai fini delle società non operative, il contribuente “può” (e non “deve”, come stabilisce ad esempio l’art. 167 del TUIR per l’interpello “CFC”) presentare interpello disapplicativo. Ampio spazio alla prova contraria

Un chiaro esempio è la sentenza della Cassazione n. 8663/2011, ove, con un ragionamento ripreso in certi punti dalla giurisprudenza successiva, si sostiene 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”.

Proprio questa tesi è stata accolta dalla Provinciale di Pisa (sentenza n. 437/1/14 del 2014), che ha ritenuto imprescindibile la domanda di interpello. Si finiva così con l’avallare l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate, sconfessata dalle più recenti circolari, ove, al posto dell’inammissibilità del ricorso senza interpello, si è ritenuto di sanzionare il difetto di presentazione con l’art. 11 del DLgs. 471/97 (norma “tirata in ballo” indebitamente, siccome riguarda le omesse comunicazioni, fattispecie non paragonabile al mancato interpello). Si evidenzia che, sempre in tema di interpello, con le sentenze 17010/2012 e 11929/2014 si è superata la presa di posizione della Cassazione nella sentenza n. 8663/2011, secondo cui il ricorso contro il diniego di interpello sarebbe stato necessario: in base alle più recenti pronunce, se il contribuente non ricorre contro il diniego, troverà piena tutela in sede di impugnazione dell’accertamento, dell’atto di recupero del credito d’imposta o del diniego di rimborso. Ora, i giudici hanno fatto un passo in avanti, sancendo che la pienezza della difesa non viene meno neppure quando la presentazione dell’interpello è mancata.

La Corte di Cassazione, con la sentenza 11929 depositata 28/5/14, ribadisce che il ricorso contro la risposta all’interpello della DRE è facoltativo, quindi la sua omissione non comporta nessuna conseguenza processualmente pregiudizievole per il contribuente.

La presentazione dell’interpello presentato per la disapplicazione del regime di cui all’art. 30 della L. 724/94 in tema di società non operative, posto che la domanda di interpello è inviata ai sensi dell’art. 37-bis comma 8 del DPR 600/73. I giudici richiamano, condividendola, la precedente pronuncia 17010/2012, e ritengono errata la presa di posizione espressa con la sentenza 8663/2011, che tanto ha fatto preoccupare i difensori. Accogliendo la tesi di quest’ultima sentenza, infatti, la risposta della DRE viene equiparata ad un diniego di agevolazione, atto non solo autonomamente ma anche necessariamente impugnabile, per cui l’omesso ricorso contro la risposta della DRE avrebbe comportato l’impossibilità di difesa nel merito nell’impugnazione contro l’atto successivo, sia questo un accertamento o un silenzio-rifiuto. In sostanza, il rapporto tra risposta della DRE e accertamento/diniego di rimborso è il medesimo che sussiste tra accertamento e cartella di pagamento. Non esaminata la questione sulla preventività che invece, con la sentenza 11929 si nega e si stabilisce che, siccome l’impugnabilità della risposta deriva dall’interpretazione estensiva dei provvedimenti impugnabili elencati nell’art. 19 del DLgs. 546/92, tramite interpretazione l’interprete non può introdurre nessuna decadenza. Quindi il ricorso contro la risposta della DRE è facoltativo, e se viene omesso nessuna limitazione nell’oggetto della difesa si potrà verificare in sede di ricorso contro l’atto successivo. Inoltre, viene riaffermato che la definitività della risposta della DRE, sancita dall’art. 1 comma 6 del DM 259/1998, postula solamente che essa non è suscettibile di ricorso gerarchico.

Alla luce di quanto illustrato, se sull'autonoma impugnabilità del diniego della DRE e sul carattere facoltativo del ricorso si ha, attualmente, una "copertura giurisprudenziale", altrettanto non può dirsi in merito al requisito della preventività, comune secondo le Entrate a tutti gli interpelli.

Si veda la circolare 32/2010 § 5.2, ove si evidenzia come tale elemento sia da ricollegare al termine di presentazione della dichiarazione, rispetto al quale l'istanza di disapplicazione deve essere presentata in tempo utile.

Uno dei quesiti posti alla Cassazione riguardava proprio la validità di un interpello presentato tardivamente, che funga da "sanatoria" per le condotte pregresse, ma il quesito, per motivi processuali, non è stato esaminato.

La scelta della migliore strategia per la gestione del diniego, anche in questo caso frazionabile in due momenti:

- scelta del comportamento da tenere in dichiarazione, post diniego;
- scelta sulla impugnazione del diniego.

Partendo dalla seconda questione, che appare prioritaria, ci pare assolutamente consigliabile, anche se non obbligatorio, intraprendere la via dell'impugnazione.

Sulla fattibilità della impugnazione del diniego, forti del parere della Cassazione che si pone in modo assolutamente rigido sulla questione: il diniego è atto impugnabile nonostante il parere contrario dell'Agenzia.

Tuttavia, trattandosi di diniego di disapplicazione di una norma antielusiva, non sussiste alcun obbligo in tal senso e, per conseguenza, la mancata impugnazione non determina nemmeno il venir meno della possibilità di successiva difesa rispetto all'eventuale avviso di accertamento.

Se si condivide tale approdo (in verità ancora osteggiato a livello di merito da talune pronunce delle commissioni provinciali e regionali), non può non risultare pacifico che impugnare un atto che non incorpora nessuna pretesa sia certamente più agevole rispetto al contrasto ad un avviso di accertamento:

- si potrà sostenere la propria difesa senza l'incubo dei pagamenti frazionati in pendenza di giudizio ed, ancora,
- si potrà ottenere una pronuncia che imponga di considerare la posizione del contribuente come non patologica che, in linea di principio, potrebbe proprio sterilizzare anche l'emissione di un successivo avviso di accertamento.

Quindi, pur in mancanza di esperienza pratica al riguardo, essendo ancora "giovane" la normativa e pochi gli atti di opposizione che hanno raggiunto la conclusione in Cassazione, significa che si riesce a discutere della vicenda senza dover anticipare quattrini al fisco, con una tranquillità che certamente fa piacere al contribuente.

Relativamente a quale sia la Commissione Tributaria competente alla trattazione del processo si contrappongono due teorie:

- la prima, tendente a riservare la trattazione alla C.T.P. competente in ragione dell'Ufficio che potrà emettere l'avviso di accertamento;
- la seconda, invece, che riserva la competenza alla C.T.P. della D.R.E. che ha emesso il diniego.

La seconda soluzione è più corretta, C.T.P. della D.R.E. che ha emesso il diniego.

Possiamo anche contare sul fatto che un eventuale errore di commissione adita non determina decadenza, ma unicamente l'obbligo di riassumere la causa presso il giudice competente.

Deciso di impugnare il diniego, si tratta di decidere come comportarsi in dichiarazione.

Comportamento prudente è adeguarsi e richiedere la restituzione delle somme.

Più "aggressivo", invece, non adeguarsi ed adottare regole di compilazione del quadro delle società di comodo della dichiarazione diverse.

Una è quella che segnala indicando come accolto l'interpello pur in presenza del diniego, certi di un accoglimento delle proprie doglianze, con la conseguenza che il contenuto del modello assume una importanza secondaria.

PROPOSIZIONE DELL'ISTANZA DI INTERPELLO

L'art. 30 della L. 724/94 stabilisce che l'istanza di interpello per le società non operative va presentata secondo le forme del c.d. "interpello disapplicativo" di cui all'art. 37-bis del DPR 600/731.

Ai sensi dell'art. 1 co. 1 del DM 19.6.98 n. 259, l'istanza di disapplicazione delle norme antielusive, redatta in carta libera, deve essere:

- rivolta al Direttore regionale delle Entrate competente per territorio;
- indirizzata all'ufficio finanziario territorialmente competente per l'accertamento in ragione del domicilio fiscale del richiedente;
- spedita in plico raccomandato con avviso di ricevimento (a titolo cautelativo, può essere opportuno utilizzare il plico senza busta).

A norma dell'art. 1 co. 5 del DM 19.6.98 n. 259, l'istanza si intende presentata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte dell'ufficio finanziario competente per l'accertamento. La circ. Agenzia delle Entrate 15.3.2007 n. 14 (§ 2) ha opportunamente precisato che l'istanza può anche essere consegnata direttamente all'ufficio territorialmente competente.

CONTENUTO DELLA DOMANDA

La richiesta di parere deve contenere, a norma dell'art. 1 co. 2 del DM 19.6.98 n. 259, e a pena di inammissibilità:

- i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante;
- l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

L'istanza deve, inoltre, contenere:

- la descrizione esauriente e completa della fattispecie concreta per la quale il contribuente ritiene non applicabile la norma oggetto di istanza di disapplicazione;
- l'indicazione della disposizione di legge di cui il contribuente chiede la disapplicazione;
- le ragioni per le quali il contribuente ritiene che, nella fattispecie concreta, non possa ravvisarsi l'elusione, al cui contrasto sono preordinate le disposizioni delle quali chiede la disapplicazione.

L'art. 1 co. 3 del DM 19.6.98 n. 259 precisa, infine, che deve essere allegata alla richiesta di parere "copia della documentazione, con relativo elenco, rilevante ai fini della individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata".

Appare opportuno allegare alla documentazione suddetta lo schema dei calcoli da effettuare per la determinazione dei ricavi e del reddito minimo (il prospetto dei quadri RF o RS della dichiarazione).(2)

Istanze inammissibili

Come sottolineato dalla circ. Agenzia delle Entrate 14.6.2010 n. 32 (§ 5), in linea generale, sono considerate inammissibili in via assoluta:

- le istanze prive dei dati identificativi dell'istante e del suo legale rappresentante nonché mancanti della sottoscrizione;
- le istanze presentate dai professionisti privi di procura;
- le istanze presentate dai consulenti con riferimento a questioni prospettate da questi ultimi in maniera generale ed astratta;
- le istanze che costituiscono mere reiterazioni di precedenti istanze ovvero richieste di riesame;
- le istanze che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, riguardando fattispecie già sottoposte a controllo o per le quali siano state presentate istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale, in autotutela.

Ferme restando le predette ipotesi, tra le cause di inammissibilità dell'istanza di disapplicazione rientrano le istanze di interpello:

- presentate dalle società non operative le quali beneficerebbero di una causa di esclusione automatica della relativa disciplina;
- non sufficientemente circostanziate nella definizione della fattispecie concreta in relazione alla quale è richiesto il parere;
- carenti del requisito di preventività.

Resta tuttavia impregiudicata la facoltà del contribuente di ripresentare l'istanza, sempre che ne sussistano tutti gli altri presupposti, fornendo quegli elementi utili la cui mancanza, nell'originaria istanza, ha comportato la pronuncia di inammissibilità.

COMUNICAZIONE DEL PROVVEDIMENTO AL CONTRIBUENTE

Ai sensi dell'art. 1 co. 4 e 6 del DM 19.6.98 n. 259, le determinazioni del Direttore regionale delle Entrate sono comunicate al contribuente non oltre 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, mediante plico raccomandato A/R. Il provvedimento direttoriale è da ritenersi definitivo, quindi non suscettibile di ricorso gerarchico. Al fine di rispettare tale termine, l'ufficio finanziario trasmette l'istanza al Direttore regionale delle Entrate entro trenta giorni dalla ricezione della stessa, unitamente al proprio parere. Le comunicazioni relative all'istanza e le richieste istruttorie si intendono eseguite all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte del destinatario (3).

Modifiche della L. 244/2007

La L. 244/2007 ha inserito nell'art. 30 della L. 724/94 il nuovo co. 4-quater, ai sensi del quale le risposte delle DRE sono comunicate al contribuente anche a mezzo fax o posta elettronica.

IMPUGNAZIONE DELLA RISPOSTA

La giurisprudenza della Corte di Cassazione sembra ormai consolidata nel senso di ritenere autonomamente impugnabili le risposte rese a seguito di interpello, nonostante, in sede di merito, alcune Commissioni, anche recentemente, continuino ad esprimersi in senso opposto (C.T. Prov. Brescia 18.6.2013 n. 47/2/13 e C.T. Reg. Bari 7.10.2013 n. 75/5/13).

Nello specifico, ciò vale per l'interpello disapplicativo, perciò per quello richiesto ai sensi dell'art. 37-bis co. 8 del DPR 600/73 e, quindi, dell'art. 30 co. 4-bis della L. 724/94 in tema di *società non operative* (6).

Il motivo per cui le risposte sono state ritenute ricorribili è rinvenibile nel fatto che esse *non* sono, come invece sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, un semplice parere interlocutorio, ma atti espressione di una pretesa impositiva definita (7).

Esse possono essere viste come atti che autorizzano il contribuente a porre in essere la condotta fiscale evidenziata nell'*interpello*, tant'è che, come si evidenzierà, la previa domanda di *interpello* è considerata obbligatoria, sicchè la sua mancata presentazione ben può comportare la lesione della difesa nel ricorso contro il successivo accertamento.

Dal punto di vista tecnico-processuale, le ragioni che hanno spinto la giurisprudenza a dichiarare la ricorribilità delle risposte sono sostanzialmente due:

- esse possono ritenersi un diniego di agevolazione, atto autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19 co. 1 lett. h) del DLgs. 546/92 (Cass. 15.4.2011 n. 8663), o
- come atto prodromico impugnabile solo mediante un'interpretazione estensiva dell'elenco contenuto nell'articolo richiamato, nel qual caso si applicherebbe la teoria della c.d. "impugnazione facoltativa" (Cass. 5.10.2012 n. 17010).

Si anticipa da subito che l'accoglimento dell'una piuttosto che dell'altra teoria comporta precise conseguenze in merito agli effetti dell'omesso ricorso contro la risposta dell'Agenzia delle Entrate.

Il ricorso contro il diniego di disapplicazione pone alcune problematiche di natura strettamente processuale, e la più rilevante è quella relativa all'individuazione del legittimato passivo.

Inammissibilità dell'interpello

La Corte di Cassazione ha stabilito che la risposta all'*interpello non* può essere impugnata se consiste in una dichiarazione di inammissibilità dello stesso (Cass. 13.4.2012 n. 5843).

Nell'ipotesi esaminata nella pronuncia, sembra difettasse, nella domanda avanzata dal contribuente, la descrizione della fattispecie.

Detta soluzione, invero, deve essere puntualizzata. La dottrina ha infatti affermato che ciò *non* può ritenersi valido qualora l'inammissibilità dell'istanza di *interpello* precluda al contribuente, almeno per l'annualità in esame, la possibilità di ripresentazione della domanda completa, "a causa della sopravvenuta *non* tempestività della nuova istanza, per avvenuto decorso del termine di presentazione della dichiarazione, o, nel caso di adesione all'interpretazione ministeriale, del novantesimo o centoventesimo giorno antecedente allo stesso" (8.)

Peraltro, conscia di tali critiche, alcuna giurisprudenza di merito ha affermato l'impugnabilità della risposta, sebbene la domanda fosse stata ritenuta inammissibile per carenza di documentazione (9.)

ENTE IMPOSITORE DA CITARE IN GIUDIZIO

L'istanza di *interpello disapplicativo* e, di conseguenza, quella sulle *società non operative* sono proposte alla Direzione provinciale di domicilio fiscale del contribuente, ma rivolte alla DRE.

In entrambi i casi sorge il dubbio circa il soggetto da citare in giudizio, quindi l'ente cui il ricorso deve essere notificato. I dubbi nascono in primo luogo dal fatto che nel procedimento di *interpello* sono coinvolti due soggetti (la DRE e la Direzione provinciale), e in secondo luogo in quanto *non* è chiaro se la DRE, al di fuori delle materie in cui la sua competenza è espressamente attribuita dalla legge, possa o meno acquisire la qualità di parte processuale.

La giurisprudenza di merito, allo stato attuale, si è espressa in senso esattamente opposto, sostenendo che la legittimazione passiva spetta alla DRE in quanto è tale organo che fornisce la risposta (10), e, nel contempo, che spetta alla Direzione provinciale per varie ragioni, individuabili nel fatto che quando il legislatore ha voluto attribuire la legittimazione processuale alla DRE lo ha fatto espressamente, e *non* è il caso degli interpelli (11), che gli artt. 4 e 10 del DLgs. 546/92 *non* fanno mai riferimento alla DRE ma all'ufficio del Ministero delle Finanze e/o all'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso (C.T. Prov. Lecce 15.4.2008 n. 93/5/08), e ancora sul fatto che la domanda di *interpello* viene proposta *non* alla DRE ma alla Direzione provinciale (C.T. Reg. Bari 16.1.2012 n. 1/22/12).

Tale situazione impone di porre in essere una condotta processuale ispirata alla massima cautela, il che significa che il contribuente deve notificare il ricorso sia alla DRE sia alla Direzione provinciale, eliminando alla radice il rischio di eccezioni di inammissibilità.

Ove il contribuente avesse già notificato il ricorso ad un solo soggetto e, per questo motivo, nelle controdeduzioni il resistente abbia sollevato l'inammissibilità, può, come strategia residuale, essere richiamata una certa giurisprudenza, che, in casi simili, aveva affermato che, nel caso delle Agenzie fiscali, l'errore sul legittimato passivo *non* comporta l'inammissibilità del ricorso (12).

COMPETENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA

L'errore sulla competenza del giudice *non* comporta effetti irreversibili quali l'inammissibilità del ricorso, come espressamente prevede l'art. 5 del DLgs. 546/92. Per questo motivo, nel momento in cui il contribuente ha notificato il ricorso sia alla DRE che alla "propria" Direzione provinciale, *non* rischia la perdita del diritto di azione se, "a cascata", si costituisce in giudizio presso un giudice *non* competente. Tale norma enuncia il principio della c.d. "translatio iudicii", secondo cui ove la parte abbia adito il giudice incompetente questi rimette le parti dinanzi al giudice da lui indicato competente.

La competenza del giudice, ai sensi dell'art. 4 del DLgs. 546/92, è legata all'ente che ha emesso l'atto impugnato, che, nel nostro caso e fermo restando quanto sopra esposto, sembra essere la DRE.

Per questo motivo, il contribuente dovrebbe sempre depositare il ricorso presso la Commissione tributaria provinciale sita nel capoluogo di Regione (ad esempio se la risposta proviene dalla DRE Lombardia, il ricorso andrà depositato presso la C.T. Prov. Milano).

Ora, nessun problema sorge se il domicilio fiscale del contribuente, nell'esempio riportato, fosse proprio a Milano.

Se, invece, egli avesse il domicilio fiscale a Brescia, potrebbe, in virtù di quanto esposto, "scegliere" il giudice presso cui effettuare la costituzione in giudizio, tra la C.T. Prov. Milano e la C.T. Prov. Brescia.

Ipotizzando che il legittimato passivo debba essere la sola DRE, come detto il ricorso andrebbe notificato alla DRE Lombardia e alla Direzione provinciale di Brescia, e la costituzione in giudizio dovrebbe avvenire presso la C.T. Prov. Milano.

Così, la C.T. Prov. Milano, se ritiene sussistente la sola legittimazione processuale della DRE e, "a cascata", la propria competenza, estromette dal giudizio la Direzione provinciale di Brescia ed esamina il ricorso. Qualora, invece, i giudici *non* condividessero l'operato del contribuente ritenendo sussistente la sola legittimazione processuale della Direzione provinciale, *non* potrebbero dichiarare alcuna inammissibilità, in quanto il contribuente ha chiamato in causa entrambi i soggetti.

Applicando l'art. 5 del DLgs. 546/92, la C.T. Prov. Milano dichiarerà quindi con sentenza la propria incompetenza territoriale, disponendo la *translatio iudicii* a favore della C.T. Prov. Brescia entro un termine da essa stabilito o, in mancanza, entro sei mesi dalla data di comunicazione del dispositivo della sentenza con cui è stata rilevata l'incompetenza territoriale (in questi termini, sostanzialmente, C.T. Prov. Vicenza 3.5.2013 n. 81/6/13).

Fatto ciò, il contribuente, entro il termine indicato, che è decadenziale, deve riassumere il processo notificando l'atto di riassunzione (che di fatto ha le forme del ricorso) al soggetto legittimato (nel nostro caso alla Direzione provinciale di Brescia) e, nei trenta giorni successivi, provvedendo alla costituzione in giudizio presso la C.T. Prov. Brescia.

EFFETTI DELL'INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO

L'inammissibilità del ricorso di primo grado determina la c.d. "cristallizzazione della pretesa", nel senso che l'atto impugnato, essendo uscito dal circuito processuale, diviene definitivo: nel nostro caso, pertanto, il diniego di disapplicazione è da ritenersi *non* più contestabile.

L'effetto di ciò, a nostro avviso, è strettamente legato alla tesi che si intende accogliere circa la necessità o meno della preventiva impugnazione della risposta.

In altri termini, se si opta per la tesi della c.d. "impugnazione facoltativa", la sentenza che dichiara l'inammissibilità del ricorso *non* scende ad esaminare il merito della causa, quindi è come se il contribuente *non* avesse presentato il ricorso.

Per questo motivo, egli potrà, ricevuto l'avviso di accertamento, ricorrere o presentare reclamo contestando il merito della pretesa.

Per contro, se si intende optare per la necessità del ricorso contro la risposta, l'inammissibilità dovrebbe impedire che, nel ricorso contro il successivo accertamento, il contribuente possa ancora sindacare il merito della pretesa, in quanto il diniego sarebbe ormai definitivo a tutti gli effetti.

Nella nostra fattispecie, oltre alle consuete cause di inammissibilità previste dall'art. 22 del DLgs. 546/92, acquista particolare rilievo il difetto di legittimazione passiva del resistente.

RECLAMO / MEDIAZIONE

Per effetto dell'art. 17-bis del DLgs. 546/92, avverso tutti gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore *non* superiore a 20.000,00 euro è necessario, in luogo del ricorso, presentare apposito atto di reclamo.

Il reclamo è strumentale all'annullamento parziale/totale dell'atto e/o alla definizione della lite mediante mediazione, nel qual caso le sanzioni sono ridotte al 40%.

Relativamente all'operatività dell'art. 17-bis del DLgs. 546/92, si è dell'avviso che il reclamo *non* sia necessario, per le ragioni seguenti.

Il reclamo postula, come detto, il valore della lite sino a 20.000,00 euro, e ciò, di conseguenza, presuppone che si possa determinare il valore della causa, ai sensi dell'art. 12 co. 5 del DLgs. 546/92, che richiama l'importo del tributo richiesto nell'atto impugnato.

Nel caso di specie, non vi è un tributo richiesto, che vi sarà nel successivo accertamento, ove di certo emergerà la necessità o meno del reclamo (15).

L'Agenzia delle Entrate *non* si è ancora espressa sulla questione, anche se, con la circ. 24.10.2011 n. 48 (§ 4.7), era stato specificato, in relazione alla definizione delle liti pendenti ex art. 39 co. 12 del DL 98/2011 circoscritta alle cause di valore sino a 20.000,00 euro, che la lite sul diniego di agevolazione senza alcuna

richiesta di maggiore imposta non sarebbe stata sanabile, stante l'impossibilità di calcolare il valore della lite. Tralasciando il carattere indeterminabile del valore della lite, a nostro avviso non sarebbe nemmeno possibile quantificare il valore parametrando al successivo accertamento, siccome al contribuente non è dato sapere né se l'accertamento verrà emesso né la "strategia procedimentale" che sarà utilizzata dall'Agenzia delle Entrate. Essa ben potrebbe emettere un atto per IRPEF, IVA e IRAP, oppure tre atti distinti, il che avrebbe inevitabilmente riflesso sul valore della lite e, di conseguenza, sulla necessità del reclamo. Tali argomentazioni appaiono sufficienti per sostenere la diretta ricorribilità della risposta all'*interpello* (16). Rimane ferma, in presenza del valore dell'atto sino a 20.000,00 euro, la necessità del reclamo per l'avviso di accertamento emesso come conseguenza della mancata conformazione del contribuente alla risposta resa a seguito dell'*interpello*, a prescindere dal fatto che questa sia stata impugnata. Si evidenzia, comunque, che, a decorrere dagli atti notificati dal 3.3.2014, operano le modifiche apportate all'art. 17-bis del DLgs. 546/92 dalla L. 147/2013, per cui l'eventuale "salto" della fase di mediazione non causa più l'inammissibilità del ricorso, ma la semplice improcedibilità (17).

CONTRIBUTO UNIFICATO ATTI GIUDIZIARI

Una volta notificato il ricorso contro il diniego di disapplicazione, il contribuente, prima della costituzione in giudizio, deve pagare il contributo unificato. Per ciò che riguarda la debenza del menzionato contributo, essa dovrebbe essere di euro 120,00, cifra prevista dall'art. 13 co. 6-quater del DPR 115/2002 per le cause di valore indeterminabile. La tesi esposta trova un'indiretta conferma ufficiale, in quanto il Ministero delle Finanze ha optato per la debenza del contributo in tale misura nel caso del diniego di iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS (circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n.1), ipotesi assimilabile all'*interpello*, quantomeno sotto il profilo del valore della lite.

RAPPORTI CON IL SUCCESSIVO AVVISO DI ACCERTAMENTO

Il problema maggiormente sentito concerne la necessità o meno del ricorso contro la risposta resa dall'Agenzia delle Entrate. La Corte di Cassazione, allo stato attuale, si è espressa in senso discordante, sostenendo, nello stesso tempo, che l'omesso ricorso contro la risposta impedisce, nel ricorso contro il successivo accertamento, di sindacare il merito della pretesa e che il contribuente, omettendo di impugnare la risposta, non subisce alcuna limitazione nell'oggetto della difesa nel ricorso contro l'atto accertativo.

Premesso che l'accoglimento dell'una piuttosto che dell'altra teoria ha un impatto operativo enorme, attualmente è bene che i difensori, per prudenza, presentino sempre e comunque tempestivo ricorso contro la risposta resa a seguito dell'*interpello*.

A prescindere dalla teoria che si intende fare propria, occorre poi delineare i nessi, dal punto di vista processuale e della riscossione in pendenza di giudizio, che sussistono tra processo contro il diniego di disapplicazione e ricorso contro il successivo accertamento.

OMESSO RICORSO CONTRO LA RISPOSTA ALL'INTERPELLO

In un primo momento, la Corte di Cassazione, con la sentenza 15.4.2011 n. 8663, ha stabilito che il diniego è un atto impugnabile, siccome rientra nel novero dei dinieghi di agevolazione, provvedimenti definiti impugnabili dall'art. 19 co. 1 lett. h) del DLgs. 546/9218.

Poi, i giudici hanno enunciato i seguenti principi:

- la situazione giuridica soggettiva del contribuente è di diritto soggettivo e non di interesse legittimo, con la conseguenza che il giudice tributario, investito del ricorso contro il diniego, non deve limitarsi ad annullare o confermare l'atto per questioni di legittimità, ma deve esaminare nel merito la pretesa, quindi sindacare la sussistenza o meno delle condizioni di applicabilità della *disciplina* sulle *società non operative*;
- la mancata impugnazione del diniego decorrente dalla sua comunicazione "rende definitiva la carenza di potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all'istante", per cui la natura non elusiva della fattispecie non potrà più essere sindacata successivamente, ad esempio, aggiungiamo noi, nel ricorso contro l'avviso di accertamento.

Detta impostazione è stata ribadita da Cass. 13.4.2012 n. 5843, ove, tuttavia, è stato sostenuto che l'impugnabilità è esclusa ove la DRE, senza esaminare il merito, abbia dichiarato inammissibile l'istanza. Ad avviso della Corte di Cassazione, tra diniego di disapplicazione e successivo avviso di accertamento vige il principio di autonomia degli atti impugnabili, secondo cui, ex art. 19 del DLgs. 546/92, ogni provvedimento può essere impugnato solo per vizi propri (19.)

Come conseguenza, se il contribuente presenta l'istanza e riceve un parere negativo, a differenza di quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate:

- l'impugnazione del diniego si profila necessaria;
- la mancata impugnazione del diniego rende impossibile sindacare, in sede di ricorso contro il successivo accertamento, la presenza delle condizioni di applicabilità della *disciplina* delle *società non operative*.

Si evidenzia che alcuna giurisprudenza di merito, richiamando tale orientamento della Cassazione, ha precluso la difesa in caso di omessa impugnazione del diniego (C.T. Prov. Verbania 14.2.2012 n. 18/1/12). Detta impostazione è stata in parte modificata da Cass. 5.10.2012 n. 17010, ove i giudici, ribadendo l'impugnabilità della risposta della DRE (20), hanno però negato che si tratti di un diniego di agevolazione, ma piuttosto di un atto che, in un certo senso, "autorizza" la disapplicazione (21.)

L'autonoma impugnabilità del provvedimento deriva dalla necessità di interpretare l'art. 19 del DLgs. 546/92 in senso estensivo, e da ciò consegue che il contribuente "può" ma *non* "deve" presentare ricorso, sicchè la mancata impugnazione della risposta *non* comporta alcuna limitazione nell'oggetto della difesa nel ricorso contro il successivo accertamento.

Il ragionamento prende le mosse dal fatto che se, a differenza della sentenza 8663/2011, si afferma che l'atto è impugnabile *non* in quanto previsto dalla legge ma in forza di un'interpretazione estensiva, mediante tale interpretazione *non* è possibile introdurre alcun tipo di decadenza, il che avverrebbe se si sostenesse l'assoluta necessità del ricorso.

Detto diversamente, se si trattasse di diniego di agevolazione, allora si potrebbe affermare che tra tale atto e il successivo accertamento operi la c.d. "autonomia degli atti impugnabili" ex art. 19 co. 3 del DLgs. 546/92, ma ciò *non* può essere esteso al caso degli atti *non* ricompresi nell'elenco contenuto nell'ultima norma citata.

In pratica, viene richiamata la c.d. "impugnazione facoltativa" (22), espressa dalla Corte in altre occasioni, concernenti la facoltà di impugnazione degli atti "interlocutori" in comparti impositivi minori come per i contributi consortili, o nella fiscalità locale prima della riforma della L. 296/2006 (cfr., ad esempio, Cass. 8.10.2007 n. 21045).

Omessa risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello

La *disciplina* istitutiva dell'*interpello* prevede talvolta che il silenzio serbato dall'Amministrazione a fronte della domanda del contribuente abbia valore di "silenzio-assenso", come nel caso dell'*interpello* "ordinario" ex art. 11 della L. 212/2000.

Nel momento in cui si intende optare per la tesi di Cass. 8663/2011, ne dovrebbe a nostro avviso derivare che il silenzio dell'ufficio a fronte della domanda di *interpello* abbia sempre valore di "silenzio-assenso", anche qualora la norma *non* lo preveda, come nell'ipotesi dell'*interpello* ex art. 37-bis co. 8 del DPR 600/73. Ciò in quanto se al contribuente viene addossato un vero e proprio onere di impugnazione della risposta, deve del pari essere attribuito un valore giuridico al silenzio, pena un'evidente disparità di trattamento. Dal punto di vista tecnico, è però difficile delineare il momento in cui tale silenzio deve ritenersi formato, siccome né l'art. 11 della L. 212/2000 né l'art. 21 del DLgs. 546/9223 sembrano potersi applicare analogicamente al caso di specie.

Invero, si potrebbe fare riferimento all'art. 20 co. 1 della L. 241/90 sul procedimento amministrativo, con la conseguenza che il "silenzio-assenso" dovrebbe formarsi decorsi 90 giorni dalla richiesta del contribuente (24).

NESSI TRA RICORSO AVVERSO IL DINIEGO E CONTRO L'ACCERTAMENTO

Una volta appurato che il diniego di disapplicazione rientra nel novero degli atti impugnabili in Commissione tributaria, occorre esaminare i nessi che intercorrono tra il ricorso contro il diniego e il ricorso contro il successivo accertamento.

Tra i due atti vige un rapporto di pregiudizialità, nel senso che dalle "sorti" del ricorso contro il diniego dipendono quelle dell'accertamento, poiché, come detto dalla Corte di Cassazione, il sindacato del giudice investito del ricorso contro il diniego *non* è circoscritto alla legittimità, ma deve estendersi al merito della pretesa.

Per questo motivo, il raccordo tra i due processi potrà essere effettuato mediante la riunione dei giudizi, ove possibile (25), oppure tramite richiesta di sospensione del processo (26.)

Ipotizziamo che si presenti ricorso contro la risposta, e che si formi il giudicato della Commissione tributaria: in tal caso, *non* ci sono problemi, se il giudice ha accolto il ricorso nessun accertamento può essere emesso (27).

Oltre a ciò, dovrebbe essere possibile sostenere che, dal momento che il contribuente impugna la risposta sindacando il merito, il vaglio sulla legittimità della pretesa *non* potrà essere esperito nuovamente nel ricorso contro l'accertamento.

L'assunto deriva dal fatto che nel ricorso contro il diniego si discute sull'applicabilità o meno della *disciplina sulle società non operative*, e tale discussione *non* potrà essere reiterata nel ricorso contro l'accertamento, impugnabile a questo punto solo per vizi propri, pena una duplicazione della difesa (28.) A meno che, ovviamente, l'accertamento *non* contenga motivi diversi o ulteriori rispetto al diniego, nel qual caso, a nostro avviso, esso dovrebbe di per sé essere nullo (29.)

Un altro problema riguarda la fattispecie in cui *non* ci sia il giudicato contro il diniego: in genere, il contribuente impugna subito il diniego e magari *non* si adegua in dichiarazione e, per questo motivo, a distanza di qualche anno verrà emanato l'accertamento.

Il processo contro il diniego, specie se si giunge in sede di legittimità, *non* terminerà di certo prima della notifica dell'accertamento.

Premesso ciò, nonostante nelle due fasi di merito il giudice abbia dato ragione al contribuente, l'Agenzia delle Entrate *non* può omettere la notifica dell'accertamento, visto che essa è ancorata ai termini decadenziali dell'art. 43 del DPR 600/73, anche se, nel contempo, la legittimità dell'accertamento dipende dal diniego.

Per questo motivo, sembra potersi sostenere che l'accertamento *non* solo possa, ma debba essere emanato (30), ma che, se si fosse già in presenza di una sentenza di accoglimento del ricorso contro il diniego, ancorché appellata od oggetto di ricorso per Cassazione, nessuna riscossione a titolo provvisorio possa essere disposta (31).

Ciò deriva dal fatto che l'accertamento è soggetto a termini decadenziali legati alla dichiarazione e *non* al carattere definitivo del diniego, quindi c'è urgenza nel notificarlo, mentre l'atto esecutivo no (si tratterà quasi sempre di accertamenti esecutivi, e l'espropriazione dovrà iniziare entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di definitività dell'accertamento a pena di decadenza, il che sta a significare che la postergazione della riscossione *non* va, dal punto di vista dei termini, a danno dell'ufficio, ma questo aspetto meriterebbe ulteriori approfondimenti (32).

LIQUIDAZIONE AUTOMATICA (ILLEGITTIMITÀ)

Dopo la risposta negativa dell'Agenzia delle Entrate, o in assenza di *interpello* del contribuente, il mancato adeguamento alla *disciplina sulle società non operative* deve essere contestato mediante accertamento e mai con cartella di pagamento a seguito di controllo automatico ex art. 36-bis del DPR 600/73.

La giurisprudenza si è di recente occupata di interessanti questioni, suscettibili di verificarsi con una certa frequenza nella prassi.

Si pensi al caso di un contribuente che, avendo ricevuto la risposta negativa all'*interpello*, sebbene *non* intenda adeguarsi abbia compilato il prospetto del quadro RF sulla determinazione del reddito minimo ma poi *non* abbia riportato i relativi dati nel quadro RN.

In questa ipotesi, nonostante vi sia una discordanza tra i due quadri della dichiarazione astrattamente suscettibile di far scattare il controllo automatico, l'Agenzia delle Entrate deve procedere con

accertamento, perché in sede di controllo automatico può esserci il semplice errore risultante *ictu oculi* dalla dichiarazione, e mai una valutazione giuridica sulle scelte del contribuente (C.T. Prov. Torino 30.1.2012 n. 16/1/12).

Inoltre, *non* ha alcun rilievo il fatto che il contribuente *non* abbia indicato nessuna causa di esclusione dalla *disciplina* sulle *società non operative*, siccome l'aver presentato l'*interpello* è già indice del fatto che egli *non* aveva intenzione di adeguarsi (cfr. C.T. Prov. Torino 7.2.2012 n. 17/8/12).

Tanto premesso, è opportuno che il contribuente, in queste situazioni, ometta del tutto di compilare il suddetto prospetto, in modo da eliminare alla radice il problema.

La giurisprudenza è giunta a conclusioni diverse in un caso in cui il contribuente *non* aveva presentato l'istanza e, come detto, nel quadro RN *non* erano stati riportati i dati indicati nel quadro RF (C.T. Prov. Torino 27.3.2012 n. 40/8/12).

In realtà, quando il contribuente contesta l'applicabilità dell'art. 30 della L. 724/94, a noi sembra che *non* si possa mai rientrare nell'ambito del controllo automatico, in quanto sono necessarie valutazioni giuridiche sull'operato del contribuente (33).

OMESSA PRESENTAZIONE DELL'INTERPELLO

In base al costante orientamento dell'Agenzia delle Entrate, l'invio della domanda di *interpello* è obbligatoria, sicché la sua mancata presentazione comporterebbe l'impossibilità di contestare il merito nel ricorso contro il successivo accertamento (o meglio, come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate con un'affermazione poi sconfessata, l'inammissibilità del ricorso) (34.)

Nonostante, a prima vista, tale orientamento desti forti perplessità in quanto le cause di inammissibilità del ricorso possono essere stabilite solo dal legislatore, deve ammettersi che esso è coerente con quanto sancito da Cass. 8663/2011. In altri termini, nel momento in cui si sostiene che il contribuente *non* solo possa ma debba ricorrere contro il diniego, dovrebbe di conseguenza sostenersi che egli, del pari, sia tenuto a presentare la domanda di *interpello*.

Alcuna giurisprudenza di merito, che, per quanto ci consta, appare allo stato attuale isolata, si è già espressa in tal senso (C.T. Prov. Genova 12.3.2012 n. 47/12/12).

La questione, a ben vedere, *non* muterebbe neanche se si facesse proprio l'orientamento della successiva sentenza della Cass. 17010/2012, che ritiene *non* imprescindibile il ricorso contro il diniego.

Infatti, sia la sentenza 8663/2011 che la 17010/2012 hanno affermato che il contribuente *non* può, autonomamente, disapplicare la norma antielusiva posta dal legislatore, e da ciò sembra potersi dedurre l'obbligatorietà dell'istanza (35).

A nostro avviso, comunque, in un ordinamento giuspositivista come il nostro *non* è possibile prescindere dal dato normativo: pertanto, l'istanza può essere considerata obbligatoria solo ove la legge lo preveda, quindi per l'*interpello* "*disapplicativo*" e per l'*interpello* "CFC", ma non nel caso delle società non operative, ove il legislatore, a differenza di quanto specificato negli artt. 37-bis co. 8 del DPR 600/73 e 167 del TUIR, ha esplicitamente affermato che il contribuente "può" (e *non* "deve") presentare l'istanza (36.)

Strettamente connesso al problema evidenziato risulta essere il "momento procedurale" in cui il contribuente può fornire la prova contraria.

Optando per l'obbligatorietà della domanda di *interpello*, ne dovrebbe derivare che la prova deve necessariamente essere fornita nelle more di tale procedura, o unitamente all'istanza oppure a seguito di richiesta di integrazione dei documenti proveniente dall'ufficio, ma, come sostenuto in dottrina, una preclusione probatoria del genere può provenire solo dal legislatore (37.)

CARATTERE PREVENTIVO DELLA DOMANDA DI INTERPELLO

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che la domanda di *interpello* deve essere preventiva, nonostante *non* vi sia, almeno per il caso delle *società non operative*, un dato normativo in tal senso.

La circ. 32/2010 (§ 5.2) precisa infatti come tale elemento sia da ricollegare al termine di presentazione della dichiarazione, rispetto al quale l'istanza di disapplicazione deve essere presentata in tempo utile.

Ne risulta che le istanze di disapplicazione della *disciplina* delle *società non operative*, per le quali il comportamento rilevante ai fini dell'*interpello* trova attuazione nella dichiarazione dei redditi, devono essere presentate 90 giorni prima della scadenza del termine ordinario della predetta dichiarazione (38). Con riferimento al periodo d'imposta 2013, quindi, l'istanza deve essere presentata entro il 2.7.2014 (novanta giorni prima del 30.9.2015, termine per la presentazione di UNICO 2015).

La giurisprudenza occupatasi del tema ha però affermato che se può concordarsi sul fatto che la domanda, concernendo una condotta che dovrà essere tenuta dal contribuente in sede di dichiarazione, debba essere preventiva, *non* è possibile che vengano introdotti termini decadenziali dalla prassi amministrativa che *non* è fonte del diritto, perciò è da ritenersi valida la domanda presentata, nella specie, 48 giorni prima del termine ultimo per la dichiarazione (39.)

CONSEGUENZE SANZIONATORIE DELLA MANCATA PRESENTAZIONE

L'Agenzia delle Entrate ritiene che l'omessa presentazione della domanda di *interpello* cagioni le sanzioni di cui all'art. 11 del DLgs. 471/97 da euro 258,00 ad euro 2.065,00 per l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria (40.)

Detto orientamento è censurabile, siccome l'istanza di *interpello*, visto il principio di tassatività delle sanzioni amministrative, *non* può essere considerata una comunicazione, e, inoltre, la sua presentazione *non* è un obbligo ma una facoltà, come prevede l'art. 30 della L. 724/94, ove è stabilito che l'istanza "può" essere presentata, a differenza, ad esempio, dell'*interpello* "CFC", ove la domanda, ai sensi dell'art. 167 del TUIR, "deve" essere presentata.

Art. 30 - Società di comodo. Valutazione dei titoli ^{(1) (2)}

1. Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano [...] ⁽³⁾ non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali:
 - a) il 2 per cento al valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie ⁽⁴⁾, aumentato del valore dei crediti;
 - b) il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; ⁽⁵⁾ per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento ⁽⁶⁾;
 - c) il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria. Le disposizioni del primo periodo non si applicano:
 - 1) ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
 - 2) ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
 - 3) alle società in amministrazione controllata o straordinaria;
 - 4) alle società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente ⁽⁷⁾;
 - 5) alle società esercenti pubblici servizi di trasporto;
 - 6) alle società con un numero di soci non inferiore a 50 ^{(8) (9) [...] (10)}.
 - 6-bis) alle società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità ⁽¹¹⁾;
 - 6-ter) alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo ⁽¹¹⁾;
 - 6-quater) alle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale ⁽¹¹⁾;
 - 6-quinquies) alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale ⁽¹¹⁾;
 - 6-sexies) alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore ⁽¹¹⁾.
2. Ai fini dell'applicazione del comma 1, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110 ⁽¹²⁾, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.
3. Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta personale sul reddito per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali: a) l'1,50 per cento sul valore dei beni indicati nella lettera a) del comma 1; b) il 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale è ridotta al 3 per cento ⁽¹³⁾ per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dello 0,9 per cento ⁽¹⁴⁾; c) il 12 per cento sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria. Le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma. ⁽¹⁵⁾
- 3 bis. Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi. ⁽¹⁶⁾

4. Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'[articolo 17 del decreto legislativo 9 Luglio 1997, n. 241](#), o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154. Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi.⁽¹⁷⁾
- 4 bis. In presenza di oggettive situazioni [...] ⁽¹⁸⁾ che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'[articolo 37-bis, comma 8](#), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.⁽¹⁹⁾
- 4 ter. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4-bis.⁽²⁰⁾
- 4 quater. I provvedimenti del direttore regionale dell'Agenzia delle entrate, adottati a seguito delle istanze di disapplicazione presentate ai sensi del comma 4-bis, sono comunicati mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, ovvero a mezzo fax o posta elettronica.⁽²⁰⁾
5. ⁽²¹⁾
6. ⁽²¹⁾
7. ⁽²¹⁾
8. Il [comma 2 dell'articolo 61](#) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituito dal seguente: "2. Ai fini del raggruppamento in categorie omogenee non si tiene conto del valore e si considerano della stessa natura i titoli emessi dallo stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche".
9. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 6 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1994.
10. [...] ⁽²²⁾

Note:

- (1) In merito all'applicazione del presente articolo si veda l'[art. 1](#), comma 115, L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.
- (2) Si veda l'[art. 2](#), DL 13.8.2011 n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14.9.2011 n. 148.
- (3) Le parole "salvo prova contraria," sono state soppresse dall'[art. 1](#), comma 109, lett. a), L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2007, ex [comma 1364](#) del medesimo articolo.
- (4) Le parole "beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie" sono state sostituite alle precedenti "beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie" dall'[art. 1](#), comma 109, lett. b), L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2007, ex [comma 1364](#) del medesimo articolo. Per l'applicazione delle disposizioni così modificate si veda inoltre il [comma 110](#).
- (5) Le parole "per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento" sono state inserite dall'[art. 1](#), comma 109, lett. c), L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2007, ex [comma 1364](#) del medesimo articolo. Per l'applicazione delle disposizioni così modificate si veda inoltre il [comma 110](#).
- (6) Le parole "per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento" sono state inserite dall'[art. 1](#), comma 128, lett. a), L. 24.12.2007 n. 244, pubblicata in G.U. 28.12.2007 n. 300, S.O. n. 285.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2008, ex [art. 3](#), comma 164 della legge medesima.
- (7) Le parole "4) alle società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente" sono state sostituite alle precedenti "4) alle società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani" dall'[art. 1](#), comma 109, lett. d), L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2007, ex [comma 1364](#) del medesimo articolo.
- Per l'applicazione delle disposizioni così modificate si veda inoltre il [comma 110](#).
- (8) Le parole "non inferiore a 50" sono state sostituite alle precedenti "non inferiore a 100" dall'[art. 1](#), comma 128, lett. b), L. 24.12.2007 n. 244, pubblicata in G.U. 28.12.2007 n. 300, S.O. n. 285.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2008, ex [art. 3](#), comma 164 della legge medesima.
- (9) Comma sostituito dall'[art. 35](#), comma 15, lett. a), DL 4.7.2006 n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4.8.2006 n. 248.
- (10) Periodo soppresso dall'[art. 1](#), comma 128, lett. d), L. 24.12.2007 n. 244, pubblicata in G.U. 28.12.2007 n. 300, S.O. n. 285.
- Testo precedente: "Le percentuali di cui alle lettere a) e c) sono ridotte rispettivamente all'1 per cento e al 10 per cento per i beni situati in comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti."
- In precedenza, il periodo era stato inserito dall'[art. 1](#), comma 326, L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.
- (11) Numero inserito dall'[art. 1](#), comma 128, lett. c), L. 24.12.2007 n. 244, pubblicata in G.U. 28.12.2007 n. 300, S.O. n. 285.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2008, ex [art. 3](#), comma 164 della legge medesima.
- (12) Le parole "l'articolo 110" sono state sostituite alle precedenti "l'articolo 76" dall'[art. 1](#), comma 109, lett. e), L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2007, ex [comma 1364](#) del medesimo articolo.
- (13) Le parole "per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale è ridotta al 3 per cento;" sono state inserite dall'[art. 1](#), comma 109, lett. f), L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2007, ex [comma 1364](#) del medesimo articolo. Per l'applicazione delle disposizioni così modificate si veda inoltre il [comma 110](#).
- (14) Le parole "per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dello 0,9 per cento" sono state inserite dall'[art. 1](#), comma 128, lett. e), L. 24.12.2007 n. 244, pubblicata in G.U. 28.12.2007 n. 300, S.O. n. 285.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2008, ex [art. 3](#), comma 164 della legge medesima.
- (15) Comma sostituito dall'[art. 35](#), comma 15, lett. b), DL 4.7.2006 n. 223, modificato, in sede di conversione, dalla L. 4.8.2006 n. 248, che al [comma 16](#) così precisa: "Le disposizioni del comma 15 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto". La disposizione si applica a decorrere dal "giorno successivo" alla pubblicazione della legge di conversione (G.U. 11.08.2006), ex [art. 1](#), comma 2, della medesima.
- (16) Comma inserito dall'[art. 1](#), comma 109, lett. g), L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2007, ex [comma 1364](#) del medesimo articolo.
- (17) Comma sostituito dall'[art. 35](#), comma 15, lett. c), DL 4.7.2006 n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4.8.2006, n. 248, che al [comma 16](#) così precisa: "Le disposizioni del comma 15 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto". La disposizione si applica a decorrere dal "giorno stesso" della pubblicazione del decreto (G.U. 04-07-2006), ex [art. 41, comma 1](#), del medesimo.
- (18) Le parole "di carattere straordinario" sono state soppresse dall'[art. 1](#), comma 109, lett. h), L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.
- La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2007, ex [comma 1364](#) del medesimo articolo.

(19) Comma inserito dall'art. 35, comma 15, lett. d), DL 4.7.2006 n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4.8.2006 n. 248, che al comma 16 così precisa: "Le disposizioni del comma 15 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto". La disposizione si applica a decorrere dal "giorno successivo" alla pubblicazione della legge di conversione (G.U. 11-08-2006), ex art. 1, comma 2, della medesima.

(20) Comma inserito dall'art. 1, comma 128, lett. f), L. 24.12.2007 n. 244, pubblicata in G.U. 28.12.2007 n. 300, S.O. n. 285.

La disposizione entra in vigore il 1° gennaio 2008, ex art. 3, comma 164 della legge medesima.

(21) "A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 15 settembre 1996" l'art. 3, comma 37, L. 23.12.1996 n. 662, pubblicata in G.U. 28.12.1996 n. 303, S.O. n. 233, ha sostituito gli originari commi da 1 a 7 con gli attuali commi da 1 a 4.

(22) Comma abrogato dall'art. 29, comma 3, D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85.

Testo precedente: "A decorrere dal 1° gennaio 1995, nel calcolo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche le perdite derivanti da partecipazione in società di persone ed equiparate non sono utilizzabili per abbattere redditi diversi da quello derivante da partecipazioni in società."

Art. 37 bis - Disposizioni antielusive ⁽¹⁾

1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.
2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.
3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:
 - a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
 - b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
 - c) cessioni di crediti;
 - d) cessioni di eccedenze d'imposta;
 - e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, 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 ⁽²⁾;
 - f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, ⁽³⁾ aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
 - f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi ⁽⁴⁾ effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi; ⁽⁵⁾
 - f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea ⁽⁶⁾
 - f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 ⁽⁷⁾, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale. ⁽⁸⁾
4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.
5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.
6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.
7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.
8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse 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 delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto ⁽⁹⁾ del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma.

Note:

(1) Articolo inserito dall'art. 7, comma 1, DLgs. 8.10.1997 n. 358, pubblicato in G.U. 24.10.1997 n. 249.

(2) Le parole da "e", nonché il trasferimento" a "di una società" sono state inserite dall'art. 1, comma 2, DLgs. 6.11.2007 n. 199, pubblicato in G.U. 9.11.2007, n. 261, S.O.

Tale disposizione, ai sensi dell'art. 2, comma 1 del medesimo decreto, si applica ai trasferimenti effettuati a partire dall'1.1.2008.

(3) Le parole "e le classificazioni di bilancio," sono state inserite dall'art. 2, comma 1, lett. e), n. 1, DLgs. 12.12.2003 n. 344, pubblicato in G.U. 16.12.2003, n. 291, S.O. n. 190.

(4) Le parole "e prestazioni di servizi" sono state inserite dall'art. 18, comma 2, DLgs. 18.11.2005 n. 247, pubblicato in G.U. 1.12.2005 n. 280, S.O. n. 193. Ai sensi dell'art. 18, comma 6, del medesimo decreto, le disposizioni hanno effetto per i periodi di imposta che iniziano a decorrere dall'1.1.2005.

(5) Lettera inserita dall'art. 2, comma 1, lett. e), n. 2, DLgs. 12.12.2003 n. 344, pubblicato in G.U. 16.12.2003, n. 291, S.O. n. 190.

(6) Lettera inserita dall'art. 1, comma 1, lett. d), DLgs. 30.5.2005 n. 143, pubblicato in G.U. 26.7.2005 n. 172.

Per la decorrenza, si veda l'art. 3, comma 1, del decreto medesimo.

(7) Le parole da "in uno Stato o territorio" a "22 dicembre 1986, n. 917" sono state sostituite alle precedenti dall'art. 1, comma 84, lett. c), L. 24.12.2007 n. 244, pubblicata in G.U. 28.12.2007 n. 300, S.O. n. 285.

Testo precedente: "in uno degli Stati o nei territori a regime fiscale privilegiato, individuati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".

La disposizione, ai sensi dell'art. 1, comma 88 della legge medesima, si applica a decorrere dal periodo d'imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del DM Ministro dell'Economia e delle Finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del TUIR; fino al periodo d'imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31.12.2007.

(8) Lettera inserita dall'art. 1, comma 65, L. 27.12.2006 n. 296, pubblicata in G.U. 27.12.2006 n. 299, S.O. n. 244.

Ai sensi dell'art. 1, comma 66, della legge medesima, tale disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data dell'1.1.2007.

(9) Si veda il DM 19.6.1998 n. 259, pubblicato in G.U. 3.8.1998 n. 179.

Art. 1 - Procedimento

1. L'istanza di cui al comma 8 dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, è rivolta al direttore regionale delle entrate competente per territorio ed è spedita, a mezzo del servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'ufficio finanziario competente per l'accertamento in ragione del domicilio fiscale del contribuente. Tale ultimo ufficio trasmette al direttore regionale l'istanza, unitamente al proprio parere, entro trenta giorni dalla ricezione della medesima.
2. L'istanza deve contenere a pena di inammissibilità:
 - a) i dati identificati del contribuente e del suo legale rappresentante;
 - b) l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale sono effettuate le comunicazioni;
 - c) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.
3. Nell'istanza il contribuente descrive compiutamente la fattispecie concreta per la quale ritiene non applicabili le disposizioni normative 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 della individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata.
4. Le determinazioni del direttore regionale delle entrate, concernenti l'istanza, sono comunicate al contribuente mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento.
5. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, l'istanza si intende presentata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte dell'ufficio competente per l'accertamento. Le comunicazioni relative all'istanza e le eventuali richieste istruttorie si intendono eseguite al momento della ricezione del plico raccomandato da parte del destinatario.
6. 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.
7. Le richieste istruttorie rivolte al contribuente o a soggetti diversi sospendono il termine di cui al comma 6, per l'emanazione del provvedimento definitivo da parte del direttore regionale delle entrate, fino al giorno di ricezione della risposta. Delle richieste istruttorie rivolte ad altri soggetti è data comunicazione al contribuente.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Circolare Agenzia Entrate 15.3.2007 n. 14

OGGETTO: Gestione delle istanze di disapplicazione presentate da società non operative - Ulteriori istruzioni.

INDICE**Premessa**

1. **Disciplina delle società non operative alla luce delle recenti modifiche normative**
2. **Modalità di presentazione delle istanze di disapplicazione**
3. **Preventività dell'istanza di disapplicazione**
4. **Adempimenti degli Uffici locali e delle Direzioni regionali**
5. **Improcedibilità dell'istanza**
6. **Provvedimento del Direttore regionale**
7. **Richiesta di parere alla Direzione centrale normativa e contenzioso**
8. **Modalità di comunicazione del provvedimento di disapplicazione**
9. **Variazione del domicilio fiscale del contribuente dopo la presentazione dell'istanza**
10. **Inserimento in procedura delle istanze di disapplicazione**
11. **Consuntivazione delle risorse destinate all'esame delle istanze di disapplicazione da parte degli Uffici locali**
12. **Istanze erroneamente presentate con riferimento all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973**
13. **Istanze di disapplicazione presentate con riferimento all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 oppure all'articolo 21 della legge n. 413 del 1991**
14. **Istituzione di appositi gruppi di lavoro presso le Direzioni regionali**

Premessa

La presente circolare fornisce ulteriori istruzioni in merito alla trattazione delle istanze di disapplicazione della disciplina sulle società non operative di cui all'articolo 30, comma 4-bis, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, presentate ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; essa fa seguito ai primi chiarimenti forniti con circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007 e tiene conto delle considerazioni svolte in occasione dell'incontro con i Dirigenti degli Uffici fiscalità delle Direzioni regionali tenutosi a Roma in data 8 febbraio 2007.

1. Disciplina delle società non operative alla luce delle recenti modifiche normative

La disciplina fiscale delle società non operative, contenuta nell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, si propone l'obiettivo di contrastare l'utilizzo improprio delle forme societarie al fine di eludere le obbligazioni tributarie.

Il regime delle società non operative è stato recentemente modificato dall'articolo 35, commi 15 e 16, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nonché dall'articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. legge finanziaria 2007).

Con le recenti modifiche il legislatore ha inteso rendere più efficace la predetta normativa, prevedendo quale unica modalità per sottrarsi all'applicazione della stessa, la presentazione preventiva dell'interpello disapplicativo ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

2. Modalità di presentazione delle istanze di disapplicazione

Le modalità di presentazione delle istanze di disapplicazione sono stabilite dal decreto ministeriale 19 giugno 1998, n. 259.

Le predette istanze, indirizzate al Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio, devono essere spedite tramite servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'Ufficio locale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

Sebbene il predetto decreto non lo preveda espressamente, si ritiene che l'istanza possa essere presentata anche mediante consegna a mano presso il competente Ufficio locale.

L'Ufficio locale è tenuto a trasmettere l'istanza, unitamente al proprio parere, al Direttore regionale entro trenta giorni dalla data di ricezione della stessa ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del D.M. n. 259 del 1998.

Nell'istanza, dopo aver descritto compiutamente la fattispecie concreta, il contribuente deve indicare le oggettive situazioni che di fatto hanno impedito di superare il test di operatività di cui all'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994 e, quindi, di conseguire un reddito almeno pari a quello minimo presunto, determinato ai sensi del comma 3 del predetto articolo. A tal fine, il contribuente evidenzierà, altresì, tutti gli elementi necessari alla corretta individuazione e qualificazione della propria posizione fiscale.

L'istanza di disapplicazione sarà dichiarata inammissibile, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, lettera c) del D.M. n. 259 del 1998, nel caso in cui sia priva di uno dei seguenti elementi:

- o dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante;
- o indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale effettuare le comunicazioni;
- o sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

In assenza di sottoscrizione, l'Ufficio locale (o la Direzione regionale) avrà cura di invitare il legale rappresentante a regolarizzarla. In tal caso, occorre comunicare al contribuente che il termine di 90 giorni per l'emanazione del provvedimento decorre dalla data di regolarizzazione dell'istanza stessa.

L'istanza dichiarata inammissibile si considera a tutti gli effetti come non presentata.

3. Preventività dell'istanza di disapplicazione

Considerato che la norma di cui si chiede la disapplicazione trova concreta applicazione nella dichiarazione dei redditi, il requisito della preventività dell'istanza si intende rispettato, in linea generale, se questa è presentata presso il competente Ufficio locale in tempo utile per ottenere risposta dall'Agenzia prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione stessa.

In breve, atteso che il termine di presentazione delle dichiarazioni, da parte delle società con esercizio coincidente con l'anno solare, scade il 31 luglio e che il Direttore regionale è tenuto a rispondere entro 90 giorni, le istanze di disapplicazione vanno presentate non oltre la metà del mese di maggio.

4. Adempimenti degli Uffici locali e delle Direzioni regionali

Come dispone l'articolo 1, comma 1, del D.M. n. 259 del 1998, l'Ufficio locale, entro 30 giorni, inoltra l'istanza alla Direzione regionale.

Nell'ambito della propria autonomia organizzativa, ciascuna Direzione regionale fornirà direttive agli Uffici locali in merito agli adempimenti da porre in essere con riferimento alle istanze di disapplicazione in esame.

Limitatamente alle istanze di disapplicazione presentate dalle società non operative ed in considerazione della peculiarità delle stesse, si ritiene che eventuali richieste, avanzate dagli uffici o dalle Direzioni regionali, di ulteriori dati ed elementi conoscitivi, possono essere limitate ai soli casi in cui i contenuti dell'istanza, nella loro connessione logica ed argomentativa, non siano di per sé sufficienti per corrispondere alla richiesta avanzata.

Considerato che l'esame delle istanze presentate dalle società non operative si basa sui dati ed elementi nelle medesime evidenziati, così che la completezza e veridicità dei predetti dati ed elementi è presupposto di efficacia del provvedimento emanato dal Direttore regionale, sia gli uffici sia le Direzioni regionali non sono necessariamente tenuti a svolgere, in questa sede, incisive attività istruttorie (accessi, verifiche, ecc.) volte a sindacare la congruità ed il fondamento degli elementi forniti, fatta eccezione - come prima evidenziato - della richiesta di dati ed elementi in assenza dei quali sia impedito o ostacolato l'esame compiuto dell'istanza.

Gli effetti del provvedimento di accoglimento dell'istanza, infatti, devono ritenersi sottoposti alla condizione che i presupposti dell'accoglimento medesimo siano completi e veritieri e che trovino concreto riscontro nel successivo comportamento tenuto dal contribuente (ad esempio, effettiva realizzazione dei beni patrimoniali da parte di una società in liquidazione). La mancata realizzazione di tale condizione avrà l'effetto di rendere inefficace ex tunc il provvedimento del Direttore regionale (nell'esempio, l'eccessivo ed ingiustificato protrarsi dello stato di liquidazione, senza che siano state poste in essere le conseguenziali operazioni, determinerà l'assoggettamento della società alla disciplina in esame fin dal periodo di imposta cui il provvedimento di disapplicazione si riferisce).

Al riguardo è opportuno che il provvedimento di accoglimento del Direttore regionale sia emanato "nel presupposto che i dati e gli elementi rappresentati siano completi e veritieri, che rispecchino in modo esauriente e fedele la specifica realtà dell'impresa sociale e, infine, che corrispondano a quelli effettivamente posti in essere ed evidenziati in dichiarazione". L'ultimo inciso della trascritta affermazione si giustifica in relazione al carattere preventivo dell'istanza.

Resta impregiudicata la potestà dell'Amministrazione di riscontrare, avvalendosi delle prerogative attribuite per legge, la veridicità e completezza dei dati e degli elementi evidenziati nelle istanze accolte dal Direttore regionale, anche mediante la predisposizione di appositi piani di controllo.

L'Ufficio locale, inoltre, non appena sarà attivata l'apposita funzionalità, provvederà ad inserire l'istanza nella procedura telematica di gestione delle istanze di disapplicazione, riportando i dati identificativi del contribuente, gli estremi della norma di riferimento, il contenuto della richiesta, la soluzione prospettata nonché il proprio parere.

In tal modo, sarà possibile garantire una più efficiente gestione delle istanze, atteso che la Direzione regionale, consultando la procedura telematica, potrà prenderne visione ancor prima della conclusione dell'attività svolta dagli Uffici locali.

Nell'eventuale provvedimento di rigetto del Direttore regionale, come evidenziato con la circolare n. 5 del 2007, è necessario precisare che: "Il presente provvedimento (del Direttore regionale) non può essere impugnato immediatamente in quanto non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546; peraltro, il contribuente potrà far valere le proprie ragioni avanti la competente Commissione tributaria, mediante impugnazione dell'eventuale avviso di accertamento notificato a seguito del provvedimento di rigetto del Direttore regionale".

Ai pari dei soggetti in amministrazione straordinaria, esclusi espressamente dall'ambito di applicazione della disciplina delle società non operative ai sensi dell'articolo 30, comma 1, ultimo periodo, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, si ritiene che anche le società in stato di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa possono ritenersi esonerate dall'onere di presentare l'istanza di disapplicazione. In considerazione del loro status delle speciali regole dettate dall'articolo 183 del TUIR per la determinazione del loro reddito, può infatti ritenersi - in deroga alle indicazioni fornite con circolare n. 5 del 2007 - che nei confronti dei predetti soggetti non trovi applicazione la disciplina di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

5. Improcedibilità dell'istanza

Ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del DM n. 259 del 1998, le istanze devono descrivere compiutamente la fattispecie concreta presentata all'esame del Direttore regionale.

In assenza di tale descrizione, che rileva normativamente come contenuto minimo dell'istanza, questa non può essere presa in esame e va dichiarata improcedibile.

Per integrare i contenuti dell'istanza gli Uffici o le Direzioni regionali possono tuttavia richiedere, come illustrato nel precedente paragrafo, ulteriori dati ed elementi, ai sensi dell'articolo 1, comma 7, del citato DM 259/1998.

La richiesta di elementi integrativi sospende il termine per l'emanazione del provvedimento del Direttore regionale e può essere avanzata una sola volta, atteso che reiterate richieste, comportando altrettante sospensioni del termine per l'emanazione del provvedimento, contrasterebbero con i principi di non aggravamento e di celerità del procedimento amministrativo di cui alla legge 7 agosto 1990, n.241.

Le istanze prive del contenuto minimo come sopra specificato ovvero non integrate (a seguito di richiesta dell'Ufficio o della Direzione regionale) negli elementi conoscitivi, vanno dichiarate improcedibili e pertanto considerate, al pari delle istanze inammissibili, come non presentate, anche ai fini della dichiarazione di inammissibilità del ricorso giurisdizionale presentato dalla società contro l'eventuale avviso di accertamento.

Nel caso che il contribuente abbia fornito riscontro solo in parte alla richiesta integrativa dell'Agenzia, il Direttore regionale, anziché pronunciarsi per il rigetto dell'istanza, ne dichiarerà l'improcedibilità, prospettando in ogni caso al contribuente la possibilità di riproporre l'istanza adeguatamente argomentata.

Anche in tal caso, l'istanza si considera a tutti gli effetti come non presentata.

6. Provvedimento del Direttore regionale

Ai sensi dell'articolo 1, comma 6, del D.M. n. 259 del 1998, il Direttore regionale emana il provvedimento di accoglimento o di rigetto della istanza di disapplicazione entro il termine di 90 giorni dalla data di presentazione dell'interpello presso l'Ufficio locale, salvo sospensione per effetto della richiesta di elementi integrativi.

Sebbene non perentorio, tale termine va rispettato in ogni caso affinché possa corrispondersi all'interesse dei contribuenti di avere risposta in tempo utile per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il provvedimento evidenzierà il quesito proposto, la soluzione prospettata dal contribuente e la decisione del Direttore regionale opportunamente motivata, senza far menzione del parere dell'Ufficio locale, trattandosi di atto a rilevanza interna.

7. Richiesta di parere alla Direzione centrale normativa e contenzioso

Nell'acire n. 23/E del 16 maggio 2005, con riferimento alle istanze di disapplicazione in genere, si è ribadita la necessità di acquisire il preventivo parere della scrivente solo per le questioni di maggiore complessità e delicatezza e, in ogni caso, ai fini della concreta individuazione delle norme suscettibili in astratto di disapplicazione.

Con specifico riferimento alle istanze di disapplicazione presentate dalle società non operative, il parere della Direzione centrale normativa e contenzioso sarà richiesto in relazione a fattispecie che non abbiano ancora trovato trattazione nell'acire n. 5/E del 2 febbraio 2007 o in altri documenti di prassi amministrativa.

Resta inteso che, una volta inoltrata la richiesta, il Direttore regionale si pronuncerà in merito all'istanza di disapplicazione non prima di avere acquisito il parere della Direzione centrale.

8. Modalità di comunicazione del provvedimento di disapplicazione

Come previsto dall'articolo 1, comma 5, del D.M. n. 259 del 1998, il provvedimento del Direttore regionale dovrà essere comunicato al contribuente mediante plico raccomandato entro novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

9. Variazione del domicilio fiscale del contribuente dopo la presentazione dell'istanza

Qualora, dopo aver presentato l'istanza, la società abbia variato il proprio domicilio fiscale, trasferendo la sede in altra regione, la competenza ad emanare il provvedimento di disapplicazione resta incardinata presso il Direttore regionale al quale l'istanza è stata indirizzata.

E' tuttavia opportuno che il provvedimento emanato sia comunicato anche alla Direzione regionale ed all'Ufficio locale competenti per l'accertamento in ragione del nuovo domicilio fiscale del contribuente.

10. Inserimento in procedura delle istanze di disapplicazione

Si richiama l'attenzione degli Uffici locali e delle Direzioni regionali sulla necessità, funzionale alla efficiente e tempestiva gestione delle istanze di disapplicazione, di inserire correttamente in procedura telematica i dati identificativi delle istanze; tali dati devono essere rilevati contestualmente all'inserimento dell'istanza e non alla fine della fase istruttoria o dopo l'emanazione del provvedimento del Direttore regionale. Solo in tal modo, infatti, sia la scrivente sia la Direzione regionale avranno modo di effettuare una puntuale ricognizione delle istanze e di controllare la correttezza e tempestività dei provvedimenti emanati.

In particolare, al fine di consentire la immediata individuazione delle istanze di disapplicazione sulle società non operative, negli appositi campi della procedura dovrà essere riportato il seguente riferimento normativo: articolo: 30 - legge: 724 - anno: 1994.

11. Consuntivazione delle risorse destinate all'esame delle istanze di disapplicazione da parte degli Uffici locali

Le risorse destinate dagli Uffici locali all'esame delle istanze di disapplicazione sono consuntivate nell'apposito processo Codice 204100, denominato "Trattazione delle istanze di interpello ed interpretazione della norma tributaria".

12. Istanze erroneamente presentate con riferimento all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973

Ove si rilevi che l'istanza del contribuente, erroneamente riferita all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973 o qualificata come "istanza di disapplicazione", sia in realtà da classificare quale interpello ordinario ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, oppure quale interpello antielusivo ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, gli Uffici locali o la Direzione regionale ricevente dovranno qualificare e trattare l'istanza secondo la procedura appropriata, osservando le modalità riportate nella tabella n. 1.

13. Istanze di disapplicazione presentate con riferimento all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 oppure all'articolo 21 della legge n. 413 del 1991

Nell'opposto caso in cui il contribuente abbia erroneamente qualificato l'istanza come interpello ordinario o antielusivo, eventualmente richiamando l'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 oppure l'articolo 21 della legge n. 413 del 1991, ma richiedendo in sostanza la disapplicazione di una norma antielusiva, l'Ufficio locale o la Direzione regionale ricevente dovrà trattare e qualificare la predetta richiesta secondo la procedura relativa alle istanze di disapplicazione di cui al citato articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973, osservando le modalità riportate nella tabella n. 2.

14. Istituzione di appositi gruppi di lavoro presso le Direzioni regionali

Nel corso dell'incontro con i responsabili degli uffici regionali della fiscalità è stata condivisa l'opportunità di istituire degli appositi gruppi di lavoro, con l'obiettivo di far fronte sistematicamente e con la necessaria tempestività ai carichi di lavoro richiesti dall'esame delle istanze di disapplicazione presentate dalle società non operative.

Le Direzioni regionali vorranno far conoscere le iniziative assunte al riguardo.

Tabella n. 1

	Presentata presso l'Ufficio locale	Presentata presso la Direzione regionale
Istanza riferita all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 da classificare quale interpello ordinario	L'Ufficio locale trasmetterà l'istanza tempestivamente alla Direzione regionale in base al disposto dell'articolo 2 del D.M. n. 209 del 2001, dandone nel contempo notizia al contribuente, precisando che il termine di 120 giorni entro il quale ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del D.M. n. 209 del 2001 l'Agenzia è tenuta a notificare al contribuente la risposta, inizia a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente. Tale comunicazione si rende necessaria al fine di evitare il silenzio assenso.	La Direzione regionale riqualificherà e tratterà l'istanza secondo la procedura dell'interpello ordinario
Istanza riferita all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 da classificare quale interpello antielusivo	L'Ufficio locale trasmetterà l'interpello antielusivo alla Direzione regionale ai sensi dell'articolo 1 del D.M. n. 195 del 1997, dando notizia al contribuente che l'interpello verrà trattato secondo la procedura prevista dall'articolo 21 della legge n. 413 del 1991.	La Direzione regionale riqualificherà e tratterà l'istanza secondo la procedura dell'interpello antielusivo

Tabella n. 2

	Presentata presso l'Ufficio locale	Presentata presso la Direzione regionale
Istanza riferita all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 da classificare quale istanza di disapplicazione di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973	L'Ufficio locale tratterà l'istanza secondo la procedura prevista per le istanze di disapplicazione, curandone l'istruttoria e trasmettendola alla Direzione regionale. Inoltre, l'Ufficio locale dovrà inviare tempestivamente copia dell'istanza alla Direzione regionale, ai sensi dell'art. 2 del D.M. n. 209/2001, dando notizia al contribuente che i termini previsti dall'art. 11 della legge n. 212/2000 decorrono dalla data di ricezione dell'istanza da parte della Direzione regionale. La Direzione regionale tratterà l'istanza sia nell'ambito della procedura delle istanze di disapplicazione al fine di dare seguito alla richiesta del contribuente che in quella dell'interpello ordinario per dichiararne l'inammissibilità	La Direzione regionale trasmetterà l'istanza di disapplicazione all'Ufficio locale per l'istruttoria di competenza, dopo averne dichiarato l'inammissibilità nell'ambito della procedura dell'interpello ordinario.

Istanza riferita all'articolo 21 della legge n. 413/1991 da classificare quale istanza di disapplicazione di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973	L'Ufficio locale tratterà l'istanza secondo la procedura prevista per le istanze di disapplicazione di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, curandone l'istruttoria e trasmettendola alla Direzione regionale. Inoltre, l'Ufficio locale dovrà inviare tempestivamente copia dell'istanza alla Direzione regionale, ai sensi dell'art. 1 del D.M. n. 195/1997, dando notizia al contribuente che i termini previsti dall'art. 21 della legge n. 413/1991 decorrono dalla data di ricezione dell'istanza da parte della Direzione regionale. La Direzione regionale tratterà l'istanza sia nell'ambito della procedura delle istanze di disapplicazione al fine di dare seguito alla richiesta del contribuente che in quella dell'interpello antielusivo per dichiararne l'inammissibilità.	La Direzione regionale trasmetterà l'istanza di disapplicazione all'Ufficio locale per l'istruttoria di competenza, dopo averne dichiarato l'inammissibilità nell'ambito della procedura dell'interpello antielusivo.
---	--	---

Circolare Agenzia Entrate 14.6.2010 n. 32

OGGETTO: Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello

INDICE

1. Premessa

PARTE PRIMA - LE ISTRUZIONI VIGENTI IN TEMA DI TRATTAZIONE DELLE ISTANZE DI INTERPELLO

2. Classificazione delle istanze di interpello

2.1 Interpello ordinario (articolo 11 della legge 212 del 2000 e DM 26 aprile 2001, n. 209)

2.2 Interpello ordinario: istanze CFC (articoli 167 e 168 del TUIR e DM 21 novembre 2001, n. 429)

3. Interpello antielusivo (articolo 21 legge n. 413 del 1991)

4. Interpello disapplicativo (articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 e DM 19 giugno 1998, n. 259)

PARTE SECONDA - NUOVE ISTRUZIONI SULLA TRATTAZIONE DELLE ISTANZE DI INTERPELLO

5. Le istanze di interpello inammissibili

5.1 La definizione del caso concreto (e personale)

5.2 La preventività delle istanze di interpello

6. Le richieste di documentazione integrativa

7. Interpelli presentati dalle imprese di più rilevante dimensione

8. I riflessi della risposta all'interpello sulle fasi successive di controllo e contenzioso

9. Gli interpelli per la definizione dell'aliquota Iva applicabile

10. La pubblicità delle risposte rese in sede di interpello

1. PREMESSA

Nel corso degli ultimi anni, soprattutto dopo la sua generalizzazione ad opera dello Statuto dei diritti del contribuente (articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212), l'istituto dell'interpello ha avuto un notevole sviluppo, consistente nel progressivo ampliamento delle tipologie di interpello ed, in particolare, delle fattispecie sostanziali per le quali, a diversi fini, è possibile o doveroso presentare istanza all'Amministrazione finanziaria.

Il potenziamento dell'interpello, finalizzato nelle intenzioni del legislatore a rendere attuale il principio di collaborazione tra fisco e contribuente, in linea generale, ha contribuito a rendere più chiaro il quadro normativo, offrendo un valido supporto nell'applicazione delle norme tributarie.

Tuttavia non può sottacersi che lo sviluppo dell'istituto, per i motivi che saranno analizzati in seguito, ha prodotto nel tempo effetti non sempre adeguati agli obiettivi ed alle finalità per le quali esso è stato introdotto dal legislatore.

Pertanto, con la presente circolare si forniscono gli opportuni chiarimenti al riguardo; in particolare, la prima parte è dedicata alla sintesi delle principali istruzioni contenute nei documenti di prassi vigenti, al fine di fornire un quadro complessivo delle regole applicabili, mentre la seconda parte illustra le nuove istruzioni concernenti la trattazione di tutte le istanze di interpello.

PARTE PRIMA - LE ISTRUZIONI VIGENTI IN TEMA DI TRATTAZIONE DELLE ISTANZE DI INTERPELLO

2. CLASSIFICAZIONE DELLE ISTANZE DI INTERPELLO

Le istanze di interpello previste dall'ordinamento sono raggruppabili, sotto il profilo procedurale, in tre distinte categorie.

A) *Le istanze presentate ai sensi dell'articolo 11 della legge 212 del 2000:*

- le istanze di interpello ordinario;

- le istanze per la continuazione del consolidato nazionale (articolo 124, comma 5, del TUIR);

- le istanze per verificare la sussistenza dei requisiti necessari ai fini dell'opzione per il consolidato mondiale (articolo 132, comma 3, del TUIR);

- le istanze per la disapplicazione del regime della c.d. *participation exemption* sulle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari (articolo 113, comma 1, del TUIR);

- le istanze volte a dimostrare, da parte delle imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo, il possesso degli ulteriori requisiti di cui all'articolo 1, comma 54, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, necessari per escludere l'applicazione del limite di utilizzazione dei crediti d'imposta di cui al medesimo articolo 1, comma 53, della citata legge n. 244 del 2007.

Nell'ambito di questa categoria rivestono un ruolo autonomo le istanze di disapplicazione della disciplina sulle *Controlled Foreign Companies* presentate ai sensi degli articoli 167 e 168 per le quali, fatte salve le peculiarità previste dal DM 21 novembre 2001, n. 429, il contribuente è tenuto a interpellare preventivamente l'amministrazione secondo la procedura prevista dal citato articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente.

In tale sub-categoria rientrano inoltre:

- l'interpello richiamato dall'articolo 47, comma 4, del TUIR, concernente gli utili da partecipazione;

- l'interpello richiamato dall'articolo 68, comma 4, del TUIR, concernente le plusvalenze da partecipazioni;

- l'interpello richiamato dall'articolo 87 del TUIR, concernente la c.d. *participation exemption*;

- l'interpello richiamato dall'articolo 89 del TUIR, concernente i dividendi.

B) *Le istanze presentate ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413:*

- le istanze di interpello antielusivo;

- le istanze, presentate ai sensi dell'articolo 110, comma 10, del TUIR per ottenere la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti residenti o domiciliati nei territori o Stati diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale da emanarsi ai sensi dell'articolo 168-bis del TUIR.

C) *Le istanze presentate ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600:*

- le istanze di disapplicazione di norme antielusive;

- le istanze presentate dalle società non operative (articolo 30, comma 4-bis, della legge 23 dicembre 1994, n. 724).

Ciò premesso sotto il profilo classificatorio, qui di seguito si illustra schematicamente la disciplina delle diverse tipologie di interpello, con particolare riguardo ai presupposti per la presentazione dell'istanza, alle finalità della richiesta, agli effetti della risposta ed eventualmente della mancata risposta, nonché alla procedura applicabile.

Al riguardo, occorre preliminarmente ricordare che, per effetto dell'atto del 6 novembre 2009, prot. n. 164168, in conformità al parere reso dal Comitato di gestione con delibera 5 novembre 2009, n. 41, con il quale il Direttore dell'Agenzia ha istituito la Direzione Centrale Normativa, a decorrere dal 9 novembre 2009, le competenze in tema di trattazione delle istanze di interpello, prima attribuite espressamente alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, sono attualmente attribuite alla Direzione Centrale Normativa.

Pertanto, si fa presente che il riferimento, da parte delle norme regolamentari, nonché dei documenti di prassi amministrativa, alla Direzione Centrale

Normativa e Contenzioso deve intendersi sostituito dal riferimento alla Direzione Centrale Normativa.

2.1 Interpello ordinario (articolo 11 della legge 212 del 2000 e DM 26 aprile 2001, n. 209)

Ai sensi dell'articolo 11, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente *"Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria... circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse"*.

Con il successivo DM 26 aprile 2001, n. 209 sono state dettate le disposizioni relative alle modalità di presentazione e di trattazione delle istanze di interpello.

Fermi restando i chiarimenti forniti con precedenti documenti di prassi (cfr. in particolare, Circolare n. 99/E del 18 maggio 2000, Circolare n. 50/E del 31 maggio 2001, Circolare n. 9/E del 13 febbraio 2003, Circolare n. 23/E del 16 maggio 2005, Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2009 e Circolare n. 7/E del 3 marzo 2009), salvo quanto si dirà in seguito, si ricorda sinteticamente che, attraverso l'interpello, il contribuente, prima di porre in essere il comportamento giuridicamente rilevante o di dare attuazione alla norma oggetto del quesito, può ottenere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla interpretazione di una norma tributaria *obiettivamente incertarispetto ad un caso concreto e personale* riferibile all'istante.

La risposta deve essere resa nel termine di centoventi giorni; in caso di silenzio sull'istanza si forma l'assenso sulla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente; il parere dell'Agenzia non vincola il contribuente (il quale può decidere di non uniformarsi al parere reso) ma gli uffici dell'Amministrazione finanziaria i quali, salva la possibilità di rettificare il parere, non possono emettere atti impositivi e/o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, limitatamente al quesito oggetto di interpello ed in ogni caso nel presupposto che i fatti accertati coincidano con quelli rappresentati nell'originaria istanza.

Se, infatti, quanto emerge in sede di controllo non coincide con la rappresentazione dei fatti contenuta nell'istanza, la risposta all'interpello non produce effetti vincolanti in capo all'amministrazione.

Sotto il profilo procedurale, l'istanza è presentata di norma alla Direzione regionale competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente ovvero dei soggetti obbligati, in base a disposizioni di legge, a porre in essere gli adempimenti fiscali per conto dello stesso; in deroga a tali previsioni, le amministrazioni dello Stato e gli Enti pubblici a rilevanza nazionale presentano l'interpello direttamente alla Direzione Centrale Normativa. Superando le indicazioni fornite sul punto con la Circolare n. 23/E del 2005, a decorrere dalla data della presente circolare anche le istanze di interpello dei soggetti non residenti nel territorio dello Stato sono presentate alla Direzione Centrale Normativa.

Analoga deroga alla competenza della Direzione regionale era contemplata in passato anche per le istanze presentate dai soggetti che avevano conseguito ricavi per un ammontare superiore a 500 miliardi di lire; tale previsione è stata tuttavia superata dalle più recenti modifiche che hanno interessato la disciplina di tutte le tipologie di interpello presentate dai soggetti di più rilevante dimensione di cui all'articolo 27, comma 12, del decreto-legge del 29 novembre 2008, n. 185.

Al riguardo, il comma 10 dello stesso articolo 27 classifica tra le imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro, secondo i criteri definiti nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 aprile 2009, prot. n. 54291. Tale importo è gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011. A tal fine, per l'anno 2010, è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 dicembre 2009, prot. n. 189542, il quale ha ridotto fino a 200 milioni di euro il predetto parametro di riferimento per l'individuazione delle imprese di più rilevante dimensione.

Pertanto, tutte le imprese di più rilevante dimensione rivolgono le istanze di interpello all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa per il tramite della Direzione regionale della stessa Agenzia competente in relazione al domicilio fiscale del richiedente (per la procedura si veda, in particolare, la Circolare n. 5/E del 2009).

In tal caso, si ricorda che la Direzione regionale provvede a compiere l'istruttoria ed a fornire il proprio parere alla Direzione Centrale entro il quindicesimo giorno dalla ricezione dell'istanza.

L'istanza è presentata mediante consegna a mano ovvero mediante spedizione tramite servizio postale, in plico senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento; nei casi di presentazione dell'interpello via *mail* ovvero via fax, l'istanza si considera regolarmente presentata solo a partire dal momento in cui il contribuente, entro trenta giorni dalla ricezione dell'invito da parte dell'ufficio, provvede alla regolarizzazione dell'istanza, apponendo la sua sottoscrizione. Il termine di centoventi giorni per la risposta, notificata o comunicata al contribuente ovvero fornita telematicamente, decorre dalla data di presentazione dell'istanza (ossia dalla data di ricezione in caso di presentazione diretta all'ufficio ovvero dalla data in cui è sottoscritto l'avviso di ricevimento della raccomandata nel caso di invio dell'istanza mediante il servizio postale), dalla data di regolarizzazione nel caso in cui l'istanza originariamente presentata sia priva della sottoscrizione del contribuente ovvero dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente in caso di presentazione dell'originaria istanza ad un ufficio non competente per la risposta.

Da ultimo, giova ricordare che la procedura finora descritta è applicabile anche con riferimento ad alcune istanze di interpello precedentemente menzionate con le quali il contribuente invoca l'applicazione di specifiche disposizioni tributarie, talvolta di carattere agevolativo.

In ragione delle specifiche finalità perseguite dal contribuente, certamente diverse da quelle che normalmente caratterizzano l'interpello ordinario, per ciascuna delle seguenti istanze, la legge definisce in maniera puntuale tanto i presupposti in relazione ai quali le stesse possono essere presentate, quanto gli elementi che devono essere indicati dal contribuente.

Sinteticamente, si tratta:

- delle istanze di cui all'articolo 124, comma 5, del TUIR, la cui finalità è quella di ottenere un parere favorevole dell'amministrazione in ordine alla continuazione del consolidato a seguito di talune operazioni straordinarie che determinano, in genere, l'interruzione della tassazione di gruppo;
- delle istanze di cui all'articolo 132 del TUIR, dirette ad ottenere un parere favorevole dell'amministrazione ai fini dell'accesso al consolidato mondiale; a tal fine, dall'istanza di interpello, dovrà risultare:

- a) la qualificazione soggettiva del soggetto controllante ai fini dell'esercizio dell'opzione ai sensi dell'articolo 130 del TUIR;
- b) la puntuale descrizione della struttura societaria estera del gruppo con l'indicazione di tutte le società controllate;
- c) la denominazione, la sede sociale, l'attività svolta, l'ultimo bilancio disponibile di tutte le controllate non residenti nonché la quota di partecipazione agli utili riferiti alla controllante ed alle controllate, l'eventuale diversa durata dell'esercizio sociale e le ragioni che richiedono tale diversità;
- d) la denominazione dei soggetti cui è stato attribuito l'incarico per la revisione dei bilanci e le conferme dell'avvenuta accettazione di tali incarichi;
- e) l'elenco delle imposte relativamente alle quali verrà presumibilmente richiesto il credito di cui all'articolo 165 del TUIR;

- delle istanze di cui all'articolo 113 del TUIR, con le quali il contribuente chiede all'amministrazione la disapplicazione del regime di cui all'articolo 87 del TUIR con riferimento alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi realizzati per il recupero dei crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria di cui all'articolo 4, comma 3, del decreto del Ministro del Tesoro 22 giugno 1993, n. 242632. A tal fine, dall'istanza dovrà risultare:

- a) nel caso di acquisizioni di partecipazioni per recupero di crediti, l'indicazione dei motivi di convenienza di tale procedura rispetto ad altre forme alternative di recupero dei crediti, delle modalità e dei tempi previsti per il recupero e, ove si tratti di partecipazioni dirette nella società debitrice, la precisazione che l'operatività di quest'ultima sarà limitata agli atti connessi con il realizzo e la valorizzazione del patrimonio;
- b) nel caso di conversione di crediti, l'indicazione degli elementi che inducono a ritenere temporanea la situazione di difficoltà finanziaria del debitore, ragionevoli le prospettive di riequilibrio economico e finanziario nel medio periodo ed economicamente conveniente la conversione rispetto a forme alternative di recupero dei crediti; inoltre devono essere indicate le caratteristiche del piano di risanamento, che deve essere predisposto da più enti creditizi o finanziari rappresentanti una quota elevata dell'esposizione debitoria dell'impresa in difficoltà;
- c) la rinuncia, in caso di accoglimento dell'istanza, ad avvalersi, nei confronti della società in cui si acquisisce la partecipazione, delle opzioni di cui alle sezioni II e III del presente capo e della facoltà prevista dall'articolo 115 fino all'esercizio in cui mantenga il possesso delle partecipazioni di cui sopra".

- delle istanze di cui all'articolo 1, comma 55, della legge n. 244 del 2007.

2.2 Interpello ordinario: istanze CFC (articoli 167 e 168 del TUIR e DM 21 novembre 2001, n. 429)

Ai sensi dell'articolo 167 del TUIR, *"Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente ... il controllo di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati ... ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da loro detenute"*.

Ai sensi del successivo comma 5, tali disposizioni non si applicano qualora il contribuente residente dimostri, alternativamente, che:

- a) la società o altro ente non residente svolga un'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 quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento;
- b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis. Per i fini di cui al presente comma, il contribuente deve interpellare preventivamente l'Amministrazione

finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212".

Ai sensi dell'articolo 168 del TUIR, "Salvo quanto diversamente disposto dal presente articolo, la norma di cui all'articolo 167... si applica anche nel caso in cui il soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20 per cento agli utili di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis; tale percentuale è ridotta al 10 per cento nel caso di partecipazione agli utili di società quotate in borsa ...".

Le modalità per presentare l'istanza sono stabilite dall'articolo 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, n. 429, al quale rinvia per quanto attiene alla disapplicazione delle disposizioni dell'articolo 168 del TUIR anche l'articolo 5 del DM 7 agosto 2006, n. 268; in ogni caso, per quanto non diversamente disposto, il citato articolo 5 del DM 429 del 2001 rimanda alle modalità di presentazione dell'interpello ordinario, di cui al decreto del Ministro delle finanze 26 aprile 2001, n. 209.

Fermi restando i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle entrate con le Circolari n. 18/E del 12 febbraio 2002, n. 29/E del 23 maggio 2003, n. 23/E del 2005 e n. 5/E del 2009 e salvo quanto si dirà in seguito, si ricorda che attraverso l'istanza di interpello CFC il soggetto residente dimostra preventivamente, fornendo le informazioni necessarie ed allegando idonea documentazione, la sussistenza dei presupposti al fine di ottenere la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate, relativamente a ciascuna controllata estera.

Da ultimo, si ricorda che la presentazione dell'istanza di interpello CFC è stata prevista dal legislatore anche in relazione ad altre fattispecie, comunque collegate a rapporti che intercorrono tra contribuenti nazionali e società residenti in Stati o territori diversi da quelli di cui all'emanando decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 168-bis del TUIR.

In particolare, ci si riferisce:

- all'interpello richiamato dall'articolo 47, comma 4, del TUIR, concernente gli utili da partecipazione;
- all'interpello richiamato dall'articolo 68, comma 4, del TUIR, concernente le plusvalenze da partecipazioni;
- all'interpello richiamato dall'articolo 87 del TUIR, concernente la c.d. *participation exemption*;
- all'interpello richiamato dall'articolo 89 del TUIR, concernente i dividendi.

3. INTERPELLO ANTIELUSIVO (ARTICOLO 21 LEGGE N. 413 DEL 1991)

Ai sensi dell'articolo 21, comma 9, della legge n. 413 del 1991 "Il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che può dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2 (n.d.r. articolo 37, comma 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37-bis del medesimo DPR n. 600 del 1973 e articolo 108, comma 2, del TUIR), può richiedere al preventivo parere alla competente direzione generale del Ministero delle finanze fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata".

Il DM 13 giugno 1997, n. 195 ha dettato le regole procedurali per la gestione delle istanze di interpello in esame; più di recente, l'articolo 16 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 29 gennaio 2009, n. 2, ha dettato nuove disposizioni al riguardo, al fine di adeguare la disciplina vigente alla intervenuta soppressione del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, disposta dall'articolo 29, commi 3 e 4, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

Fermi restando i chiarimenti già forniti con precedenti documenti di prassi (in particolare, cfr. Circolare n. 135 del 28 maggio 1998, Circolare n. 99/E del 2000, Circolare n. 5/E del 2009 e Circolare n. 7/E del 2009 citate), salvo quanto si dirà in seguito, si illustrano sinteticamente gli aspetti più rilevanti della disciplina.

L'istanza è rivolta ad ottenere un parere in ordine al carattere potenzialmente elusivo di alcune operazioni ovvero in ordine alla corretta classificazione di talune spese; per questo l'istanza attiene esclusivamente a casi e situazioni in cui possano trovare applicazione le disposizioni degli artt. 37, comma 3, e 37-bis del DPR n. 600 del 1973, nonché quando si tratti di classificare determinate spese tra quelle di pubblicità/propaganda ovvero di rappresentanza.

L'istanza deve contenere l'esposizione dettagliata del caso concreto nonché la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.

Per effetto delle più recenti modifiche normative (si veda sul punto la Circolare n. 5/E del 2009), decorsi centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza, il contribuente, cui non sia stata fornita risposta, può diffidare l'amministrazione; decorsi ulteriori sessanta giorni dalla presentazione della diffida, si forma il silenzio assenso in relazione alla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.

Rispetto agli interpelli ordinari analizzati in precedenza, l'istanza di interpello antielusivo, da presentarsi esclusivamente mediante spedizione in plico raccomandato con avviso ricevimento, è rivolta all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa per il tramite della Direzione regionale competente in base al domicilio fiscale dell'istante; la Direzione regionale compie l'istruttoria e trasmette l'istanza con il proprio parere alla Direzione centrale non oltre il quindicesimo giorno dalla ricezione; la Direzione centrale comunica il proprio parere al contribuente entro il termine non perentorio di centoventi giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione regionale, sempre mediante plico postale raccomandato con avviso di ricevimento.

Da ultimo, si ricorda che la presentazione dell'interpello secondo le modalità di cui al citato articolo 21 è richiamata altresì dall'articolo 11, comma 13, della medesima legge n. 413 del 1991, la quale prevede la possibilità per il contribuente di ottenere un parere dell'amministrazione in ordine "alla natura ed al trattamento tributario" delle operazioni intercorse tra l'istante e le imprese residenti o localizzate in Stati o territori diversi da quelli di cui all'articolo 168-bis del TUIR.

Si tratta, in particolare, delle istanze concernenti l'applicazione dell'articolo 110, comma 10, del TUIR che, in attesa dell'emanazione del decreto di cui all'articolo 168-bis, comma 1, del medesimo TUIR, recita "non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti".

Ai sensi del comma 12-bis del citato articolo 110 "le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati".

Fino alla emanazione della *white list* di cui all'articolo 168-bis del TUIR, la *black list* rilevante ai fini della presente disciplina è contenuta nel DM 23 gennaio 2002.

Tuttavia, le disposizioni di cui ai citati commi 10 e 12-bis possono essere disapplicate nel caso in cui l'impresa residente, ai sensi del comma 11 dell'articolo 110 del TUIR, provi che "le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva (c.d. prima esimente), ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico (c.d. seconda esimente) e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".

Si tratta di esimenti tra loro alternative, che possono essere fornite dal contribuente in sede di controllo, o in via preventiva, cioè prima di porre in essere l'operazione, inoltrando all'Amministrazione finanziaria l'istanza di interpello in esame (cfr. Circolare 18 giugno 2008, n. 47/E, risposta 7.3).

Al riguardo, infatti, il citato articolo 11, comma 13, prevede che le prove in questione "non devono essere fornite (in sede di accertamento) qualora il contribuente abbia preventivamente richiesto, secondo le disposizioni di cui all'articolo 21 della presente legge, di conoscere l'avviso dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere e l'abbia realizzata nei termini proposti tenendo conto delle eventuali prescrizioni dell'Amministrazione".

4. INTERPELLO DISAPPLICATIVO (ARTICOLO 37-BIS, COMMA 8, DEL DPR N. 600 DEL 1973 E DM 19 GIUGNO 1998, N. 259)

Ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 "Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse 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 delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione".

Fermi restando i chiarimenti forniti con precedenti documenti di prassi (cfr. Circolari nn. 98/E e 99/E del 2000, 23/E del 2005, 5/E e 7/E del 2009), salvo quanto si dirà in seguito, si ricorda che il contribuente inoltra l'istanza in esame al fine di disapplicare una norma antielusiva che, in linea di principio, trova applicazione in relazione alla fattispecie prospettata; a tal fine, il contribuente deve provare che gli effetti elusivi che la norma richiamata intende evitare, nel caso concreto, non possono realizzarsi.

Le modalità attuative per la presentazione delle istanze di interpello in esame sono dettate dal DM 19 giugno 1998, n. 259.

L'istanza, da presentarsi preventivamente (ossia prima della presentazione della dichiarazione dei redditi che accoglie gli effetti del comportamento oggetto della richiesta di disapplicazione) attiene a 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.

L'istanza è rivolta al Direttore regionale delle entrate ed è spedita a mezzo del servizio postale, in plico raccomandato, con avviso di ricevimento all'ufficio competente in base al domicilio fiscale dell'istante; l'istanza si intende presentata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte dell'ufficio; l'ufficio trasmette al Direttore regionale l'istanza, unitamente al proprio parere, entro trenta giorni dalla ricezione; le determinazioni del Direttore regionale sono comunicate al contribuente entro il termine di novanta giorni dalla ricezione dell'istanza, mediante servizio postale, in plico raccomandato, con avviso di

ricevimento; anche in tal caso la comunicazione si intende effettuata all'atto della ricezione del plico da parte del destinatario.

Le modifiche relative alla presentazione delle istanze di interpello da parte delle imprese di più rilevante dimensione interessano anche le istanze di disapplicazione in esame; pertanto, anche queste ultime devono essere rivolte all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa, per il tramite della Direzione regionale, con la conseguenza che le determinazioni finali dell'amministrazione saranno comunicate al contribuente, nelle forme sopra previste, dalla medesima Direzione Centrale Normativa.

Da ultimo, si ricorda che la procedura di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973, è altresì richiamata ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30, comma 4-bis, della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Attraverso la presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo il contribuente può dimostrare la sussistenza di condizioni oggettive che "hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito ..., ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto..."

Le istanze in esame, da presentarsi in via preventiva, devono contenere la descrizione compiuta della fattispecie prospettata dall'istante.

PARTE SECONDA - NUOVE ISTRUZIONI SULLA TRATTAZIONE DELLE

ISTANZE DI INTERPELLO

Come anticipato in premessa, lo sviluppo dell'interpello ha prodotto nel tempo effetti non sempre in linea con gli obiettivi e le finalità perseguite dal legislatore con la sua introduzione.

Non può sottacersi, infatti, che le istanze di interpello sono state spesso presentate in assenza dei presupposti previsti dalla legge; ci si riferisce, in particolare:

- alle istanze formulate genericamente, senza alcun puntuale riferimento al caso concreto, tali da richiedere l'elaborazione di un mero parere astratto su norme tributarie;

- alle istanze più correttamente riconducibili all'istituto della consulenza giuridica, presentate, ad esempio, da soggetti non legittimati ovvero al solo fine di azionare il peculiare meccanismo del silenzio-assenso non previsto, invece, in relazione alle richieste di consulenza giuridica ai sensi della Circolare 99/E del 2000;

- alle istanze non presentate in via preventiva, ma al fine, ad esempio, di ottenere una risposta in ordine alla legittimità dell'operato degli organi verificatori. D'altro canto, l'ampliamento delle tipologie di interpello e lo stratificarsi delle direttive interne impartite alle Direzioni regionali al riguardo rendono necessaria, in particolare, una razionalizzazione ed una rivisitazione delle istruzioni emanate, anche al fine di uniformare il comportamento delle differenti strutture territoriali nella gestione delle istanze di interpello.

Si rendono, in particolare, necessari nuovi chiarimenti in ordine ai presupposti richiesti per la presentazione delle istanze, ai profili di inammissibilità delle stesse per carenza delle condizioni previste dalla legge ed ai rapporti tra le risposte rese in sede di interpello e le successive ed eventuali fasi dell'accertamento e del contenzioso.

Come già evidenziato, finalità comune a tutte le istanze di interpello è quella di far conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'interpretazione/applicazione di una norma tributaria ad una fattispecie concreta, riferibile alla posizione del contribuente istante.

Tale considerazione resta valida per tutte le tipologie di interpello, a prescindere dalla natura della norma oggetto dell'istanza nonché a prescindere dalle specifiche connotazioni o forme che la risposta può avere.

Tale conclusione, certamente pacifica per gli interpelli ordinari di natura prettamente interpretativa e gli interpelli antielusivi di cui all'articolo 21 della legge 413 del 1991, vale anche per le altre tipologie di interpello (si tratta in particolare delle istanze CFC, delle istanze inoltrate ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 e delle istanze di disapplicazione della disciplina delle cosiddette "società di comodo" di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724) che si differenziano dalle prime in ragione della obbligatorietà della presentazione della relativa istanza ai fini dell'ottenimento di un parere favorevole all'accesso ad un regime derogatorio (in talune ipotesi anche agevolativo) rispetto a quello legale, normalmente applicabile.

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.

Tra tali situazioni, a titolo di esempio, si possono ricondurre il possesso di una partecipazione in soggetti esteri localizzati in determinate giurisdizioni, la titolarità di un peculiare schema societario o l'attuazione di particolari operazioni di aggregazione aziendale.

L'obbligatorietà dell'istanza, in tali ipotesi, non muta il carattere non vincolante della risposta, quale atto avente natura di parere (Cfr. Circ. 7/E del 2009), né tanto meno preclude all'istante la possibilità di dimostrare anche successivamente la sussistenza delle condizioni che legittimano l'accesso al regime derogatorio.

In tutti questi casi, infatti, le determinazioni dell'Agenzia rappresentano comunque un atto di indirizzo, indicativo dell'orientamento assunto dall'amministrazione, sulla base della documentazione fornita e/o richiesta, in ordine alla valutazione della sussistenza delle condizioni che autorizzano la disapplicazione della norma puntuale ovvero della disciplina che ordinariamente troverebbe applicazione.

5. LE IStanze DI INTERPELLO INAMMISSIBILI

Sono pervenute molteplici richieste di chiarimenti per una più puntuale definizione delle ipotesi di inammissibilità delle istanze di interpello.

Particolari dubbi sono stati sollevati in ordine alla distinzione tra istanze di interpello inammissibili in via assoluta (in relazione alle quali la risposta al contribuente evidenzia solo le cause di inammissibilità) ed istanze di interpello inammissibili in via relativa (in relazione alle quali, sulla base delle indicazioni fornite in precedenti documenti di prassi, è sempre stata data risposta nel merito a titolo di consulenza giuridica, ai sensi e per gli effetti della Circolare n. 99/E del 2000).

Sono state considerate inammissibili in via assoluta:

- le istanze prive dei dati identificativi dell'istante e del suo legale rappresentante nonché mancanti della sottoscrizione;
- le istanze presentate dai professionisti privi di procura;
- le istanze presentate dai consulenti con riferimento a questioni prospettate da questi ultimi in maniera generale ed astratta;
- le istanze che costituiscono mere reiterazioni di precedenti istanze ovvero richieste di riesame;
- le istanze che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, riguardando fattispecie già sottoposte a controllo o per le quali siano state presentate istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale, in autotutela.

Al riguardo, occorre preliminarmente ricordare che alcuni elementi sono stati espressamente individuati dal legislatore come necessari, a pena di inammissibilità, quando sono state dettate le disposizioni attuative riferite alle singole tipologie di interpello.

Tuttavia va rilevato che, indipendentemente dagli elementi sopra indicati, l'interpello è azionabile solo in presenza dei presupposti di carattere generale in assenza dei quali le istanze non possono essere presentate, pur in mancanza di una espressa declaratoria di inammissibilità da parte delle norme primarie ovvero delle disposizioni attuative.

Di conseguenza, ferme restando le ipotesi di inammissibilità sopra segnalate, devono considerarsi ugualmente inammissibili:

- a) le istanze di interpello ordinario presentate in mancanza di condizioni obiettive di incertezza, ossia qualora sulle norme invocate siano stati già forniti chiarimenti dall'amministrazione;
- b) le istanze di interpello ex articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 nelle ipotesi in cui la norma della quale si richiede la disapplicazione non ha "lo scopo di contrastare comportamenti elusivi" (in caso di dubbio sulla portata della norma di cui è richiesta la disapplicazione, le Direzioni regionali inoltreranno l'istanza alla Direzione Centrale Normativa);
- c) le istanze di interpello ex articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 presentate dalle società non operative le quali beneficerebbero di una causa di esclusione automatica della relativa disciplina;
- d) le istanze di interpello non sufficientemente circostanziate nella definizione della fattispecie concreta in relazione alla quale è richiesto il parere (secondo le indicazioni che saranno fornite nel paragrafo successivo);
- e) le istanze di interpello non preventivo, secondo quanto si illustrerà di seguito.

Alla luce di quanto sopra, le istanze formalmente corrette ma carenti di uno o più dei presupposti sostanziali sopra menzionati saranno considerate inammissibili *tout court*, superando la distinzione finora invalsa tra inammissibilità assoluta ed inammissibilità relativa.

Pertanto, nei casi in cui sia evidenziato uno dei citati profili di inammissibilità, all'istanza del contribuente sarà fornita, nelle forme rituali, una risposta contenente i motivi di inammissibilità senza alcun riscontro nel merito della questione, nemmeno a titolo di consulenza giuridica.

Devono considerarsi altresì superate le indicazioni fornite, da ultimo, con la Circolare n. 14/E del 15 marzo 2007, con riferimento alle istanze di interpello presentate dalle società non operative nella parte in cui è stato chiarito che le istanze prive del "contenuto minimo necessario" devono considerarsi improcedibili; alla luce di una più attenta riflessione sulla *ratio* dell'istituto e sulle norme che lo regolano, l'assenza di tale contenuto minimo rileva sul piano della mancata descrizione della fattispecie concreta, determinando una ipotesi di inammissibilità dell'istanza.

Resta ovviamente impregiudicata la facoltà del contribuente di ri-presentare l'istanza, sempre che ne sussistano tutti gli altri presupposti, fornendo quegli

elementi utili la cui mancanza, nell'originaria istanza, ha comportato la pronuncia di inammissibilità.

Alla luce di quanto appena indicato, appare opportuno fornire un ulteriore chiarimento in merito alla definizione delle fattispecie concrete e personali nonché ai profili di preventività delle istanze.

5.1 La definizione del caso concreto (e personale)

Come già ricordato in precedenza, presupposto comune a tutte le istanze di interpello, come definito sia dalle norme primarie che da quelle regolamentari in vigore per le singole tipologie, è che il contribuente esponga il caso (o la fattispecie) concreto. In tal senso si esprimono tanto l'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, quanto l'articolo 1, comma 3, del DM 13 giugno 1997, n. 195, l'articolo 1, comma 3 del DM 19 giugno 1998, n. 259 e l'articolo 1 del DM 21 novembre 2001, n. 429.

È pertanto onere del contribuente esporre in modo chiaro e documentare in maniera esaustiva tutti gli elementi conoscitivi utili a ricostruire la fattispecie concreta in relazione alla quale l'Agenzia è chiamata ad esprimere il proprio parere.

In considerazione della lacunosità e della genericità di talune istanze di interpello finora presentate, le quali hanno reso difficile l'individuazione della corretta interpretazione e/o applicazione delle specifiche norme invocate anche a seguito di richieste di integrazione documentale, si evidenziano di seguito alcuni elementi necessari per la definizione del "caso concreto", in mancanza dei quali l'istanza di interpello sarà considerata inammissibile per difetto dei presupposti formali e/o sostanziali richiesti dalla legge:

a) *indicazione del tipo di istanza* (in particolare se il contribuente richiede espressamente una risposta ad interpello) e *della specifica tipologia di interpello* in relazione alla quale è richiesto il parere dell'Agenzia;

b) *dati identificativi del contribuente* e di altri eventuali soggetti direttamente interessati; nell'istanza dovranno essere indicati anche il codice fiscale dell'istante nonché i recapiti per la comunicazione della risposta, ivi compresi il numero di fax o un indirizzo di posta elettronica qualora disponibili;

c) *descrizione puntuale della fattispecie*, intendendosi per tale l'esposizione della situazione concreta che ha generato il dubbio interpretativo ovvero in relazione alla quale l'istante ritiene, sulla base di documentabili ragioni, che trovi applicazione una deroga al regime ordinario. A tal fine il contribuente ha l'onere di indicare nell'istanza di interpello tutti gli elementi rilevanti ai fini della circostanziata e puntuale definizione della fattispecie. Il contribuente non può, pertanto, limitarsi ad una rappresentazione sommaria ed approssimativa della fattispecie di interesse, ponendo a carico dell'Agenzia l'onere di ricavare dall'eventuale documentazione allegata le informazioni necessarie alla compiuta definizione della fattispecie medesima.

In altri termini, i principi di correttezza e trasparenza, cui è informato il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, impongono che quest'ultimo, nel presentare apposita istanza di interpello, ponga la prima nelle migliori condizioni per acquisire piena conoscenza della problematica rappresentata e per fornire risposta nei termini di legge (ad esempio, è indice di comportamento improntato ai suddetti principi la circostanza che il contribuente estrapoli dai documenti allegati, indicandoli nell'istanza, eventuali elementi determinanti ai fini della definizione del regime fiscale della fattispecie, rinviando ai documenti stessi con finalità di supporto e verifica di quanto riportato nell'istanza).

Resta fermo, ovviamente, che l'Amministrazione finanziaria potrà procedere comunque all'autonoma analisi dei documenti allegati all'istanza (così come potrà esercitare tutte le altre ordinarie prerogative utili alla definizione della fattispecie) allo scopo di acquisire eventuali ulteriori informazioni in buona fede ritenute non rilevanti da parte dell'istante e, pertanto, non espressamente indicate nell'istanza di interpello.

Sotto altro profilo, 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 questione.

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;

d) *indicazione dei valori economici interessati dall'interpello*; il rispetto dei più volte enunciati principi di trasparenza e correttezza impone, inoltre, che il contribuente indichi nell'istanza di interpello i valori economici della fattispecie rappresentata, evidenziando in particolare l'eventuale beneficio fiscale (in termini di risparmio d'imposta ovvero di rinvio della tassazione ovvero sotto qualsiasi altra forma) di cui ritiene di potersi legittimamente avvalere attraverso la soluzione prospettata.

A tal fine, laddove rilevabili, è sufficiente l'indicazione dei valori di massima in discussione, specie con riferimento alle istanze di interpello aventi ad oggetto fattispecie di particolare complessità (ad esempio operazioni di riorganizzazione aziendale).

5.2 La preventività delle istanze di interpello

Altro requisito indispensabile è che l'istanza di interpello sia "preventiva".

Il parametro della preventività è stato definito in più occasioni con riferimento alle diverse istanze di interpello; è possibile, peraltro, che la molteplicità delle tipologie e dei chiarimenti forniti abbiano determinato incertezza sullo specifico punto.

Di seguito vengono pertanto ridefinite le istruzioni al riguardo, intendendosi superate le indicazioni precedentemente fornite.

In linea di principio, per quanto attiene alle istanze di interpello ordinario, ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, l'interpello è preventivo quando presentato prima che il contribuente ponga in essere il comportamento oggetto dell'istanza ovvero prima che sia data attuazione alla norma oggetto della richiesta di chiarimenti.

Per tutti i comportamenti che trovano attuazione nella dichiarazione, pertanto, il contribuente è tenuto alla presentazione dell'istanza prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione medesima; è evidente in tal caso che rileva il termine ordinario di presentazione della dichiarazione, a nulla influendo la circostanza che l'inadempimento può essere sanato nei novanta giorni successivi ovvero che la dichiarazione originariamente presentata è integrabile, sia a favore del contribuente (articolo 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998), sia a favore dell'erario (articolo 2, comma 8, del citato DPR n. 322/1998).

Nessun rilievo assume, inoltre, ai fini della preventività, la circostanza che il contribuente sia tenuto ad effettuare versamenti già prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione.

Per tutti i comportamenti che, viceversa, non trovano attuazione nella presentazione di una dichiarazione come accade, ad esempio, per quanto attiene agli interpellati rilevanti in materia di imposta di registro, occorre far riferimento ad elementi diversi, quali, nel caso di specie, la presentazione dell'atto per la registrazione. È sufficiente, pertanto, che il contribuente presenti l'istanza allegando l'atto (ovvero una bozza di atto) rispetto al quale vengono richiesti chiarimenti prima che scada il termine ordinariamente previsto per la registrazione dell'atto, a nulla influendo la circostanza che, in attesa della risposta dell'Agenzia, il contribuente provveda a registrare l'atto medesimo; in tali ipotesi, per effetto della risposta, a seconda dei casi, il contribuente potrà provvedere al versamento della residua imposta o alla presentazione di un'istanza di rimborso.

Le istanze di disapplicazione della disciplina CFC nonché le istanze di disapplicazione della disciplina antielusiva (ivi compresa la peculiare disciplina delle società non operative), per le quali il comportamento rilevante ai fini dell'interpello trova attuazione nella dichiarazione dei redditi, per le ragioni più volte evidenziate in precedenza, devono essere presentate in tempo utile, cioè centoventi ovvero novanta giorni, a seconda dei casi, prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della predetta dichiarazione.

In altri termini, se un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare intende chiedere la disapplicazione della *CFC rule* con riferimento ad una controllata estera per il periodo d'imposta 2010, la relativa istanza dovrà essere presentata, a pena di inammissibilità, almeno centoventi giorni prima del termine ordinario per l'invio della dichiarazione dei redditi, vale a dire entro il 1° giugno 2011, posto che il termine ordinario per l'invio della relativa dichiarazione dei redditi scade il 30 settembre 2011.

Analoghe considerazioni valgono, più in generale, per le istanze di disapplicazione presentate ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973, per le quali l'istanza è preventiva se presentata novanta giorni prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui l'operazione straordinaria è stata posta in essere; tali considerazioni valgono ancorché il contribuente possa utilizzare anche in successivi periodi d'imposta i componenti reddituali oggetto dell'istanza di interpello (alla luce degli eventuali limiti fissati dalla legge in chiave antielusiva), in quanto tali componenti costituiscono oggetto di evidenziazione già nella dichiarazione relativa all'esercizio in cui è avvenuta l'operazione straordinaria. Il difetto del requisito della preventività, secondo quanto appena indicato, comporta l'inammissibilità degli interpellati ed agli stessi, come più volte ricordato, non verrà fornita alcuna risposta nel merito, nemmeno a titolo di consulenza giuridica.

Fermo restando quanto sopra, in via eccezionale, tenuto conto della data di pubblicazione della presente circolare, per le istanze di interpello CFC e le istanze di disapplicazione della disciplina antielusiva presentate ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 che hanno effetto sulla dichiarazione dei redditi 2009, (il cui termine di presentazione è ancora pendente), al fine di definire il carattere della preventività si può far riferimento non al termine ordinario di presentazione della dichiarazione bensì al termine (novanta giorni) entro cui le dichiarazioni si considerano validamente presentate (ex articolo 2, comma 7 del DPR n. 322 del 1998).

6. LE RICHIESTE DI DOCUMENTAZIONE INTEGRATIVA

Ferme restando le precedenti indicazioni contenute nei vari documenti di prassi sopra richiamati, sono stati sollecitati maggiori chiarimenti in ordine alle richieste di documentazioni integrative.

Come noto, qualora non sia possibile fornire risposta sulla base delle informazioni contenute nell'istanza e dei documenti allegati, la competente Direzione, ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del regolamento n. 209 del 2001, può richiedere, una sola volta, al contribuente di integrare la documentazione esibita. Resta inteso che, attraverso la richiesta di documentazione integrativa, non possono essere sanate quelle carenze dell'originaria istanza che comportano una pronuncia di inammissibilità secondo quanto evidenziato in precedenza (cfr. paragrafo 5.1.). Le istanze prive degli elementi essenziali sopra individuati, funzionali alla compiuta rappresentazione del caso, devono essere dichiarate inammissibili, salva la facoltà del contribuente, se ancora in tempo, di ripresentarle complete degli elementi originariamente mancanti.

Con la richiesta di documentazione integrativa, infatti, l'amministrazione può richiedere altri elementi, diversi da quelli essenziali, ritenuti comunque necessari per un migliore inquadramento della fattispecie.

Per gli interpelli cd. ordinari, la richiesta dei documenti, inoltrata secondo le stesse modalità prescritte per la risposta, interrompe il termine assegnato, che inizia a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'ufficio, della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'istanza di interpello.

Al riguardo, si ricorda che con riferimento alle istanze di interpello disapplicativo, il regolamento n. 259 del 1998 prevede espressamente la possibilità di inviare richieste di integrazione documentale; tali richieste, a differenza di quelle contemplate ai fini dell'interpello ordinario, sospendono e non interrompono il termine per la risposta; per quel che attiene, invece, all'interpello antielusivo, occorre segnalare, infine, che il relativo regolamento non prevede la richiesta di documentazione integrativa.

Resta inteso che in quest'ultimo caso, ove l'amministrazione ritenga comunque utile richiedere elementi ed informazioni ulteriori rispetto a quelli forniti dal contribuente, la richiesta potrà comunque essere inviata anche se senza alcun effetto sui tempi per la risposta; da ciò deriva che il mancato invio della documentazione in tempo utile comporterà una pronuncia di inammissibilità dell'istanza.

In omaggio al principio di collaborazione che uniforma il rapporto tra fisco e contribuente, infine, si ritiene che i contribuenti non possano legittimamente diffidare l'amministrazione se, a seguito della relativa richiesta, non abbiano ancora provveduto all'invio della documentazione integrativa.

Attraverso la richiesta di integrazione documentale l'amministrazione può richiedere che il contribuente fornisca ogni ulteriore elemento utile ai fini della risposta al quesito prospettato dall'istante.

Ancorché l'amministrazione attraverso tale richiesta non eserciti i poteri di accertamento, ai sensi degli articoli 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e 51 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, la richiesta, rivolta esclusivamente nei confronti del contribuente istante, può avere ad oggetto i medesimi atti e documenti che possono essere acquisiti dai verificatori in sede di accertamento.

Si tratta, ad esempio, di richieste aventi ad oggetto bilanci, rendiconti, registri previsti dalle disposizioni tributarie, dati e notizie di carattere specifico, etc. Resta inteso che tali richieste, attenendo ad una fase istruttoria prodromica alla risposta all'interpello, possono essere inoltrate al contribuente senza alcun pregiudizio della successiva eventuale azione accertatrice vera e propria.

Poiché l'interruzione e la sospensione dei termini per la trasmissione della documentazione integrativa, laddove previste, si protraggono finché il contribuente non abbia provveduto a fornire quanto richiesto, il termine per la risposta all'interpello ricomincia a decorrere solo dalla data di ricezione della predetta documentazione.

7. INTERPELLI PRESENTATI DALLE IMPRESE DI PIÙ RILEVANTE DIMENSIONE

L'articolo 27 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha introdotto, nell'ambito delle nuove disposizioni in tema di controlli delle "imprese di più rilevante dimensione", novità riguardanti la procedura di gestione degli interpelli presentati da tali soggetti. In ordine alla individuazione delle imprese di più rilevanti dimensioni, si veda quanto specificato in precedenza al paragrafo 2, mentre per quanto riguarda la gestione della procedura degli interpelli ad esse relativi si rinvia alla Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2009.

Il comma 12 dell'articolo citato prevede per tali soggetti la verifica puntuale del rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta all'istanza di interpello, nell'ambito di appositi piani di controlli sostanziali da effettuare, di norma, entro l'anno successivo a quello della presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e delle dichiarazioni IVA.

Le norme appena citate lasciano trasparire con chiarezza l'intento del legislatore di creare tra i grandi contribuenti e l'Amministrazione finanziaria un rapporto peculiare, finalizzato ad esaltare un confronto diretto e tempestivo in merito alla definizione di fattispecie che, in considerazione della rilevanza economica dei soggetti interessati, assumono sovente profili di particolare complessità.

In tale ottica va letta la previsione secondo cui la verifica del rispetto della soluzione interpretativa da parte dei predetti contribuenti costituisce oggetto di un'azione pianificata di controllo da parte degli uffici dell'Agenzia, che si inserisce nell'ambito della c.d. attività di tutoraggio. Infatti, come ricordato nella Circolare 20/E del 16 aprile 2010, il comportamento tenuto dai contribuenti sottoposti a tutoraggio, che hanno ottenuto un parere a seguito della presentazione di una istanza di interpello, deve essere valutato in sede di analisi o di revisione del livello di intensità di rischio attribuito ai contribuenti stessi.

Posto che il livello di intensità del rischio attribuito è correlato anche alla verifica dell'attitudine del contribuente ad avere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria un atteggiamento trasparente e collaborativo, il comportamento tenuto dallo stesso durante la fase istruttoria dell'interpello nonché il rispetto del parere espresso dall'Agenzia sono opportunamente valutati al fine della corretta attribuzione del livello di rischio nell'ambito della c.d. attività di tutoraggio.

8. I RIFLESSI DELLA RISPOSTA ALL'INTERPELLO SULLE FASI SUCCESSIVE DI CONTROLLO E CONTENZIOSO

Fermo restando il carattere vincolante del parere in capo all'amministrazione, sempre che gli atti ed i fatti rilevati in sede di accertamento siano del tutto corrispondenti a quelli evidenziati nell'istanza di interpello, si rendono altresì opportuni alcuni chiarimenti in merito agli ulteriori riflessi della risposta resa in sede di interpello nella successiva, eventuale fase di controllo e accertamento.

Al riguardo, occorre preliminarmente ricordare che, mentre per le imprese di più rilevante dimensione, come già illustrato nel paragrafo precedente, la verifica del rispetto della soluzione interpretativa costituisce oggetto di un'attività di controllo pianificata da parte dell'amministrazione, per tutti gli altri soggetti gli uffici competenti potranno comunque verificare, nel corso dell'eventuale successiva attività di accertamento avviata secondo le modalità ordinarie, se gli istanti si siano o meno uniformati al parere reso dall'Agenzia in sede di risposta all'interpello.

Tale facoltà, infatti, rientra tra le prerogative ordinariamente assegnate all'Amministrazione finanziaria nell'ambito della propria attività di controllo, con la conseguenza che essa è esercitabile anche in assenza di una espressa previsione in tal senso.

Diverse conseguenze si determinano, invece, in capo ai soggetti che, pur essendo obbligati alla presentazione dell'istanza di interpello in ragione di particolari situazioni per le quali si rende necessario un monitoraggio preventivo da parte dell'Agenzia (si tratta delle ipotesi di interpello obbligatorio prima esaminate), non abbiano ottemperato al relativo obbligo, disattendendo la condizione prevista (la presentazione di apposita istanza di interpello, appunto) per la disapplicazione di specifiche disposizioni normative.

È evidente, infatti, che tale situazione non è assimilabile a quella dei contribuenti che, mediante la presentazione dell'istanza, abbiano richiesto la disapplicazione, esibendo all'Amministrazione finanziaria tutti gli elementi di valutazione utili, e non si siano attenuti alla risposta, stante la natura non vincolante di quest'ultima.

Pertanto, nel corso dell'attività di controllo nei confronti dei soggetti che, pur in presenza di un obbligo normativo in tal senso, non hanno presentato istanza di interpello, in primo luogo sarà irrogata la sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, lettera a) del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (omissione di ogni comunicazione prescritta dall'Amministrazione finanziaria, punita con sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2065, diversamente graduata dagli uffici tenuto conto della situazione concretamente riscontrata).

Il comportamento omissivo dei contribuenti che non presentano l'istanza, ove obbligatoria, incide, infine, anche sulla graduazione delle sanzioni ordinariamente applicabili qualora, in fase di accertamento, l'amministrazione rilevi, sulla base della documentazione in possesso del contribuente e del contraddittorio con quest'ultimo, l'insussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione della disciplina, oggetto dell'interpello obbligatorio. Al riguardo, vale la pena precisare che l'analisi condotta dagli uffici non deve limitarsi alla mera constatazione del mancato rispetto di parametri quantitativi o di condizioni formali posti dal legislatore, ma deve mirare a verificare se gli elementi sostanziali addotti dal contribuente siano idonei a dimostrare l'effettiva sussistenza delle circostanze esimenti previste dalle norme di riferimento.

In assenza di tale dimostrazione - considerata la gravità del comportamento del contribuente che, omettendo la proposizione dell'interpello obbligatorio, ha sottratto al vaglio preventivo dell'amministrazione fattispecie che il legislatore tributario ritiene meritevoli di particolare tutela - gli uffici applicheranno, in linea di principio, le sanzioni nella misura massima prevista dalla legge.

Inoltre, nei suddetti casi di controlli effettuati nei confronti di soggetti che non hanno interpellato preventivamente l'amministrazione, gli uffici procedenti informano in ogni caso la Direzione regionale (che, se del caso, interessa la Direzione Centrale Normativa e la Direzione Centrale Accertamento).

Alla luce delle considerazioni che precedono e nel rispetto dei principi costituzionali e comunitari, in tema di tutela del diritto di difesa dei contribuenti, deve pertanto considerarsi superata l'indicazione, contenuta da ultimo nella citata Circolare n. 7/E del 2009, con riferimento specifico alle istanze di interpello

disapplicative della disciplina delle società non operative, secondo cui *"In assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile considerato che la disapplicazione non è ammessa in assenza della relativa istanza, che non può essere proposta per la prima volta in sede contenziosa col ricorso avverso l'avviso di accertamento e di irrogazione delle sanzioni amministrative"*.

Infine, sempre per quanto attiene ai riflessi della risposta all'interpello sulle fasi successive, giova ricordare che, come più volte chiarito dall'amministrazione (da ultimo, cfr. Circolare n. 7/E del 2009), 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; tale soluzione è stata recentemente confermata anche dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato (decisione 26 gennaio 2009, n. 414) secondo cui la disciplina vigente, che non contempla le risposte all'interpello tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, *"in nulla pregiudica il diritto"* del contribuente *"di impugnare, tempestivamente ed a tempo debito, gli eventuali atti rientranti nella previsione dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 nei quali dovesse farsi applicazione delle disposizioni antielusive il cui esonero è stato negato"*, appunto, attraverso la risposta all'interpello.

Tale conclusione, come si desume chiaramente anche dalla richiamata pronuncia, resta valida non solo nei casi degli interpelli ordinari, ma anche nei casi degli altri interpelli (nella specie, all'interpello obbligatorio di cui all'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 al quale si riferisce la citata decisione).

9. GLI INTERPELLI PER LA DEFINIZIONE DELL'ALiquOTA IVA APPLICABILE

È il caso di fornire nuove indicazioni anche in ordine alla trattazione delle istanze di interpello aventi ad oggetto la richiesta della individuazione dell'aliquota IVA applicabile alla cessione di beni ricompresi nella Tabella A allegata al dPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Al riguardo si rileva che la suddetta Tabella individua nella parte I "i prodotti agricoli ed ittici" per i quali gli agricoltori di cui all'articolo 34 del medesimo decreto possono applicare le detrazioni forfettizzate, mentre nelle parti II e III i beni e servizi che possono godere delle aliquote IVA ridotte del 4% ovvero 10%.

Al fine dell'individuazione dei beni cui possono applicarsi tali trattamenti fiscali, la Tabella opera un rinvio alle voci della Tariffa dei dazi doganali di importazione, in vigore fino al 31 dicembre 1987, successivamente superata dalla Nomenclatura combinata contenuta nella Tariffa attualmente in uso.

Il trattamento fiscale dei suddetti beni, agli effetti della corretta applicazione della aliquota IVA, richiede di procedere preliminarmente ad un esatto accertamento tecnico del prodotto, teso ad acclarare la complessiva ed effettiva composizione e qualificazione merceologica ai fini doganali.

Tenuto conto che tale accertamento tecnico esula dalle competenze della scrivente, rientrando piuttosto tra quelle dell'Agenzia delle Dogane, le istanze che hanno ad oggetto l'individuazione dell'aliquota IVA sulla cessione dei menzionati prodotti sono da ritenersi inammissibili alla luce dei richiamati principi che sovrintendono all'attività interpretativa dell'interpello; per tali motivi, agli stessi non potrà essere fornita alcuna risposta nel merito, nemmeno a titolo di consulenza giuridica.

Resta ferma per i contribuenti la possibilità di presentare interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 nel caso in cui l'istanza non presupponga l'espletamento del predetto accertamento tecnico, laddove, ad esempio, la medesima risulti essere già corredata del parere tecnico reso dall'Agenzia delle Dogane.

10. LA PUBBLICITA' DELLE RISPOSTE RESE IN SEDE DI INTERPELLO

Si rendono, da ultimo, necessarie alcune precisazioni in merito alla pubblicazione delle risposte all'interpello sotto forma di risoluzione.

Al riguardo, giova preliminarmente richiamare quanto già oggetto di precedenti direttive impartite alle Direzioni regionali; sulla base delle predette indicazioni, ancora valide, deve considerarsi preclusa la pubblicazione o comunque la divulgazione in via autonoma da parte delle Direzioni regionali dei pareri resi nell'ambito della procedura di interpello.

Le Direzioni che ritengano opportuna la pubblicazione di un proprio parere, in considerazione della rilevanza della questione affrontata ovvero dell'elevato numero dei potenziali destinatari, devono farne apposita richiesta alla Direzione Centrale Normativa ai fini dell'inserimento del parere stesso nel servizio di documentazione tributaria.

Resta fermo che eventuali pareri di interesse generale formulati dalle Direzioni regionali, previa validazione da parte della Direzione Centrale Normativa in sede di monitoraggio, potranno essere comunque inseriti su iniziativa di quest'ultima nel servizio di documentazione tributaria.

Per quanto attiene, invece, alla pubblicazione delle risposte rese dalla Direzione Centrale Normativa in sede di interpello, si ricorda che l'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e l'articolo 4, comma 5, del DM 209 del 2001 di attuazione prevedono la facoltà, per l'amministrazione, di procedere alla cd. "risposta collettiva" mediante la pubblicazione di una circolare o di una risoluzione quando la medesima questione ovvero analoghe questioni siano state prospettate da un numero elevato di contribuenti, tale da configurare l'interesse di una più ampia platea di soggetti a conoscere il parere dell'amministrazione in relazione ad una determinata fattispecie.

Tali previsioni, ancorché non contenute nei rispettivi decreti attuativi, devono considerarsi valide anche per le risposte rese alle istanze di interpello diverse da quelle disciplinate dalla procedura prevista per l'interpello ordinario.

Occorre sottolineare, in ogni caso, che la pubblicazione della risposta, pur in presenza dei relativi presupposti, è espressamente prevista dalla legge come una *facoltà* e non come un obbligo dell'amministrazione.

Tuttavia, nell'ottica di soddisfare pienamente l'esigenza di agevolare la conoscenza da parte del contribuente delle disposizioni relative a fattispecie di interesse generale, tale facoltà sarà costantemente esercitata in tutte le ipotesi in cui ricorreranno i presupposti menzionati, in attuazione dei principi di informativa e di trasparenza previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente.

A tal riguardo si ribadisce che, in linea di principio, l'interpello attiene ad una fattispecie concreta riferibile al contribuente istante, minuziosamente e compiutamente descritta nelle sue peculiarità; queste caratteristiche fanno sì che normalmente non sussista un interesse di carattere generale alla conoscenza della risposta resa.

Peraltro, si ritiene che la pubblicazione sistematica di tutte le risposte elaborate in sede di interpello, lungi dal soddisfare l'esigenza di informativa e di trasparenza sopra evidenziate, presenti significative controindicazioni, essendo idonea a determinare da un lato un'eccessiva frammentazione delle linee interpretative dell'Amministrazione finanziaria e dall'altro l'erronea applicazione della normativa tributaria in considerazione della possibile impropria estensione dei principi enunciati in relazione ad una determinata fattispecie ad altre situazioni solo apparentemente analoghe.

Quanto sopra non esclude, anzi impone, che, qualora nell'ambito della trattazione delle singole istanze di interpello, vengano individuati più aspetti di una medesima fattispecie meritevoli di chiarimenti a beneficio della generalità degli interessati, l'amministrazione provveda a fornire apposite indicazioni mediante pubblicazione di circolari, che costituiscono l'ordinario strumento di orientamento dell'attività degli uffici.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite ed i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

Art. 4 - Competenza per territorio

Versione in vigore dal 31.5.2010

- Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione; se la controversia è proposta nei confronti di un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici dell'Agenzia⁽¹⁾ è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso.
- Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.

Note:

(1) Le parole "o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate, ... Uffici dell'Agenzia" sono state inserite dall'art. 28, comma 2, DL 31.5.2010 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30.7.2010 n. 122.

Le suddette articolazioni, istituite con provv. Agenzia delle Entrate 28.1.2011 n. 16271, sono site presso il Centro operativo di Pescara e la sua sede decentrata di Reggio Calabria, e sono competenti, tra l'altro, per gli accertamenti automatizzati sui redditi di lavoro dipendente.

Art. 10 - Le parti

Versione in vigore dal 31.5.2010

1. Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio **o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici dell'Agenzia** ^{(1) (2)}, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

Note:

(1) Le parole "o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate, ... Uffici dell'Agenzia" sono state inserite dall'art. 28, comma 2, DL 31.5.2010 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30.7.2010 n. 122.

(2) Si veda il Provvedimento Agenzia Entrate 28.1.2011 n. 16271.

Art. 5 - Incompetenza

1. La competenza delle commissioni tributarie è inderogabile.
2. L'incompetenza della commissione tributaria è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.
3. La sentenza della commissione tributaria che dichiara la propria incompetenza rende incontestabile l'incompetenza dichiarata e la competenza della commissione tributaria in essa indicata, se il processo viene riassunto a norma del comma 5.
4. Non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza.
5. La riassunzione del processo davanti alla commissione tributaria dichiarata competente deve essere effettuata a istanza di parte nel termine fissato nella sentenza o in mancanza nel termine di sei mesi dalla comunicazione della sentenza stessa. Se la riassunzione avviene nei termini suindicati il processo continua davanti alla nuova commissione, altrimenti si estingue.

Art. 17 bis - Il reclamo e la mediazione ⁽¹⁾

Versione in vigore dal 1.1.2014

1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.
2. **La presentazione del reclamo e' condizione di procedibilità' del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può' eccipire l'improcedibilità' del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità', rinvia la trattazione per consentire la mediazione.** ⁽²⁾
3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.
4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.
5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.
6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.
7. Il reclamo può' contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.
8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, ne' l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità' della pretesa e al principio di economicità' dell'azione amministrativa. **L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.** ⁽³⁾ **Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.** ⁽³⁾ Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.
9. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. **Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.** ⁽⁴⁾
- 9 bis. **La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità' di cui al comma 2.** ⁽⁵⁾
10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può' compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

Note:

(1) Articolo inserito dall'art. 39, comma 9, DL 6.7.2011 n. 98, convertito, con modificazioni, dalla L. 15.7.2011 n. 111. Per l'applicazione della presente disposizione si veda il successivo comma 11.

(2) Comma sostituito dall'art. 1, comma 611, lett. a), n. 1), L. 27.12.2013 n. 147, pubblicata in G.U. 27.12.2013 n. 302, S.O. n. 87, in vigore dall'1.1.2014. Ai sensi della successiva lett. b), la presente modifica si applica agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della L. n. 147/2013.

Testo precedente: "La presentazione del reclamo e' condizione di ammissibilità' del ricorso. L'inammissibilità' e' rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio."

La Corte Costituzionale, con sent. 16.4.2014 n. 98, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del testo originario del presente comma 2, nella sua formulazione anteriore alla sostituzione operata dalla L. n. 147/2013.

(3) Periodo inserito dall'art. 1, comma 611, lett. a), n. 2), L. 27.12.2013 n. 147, pubblicata in G.U. 27.12.2013 n. 302, S.O. n. 87, in vigore dall'1.1.2014. Ai sensi della successiva lett. b), la presente modifica si applica agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della L. n. 147/2013.

(4) Periodo sostituito ai precedenti periodi terzo e quarto dall'art. 1, comma 611, lett. a), n. 3), L. 27.12.2013 n. 147, pubblicata in G.U. 27.12.2013 n. 302, S.O. n. 87, in vigore dall'1.1.2014. Ai sensi della successiva lett. b), la presente modifica si applica agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della L. n. 147/2013.

Testo precedente: "Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale."

(5) Comma inserito dall'[art. 1](#), comma 611, lett. a), n. 4), L. 27.12.2013 n. 147, pubblicata in G.U. 27.12.2013 n. 302, S.O. n. 87, in vigore dall'1.1.2014. Ai sensi della successiva lett. b), la presente modifica si applica agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della L. n. 147/2013.

Art. 19 - Atti impugnabili e oggetto del ricorso

Versione in vigore dal 2.3.2012

1. Il ricorso può essere proposto avverso:
 - a) l'avviso di accertamento del tributo;
 - b) l'avviso di liquidazione del tributo;
 - c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
 - d) il ruolo e la cartella di pagamento;
 - e) l'avviso di mora;
 - e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'[articolo 77](#) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni ⁽¹⁾;
 - e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'[articolo 86](#) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni ⁽¹⁾;
 - f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'[art. 2](#), comma 2 ⁽²⁾;
 - g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
 - h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
 - i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.
2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'[art. 20](#).
3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

Note:

(1) Lettera inserita dall'[art. 35](#), comma 26-quinquies, DL 4.7.2006 n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4.8.2006 n. 248. La disposizione si applica a decorrere dal "giorno successivo" alla pubblicazione della legge (G.U. 11.8.2006), ex [art. 1](#), comma 2, della medesima.

(2) Le parole "comma 2" sono state sostituite alle precedenti "comma 3" dall'[art. 12](#), comma 3, lett. a), DL 2.3.2012 n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26.4.2012 n. 44.