

L'INTERPELLO DISAPPLICATIVO DI NORME ANTIELUSIVE NELLA RECENTE RIFORMA

Rassegna Tributaria, 2 / 2017, p. 396

L'INTERPELLO DISAPPLICATIVO DI NORME ANTIELUSIVE NELLA RECENTE RIFORMA

Paola Tarigo

Estratto: Nonostante l'Agenzia delle Entrate affermi l'obbligatorietà del nuovo interpello disapplicativo che fuoriesce dalla riforma del D.Lgs. 156/2015, l'esame della nuova disciplina non conferma in alcun modo tale carattere, se con esso si allude ad un effetto preclusivo della disapplicazione derivato dall'omessa presentazione dell'istanza. A tal fine un primo, decisivo, elemento contrario è dato dalla norma sanzionatoria per tale omissione.

Si riconferma l'efficacia non vincolante della risposta per il contribuente ed il potere di quest'ultimo di fornire la dimostrazione della non elusività in ipotesi di omessa presentazione dell'istanza.

Ferma restando l'identità con il passato della fattispecie legale di interpello disapplicativo, con la riforma l'istituto è stato generalizzato. Tuttavia, sotto il profilo procedurale, esso risulta ridimensionato, per attrazione al nuovo interpello probatorio di taluni tipi di istanze. Inoltre, a differenza di quest'ultimo, è ininfluente una previsione espressa e sta all'interprete individuare la norma "antielusiva" da disapplicare.

Ulteriori disposizioni riguardano la procedura di accertamento e la tutela giurisdizionale.

Riferimenti

Decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156, epigrafe

Legge 27 luglio 2000 n. 212, Art. 10-bis.

Decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600, Art. 37

Sommario: 1. L'obbligatorietà del nuovo interpello disapplicativo secondo la Relazione illustrativa e le Entrate - 2. La facoltatività dell'interpello agli effetti della disapplicazione - 3. La disapplicazione quale riqualificazione della fattispecie concreta da parte del contribuente - 4. L'efficacia non vincolante della risposta per il contribuente - 5. Potere del contribuente di fornire la dimostrazione della non elusività in ipotesi di omessa presentazione dell'istanza - 6. L'identità con il passato della fattispecie legale di interpello disapplicativo, salvo il fenomeno di generalizzazione dell'istituto - 7. Il ridimensionamento, sotto il profilo procedurale, dell'interpello disapplicativo per attrazione al nuovo interpello probatorio delle istanze delle società non operative ed in perdita sistematica - 8. (Segue): delle istanze per la "disapplicazione" delle norme CFC - 9. Ininfluenza di una previsione espressa per l'interpello disapplicativo - 10. Necessità di una norma "antielusiva" che sta all'interprete individuare. Rinvio, a tal fine, alla definizione di "elusione" della fattispecie di abuso dell'art. 10-bis, Statuto - 11. Necessità di individuare i presupposti fondanti la riqualificazione della fattispecie (e quindi la dimostrazione della sua non elusività) sempre sulla base dell'art. 10-bis, Statuto - 12. Carattere limitativo della norma tributaria da disapplicare - 13. L'esclusione dall'interpello disapplicativo delle norme con ratio antievasione - 14. (Segue): delle norme presuntive in materia di residenza fiscale - 15. (Segue): della norma sull'interposizione fittizia (art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973) - 16. (Segue): delle norme con funzione strutturale ed extrafiscale - 17. La dimostrazione della non elusività degli effetti della fattispecie - 18. Cenni alle disposizioni sul procedimento d'interpello disapplicativo accolte in testi normativi diversi dallo Statuto dei diritti del contribuente - 19. L'atto di accertamento e la tutela giurisdizionale

1. L'obbligatorietà del nuovo interpello disapplicativo secondo la Relazione illustrativa e le Entrate

L'istituto dell'interpello è stato oggetto della recente riforma attuata con il titolo I, costituito da 8 articoli, del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156^[1].

Si tratta di un'importante evoluzione normativa che segna un ulteriore avanzamento nell'estensione dell'ambito oggettivo di tale istituto, in un percorso già intrapreso con l'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente, che, nel formulare i principi generali dell'ordinamento tributario, ha espressamente disciplinato nell'art. 11 l'interpello, in tal modo determinandone la fuoriuscita dai limitati ambiti normativi in cui era disciplinato precedentemente^[2].

Fra i vari tipi di interpello, in particolare, quello disapplicativo di norme antielusive a seguito della riforma del 2015 rinvia la sua disciplina di rango primario suddivisa fra l'art. 11 dello Statuto, come modificato dall'art. 1 del predetto D.Lgs. n. 156/2015 e dallo stesso rubricato, *ex novo*, diritto di interpello, e ciò per i profili per lo più sostanziali, da un lato, e, dall'altro, i restanti artt. 2-8 di tale Decreto in ordine ai profili strettamente a carattere procedimentale. Altre norme procedurali, ma di rango subprimario, del nuovo interpello disapplicativo sono, infine, contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 gennaio 2016.

È stato risolutamente affermato che tale forma di interpello mantiene con la riforma, unico fra tutti i vari tipi previsti dalla legge, il carattere obbligatorio che già avrebbe avuto prima di tale intervento normativo, carattere formalmente presupposto dal testo del previgente art. 37-*bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973: "A tal fine il contribuente deve presentare istanza al Direttore ...". Nel sistema *ante* riforma l'obbligatorietà della presentazione dell'istanza era ritenuta rappresentare il vero tratto distintivo di tutta una serie di ipotesi in cui il contribuente intendeva ottenere un parere favorevole dell'Amministrazione in ordine all'accesso ad un regime fiscale derogatorio (talvolta anche agevolativo) di quello normalmente applicabile^[3], rispetto ad altre ipotesi, invece, di facoltatività, quali erano ritenuti essere gli interpelli ordinari di natura prettamente interpretativa e gli interpelli antielusivi dell'art. 21, Legge n. 413/1991.

Secondo le Entrate le istanze che presentavano questo connotato comune di obbligatorietà erano, oltre a quella dell'interpello disapplicativo *ex 37-bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, anche l'istanza per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo (art. 30, Legge n. 724/1994) e l'istanza per la disapplicazione della disciplina sulle *Controlled Foreign Companies* (artt. 167 e 168, Testo Unico delle imposte sui redditi). Tale tratto distintivo non faceva venire meno quello che era ritenuto essere, di contro, un elemento comune a tutti i tipi di interpello, a prescindere dalla natura dell'istanza e dalle specifiche connotazioni o forme che la risposta poteva assumere, ossia la finalità di far conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'interpretazione ed applicazione di una norma tributaria ad una fattispecie concreta, riferibile alla posizione del contribuente istante^[4]. La Relazione illustrativa del provvedimento di legge ribadisce che l'obbligo di presentazione dell'istanza rispondeva, in particolare, all'esigenza di consentire all'Amministrazione finanziaria un "monitoraggio preventivo" in merito a determinate situazioni, considerate *a priori* dal legislatore^[5].

Lontano da tale inquadramento, in giurisprudenza, ad un dato momento, si è affermato l'indirizzo innovativo, condiviso da larga parte della dottrina, che la presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo non potesse ritenersi "obbligatoria", in quanto strumento non necessario per pervenire alla disapplicazione, stante la possibilità per il soggetto di disapplicare il precetto antielusivo senza ricorrere all'interpello^[6].

La possibilità di inquadrare la richiesta di interpello disapplicativo come mera "facoltà" era, di contro, da altri orientamenti dottrinali esclusa, equivalendo all'attribuzione al privato di una potestà di riscrivere le regole senza alcun filtro e controllo, con il conseguente depotenziamento delle norme con finalità antielusive, di fatto riassorbendo i comportamenti da esse tipizzati nell'ambito della generale norma antielusiva^[7].

Con Legge 11 marzo 2014, n. 23, recante nel suo titolo disposizioni "per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", si è previsto, nell'art. 6, comma 6, la delega al Governo a fini di introdurre "disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e l'Amministrazione". Era, dunque, espresso nella Legge delega il criterio direttivo dell'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio, pur se non assoluto, bensì ponderato in ragione dell'apprezzamento, su un versante, dei benefici, dall'altro, degli aggravii ricollegabili, sia per il contribuente che per l'Amministrazione, a ciascuna di queste forme.

L'esperienza aveva, del resto, dimostrato al legislatore come gli indiscutibili vantaggi collegati all'eventualità di una risposta favorevole dell'Amministrazione, in specie per gli interpelli "particolari", quale era quello disapplicativo, "lungi dal rivelarsi un valore" si fossero tradotti in un

elemento di complicazione del sistema. Nei riguardi della categoria degli interpelli obbligatori, poi, è andata crescendo, col tempo, l'esigenza, da parte dei contribuenti, di una tutela giurisdizionale, esigenza che ha condotto ad una proliferazione di ricorsi avverso dinieghi, con ricadute sia su ulteriori vicende di accertamento, sia su vicende processuali^[8].

Secondo l'Agenzia delle entrate nel sistema che risulta dalla riforma la natura obbligatoria dell'interpello disapplicativo, in contrapposizione a quella facoltativa delle altre tre forme di interpello disciplinate dal nuovo art. 11 dello Statuto (ossia, di interpello ordinario, nelle due specie puro e qualificatorio, di interpello probatorio e di interpello anti-abuso), emergerebbe dal testo della disposizione che delinea questo tipo di istituto, collocata nel comma 2, anche in confronto con il testo di quella che, al comma 1, introduce dette altre forme. La stessa collocazione all'interno dell'articolo in differenti commi, del resto, sarebbe già di per sé indiziaria di una diversità sostanziale fra l'un tipo, da un lato, e gli altri quattro, dall'altro^[9]. Quanto al comma 1, infatti, è stabilito che "Il contribuente può interpellare l'Amministrazione per ottenere una risposta ...", mentre, quanto al secondo, che "Il contribuente interpella l'Amministrazione finanziaria per la disapplicazione ...".

Non solo a confronto delle altre forme di interpello previste dallo Statuto quello disapplicativo resterebbe l'unico obbligatorio, bensì anche in rapporto ad altre categorie di interpello che la riforma ha inserito all'esterno dello Statuto dei diritti del contribuente, quale l'interpello per nuovi investimenti (ex art. 2, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, c.d. Decreto internazionalizzazione delle imprese). Insomma, si tratterebbe dell'unica categoria di interpello obbligatorio rimasta nel sistema, di un'area di ipotesi, sensibilmente ridotte rispetto al passato, presidiate da un vincolo di preventiva *disclosure* del contribuente, ossia, caratterizzate dall'obbligatorietà della presentazione dell'istanza^[10]. Il relativo tratto peculiare risiederebbe, secondo le Entrate, nell'imprescindibilità della segnalazione da parte del contribuente, appunto tramite la presentazione dell'istanza, di trovarsi nella situazione descritta dalla norma di cui si chiede la "disapplicazione", presidiata da un'autonoma sanzione.

2. La facoltatività dell'interpello agli effetti della disapplicazione

Se la Relazione illustrativa del provvedimento legislativo e la circolare interpretativa delle Entrate con grande enfasi ribadiscano il carattere di obbligatorietà dell'interpello disapplicativo, l'esame della nuova disciplina non conferma, tuttavia, in alcun modo tale carattere, se con esso si allude anche ad un effetto preclusivo della disapplicazione derivato dall'omessa presentazione dell'istanza.

A tal fine, un primo, decisivo, elemento contrario è dato dalla norma sanzionatoria per l'omessa presentazione dell'istanza di interpello.

In particolare, la violazione, da parte del contribuente, dell'obbligo di presentazione di tale istanza è oggetto, con la riforma, di una sanzione autonoma: la nuova previsione dell'art. 11, comma 7-ter, D.Lgs. n. 471/1997, stabilisce che nei casi in cui il contribuente non presenti l'interpello dell'art. 11, comma 2 (e, cioè, l'interpello disapplicativo), si applichi la sanzione prevista dall'art. 8, comma 3-*quinqüies*, del medesimo Decreto, stabilita in euro da 2 mila a 21 mila (ossia la sanzione prevista per l'omessa segnalazione, in ordine a determinati regimi, dell'interpello - probatorio - di cui all'art. 11, comma 1, lett. b), dello Statuto), e che la sanzione sia raddoppiata nelle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria disconosca la disapplicazione^[11]. In aggiunta, vi sono le sanzioni proporzionali irrogabili al contribuente per le violazioni conseguenti alla condotta concretamente tenuta, ma queste, ovviamente, prescindono dall'istanza.

La condotta che questa norma sanzionatoria colpisce non consiste nell'omessa presentazione dell'interpello, essendo indispensabile anche l'avvenuta disapplicazione della norma antielusiva da parte del contribuente. Se non vi è disapplicazione, bensì solo omessa presentazione dell'istanza, nessuna sanzione è irrogabile. A seconda, poi, che l'Amministrazione finanziaria disconosca, o non, la disapplicazione, ne risulta l'irrogazione nella misura raddoppiata (potendo arrivare, quindi, a 42 mila euro), ovvero in quella base.

Ciò che alla fine dimostra come l'omessa presentazione dell'istanza si configuri quale violazione di un mero obbligo di segnalazione, non diversamente dalla sanzione stabilita per l'omessa segnalazione di cui all'art. 8, comma 3-*quinqüies*, ossia in ipotesi di interpello facoltativo, affievolendosi, per via di ciò, le diversità sostanziali fra i due tipi di interpello^[12]. La presentazione dell'istanza non è, insomma, presupposto indefettibile della disapplicazione, suo elemento costitutivo, poiché, come detto, la disapplicazione può realizzarsi autonomamente ed immediatamente, senza che sia impedita dall'omessa presentazione dell'interpello. Vi è, dunque, solo un obbligo di segnalazione preventiva, la cui violazione non incide sulla disapplicazione. In

conclusione, agli effetti di quest'ultima, l'istanza non assume carattere obbligatorio nel senso di essere imprescindibile, bensì, assume carattere facoltativo e, dunque, se si ha riguardo a questo tipo di effetti, l'interpello disapplicativo ha natura facoltativa^[13].

Non è stato, in definitiva, accolto dal legislatore l'auspicio che la disciplina dell'interpello disapplicativo fosse modificata nel senso di non consentire al contribuente di disapplicare le norme antielusive senza aver previamente esperito la procedura di interpello. In tale ipotesi, si sarebbe trattato di un'obbligatorietà dell'interpello con effetti costitutivi della disapplicazione^[14]. Contro tali osservazioni espresse dalle Commissioni parlamentari si rappresentava, nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015, come una simile conseguenza avrebbe potuto derivare solo strutturando la fase in esame alla stregua di procedimento volto all'emanazione di un atto autoritativo dell'Amministrazione qualificabile come una vera e propria autorizzazione, e non di un mero parere, in quanto il far discendere una preclusione di ordine sostanziale dalla mancata attivazione della procedura di interpello da parte del contribuente avrebbe potuto sollevare non infondati dubbi di legittimità della disposizione, oltre che riaccendere il dibattito in ordine alla sua tutela processuale a fronte delle risposte alle istanze di interpello^[15].

3. La disapplicazione quale riqualificazione della fattispecie concreta da parte del contribuente

Parlare in senso tecnico di "disapplicazione" da parte del contribuente non è, tuttavia, certamente corretto^[16].

A tale riguardo, neppure è corretto parlare tecnicamente di disapplicazione per effetto di un procedimento a carattere amministrativo di verifica dei presupposti, in quanto, come il contribuente, neppure l'Amministrazione finanziaria ha il potere di provocare la disapplicazione di un atto normativo.

Dunque, per risolvere questa apparente antinomia, il termine "disapplicazione", relativamente all'interpello così denominato, deve assumere un diverso significato.

In qualche modo la Cassazione, allorché ha affermato l'innovativo principio che la presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo non possa ritenersi "obbligatoria", in quanto strumento non necessario per pervenire alla disapplicazione^[17], ha inteso ovviare a questo *impasse*, legato all'uso, da parte del legislatore, di un termine improprio se assunto nel suo significato tecnico, riconducendo la disapplicazione al "superamento della presunzione posta a carico del contribuente stesso dalle disposizioni antielusive", ossia, riportandola ad un diverso fenomeno^[18]. Interpretazione per la quale la Corte ha subito rilievi critici, in quanto le clausole antielusive non sono norme sulle prove o presunzioni legali relative, bensì norme che tipizzano determinati comportamenti elusivi limitando il contribuente in ordine a date posizioni soggettive cui avrebbe altrimenti diritto^[19]. Ciò, che vale ad affermare la natura di norme sostanziali delle norme antielusive specifiche, come, d'altronde, è generalmente ritenuto.

In effetti, le norme antielusive non sono strutturate a presunzioni legali, ossia, strutturalmente, non costituiscono norme sulle prove. Tuttavia, sostanzialmente operano, grazie all'istituto della disapplicazione dell'art. 11, comma 2, Statuto, secondo un meccanismo che, in un certo qual modo, avvicina queste norme alle presunzioni, consentendo al contribuente di fornire la dimostrazione che la propria condotta non rispecchia quella che, sulla base di un criterio di normalità, è ritenuta dal legislatore essere normalmente una condotta elusiva.

A fini ricostruttivi, occorre, dunque, innanzi tutto, considerare che l'istituto in oggetto è ispirato ad un principio di civiltà giuridica - come precisava la Relazione accompagnatoria all'introduzione dell'originario art. 37-*bis* - per cui, se "le norme possono essere disapplicate quando il contribuente le manipola per ottenere vantaggi indebiti, occorre che lo siano quando l'obiettivo condurrebbe a penalizzazioni altrettanto indebite".

Sotto questo profilo, poi, la recente riforma, rispetto all'originaria disciplina dell'art. 37-*bis*, ha creato una relazione molto più stringente fra l'elusione (art. 10-*bis*, Statuto) e la disapplicazione di norme antielusive, e tale relazione dimostra - lo si avrà modo di vedere a breve - quanto sia più apparente che effettivo il distacco tra i due istituti palesato dall'inserimento di essi in due diversi articoli, rispetto alla collocazione unitaria entro l'art. 37-*bis*, e, di conseguenza, come detti istituti debbano essere ora interpretati in stretta correlazione.

Alla luce di quel principio suddetto di civiltà giuridica, che costituisce *ratio* dell'istituto, piuttosto che parlare di "disapplicazione" *tout court*, appare certamente più appropriato, sul piano interpretativo, intendere la "disapplicazione" nei termini di (ri)qualificazione della fattispecie concreta da parte del

contribuente, ossia, quale operazione, tipica dell'applicazione^[20], mediante la quale si include una determinata situazione entro una certa classe di fatti, cioè, si sussume quel fatto sotto una norma che lo disciplina.

La "disapplicazione" consiste, insomma, nella diversa qualificazione che il contribuente compie della situazione a lui riferibile, vale a dire non secondo lo schema di qualificazione offerto dalla norma specifica antielusiva, bensì secondo lo schema di altra norma, così da applicare ad esso la conseguenza giuridica che quella norma prevede (deduzione, detrazione, credito d'imposta etc.), conseguenza che sarebbe altrimenti indebita secondo lo schema della norma specifica antielusiva.

4. L'efficacia non vincolante della risposta per il contribuente

Al carattere obbligatorio che, secondo le Entrate, caratterizza il nuovo (come il vecchio) interpello disapplicativo si aggiunge un altro tratto caratterizzante, costituito dalla non vincolatività della risposta per il contribuente, coerentemente con le ritenute funzione, natura e regole istruttorie. D'altronde, già nel previgente sistema l'Agenzia riteneva che l'obbligatorietà dell'istanza non mutasse il carattere non vincolante della propria risposta, stante la relativa natura di atto-parere^[21], né precludesse all'istante la possibilità di dimostrare, anche successivamente, la sussistenza delle condizioni legittimanti la disapplicazione, considerata la natura di mero atto di indirizzo delle determinazioni dell'Agenzia^[22].

In base alle nuove norme all'istanza di interpello disapplicativo l'Amministrazione risponde nel termine di centoventi giorni: tanto la Relazione illustrativa al provvedimento, quanto la circolare interpretativa delle Entrate qualificano come perentorio tale termine^[23], contrariamente a quanto era ritenuto circa il termine di novanta giorni del sistema pre-riforma, considerato, infatti, ordinatorio (art. 1, comma 6, D.M. n. 259/1998). Opportuna sarebbe stata la previsione espressa di tale natura perentoria.

Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro tale termine di centoventi giorni, la nuova disciplina prevede espressamente che il silenzio equivalga a condivisione, da parte dell'Amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente, colmandosi, in tal modo, la lacuna della disciplina previgente circa la natura del silenzio^[24]. Vale, dunque, la regola del silenzio-assenso, "consolidandosi"^[25], in tal modo, la soluzione prospettata dall'istante, con l'ulteriore effetto che si rende nullo qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difforme dalla soluzione su cui si è formato il silenzio (art. 11, comma 3, Statuto).

La predetta efficacia si estende, poi, ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante (art. 11, comma 3, Statuto). La rettifica della risposta è espressione del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria e può aversi allorché essa si avveda di un proprio errore o comunque ritenga opportuna una modifica alla precedente risposta^[26]. Può trattarsi di una "risposta rettificativa vera e propria", in ipotesi di precedente risposta scritta, oppure di una "risposta c.d. tardiva", in ipotesi di precedente risposta consolidatasi per silenzio-assenso^[27]. Inoltre, la rettifica, quale ulteriore risposta, può presentarsi come favorevole al contribuente, o sfavorevole^[28].

Alla conclusione della non vincolatività della risposta per il contribuente le Entrate pervengono dalla disposizione dell'art. 11, comma 2, Statuto. A loro parere tale disposto "prevede ormai espressamente che la presentazione dell'istanza di interpello (in caso di risposta negativa) o la mancata presentazione (pur punita attraverso l'irrogazione di una sanzione 'propria') non pregiudicano, in alcun caso, la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione anche nelle successive fasi dell'accertamento amministrativo e del contenzioso"^[29].

Dal confronto di tale testuale affermazione delle Entrate con il testo dell'art. 11, comma 2, ultimo periodo, dello Statuto, emerge, tuttavia, una differenza evidente. Infatti, la possibilità per il contribuente di fornire la suddetta dimostrazione anche nelle successive fasi dell'accertamento e del processo è espressamente prevista nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, mentre nel testo di legge non vi è traccia "espressa" dell'ipotesi di mancata presentazione dell'istanza, come, di contro, affermato dalle Entrate nella propria circolare interpretativa.

La suddetta affermazione delle Entrate riprende un brano della Relazione al nuovo provvedimento legislativo che già riproduceva, dunque, quella ingiustificata estensione testuale di cui si è appena detto^[30].

Preciando per ora da tale questione, certo è, comunque, che, in quest'ultima ipotesi, mancando l'istanza, non sussiste il presupposto per una risposta da parte dell'Amministrazione, espressa o tacita, e, dunque, neppure è questione della sua natura vincolante o meno.

La Relazione individua una conferma dell'efficacia non vincolante della risposta per il contribuente nella previsione - riguardante, peraltro, tutti i vari tipi di interpello disciplinati dallo Statuto - secondo cui la "risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo dell'Amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente" (art. 11, comma 3, Statuto). Infatti, dall'inserimento di una previsione espressa di un'efficacia vincolante solo per l'Amministrazione, e non anche per il contribuente, si può dedurre che per quest'ultimo la risposta non ha natura vincolante^[31].

Il contribuente, dunque, nonostante la risposta scritta non favorevole, può "disapplicare" la norma antielusiva, esponendosi, peraltro, in tal modo, ad atti impositivi, senza pregiudizio, comunque, della propria tutela, sia in tale sede amministrativa, sia nella successiva fase giurisdizionale.

La circostanza che la "disapplicazione" possa aver luogo, ad opera del contribuente, nonostante la sfavorevole risposta, è, infine, espressione piena della facoltatività dell'interpello disapplicativo.

5. Potere del contribuente di fornire la dimostrazione della non elusività in ipotesi di omessa presentazione dell'istanza

Sulla base di quanto appena chiarito, resta non disciplinata espressamente, in ipotesi di omessa presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo e di "disapplicazione" della norma antielusiva da parte del contribuente cui faccia seguito l'emissione di un atto impositivo o sanzionatorio, la possibilità per detto contribuente di fornire la dimostrazione di non elusività, ai fini dell'accertamento, in sede amministrativa e contenziosa.

Ciò rappresenta una grave lacuna da parte del legislatore, tanto più considerata la complessiva disciplina dell'istituto quale emerge, in particolare, dalla scelta di facoltatività dell'istanza agli effetti sostanziali della disapplicazione, di sanzionabilità per l'omessa presentazione dell'istanza, nonché, infine, di raddoppio della misura della sanzione in ipotesi di disconoscimento della "disapplicazione" in sede di accertamento.

Soccorre, tuttavia, il principio di tutela dell'affidamento del contribuente (art. 10, comma 2, Statuto) che ha riposto fede nella circolare interpretativa, e così nella Relazione illustrativa, considerato che, ambedue, prevedono espressamente questa possibilità del contribuente anche in ipotesi di mancata presentazione.

6. L'identità con il passato della fattispecie legale di interpello disapplicativo, salvo il fenomeno di generalizzazione dell'istituto

La riforma non ha sostanzialmente variato la definizione legislativa espressa dei presupposti che legittimano la richiesta all'Amministrazione finanziaria a titolo di interpello disapplicativo^[32].

Difatti, nel previgente art. 37-bis, comma 8, 1° periodo, si stabiliva: "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 ...".

Il nuovo testo dell'art. 11, comma 2, 1° periodo, dello Statuto dei diritti del contribuente analogamente prevede: "Il contribuente interpella l'Amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi".

Al di là della nuova precisazione che le posizioni soggettive in genere devono riferirsi al soggetto passivo^[33], i presupposti di tale interpello continuano, dunque, ad essere gli stessi - salvo quanto sotto meglio precisato a riguardo del fenomeno di generalizzazione dell'istituto - ed in specie rappresentati dall'applicabilità al contribuente di date norme, come individuate dalla legge e, per brevità, definibili antielusive, i cui effetti elusivi, tuttavia, nella particolare fattispecie concreta riferibile a detto contribuente, non possono verificarsi. Su tali aspetti si tornerà in seguito.

Sul versante dei tributi cui è applicabile l'interpello, tuttavia, lo spostamento della previsione in esame dal D.P.R. n. 600/1973 allo Statuto dei diritti del contribuente, ossia, ad un atto normativo

che contiene i principi generali dell'ordinamento tributario, determina, in modo indiretto, un notevole ampliamento della fattispecie legale, in quanto le norme antielusive delle quali il contribuente può ora chiedere la "disapplicazione" non sono più limitate a quelle appartenenti al settore delle imposte sul reddito: un ampliamento simile ha riguardato anche l'interpello anti-abuso (art. 11, comma 1, lett. c)[³⁴].

L'inserimento nello Statuto completa l'opera di generalizzazione di tale istituto e di tutte le altre forme di interpello, in linea con il fenomeno di trasformazione del ruolo e delle funzioni della Pubblica amministrazione, inclusa quella fiscale, secondo un processo che, già con la Legge n. 241/1990, segna il superamento del modello tradizionale ed autoritativo dell'Amministrazione "controllore" ad uno più moderno di Amministrazione collaborativa[³⁵].

7. Il ridimensionamento, sotto il profilo procedurale, dell'interpello disapplicativo per attrazione al nuovo interpello probatorio delle istanze delle società non operative ed in perdita sistematica

Pur se, rispetto al passato, vi è identità di definizione legislativa dei presupposti legittimanti la richiesta di "disapplicazione", la procedura di interpello disapplicativo risulta sensibilmente svuotata a seguito della nuova categoria di interpello, c.d., probatorio che, fra le principali novità della riforma, assorbe ora talune istanze ricadenti un tempo, a livello procedurale, nel primo tipo di interpello[³⁶].

In particolare, mediante l'interpello probatorio, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b), dello Statuto, il contribuente può ora interpellare l'Amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti.

Poiché il suddetto art. 11, comma 1, lett. b), dello Statuto, nel delineare l'interpello probatorio, lo ammette solo nei "casi espressamente previsti", esso pone, dunque, un requisito legale che ha l'effetto di rendere attivabile questo tipo di interpello limitatamente alle ipotesi espressamente individuate dalla legge.

In ragione di ciò fra le istanze suscettibili di ricadere ora nell'ambito dell'interpello probatorio vi è quella delle società non operative. *Ante* riforma, infatti, la disciplina in materia di società non operative (art. 30, comma 4-*bis*, Legge n. 724/1994) rinviava espressamente alla procedura di interpello dell'art. 37-*bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, ai fini di ottenere la "disapplicazione" della disciplina medesima ("... la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi ..."): in tal modo, attraverso la presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo, il contribuente poteva dimostrare la sussistenza di condizioni oggettive che avevano "reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito ...", ovvero non avevano "consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ..." [37].

Si trattava, in sostanza, di un'ipotesi specifica di "disapplicazione" di norme tributarie, avente suoi presupposti legittimanti distinti dall'ipotesi delle norme antielusive dell'art. 37-*bis*, comma 8, ma a quest'ultima assimilata particolarmente quanto a procedura.

In base alla riforma l'istanza delle società non operative, così come quella delle società in perdita sistematica, è oggetto di interpello probatorio, stante il nuovo rinvio espresso ora operato dal suddetto comma 4-*bis* dell'art. 30, non più all'art. 37-*bis*, bensì all'art. 11, comma 1, lett. b), dello Statuto dei diritti del contribuente ("... la società interessata può interpellare l'Amministrazione ai sensi dell'art. 11 ...") [38].

L'Agenzia delle entrate ha espresso il proprio parere nel senso di ritenere estesa al complesso della disciplina della Legge n. 724/1994 la riformulazione del menzionato comma 4-*bis* dell'art. 30 e, dunque, anche la sottesa eliminazione di una forma di interpello obbligatorio, con la conseguenza di ritenere interessata, in particolare, anche la previsione dell'art. 30, comma 4, secondo cui l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'IVA non è ammessa al rimborso, né può costituire oggetto di compensazione ex art. 17, D.Lgs. n. 241/1997, o di cessione ex art. 5, comma 4-*ter*, D.L. n. 70/1988. Si tratta di un'interpretazione condivisibile per ciò che concerne l'estensione all'art. 30, comma 4, considerato che è lo stesso comma 4-*bis* dell'art. 30 a stabilire espressamente l'esperibilità dell'interpello probatorio ai due diversi effetti, e cioè "in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi ...", ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di

cui al comma 4°)[39].

Le società che ritengono sussistenti detti presupposti ed intendono chiedere il rimborso IVA annuale, possono, secondo le Entrate, procedere con una "autovalutazione", attestando la sussistenza delle "oggettive condizioni" mediante una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (ai sensi degli artt. 47 e 76, D.P.R. n. 445/2000) e con specifica sottoscrizione in dichiarazione IVA (quadro VX, campo apposito)[40]. In alternativa alla dichiarazione sostitutiva, secondo le Entrate, rimane la procedura di interpello disapplicativo, rinviando al riguardo alla circolare 11 giugno 2012, n. 23/E: conclusione, questa, che appare non condivisibile, così come è da ritenere un *lapsus calami* il richiamo alla previsione del comma 4-bis, che attualmente non prevede più questa forma di interpello.

8. (Segue): delle istanze per la "disapplicazione" delle norme CFC

Sotto il profilo procedurale nel sistema *ante* riforma l'istanza di "disapplicazione" della disciplina sulle *Controlled Foreign Companies* (artt. 167 e 168, T.U.I.R.; D.M. 21 novembre 2001, n. 429) doveva essere presentata dal contribuente secondo la procedura di interpello prevista dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (salve le peculiarità previste dal suddetto D.M. n. 429/2001).

In base ad una classificazione degli interpelli delineata dall'Agenzia delle entrate *ante* riforma[41], tale istanza ricadeva, dunque, in quella, prima, generale categoria di interpelli del citato art. 11 dello Statuto, costituita dall'interpello ordinario e da una pluralità di altre istanze, che coesisteva con una seconda categoria generale, ossia quella dell'interpello disapplicativo dell'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, e con una terza, composta dalle istanze da presentare ai sensi dell'art. 21, Legge n. 413/1991 (ossia, dalle istanze di interpello antielusivo[42] e dalle istanze, ex art. 110, comma 10, T.U.I.R., per ottenere la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti residenti o domiciliati nei territori o Stati *black list*)[43].

Pur inquadrata nella categoria generale degli interpelli dell'art. 11 dello Statuto, l'istanza per la "disapplicazione" del regime CFC era, tuttavia, ritenuta rivestire un ruolo autonomo.

Il testo previgente era esplicito nel sancire l'obbligatorietà di presentazione dell'istanza per la "disapplicazione" del regime CFC, così come il suo carattere preventivo ("... il contribuente deve interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria...")[44].

Nella nuova versione dell'art. 167, comma 5, è prevista l'inapplicabilità del regime se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che: a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento (per le attività bancarie, finanziarie e assicurative questa 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 a regime fiscale privilegiato.

Ai fini di tale comma 5, a seguito della modifica legislativa di riforma degli interpelli[45], è ora espressamente previsto che il contribuente possa interpellare l'Amministrazione ex art. 11, comma 1, lett. b), dello Statuto dei diritti del contribuente e, perciò, mediante interpello probatorio[46].

9. Ininfluenza di una previsione espressa per l'interpello disapplicativo

Come premesso, l'art. 11, comma 1, lett. b), dello Statuto, nel delineare l'interpello probatorio, lo ammette solo nei "casi espressamente previsti", sicché tale requisito legale ha l'effetto di rendere attivabile questo tipo di interpello limitatamente alle ipotesi individuate in modo esplicito dalla legge.

Ciò spiega come la circolare illustrativa dell'Agenzia colga in questa forma di interpello un approccio fondato sulla tassatività dei casi[47].

Sebbene l'interpello disapplicativo possa apparire, in prima istanza, differente, in quanto aperto a tutte le norme aventi le caratteristiche richieste di "antielusività", norme che sta all'interprete individuare, non si regge, comunque, su ipotesi definibili "atipiche" in contrapposizione a quelle tipiche dell'interpello probatorio[48].

La riforma, infatti, ha ridisciplinato l'abuso con l'art. 10-bis dello Statuto, lasciando in vita, tuttavia, le norme antielusive speciali, ossia, quelle norme riguardanti condotte tipiche già identificate ex

lege come elusive^[49]. Dunque, anche le ipotesi dell'interpello disapplicativo si possono individuare secondo un criterio di tipicità, sia pur indiretto, e cioè, tramite le norme antielusive, norme, esistenti in un dato tempo nell'ordinamento tributario, che riguardano ipotesi, situazioni, circostanze, tipiche, nominate, in quanto descritte e disciplinate da dette norme. Insomma, un censimento anche di questo tipo di norme vigenti è pur possibile, con riguardo ad un determinato tempo, e porterebbe ugualmente ad un numero chiuso di ipotesi.

Non è allora sotto i profili della tassatività e della tipicità delle ipotesi che si può distinguere l'interpello probatorio da quello disapplicativo. Piuttosto, la differenza sta in ciò: il primo, a differenza del secondo (oltre che dell'interpello ordinario), è attivabile solo se ricorre nella legge una previsione espressa in ordine alla sua esperibilità ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b), dello Statuto.

Invero, una soluzione analoga per l'interpello disapplicativo sarebbe stata pur possibile ed apprezzabile, ma non certo agevole, né sul piano interpretativo, perché ricorrono norme in apparenza antielusive che ad un più attento esame risultano mirate a contrastare fenomeni di altro genere, né sul piano operativo, perché all'individuazione di tutte le disposizioni antielusive esistenti nel sistema avrebbe dovuto seguire la modifica legislativa per inserire la previsione espressa di esperibilità dell'interpello disapplicativo.

Ciò nonostante, per alcune norme antielusive è stato fatto^[50].

Ad esempio, vi è stato l'intervento del legislatore al fine di modificare la disposizione e prevedere l'esperibilità della procedura di interpello disapplicativo, con rinvio espresso all'art. 11, comma 2, dello Statuto, per la norma antielusiva che limita il riporto delle perdite fiscali (art. 84, comma 3, ultimo periodo, T.U.I.R.), nonché per l'analoga norma sulle perdite oltre che sugli interessi, indeducibili ai sensi dell'art. 96, T.U.I.R., ed oggetto di riporto in avanti, in sede di fusione (art. 172, comma 7, T.U.I.R.) e, per rinvio, di scissione (art. 173, comma 10, T.U.I.R.)^[51]. Si tratta di un, implicito, riconoscimento della natura antielusiva di tali norme^[52].

Altro ambito in cui è stato introdotto il rinvio espresso all'interpello disapplicativo dell'art. 11, comma 2, dello Statuto è agli effetti della "disapplicazione" della norma antielusiva, in particolare di contrasto alle condotte di *dividend washing*, sulla indeducibilità delle minusvalenze realizzate su azioni e titoli similari, non aventi i requisiti *pex*, fino a concorrenza dei dividendi non imponibili (art. 109, commi 3-*bis* e 3-*ter*, T.U.I.R.)^[53].

Al di fuori di queste ipotesi - peraltro, di indiscussa natura antielusiva - sta, dunque, all'interprete individuare se si è in presenza di una norma tributaria che, "allo scopo di contrastare comportamenti elusivi", "limita deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario".

10. Necessità di una norma "antielusiva" che sta all'interprete individuare. Rinvio, a tal fine, alla definizione di "elusione" della fattispecie di abuso dell'art. 10-bis, Statuto

Nella nuova disposizione dell'art. 11, comma 2, Statuto, taluni, in dottrina, ravvisano, come ravvisavano nell'art. 37-*bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, la definizione generale e astratta di norma antielusiva^[54].

In dottrina si è soliti alludere a queste norme come a norme particolaristiche che rincorrono, con soluzioni legislative *ad hoc*, forme di elusione invase nella prassi^[55]; a norme implicitamente antielusive, in quanto la relativa antielusività è nella *ratio*, che costituiscono parte della disciplina sostanziale dell'imposta al fine di contrastare pratiche elusive^[56]; se non annoverabili fra le "norme sulle norme", in quanto clausole con cui si consente la "disapplicazione" delle ordinarie regole tributarie, investendosi, così, la valenza normativa delle regole alle quali esse si riferiscono, che si "degradano al livello delle disposizioni regolamentari o pararegolamentari"^[57].

Occorre, dunque, accertare in quali ipotesi si è in presenza di una norma tributaria che, "allo scopo di contrastare comportamenti elusivi", "limita deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario", rendendo attivabile, se del caso, l'interpello disapplicativo.

Emerge, a tal fine, quale primo requisito imprescindibile di una tale norma il suddetto scopo di contrastare comportamenti elusivi.

Secondo i chiarimenti delle Entrate questo requisito si risolve nella necessità che la limitazione prevista dalla norma risponda ad una finalità antielusiva di tipo sostanziale, frutto di una

valutazione preliminare da parte del legislatore di tendenziale ma non sistematica offensività del fatto^[58].

Le Entrate non ricorrono, dunque, alla nuova fattispecie di "elusione fiscale" e relativa definizione che l'ordinamento tributario offre loro da che è stato introdotto, con il D.Lgs. n. 128/2015, c.d. certezza del diritto^[59], l'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente e la generale disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale (termini da ritenere ormai equipollenti) in esso contenuta.

La qualificazione della natura di norma antielusiva ai fini dell'interpello disapplicativo non pare, tuttavia, risolvibile in questi termini.

Infatti, considerata, da un lato, la collocazione di tale definizione di elusione (art. 10-*bis*) entro lo stesso documento normativo in cui ricorre anche il riferimento alle norme antielusive (ai fini della "disapplicazione", art. 11, comma 2), ciò che impone identità di significato; dall'altro, considerato ciò che comporta l'inserimento di tali termini e degli istituti ad essi sottesi all'interno dello Statuto, quale sede di principi generali dell'ordinamento tributario, ebbene, si ritiene che, per individuare il significato attribuito dal legislatore nell'art. 11, comma 2, all'espressione "scopo di contrastare comportamenti elusivi" e, conseguentemente, per la qualificazione della natura di norma antielusiva a tali fini occorra riferirsi a tale definizione legislativa di elusione^[60].

Alla stregua di tale definizione dello Statuto si può, dunque, affermare che costituisce norma avente lo scopo di contrastare comportamenti elusivi - in breve, norma antielusiva - quella che persegue lo scopo di contrastare comportamenti, configurabili, in primo luogo, ai sensi dell'art. 10-*bis*, comma 1, alla stregua di "una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti".

Circa tali operazioni si può osservare che, a differenza della fattispecie di abuso dell'art. 10-*bis*, c.d. aperta, in quanto non identifica i comportamenti abusivi, la norma antielusiva oggetto di interpello disapplicativo ne identifica e tipizza uno o alcuni (e perciò è detta "norma antielusiva specifica"), sicché per l'interprete è questione di verificare, innanzi tutto, di essere in presenza di una norma antielusiva specifica (ed è questa la fase più delicata) e, in secondo luogo, di appurare che, in astratto, i comportamenti del contribuente si qualifichino secondo tale modello legale di norma antielusiva.

Ad esempio, se fosse questione di accertare la natura di norma antielusiva specifica della disposizione che limita il riporto delle perdite fiscali IRES nella fusione (art. 172, comma 7, T.U.I.R.) - prescindendo in questa sede dalla circostanza che è la legge stessa a qualificarla espressamente come tale ai fini della disapplicazione - occorrerebbe verificare che la situazione definita dal legislatore nell'art. 172, comma 7, come risulta da una pluralità di elementi costitutivi (ricorrenza di una fusione, esistenza di una perdita pregressa, riduzione dei ricavi e del costo lavoro oltre una data soglia, etc.), esprima, secondo canoni di normalità, una mancanza di sostanza economica e, pur nel formale rispetto delle norme fiscali, la realizzazione, essenzialmente, di vantaggi fiscali indebiti. Ciò che impone all'interprete un puntuale riscontro del fine specifico della norma in esame.

Nel caso dell'istituto che limita il riporto delle perdite pregresse nella fusione, ad esempio, occorrerebbe individuare la *ratio* specifica di questa norma (impedire che una società possa essere oggetto di fusione essenzialmente in ragione delle perdite riportabili ai fini IRES di cui dispone e da utilizzare per ridurre futuri redditi fiscali prodotti da un'attività d'impresa diversa da quella che ha prodotto dette perdite), in modo da identificare il vantaggio fiscale indebito e completare il giudizio sulla qualificazione della natura di norma antielusiva della norma in esame.

Il rinvio all'art. 10-*bis*, Statuto, opera non solo in ordine alla qualificazione della natura di norma antielusiva, bensì anche ai fini dell'individuazione dei presupposti fondanti la riqualificazione della fattispecie, secondo il meccanismo della disapplicazione, una volta che sia stata accertata la natura di norma antielusiva della norma che si intende disapplicare. Ciò che consente di trattare le due diverse questioni in modo congiunto nel paragrafo successivo, salvo alcune ulteriori precisazioni sulla seconda, allorché si parlerà della dimostrazione di non elusività degli effetti della fattispecie (par. 17).

11. Necessità di individuare i presupposti fondanti la riqualificazione della fattispecie (e quindi la dimostrazione della sua non elusività) sempre sulla base dell'art. 10-*bis*, Statuto

Sulla base di quanto appena premesso e proseguendo, dunque, nell'analisi dei presupposti che fondano sia la qualificazione della natura di norma antielusiva, sia (a rovescio) la riqualificazione della fattispecie concreta riferibile al contribuente ai fini della disapplicazione, ebbene, circa la sostanza economica, ai fini della fattispecie di abuso si considerano operazioni prive di essa (art.

10-*bis*, comma 2, lett. a) "i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali" e "sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato".

Sebbene questo primo elemento costitutivo della fattispecie di abuso dell'art. 10-*bis*, rappresentato dalla mancanza di sostanza economica, appaia in prima istanza non rilevare agli effetti dell'interpello disapplicativo, al contrario, proprio in ragione del rinvio implicito dell'art. 11, comma 2, alla definizione di elusione, è da ritenere presunta, nella condotta circoscritta e tipizzata che il legislatore intende contrastare con la norma antielusiva specifica, l'assenza di una sostanza economica.

E, dunque, come agli effetti della fattispecie di elusione dell'art. 10-*bis* non si considerano elusive, "in ogni caso", le "operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente" (art. 10-*bis*, comma 3), così, è imprescindibile, per il contribuente che intenda ottenere il riconoscimento della "disapplicazione" di una norma antielusiva specifica, dimostrare l'inesistenza in concreto, nella propria particolare condotta, di quello specifico effetto elusivo che la suddetta norma ha scopo di contrastare, ossia, in positivo, la sussistenza di significativi effetti extrafiscali in ordine alla stessa, ciò che si traduce nella presenza di sostanza economica^[61].

Quanto, infine, al secondo elemento costitutivo della fattispecie di abuso, costituito dai vantaggi fiscali indebiti, si considerano tali "i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario" (art. 10-*bis*, comma 2, lett. b).

È in questo specifico ambito normativo, una volta chiarito, nei termini fin qui illustrati, cosa si intenda per comportamenti elusivi ai fini dell'istituto dell'interpello disapplicativo, che, da un lato, deve essere ulteriormente ricercato il significato di norma che ha "scopo di contrasto" di tali comportamenti; dall'altro, deve essere individuato un ulteriore presupposto fondante la "riqualificazione" della fattispecie.

È da ritenere, infatti, che i due termini, finalità e scopo, presenti nei due artt. 10-*bis* e 11, comma 2, dello Statuto e riferiti alle norme fiscali, abbiano pari significato, coincidente con quello di *ratio* della norma, quale emerge dall'uso del criterio interpretativo logico-sistematico dell'art. 11 delle preleggi al codice^[62].

Ratio che, rispettivamente, nel caso dell'art. 10-*bis*, subisce la violazione ad opera del comportamento di abuso e, nel caso della norma di cui all'art. 11, comma 2, a rovescio, concorre ad impedire che si produca l'effetto elusivo.

E, mentre si pone una questione interpretativa nell'individuare la *ratio* ("finalità") delle norme fiscali di cui all'art. 10-*bis*, essendo dubbio a quale norma riferirsi, non altrettanto è ai fini dell'interpello disapplicativo, per il quale ultimo, infatti, è indiscutibilmente alla norma fiscale antielusiva specifica che occorre fare riferimento, ossia la norma che si intende disapplicare; così, maggiormente agevole da accertare è anche la sua *ratio*, in quanto già individuata dal legislatore come finalità di contrasto alla violazione della norma, altrimenti applicabile, che determinerebbe il prodursi di quella situazione giuridica soggettiva (di vantaggio fiscale) su cui incide, impedendola, la norma antielusiva specifica da "disapplicare".

A fini, invece, dell'art. 10-*bis*, contrapponendosi al comportamento ordinariamente percorribile in linea ipotetica dal contribuente (secondo date norme fiscali) quello concretamente tenuto (in base ad altre norme fiscali così applicate), si pone la, non semplice, questione interpretativa di quale debba essere la norma di cui occorre valutare la violazione della relativa *ratio*, ossia, se la norma "altrimenti applicabile"^[63], oppure la norma che il contribuente applica^[64], o ancora entrambe, alternativamente^[65].

Mentre per la mancanza di sostanza economica non vi è un richiamo espresso testuale entro l'art. 11, comma 2, e ciò nonostante, come detto, un tale elemento rileva agli effetti dell'interpello che vi è disciplinato, in quanto elemento intrinseco alla condotta tipizzata colpita dalla norma antielusiva specifica, diversamente per il secondo elemento costitutivo della fattispecie di abuso dell'art. 10-*bis*, ossia, per i vantaggi fiscali indebiti, se ne ritrova evidenza immediata anche nel testo dell'art. 11, comma 2, in termini di "deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario", risolvendosi, infatti, dette

situazioni in vantaggi fiscali indebiti.

Anche per tali situazioni imputabili al contribuente ai fini dell'interpello disapplicativo occorre, dunque, riferirsi alla disciplina in materia di abuso dell'art. 10-*bis* dello Statuto, essendo esse riconducibili in termini generali a quei "vantaggi fiscali", cui si riferisce detto articolo, vantaggi che, in quanto indebiti, motivano l'applicazione della specifica norma antielusiva e il relativo effetto limitativo grazie a cui si impedisce la realizzazione di essi.

Su questo versante è fondamentale, nella dimostrazione che il contribuente deve fornire a fini disapplicativi, l'evidenza della non essenzialità - meglio dell'irrelevanza - del vantaggio tributario indebitato rispetto alle altre finalità attribuibili all'insieme dei suoi comportamenti, così completando il percorso argomentativo iniziato sul versante della sostanza economica^[66].

Stante, infine, la previsione di residualità, in sede di accertamento, della fattispecie di abuso dell'art. 10-*bis* rispetto a disposizioni tributarie specifiche che consentono di disconoscere i vantaggi fiscali con la contestazione della relativa violazione (art. 10-*bis*, comma 12), è escluso che l'Amministrazione finanziaria possa procedere con l'accertamento di tale fattispecie a fronte di una condotta che integra un fatto di evasione, oppure di un comportamento qualificato in base ad una norma antielusiva specifica.

In forza del rinvio alla definizione di abuso dell'art. 10-*bis* e della "disapplicazione" come qui intesa alla stregua di riqualificazione della fattispecie concreta sotto una norma diversa da quella antielusiva, è indubbia la simmetria che sussiste fra i due istituti, quello anti-abuso da un lato, e quello disapplicativo, dall'altro, confermata, del resto, dalla disciplina in tema di procedimento di accertamento, modellata, quella del secondo, sulla base del primo.

È, pertanto, un dubbio interpretativo non privo di un certo fondamento quello dell'applicabilità, in ipotesi di "disapplicazione" di norme antielusive, della norma di depenalizzazione dell'abuso del diritto (art. 10-*bis*, comma 13, Statuto), sia pur limitatamente alle ipotesi in cui l'interpello disapplicativo sia stato presentato^[67].

12. Carattere limitativo della norma tributaria da disapplicare

Un ulteriore requisito che la norma tributaria antielusiva deve possedere per poter essere disapplicata consiste nel suo carattere "limitativo".

Occorre, dunque, accertare se si è in presenza di una norma tributaria che, "allo scopo di contrastare comportamenti elusivi", "limita deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario".

La limitazione deve essere l'effetto della norma antielusiva e, inoltre, tale effetto deve essere voluto dall'ordinamento con la specifica finalità di contrasto alla condotta legale tipizzata. Deve, insomma, sussistere una tale relazione rispetto alla natura antielusiva della norma.

In prima approssimazione si può ritenere che la norma antielusiva abbia tale carattere limitativo.

Ad esempio, la norma in materia di riporto delle perdite pregresse IRES nell'ambito di fusioni limita quella specifica situazione soggettiva attiva del contribuente che consiste nel diritto al riporto della perdita a date condizioni.

Tuttavia, non è una regola generale. In altri termini, non è un carattere che contraddistingue solo la norma elusiva.

Potrebbero esservi limitazioni collegate ad una diversa funzione di contrasto all'evasione o ad una finalità strutturale.

Si tornerà a parlare di questi aspetti in seguito trattando di evasione, di residenza fiscale e di interposizione fittizia.

13. L'esclusione dall'interpello disapplicativo delle norme con ratio antievasione

Sulla base dei requisiti, sopra individuati, che la norma fiscale deve possedere ai fini della sua "disapplicazione" mediante la procedura di interpello dell'art. 11, comma 2, risulta non soddisfare tali requisiti la norma che ha funzione di contrasto all'evasione.

La distinzione tra i due fenomeni resta, tuttora, non agevole in alcuni casi, pur essendo generalmente riconosciuta sia dalla dottrina, sia dalla giurisprudenza. In particolare, nell'evasione si ha un vero e proprio occultamento del presupposto d'imposta, che non si presenta, di contro,

nell'elusione. Tuttavia, la delimitazione fra elusione e fenomeni di natura evasiva, quale in specie la simulazione, non sempre è stata univoca.

Una rigorosa sistematizzazione della materia si impone dopo la riforma attuata dal D.Lgs. n. 158/2015 in ragione delle innovazioni da essa arretrate, innanzi tutto, in termini di depenalizzazione dell'abuso del diritto (art. 10-*bis*, comma 13, Statuto); in secondo luogo, di estensione della fattispecie delittuosa di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D.Lgs. n. 74/2000) alle operazioni simulate; in terzo luogo, d'inserimento della nuova definizione di "operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente" entro l'art. 1, lett. g-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000, intendendosi ora per tali "le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-*bis* della Legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti"^[68].

Si è dell'avviso che tale distinzione, benché posta in modo specifico con riguardo alla fattispecie di abuso dell'art. 10-*bis*, assuma rilevanza anche nei confronti delle operazioni contrastate con una norma antielusiva specifica, stante il rinvio implicito alla definizione di abuso dell'art. 10-*bis* di cui si è detto, con la conclusione che non è norma "disapplicabile" mediante la procedura di interpello dell'art. 11, comma 2, quella che contrasta una condotta di tipo simulatorio.

Una specifica *ratio* di contrasto all'evasione è poi, in genere, attribuita alle disposizioni che prevedono regimi forfettari di deducibilità dei costi, quali, ad esempio, i componenti negativi in genere relativi ad autoveicoli utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni (art. 164, T.U.I.R.) in funzione di impedire un utilizzo personale del bene che priva il costo d'inerenza all'attività, ciò che si traduce in un fatto evasivo, come riconosciuto di recente dalle stesse Entrate e tendenzialmente condiviso in dottrina e in giurisprudenza. Norme ritenute, per tale ragione, escluse dall'interpello disapplicativo, secondo l'orientamento ministeriale espresso in sede di riforma e confermativo di quello passato^[69].

Peraltro, nel sistema *ante* riforma 2015 non tutti ritenevano scontato che la natura antievasiva fosse idonea ad escludere l'ammissibilità dell'istanza di "disapplicazione", ancorché l'art. 37-*bis*, comma 8, indubbiamente menzionasse soltanto le norme dotate di funzione antielusiva. Ciò, in quanto la "disapplicazione" non era ritenuta logicamente incompatibile con le misure antievasive: come nel caso delle norme antielusive si trattava di far emergere l'inconsistenza, in concreto, della limitazione e di impedire che il contribuente incorresse in una penalizzazione ingiustificata. Si evidenziava, d'altronde, come la distinzione fra le due categorie fosse labile, tanto che la stessa legge talvolta qualificava antielusive norme aventi una chiara funzione di contrasto all'evasione. Si suggeriva perciò una ricostruzione in chiave estensiva della sfera di applicazione dell'art. 37-*bis*, comma 8, indifferente alla connotazione antielusiva o antievasiva della norma^[70].

L'interpretazione estensiva proposta dalla dottrina si imponeva come necessità, poi, a fronte di costi la cui deducibilità era pressoché totalmente esclusa, in funzione antievasiva, in quanto basati su presunzioni legali che non rispecchiavano regole di comune esperienza e perciò in contrasto con i principi di uguaglianza e capacità contributiva. L'interpello disapplicativo rappresentava, dunque, lo strumento per rimediare in via interpretativa a queste prospettive di incostituzionalità^[71].

Non sembra possibile ritenere tuttora attuale questo orientamento: non per le ragioni di equità che ne sono a fondamento, perché queste sono tuttora valide (il legislatore della riforma avrebbe, dunque, potuto prevedere uno strumento equitativo per tali ipotesi). Bensì perché, da un lato, l'istituto dell'interpello disapplicativo, dall'altro, la disciplina dell'elusione del nuovo art. 10-*bis*, pur ponendosi in continuità rispetto alla disciplina previgente, presentano profili di novità rilevanti in questo ambito (si pensi alla depenalizzazione dell'abuso), sicché paiono mutati i termini sostanziali della questione interpretativa.

Oltre alle norme con scopo antievasione suddette, i chiarimenti delle Entrate collocano fra le norme escluse dall'interpello disapplicativo quella dell'art. 10, comma 6, lett. e), D.Lgs. n. 460/1997, ossia un'ipotesi specifica di presunzione ("si considerano in ogni caso...") di distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione che la disciplina delle ONLUS prevede, fra le altre. Si tratta, in specie, delle cessioni di beni e prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione ... effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità^[72].

Di contro, le Entrate non accennano alle altre ipotesi di tale norma del comma 6 che pur presumono sempre una distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione, circostanze, tutte, per le quali in passato l'Amministrazione finanziaria si è espressa, unitariamente, nei termini di "norma antielusiva

di tipo sostanziale della quale può essere chiesta la 'disapplicazione', ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8^[73].

Altra norma per la quale le Entrate escludono l'esperibilità dell'interpello disapplicativo è quella dell'art. 35 (rubricato "Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale"), comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006, con cui si è innovato il regime IVA delle cessioni e locazioni di beni immobili. In particolare, è stabilito che le disposizioni in materia di imposte indirette previste per le locazioni di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50%, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'art. 14, D.P.R. n. 633/1972.

Circa questa previsione le Entrate, pur ammettendone il carattere antielusivo, ne escludono la possibilità di "disapplicazione". Il riconoscimento della natura antielusiva di tale norma e, in modo specifico, la sua *ratio* di contrastare comportamenti elusivi mirati a mascherare l'affitto di immobili strumentali per evitare il pagamento dell'imposta di registro dell'1%, è avvenuto, del resto, ripetutamente ad opera delle Entrate, non solo nella circolare n. 27/E/2006 da essa citata^[74].

Non risulta, chiara, per concludere, l'esclusione di talune norme antielusive specifiche dalla procedura di interpello disapplicativo.

A tale riguardo un criterio direttivo da seguire nell'attività di interpretazione di disposizioni siffatte, laddove, eventualmente, l'interpretazione letterale si contrapponga a quella funzionale, è quello, proposto dalla dottrina, di privilegiare quest'ultima, assicurando in tal modo, secondo un criterio di proporzionalità, che il sacrificio delle posizioni soggettive del contribuente non avvenga in modo irragionevole, in carenza dei presupposti che ne legittimano l'applicazione^[75]. Criterio cui implicitamente si ispirava la citata Relazione governativa di accompagnamento all'introduzione dell'art. 37-bis, allorché evidenziava la necessità della "disapplicazione" quando l'obiettivo della norma antielusiva condurrebbe a penalizzazioni indebite.

A questo criterio ermeneutico occorrerebbe attenersi.

14. (Segue): delle norme presuntive in materia di residenza fiscale

In passato le Entrate avevano escluso che la prova contraria, necessaria per superare la presunzione di "esterovestizione" di cui all'art. 73, comma 5-*bis*, T.U.I.R., potesse essere offerta tramite la procedura di interpello disapplicativo, ammettendo possibile fornirla solo nella competente sede di accertamento. Ciò, in quanto si riteneva la predetta dimostrazione prevalentemente basata su elementi di fatto non agevolmente desumibili dai documenti su cui è di regola incentrata l'analisi preventiva in sede di interpello, nonché in quanto si considerava azionabile quest'ultimo ai fini di ottenere la "disapplicazione" di norme incidenti in maniera diretta ed immediata sul *quantum* dell'obbligazione tributaria (norme che limitano deduzioni, detrazioni etc.), e non per "disapplicare" norme, come il citato art. 73, incidenti sulla soggettività^[76].

Si trattava di argomenti poco convincenti, anche alla luce dell'evoluzione della normativa: sia perché il nuovo istituto degli accordi preventivi (art. 31-*ter*, D.P.R. n. 600/1973) ed il nuovo interpello qualificatorio (secondo gli esempi della Relazione illustrativa) dimostrano come anche accertamenti di fatto particolarmente delicati e complessi, come quelli a base della configurabilità di una stabile organizzazione, possano essere oggetto di procedure preventive; sia perché risulta limitativa la visione della residenza fiscale soltanto in termini di elemento di qualificazione del soggetto passivo, come tale operante sul solo piano della soggettività, in quanto essa è, al tempo stesso, elemento che determina, sul piano impositivo, l'assoggettamento ad imposta sulla base del criterio di mondialità e, perciò, opera anche sul piano della base imponibile del contribuente.

A riforma avvenuta le Entrate hanno escluso dall'interpello disapplicativo, sulla base di un altro argomento, le norme che stabiliscono in via presuntiva la residenza fiscale in Italia di persone fisiche (art. 2, comma 2-*bis*, T.U.I.R.) e soggetti IRES (art. 73, comma 5-*bis*, T.U.I.R.): prive della struttura delle norme antielusive specifiche, esse sarebbero preordinate a presidiare fenomeni di fittizio e, perciò, evasivo trasferimento di residenza^[77].

Se, in linea generale, questa impostazione è da condividere, non è, tuttavia, incontrovertibile che l'esterovestizione sia fenomeno sempre ben distinto dall'abuso^[78].

Resta da chiedersi, comunque, se si tratti di norme di tipo limitativo, ossia di norme che limitano detrazioni, deduzioni, etc. Ciò che non sembra, quanto meno come effetto diretto della norma, sicché resta confermata la relativa esclusione dalla procedura di interpello disapplicativo.

Sempre in tema di residenza sembra da escludere l'attivabilità dell'interpello disapplicativo per le norme che disciplinano il trasferimento di residenza all'estero da parte dell'imprenditore (art. 166, T.U.I.R.), anche quando attuato indirettamente per il tramite di operazioni straordinarie (fusioni e scissioni in uscita) europee (art. 179, T.U.I.R.) ed internazionali (di cui manca una previsione espressa). In particolare, si tratta delle norme che individuano in un tale evento una fattispecie di realizzo al valore normale delle plusvalenze sui beni aziendali, salvo la loro confluenza in una stabile organizzazione in Italia.

In tale disciplina, infatti, non è dato individuare uno scopo antielusivo o, quanto meno, principalmente antielusivo - per cui, del resto, sarebbe divenuto stridente il contrasto con la libertà di stabilimento in ambito europeo - quanto piuttosto un'emersione di materia imponibile del tutto fisiologica e giustificata con riguardo ai plusvalori maturati sui beni aziendali fino al momento del trasferimento di residenza, quale evento comportante automaticamente l'estromissione dal regime dei beni d'impresa. Vicenda realizzativa, questa, cui è perciò assolutamente connaturale l'imposizione, risultando sul versante del diritto europeo una causa di giustificazione rappresentata dalla salvaguardia della coerenza dell'ordinamento tributario italiano più efficace rispetto alla causa antielusiva^[79].

15. (Segue): della norma sull'interposizione fittizia (art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973)

Il fenomeno dell'interposizione reale soggettiva è riconducibile, secondo alcuni orientamenti, all'ambito normativo dell'abuso, e non all'evasione, a differenza dell'interposizione fittizia, ricadente in quest'ultima.

La riforma ha previsto espressamente, con l'art. 7, comma 7, D.Lgs. n. 156/2015, che ha aggiunto una nuova previsione all'art. 37, D.P.R. n. 600/1973, dopo il comma 3, la possibilità per il contribuente di richiedere un parere all'Amministrazione finanziaria, secondo le forme dell'interpello ordinario, in ordine all'applicazione al caso concreto delle disposizioni del comma precedente, riguardante l'interposizione reddituale.

Come si legge nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015, la scelta di questo tipo di interpello, in luogo di quello disapplicativo, è consequenziale ad un'interpretazione del comma 3 escludente le forme di interposizione reale, come sostenuto di contro dalla Cassazione in alcune sue pronunce^[80], per ricomprendere solo quelle di interposizione fittizia.

Si è, in ogni caso, al di fuori delle norme di tipo limitativo, nel senso illustrato.

16. (Segue): delle norme con funzione strutturale ed extrafiscale

Limiti a deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario possono derivare anche da norme che appaiono, in prima approssimazione, avere natura di norme di contrasto a comportamenti elusivi o evasivi, ma che rispondono ad una funzione totalmente differente, una funzione strutturale, per la quale dette norme assicurano, a sistema, una corretta misurazione del reddito imputabile al contribuente.

Un esempio è quello, di cui si è già trattato, della norma che, in materia di trasferimento di residenza all'estero, stabilisce l'imponibilità delle plusvalenze maturate sui beni d'impresa, salvo la relativa confluenza in una stabile organizzazione. E così, analogamente, è il caso delle norme che, in materia di fusione e scissioni europee ed internazionali in uscita dall'Italia, fissano il medesimo regime tributario. Anche in queste ipotesi si è in presenza di una posizione soggettiva del contribuente che subisce un limite rappresentato dall'applicazione del regime di imponibilità in luogo dell'ordinario regime di irrilevanza fiscale del trasferimento. In tale vicenda non è, tuttavia, individuabile alcuno scopo antielusivo, come illustrato trattando di residenza.

Altro esempio di norma siffatta è quella che sancisce l'indeducibilità (totale o parziale al 50,28%, a seconda della figura del socio) delle minusvalenze patrimoniali relative alle partecipazioni che fruiscono della *participation exemption*. Valgono, in questo caso, ragioni di simmetria con il regime delle plusvalenze esenti (pur se l'esenzione, nel primo caso, non è totale, come l'indeducibilità della minusvalenza, bensì al 95%) nel contesto di un regime che, sul piano sistematico, svolge un ruolo strutturale rilevante di eliminazione della doppia imposizione degli utili societari. Questa norma non è, pertanto, "disapplicabile" mediante l'interpello.

Al contrario, l'irrilevanza fiscale che è ora disposta per le minusvalenze patrimoniali derivanti dalla destinazione dei beni al consumo personale o familiare, all'assegnazione ai soci e alla destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa^[81], in contrapposizione al regime che è invece di

imponibilità delle corrispondenti plusvalenze, risponde ad una funzione che non può dirsi strutturale, in quanto, se così fosse, vi sarebbe simmetria, bensì è riconducibile ad uno scopo antielusivo, in particolare quello di impedire la dispersione di materia imponibile^[82]. Se questa è la funzione, considerato che si tratta di norma che limita la posizione soggettiva altrimenti ammessa dall'ordinamento tributario, in quanto eleva a fattispecie tassabile eventi che si porrebbero, diversamente, nell'area dell'esclusione, in quanto vicende estranee all'impresa, la conseguenza è che ad essa risulta applicabile l'interpello disapplicativo.

Altra norma suscettibile di "disapplicazione" in ragione della propria *ratio* antielusiva è quella che sancisce la deducibilità per cassa, anziché per competenza, dei compensi agli amministratori (art. 95, comma 5, T.U.I.R.). In particolare, tale *ratio* è mirata ad evitare che vi possano essere disallineamenti fra esercizio in cui la società deduce il compenso e quello in cui esso è tassato in capo all'amministratore. La "disapplicazione" potrebbe, ad esempio, riguardare ipotesi di compensi spettanti a società.

Limiti penalizzanti alla deduzione di costi possono derivare anche da altre norme che appaiono, in prima istanza, antielusive, ma che tali non sono, perseguendo finalità extrafiscali, e per le quali, pertanto, è escluso l'interpello disapplicativo. Ad esempio, il regime di limitata deducibilità degli interessi passivi, eccedenti gli interessi attivi, solo fino a concorrenza del 30% del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica non risponde a quella logica antielusiva che caratterizzava la disciplina previgente, bensì solo ad obiettivi di matrice extrafiscale, di contenimento del grado di indebitamento delle società^[83].

17. La dimostrazione della non elusività degli effetti della fattispecie

La possibilità per il contribuente di ottenere, su richiesta, la "disapplicazione" della norma antielusiva è subordinata alla dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi (art. 11, comma 2, penultimo periodo, Statuto).

Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la suddetta dimostrazione anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa (art. 11, comma 2, ultimo periodo, Statuto).

A riguardo della fattispecie elusiva dell'art. 10-*bis* il criterio direttivo della Legge delega n. 23/2014 (art. 5, comma 1, lett. d) stabiliva di "disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti". Criterio direttivo poi recepito dall'art. 10-*bis*, con un'apprezzabile formula legislativa^[84], ponendo a carico dell'Amministrazione finanziaria "l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta elusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2", mentre il contribuente ha "l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3".

Nel caso della norma antielusiva specifica, passibile di interpello disapplicativo, si è in presenza, come detto, di una condotta tipizzata priva, intrinsecamente, di sostanza economica. A tale riguardo nelle pagine che precedono, ricostruendo la nozione di norma fiscale avente lo scopo di contrasto di comportamenti elusivi, si è già accennato al percorso argomentativo e dimostrativo in genere che il contribuente deve seguire a fini di ottenere la "disapplicazione", stanti gli elementi definitivi dell'elusione come individuati dall'art. 10-*bis*, cui rinvia l'art. 11, comma 2.

Perciò, in ordine a tali elementi, la dimostrazione, richiesta al contribuente istante dall'art. 11, comma 2, che "nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi" deve, come detto, svilupparsi sui due opposti versanti: da un lato, la presenza di sostanza economica; dall'altro, la realizzazione di vantaggi fiscali che non si presentano indebiti.

In particolare, il contribuente potrà dimostrare l'esistenza di effetti extrafiscali significativi, o delle ragioni extrafiscali cui si riferisce l'art. 10-*bis*, comma 3, ossia, di "ragioni non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente". In presenza di tali ultime ragioni, infatti, "in ogni caso" non si è in presenza di elusione.

Come emerge dalla disciplina del contenuto dell'istanza di interpello (art. 3, D.Lgs. n. 156/2015), questa deve contenere "la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie" (lett. c), "le specifiche disposizioni di cui si richiede ... la disapplicazione" (lett. d) e "l'esposizione, in modo

chiaro ed univoco, della soluzione proposta" (lett. e).

Ebbene, quanto al primo elemento contenutistico, descrittivo della fattispecie, da intendersi quale fattispecie che si verifica in concreto nei confronti del contribuente individuato che presenta l'istanza, di certo emergono profili di fatto per i quali si rende necessaria la prova, in quanto è proprio nella particolarità, specificità della concreta situazione riferibile al soggetto passivo, per cui si rende totalmente non conforme alla normale logica dei casi, che risiede, di regola, la ragione dell'assenza di elusività. Ciò che, dunque, deve essere oggetto di prova sono tali elementi fattuali colti nella loro particolarità suscettibile di impedire l'effetto elusivo, elementi che l'Amministrazione finanziaria non conosce.

Inevitabile, nella suddetta descrizione della fattispecie concreta e nell'indicazione della specifica norma antielusiva di cui si richiede la "disapplicazione", anche la comparazione con la fattispecie astratta da tale norma assunta a modello legale ed al cui verificarsi essa ricollega, quale effetto giuridico, la limitazione (in punto di detrazioni, deduzioni, crediti d'imposta, etc.).

Sarà, qui, questione di dimostrare, con argomenti vari, su quali diversi presupposti si regga tale fattispecie astratta. A tal fine il contribuente istante può dimostrare l'esistenza di eventuali ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano l'assenza di elusività. Dimostrazione che, vertendo anche su profili fattuali, può tradursi, tecnicamente, in una prova da fornire all'Amministrazione finanziaria.

Di dimostrare, di riflesso, come la *ratio* antielusiva della norma non abbia ragione di dispiegarsi nei confronti della specifica fattispecie concreta, sicché la "disapplicazione" di tale norma si pone come unico rimedio contro quella che si risolve in un'indebita penalizzazione, non presentando i comportamenti del contribuente istante alcunché di elusivo: elementi, questi ultimi, che dimostrano e valorizzano la soluzione proposta (ossia, la riqualificazione della fattispecie concreta, secondo quanto sopra illustrato) dal contribuente istante, con la cui esposizione, chiara ed univoca, si conclude l'impianto probatorio e dimostrativo dell'istanza.

Tale impianto dovrà, insomma, realizzarsi, nel caso di specie, all'insegna di quel principio di civiltà giuridica cui si è fatto cenno retro.

18. Cenni alle disposizioni sul procedimento d'interpello disapplicativo accolte in testi normativi diversi dallo Statuto dei diritti del contribuente

Oltre alle norme procedurali inserite all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, altre norme di tale natura risultano dal D.Lgs. n. 156/2015, oltre che dal Provvedimento attuativo del Direttore Generale delle Entrate del 4 gennaio 2016. In questo ambito è stato attuato il criterio direttivo di maggiore omogeneità della disciplina degli interpelli, con regole che riguardano i presupposti ed i soggetti legittimati alla presentazione delle istanze (art. 2), il contenuto delle medesime (art. 3), l'istruttoria (art. 4) e le ipotesi di inammissibilità (art. 5). Di alcune di tali regole già si è detto.

Stabilito per tutte le forme di interpello è il requisito di preventività (art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 156/2015), il cui mancato rispetto è causa d'inammissibilità dell'istanza (art. 5, comma 1, lett. b): l'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima senza che, a tali fini, assumano valenza i termini concessi all'Amministrazione per rendere la propria risposta^[85].

Le modalità di presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo, l'Ufficio cui la medesima è trasmessa e quello da cui perviene la risposta, le modalità di comunicazione di quest'ultima, nonché ogni altra regola concernente la procedura erano da stabilirsi con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 156/2015, ai sensi del relativo art. 8, comma 1. Ciò che è avvenuto con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 gennaio 2016. Alle istanze di interpello presentate prima dell'emanazione di tale provvedimento restano applicabili le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione dell'istanza (art. 8, comma 4, D.Lgs. n. 156/2015)^[86].

In particolare, fermo restando per l'interpello disapplicativo il termine perentorio, previsto dallo Statuto, di 120 giorni per la risposta al contribuente istante, nei casi in cui l'istanza sia carente degli elementi che la legge stabilisce quanto al suo contenuto - ad eccezione dei dati identificativi dell'istante e della circostanziata e specifica descrizione della fattispecie (art. 3, comma 1, lett. a) e c), che sono richiesti a pena di inammissibilità (art. 5, comma 1, lett. a) - l'Amministrazione invita il contribuente alla regolarizzazione di essa entro il termine di 30 giorni. L'invito a regolarizzare è

notificato o comunicato al contribuente entro 30 giorni dalla consegna o ricezione dell'istanza da parte dell'Ufficio competente (art. 4, commi 1 e 2, Provvedimento Direttore Agenzia delle entrate, 4 gennaio 2016). I termini per la risposta, in tal caso, iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione è stata effettuata (art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 156/2015): si ha, perciò, una prima possibile ipotesi di interruzione del decorso del termine originario. La mancata regolarizzazione entro il predetto termine di 30 giorni costituisce causa di inammissibilità dell'istanza (art. 5, comma 1, lett. g).

I suddetti elementi dell'istanza sono costituiti, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. b), d), e), f) e g), rispettivamente: dall'indicazione del tipo di istanza; dalle specifiche disposizioni di cui si richiede la "disapplicazione"; dall'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta, l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione e deve essere comunicata la risposta; infine, dalla sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante, ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'art. 63, D.P.R. n. 600/1973. In quest'ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, deve essere allegata allo stesso.

Una seconda ipotesi di interruzione del termine di risposta per la formazione del silenzio-assenso si ha quando non è possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati e l'Amministrazione chiede, ciò che è consentito una sola volta, all'istante di integrare la documentazione presentata. Infatti, in tal caso il parere è reso entro sessanta giorni dalla ricezione della documentazione integrativa (art. 4, comma 1, D.Lgs. n. 156/2015). In caso di richiesta di documentazione integrativa, dunque, il termine per la risposta è più breve del termine previsto in generale dall'art. 11 dello Statuto, ed è stabilito per tutte le forme di interpello disciplinate da tale articolo, dandosi, in tal modo, ulteriore e più completa attuazione al principio di maggiore tempestività nella redazione dei pareri dell'art. 6, comma 6, Legge delega^[87]. La mancata presentazione della documentazione richiesta entro il termine di un anno comporta rinuncia all'istanza di interpello, ferma restando la facoltà di presentazione di una nuova istanza, ove ricorrano i presupposti previsti dalla legge (art. 4, comma 1, D.Lgs. n. 156/2015), inclusa la preventività^[88].

La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione (art. 11, comma 5, Statuto).

Alle tre cause di inammissibilità già citate dell'istanza di interpello (mancanza dei due elementi essenziali, mancanza di preventività, mancata regolarizzazione nei termini dei dati richiesti) si aggiunge quella dell'istanza reiterata o di mero riesame, ossia dell'istanza che ha ad oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che siano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente (art. 5, lett. d), D.Lgs. n. 156/2015), mentre è causa non applicabile all'interpello disapplicativo quella di mancanza delle obiettive condizioni di incertezza di cui all'art. 11, comma 4, Statuto (art. 5, lett. c), rilevante, infatti, solo agli effetti degli interpelli interpretativi e qualificatori^[89]. Ulteriore causa di inammissibilità è quella (art. 5, lett. e) dell'istanza che verte su materie oggetto di accordo preventivo, ai sensi dell'art. 31-ter, D.P.R. n. 600/1973 (stante la diversa natura dell'atto in questione), oppure di interpello sui nuovi investimenti, ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. n. 147/2015 (avente un'autonoma disciplina di interpello), o, ancora, di adempimento collaborativo, ai sensi dell'art. 6, D.Lgs. n. 128/2015 (in ragione della peculiarità dell'istituto). Infine, è causa d'inammissibilità la circostanza che l'istanza verta su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di sua presentazione, attività di cui il contribuente sia già formalmente a conoscenza (art. 5, lett. f)^[90].

Con il provvedimento emanato in attuazione del predetto art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 156/2015, si è stabilito, in particolare circa gli Uffici competenti, che l'istanza di interpello riguardante i tributi erariali è da presentare alla Direzione Regionale competente in relazione al domicilio fiscale del soggetto istante, mentre quella della stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente alla Direzione Regionale competente in relazione al domicilio fiscale della stabile organizzazione. Per le Amministrazioni centrali dello Stato, gli enti pubblici a rilevanza nazionale, i soggetti non residenti ed i soggetti di più rilevante dimensione, diversamente, la presentazione dell'istanza riguardante i tributi erariali è alla Direzione Centrale Normativa (art. 2, Provvedimento 4 gennaio 2016).

L'istanza di interpello disapplicativo è presentata dal contribuente agli Uffici competenti con le modalità di presentazione consentite, ossia, mediante consegna a mano, spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento, presentazione per via telematica attraverso l'impiego della posta elettronica certificata, oppure attraverso l'utilizzo di un servizio telematico erogato in rete

dall'Agenzia delle entrate. Per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato è consentita la presentazione alla casella di posta elettronica ordinaria individuata nell'Allegato A al citato Provvedimento (artt. 1 e 3, Provvedimento 4 gennaio 2016).

19. L'atto di accertamento e la tutela giurisdizionale

Da ultimo restano da analizzare le disposizioni che il D.Lgs. n. 156/2015, all'art. 6, ha introdotto in tema di coordinamento con l'attività di accertamento del nuovo istituto di interpello disapplicativo, nonché, soprattutto, della sua tutela giurisdizionale.

In tale secondo ambito, infatti, l'interpello disapplicativo ha registrato, nel vigore della precedente disciplina, i maggiori contrasti dottrinali e giurisprudenziali rispetto ad altre forme di interpello a riguardo della natura, e conseguente efficacia, da riconoscere alla risposta resa dall'Amministrazione finanziaria, giungendosi a sostenere tanto la tesi della tutela giurisdizionale immediata^[91], quanto la tesi della non impugnabilità *tout court*, basata sulla natura di parere della risposta, al quale il contribuente può non adeguarsi^[92], o comunque sull'efficacia non vincolante di detta risposta per il contribuente, difettando, di conseguenza l'interesse ad agire in quanto atto non suscettibile di arrecare alcun pregiudizio meritevole di tutela giurisdizionale^[93], escludendosi, altresì, in ragione di tale natura non vincolante della risposta, che essa dovesse essere impugnata unitamente agli atti successivi che rendono attuale l'interesse ad agire o in presenza del silenzio-rifiuto sulle istanze di rimborso.

La soluzione accolta dal legislatore con la disposizione dell'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 156/2015, recepisce, in sostanza, per l'interpello disapplicativo uno degli orientamenti già emersi *ante* riforma, stante la nuova previsione che le risposte alle istanze di interpello di cui all'art. 11 dello Statuto non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze di interpello disapplicativo, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo.

Si è, dunque, riconosciuta natura di atto impugnabile alla risposta all'istanza di interpello disapplicativo, ma non in via autonoma, e perciò non impugnabile in via immediata, come sostenuto, invece, da un orientamento nel sistema *ante* riforma^[94], bensì in via differita, unitamente al successivo ed eventuale atto impositivo che in detta risposta abbia il proprio presupposto, il proprio fondamento^[95].

Quanto, infine, al procedimento di accertamento, questo è stato delineato dal legislatore sul modello di quello seguente all'interpello abusivo dell'art. 10-*bis*, Statuto. In particolare, se è stata fornita risposta all'istanza di interpello disapplicativo, al di fuori dei casi di inammissibilità dell'istanza ai sensi dell'art. 5, D.Lgs. n. 156/2015 e senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, l'atto di accertamento che abbia ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo è preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni (art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 156/2015).

La previsione in esame sancisce, innanzi tutto, che alla contestazione per indebita fruizione di deduzioni, detrazioni, etc., l'Ufficio debba procedere con atto separato, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice^[96]. Tale previsione si riferisce espressamente alla sola ipotesi in cui sia stata resa risposta, risposta che si deduce essere non favorevole, anche solo in parte, altrimenti non darebbe seguito ad un atto di accertamento. Dunque, resta escluso dalla previsione il caso di non risposta che segua all'omessa presentazione dell'istanza, ciò che si palesa, per il contribuente, come una sanzione, indiretta, aggiuntiva di quella per tale omissione e da collegare, perciò, all'obbligatorietà della presentazione dell'istanza.

Altrettanto non è per la corrispondente norma in tema di accertamento dell'abuso del diritto, che non limita, infatti, la procedura di richiesta di chiarimenti all'ipotesi di risposta all'interpello (art. 10-*bis*, comma 6, Statuto), rendendo, dunque, detta procedura obbligatoria anche in ipotesi di non presentazione dell'interpello sulla fattispecie abusiva (presentazione, d'altronde, a carattere facoltativo).

A prescindere dal carattere obbligatorio/facoltativo delle due istanze, in effetti una differenza non da poco vi è fra le due fattispecie della disapplicazione e dell'abuso, al punto che vi è da chiedersi la ragione di una tale procedura rafforzata di accertamento nel caso di risposta negativa alla disapplicazione, in quanto il contribuente, oltre ad avere cognizione di "disapplicare" una norma, ha già illustrato e fornito preventivamente i chiarimenti del caso mediante l'interpello, ricevendone una risposta negativa motivata.

Quanto, invece, all'ipotesi di risposta non espressa, bensì, tacita, si è in presenza pur sempre di una

risposta e perciò si tratta di caso che ricade nell'ambito applicativo della previsione in esame. In concreto, di regola, non sarà, tuttavia, il caso, in quanto la risposta tacita è, di per sé, risposta favorevole all'istanza del contribuente e, dunque, verosimilmente, non darà seguito ad alcun atto di accertamento.

La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione secondo le regole dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti, oppure di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta, e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo devono intercorrere non meno di 60 giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei 60 giorni. L'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine sopra indicato (art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 156/2015): trattasi della motivazione, c.d., rafforzata^[97].

Infine, una previsione conclusiva, applicabile alle varie forme di interpello disciplinate dal D.Lgs. n. 156/2015, stabilisce che non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'Amministrazione nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello le disposizioni degli artt. 32, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, e 52, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, ai sensi dei quali le notizie e i dati non adottati, le informazioni e i documenti non forniti non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente in sede amministrativa e contenziosa (art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 156/2015). Secondo la Relazione accompagnatoria al provvedimento di legge questa previsione confermerebbe la natura delle risposte agli interpelli quali meri pareri, che non comportano mai preclusioni in ordine alla possibilità di fornire la dimostrazione richiesta dalla legge ai più diversi fini anche nelle successive fasi di accertamento e contenzioso^[98].

PAOLA TARIGO

Note:

[1] Il presente articolo ripete, con alcune integrazioni, il testo della relazione tenuta dall'Autore in data 2 marzo 2017 sul tema in oggetto presso la Scuola di Alta Formazione Dottori Commercialisti (S.A.F. Tosco-Ligure) nell'ambito del corso in Diritto tributario.

[2] Evidenziava questa estensione: G. Marongiu, "Riflessioni sul diritto di interpello", in *Corr. Trib.*, 2002, pag. 1408.

[3] Sulla categoria dei, c.d. interpelli obbligatori, definiti nei termini suddetti, cfr.: Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 2.

[4] Agenzia delle entrate, circolare 14 giugno 2010, n. 32/E, inizio parte seconda.

[5] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 2.

[6] Cass., Sez. V, sent. 15 luglio 2014, n. 16183, in specie riguardante la disapplicazione della norma sulle società di comodo. In dottrina, conforme sul carattere non obbligatorio: F. Pistolesi, "La non obbligatorietà dell'interpello disapplicativo", in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 2932.

[7] D. e L.R. Stevanato, "Disapplicazione di norme antielusive: verso la facoltatività dell'istanza?", in *Dialoghi tributari*, 2014, pag. 249, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, da cui si cita, 2.

[8] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 2.

[9] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.

[10] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.4.

[11] Per l'applicazione nel sistema *ante* riforma della sanzione dell'art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 471/1997 (omissione di ogni comunicazione prescritta all'Amministrazione finanziaria), punita con la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.065 (sanzione diversamente graduata dagli Uffici tenuto conto della situazione concretamente riscontrata) oltre alle sanzioni ordinariamente applicabili, cfr.: Agenzia delle entrate, circolare 14 giugno 2010, n. 32/E, par. 8.

[12] G. Fransoni - R. Suraci, "Facoltatività o obbligatorietà dell'interpello disapplicativo?", in *Corr. Trib.*, 2016, pag. 1645, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, da cui si cita, 4. F. Pistolesi, "La non obbligatorietà dell'interpello disapplicativo", in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 2932, e in *Banca Dati BIG*

Sulte, IPSOA, da cui si cita, 4.

[13] Per la non obbligatorietà già: F. Gallo, "La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale", in questa *Rivista*, 2015, pag. 1315, par. 5.3.1.

[14] Osservazione di cui alla lett. a), 6^a Commissione Finanze e Tesoro del Senato; osservazioni di cui alle lett. d), e) ed f), II e VI Commissioni riunite della Camera. In tal senso si è anche espressa la dottrina.

[15] *Ante riforma*, per la ricostruzione sistematica secondo cui l'interpello obbligatorio sia da intendere, in senso proprio, nei termini per cui la presentazione dell'istanza ed il suo accoglimento sono necessari per integrare una fattispecie dalla quale discende la disapplicazione e come tale inquadramento ripeta lo schema proprio della categoria delle "verificazioni necessarie", cfr.: G. Frasoni, "L'impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo", in AA.VV., *Elusione e abuso nel diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pag. 103.

[16] Sull'uso scorretto nel parlare di "disapplicazione" anche: G. Frasoni - R. Suraci, *Facoltatività o obbligatorietà dell'interpello disapplicativo?*, cit., pag. 5.

[17] Cass., Sez. V, sent. 15 luglio 2014, n. 16183. In specie la Corte afferma che l'utilizzo di "un tale strumento non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente stesso dalle disposizioni antielusive".

[18] Cass., Sez. V, sent. 15 luglio 2014, n. 16183.

[19] D. e L.R. Stevanato, *Disapplicazione di norme antielusive: verso la facoltatività dell'istanza?*, op. cit., pag. 3.

[20] Per la definizione di "qualificazione" alla stregua di operazione tipica dell'applicazione, intendendosi per applicazione quell'attività che presuppone l'interpretazione, o la include come sua parte costitutiva, e da cui si differenzia (anche) per il tipo di oggetto, avendo, l'interpretazione, ad oggetto testi normativi, e, l'applicazione, norme in senso stretto, cioè, il contenuto di significato di testi normativi, cfr.: R. Guastini, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, 2004, pagg. 12-13.

[21] Agenzia delle entrate, circolare 3 marzo 2009, n. 7/E.

[22] Agenzia delle entrate, circolare 14 giugno 2010, n. 32/E, inizio parte seconda.

[23] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 6; Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 4-3.

[24] Per la natura di silenzio-assenso: F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, pag. 96, in quanto provvedimento amministrativo, perciò soggetto alla regola del silenzio-assenso di cui all'art. 20, comma 1, Legge n. 241/1990.

[25] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 7.

[26] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 7.

[27] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 4.4.

[28] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 7, rilevando come in caso di rettifica sfavorevole al contribuente, "restano ovviamente fermi gli effetti già prodotti dalla risposta resa nei confronti del contribuente che vi si sia adeguato, con la conseguenza che se il comportamento è stato già posto in essere nessun rilievo potrà essere mosso al contribuente istante, né per quanto attiene al tributo, né per quanto concerne sanzioni ed interessi".

[29] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.4.

[30] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 6, ove, infatti si legge che "il legislatore ... ha avvertito la necessità di precisare che la presentazione dell'istanza di interpello ovvero la mancata presentazione non pregiudicano, in alcun caso, la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione anche nelle successive fasi dell'accertamento amministrativo e del contenzioso". In linea generale la Relazione rileva il passaggio, che il legislatore ha inteso segnare, da un sistema basato sulla verifica *ex ante* ad un

altro di "responsabilizzazione del contribuente", al quale è tendenzialmente riconosciuta in autonomia la possibilità di disapplicare determinate disposizioni.

[31] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 6. Circa tale previsione, la Relazione evidenzia, inoltre, la novità del testo, rispetto al passato, identificando espressamente l'Amministrazione "in ogni suo organo", compresi, pertanto, quelli ausiliari.

[32] F. Gallo, "La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale", in questa *Rivista*, 2015, pag. 1315, par. 5.3.1.

[33] Precisazione che, per altro, non risulta essere molto incisiva rispetto al testo previgente in cui mancava, perché non vi è piena evidenza che il soggetto passivo in questione si identifichi con il contribuente che interpella l'Amministrazione finanziaria.

[34] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.3.

[35] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015.

[36] L'Agenzia fa riferimento ad ipotesi considerate, in passato, disapplicative in senso stretto o in senso lato, oggi ricomprese nel perimetro applicativo degli interpelli probatori, cfr.: Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.2.

[37] Agenzia delle entrate, circolare 14 giugno 2010, n. 32/E, par. 4.

[38] La suddetta modifica del comma 4-*bis* dell'art. 30, Legge 23 dicembre 1994, n. 724, è avvenuta a seguito dell'art. 7, comma 12, lett. a), D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 156/2015.

[39] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.2, lett. f).

[40] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.2, lett. f).

[41] Agenzia delle entrate, circolare 14 giugno 2010, n. 32/E, par. 2.

[42] Sulla gestione degli interpelli antielusivi a seguito delle modifiche legislative intervenute nel corso del 2015: Agenzia delle entrate, risoluzione 15 dicembre 2015, n. 104/E.

[43] Quanto all'istanza di interpello ai fini dell'art. 110, comma 11, T.U.I.R., essa non aveva carattere obbligatorio ed era disciplinata dagli artt. 11, comma 13, e 21, Legge n. 413/1991. L'istanza è stata inquadrata con la riforma (art. 7, comma 5, D.Lgs. n. 156/2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016) nell'ambito dell'interpello probatorio, stante la previsione espressa aggiunta in tale comma 11. Correlata a tale modifica è l'abrogazione dei suddetti artt. 7, comma 13, e 21, Legge n. 413/1991. Tale procedura di interpello, peraltro, non è più esperibile per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2015 per la sopravvenuta abrogazione delle disposizioni dei commi da 10 a 12-*bis* dell'art. 110, ad opera dell'art. 1, comma 142, lett. a), Legge n. 208/2015 (Legge di stabilità 2016), cfr.: Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.2, lett. a). Per tali modifiche legislative e, comunque, per la natura antielusione della disciplina in commento, e non antielusiva, per tutti, cfr.: E. Della Valle, "I costi *black list*: cronaca di una morte improvvisa", in *il fisco*, 2016, pag. 616, par. 2.

[44] Per ulteriori chiarimenti in merito ai termini di presentazione delle istanze di interpello ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973 e degli artt. 167 e 168, T.U.I.R.: Agenzia delle entrate, risoluzione 27 luglio 2012, n. 81/E.

[45] La disposizione è stata così modificata dall'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 156/2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 156/2015. Sulle modifiche legislative in tema di CFC apportate invece dal precedente D.Lgs. n. 147/2015, cfr.: Agenzia delle entrate, circolare 4 agosto 2016, n. 35/E.

[46] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.2, lett. b).

[47] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.2. L'Agenzia si riferisce ad un "approccio di tassatività" per evidenziare, in particolar modo, la distinzione fra interpello ordinario e interpello probatorio.

- [48] Di contro, in tali termini si esprime: Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.4.
- [49] Assonime, circolare 4 agosto 2016, n. 21, par. 2.3., pag. 68.
- [50] La stessa Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 17, rileva come la previsione di importanti peculiarità nell'accertamento in sede amministrativa e giurisdizionale delle fattispecie riconducibili all'interpello disapplicativo ha consigliato l'inserimento di un espresso richiamo all'interpello citato nelle disposizioni sostanziali.
- [51] L'art. 84 e l'art. 172 sono stati così modificati dall'art. 7, rispettivamente, commi 9 e 10, D.Lgs. n. 156/2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi dell'art. 12, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 156/2015.
- [52] T. Di Tanno, "Il nuovo interpello disapplicativo", in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, pag. 159, afferma che l'ordinamento positivo evidenzia come non vi siano norme che si definiscono "antielusive" e neppure l'art. 7, D.Lgs. n. 156/2015 si spinga a tanto. Ciò è corretto, ma solo in termini espliciti.
- [53] Per inserire il rinvio espresso all'art. 11, comma 2, dello Statuto è stato introdotto il comma 3-sexies all'art. 109, T.U.I.R. La modifica segue all'art. 7, comma 11, D.Lgs. n. 156/2015, sempre a decorrere dal 1° gennaio 2016.
- [54] P. Russo, "Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi", in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 10001, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, da cui si cita, 1.
- [55] S. Cipollina, "Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari", in *Giur. it.*, 2010, pag. 7, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, da cui si cita, 1.
- [56] F. Tesauro, "Elusione e abuso nel diritto tributario", in *Dir. prat. trib.*, 2012, pag. 10683, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, da cui si cita, par. 3.
- [57] S. La Rosa, "Elusione ed antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto", in *Riv. dir. trib.*, 2010, pag. 793.
- [58] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.4.
- [59] Art. 1, D.Lgs. n. 128/2015, in attuazione della delega di cui all'art. 5, Legge n. 23/2014.
- [60] Nel sistema *ante* riforma prospettava una possibile lettura della previsione dell'art. 37-bis, comma 8, alla luce della nozione di elusione fornita nei primi commi: S. La Rosa, "Nozione e limiti delle norme antielusive analitiche", in *Corr. Trib.*, 2006, pag. 3092, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, da cui si cita, pag. 2, attribuendo, perciò, alla richiesta del contribuente la funzione di evidenziare l'insussistenza dei connotati dell'elusione. Un argomento contrario a tale interpretazione era, tuttavia, rinvenuto dall'Autore in quelle norme antielusive che limitano espressamente la possibilità della disapplicazione ai soli casi in cui ricorrano talune circostanze specifiche, invece che secondo quanto stabilito dall'art. 37-bis, quale ad esempio la norma CFC. Si tratta, peraltro, di un tipo di norme ora oggetto di interpello probatorio. Altro argomento era quello basato sulla necessaria presenza di date operazioni straordinarie ai fini della fattispecie elusiva, elemento assente, invece, nella disapplicazione. Anche questo argomento è superato, perché dette operazioni non sono più contemplate nell'art. 10-bis.
- [61] Si è, quindi, dell'avviso che le ragioni extrafiscali dell'art. 10-bis, comma 3, siano riconducibili al requisito della sostanza economica, operando sul medesimo piano, e non siano pertanto due nozioni autonome. In tal senso: Assonime, circolare 4 agosto 2016, n. 21, par. 2.7., pag. 82, rilevando come in base a questa tesi la sussistenza di valide ragioni extrafiscali non si attegga alla stregua di una condizione esimente, ossia di una circostanza che opera "a valle" rispetto alla qualificazione dell'operazione come abusiva.
- [62] Per la riconduzione delle "finalità" dell'art. 10-bis alla *ratio* della norma secondo il canone dell'interpretazione logico sistematica: Assonime, circolare 4 agosto 2016, n. 21, par. 2.3., pag. 60.
- [63] G. Zizzo, "La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione Europea", in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 4577.

[64] Assonime, circolare 4 agosto 2016, n. 21, par. 2.3., pag. 62 ss.

[65] G. Zizzo, *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione Europea*, cit., pag. 4577, che prospetta ipotesi differenziate in cui rileva, di volta in volta, la *ratio* dell'una o dell'altra norma.

[66] Perciò, ritengo condivisibile l'interpretazione per cui due soli sono gli elementi costitutivi della fattispecie di abuso dell'art. 10-*bis*, vale a dire, il primo, la mancanza di sostanza economica e, il secondo, i vantaggi tributari indebiti, non rappresentando l'essenzialità un terzo elemento costitutivo, bensì solo una qualificazione del secondo, mentre per il primo è qualificante l'inidoneità a produrre significativi effetti extrafiscali, ciò da cui emerge la complementarità delle due qualificazioni e dei rispettivi elementi costitutivi, cfr.: Assonime, circolare 4 agosto 2016, n. 21, par. 2.6., pag. 79.

[67] Il quesito è posto, alla stregua di una lettura costituzionalmente orientata, anche da: G. Fransoni - R. Suraci, *Facoltatività o obbligatorietà dell'interpello disapplicativo?*, cit., pag. 6, paragonando la situazione del contribuente che presenta interpello anti-abuso, ottenendo una risposta confermativa dell'esistenza dell'abuso e quella del contribuente che ottiene risposta sfavorevole ad un interpello disapplicativo, in entrambi i casi perché gli elementi forniti non sono ritenuti idonei dall'Amministrazione a dimostrare la non elusività, nel caso di specie, ed ipotizzando che i due contribuenti decidano di porre in essere comunque l'operazione.

[68] L'elemento distintivo della simulazione, rispetto alla fattispecie di abuso dell'art. 10-*bis*, è individuato dall'Assonime nella volontà del contribuente di sottrarsi agli effetti delle operazioni compiute e manifestate esternamente per sottoporsi, invece, a quelli di altre operazioni da essi volute o a nessun effetto, cfr.: Assonime, circolare 4 agosto 2016, n. 21, par. 2.2.3., pagg. 54-56, distinguendo, perciò, fra operazioni compiute e "volute" dal contribuente, ossia quella i cui effetti sono voluti dallo stesso, da qualificare come elusiva, e l'operazione compiuta ma non voluta (negozio simulato), ricondotta alla simulazione.

[69] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.4. In passato aveva già escluso per tale disciplina dell'art. 164 l'azionabilità dell'interpello antielusivo: Agenzia delle entrate, risoluzione 27 luglio 2007, n. 190/E, ribadita da: Agenzia delle entrate, risoluzione 22 agosto 2007, n. 231/E.

[70] Per tale orientamento: G. Zizzo, "I limiti alla deduzione dei costi relativi agli autoveicoli tra ipotesi di disapplicazione e prospettive di incostituzionalità", in *il fisco*, 2007, parte I, pag. 4501, evidenziando che tale ricostruzione era, implicitamente, supportata dalla stessa Cassazione allorché aveva ammesso la disapplicazione della norma di parziale indeducibilità dei costi di telefonia mobile per i titolari di reddito d'impresa (Cass. 21 dicembre 2004, n. 23731).

[71] L'esigenza di superamento delle regole anche nell'ipotesi di "sovracopertura" di norme antievasive era avvertita anche da: S. Cipollina, "Elusione fiscale", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, pag. 579, escludendo, tuttavia, che ciò potesse ottenersi grazie alla previsione dell'art. 37-*bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973.

[72] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.4.

[73] Agenzia delle entrate, risoluzione 17 maggio 2010, n. 38/E; Agenzia delle entrate, circolare 31 ottobre 2007, n. 59/E, par. 5; Agenzia delle entrate, risoluzione 10 settembre 2002, n. 294/E.

[74] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.4. Per i precedenti riconoscimenti di tale natura antielusiva, cfr.: Agenzia delle entrate, circolare 4 agosto 2006, n. 37/E, pag. 3; Agenzia delle entrate, circolare 1° marzo 2007, n. 12/E, pag. 5; Agenzia delle entrate, risoluzione 13 marzo 2007, n. 49/E.

[75] G. Zizzo, "Forma e sostanza nella disapplicazione di norme antielusiva", in *Rass. trib.*, 2011, pag. 649.

[76] Agenzia delle entrate, risoluzione 5 novembre 2007, n. 312/E.

[77] Agenzia delle entrate, circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.4.

[78] Assonime, circolare 4 agosto 2016, n. 21, par. 2.9., pag. 90.

[79] Su tali profili dell'imposizione ed in particolare sulla valenza essenzialmente non antielusiva della disciplina in commento: G. Zizzo, "Le riorganizzazioni societarie: il trasferimento all'estero o dall'estero della sede", in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 3581.

[80] Come ricorda anche: Assonime, circolare 4 agosto 2016, n. 21, par. 2.9., pag. 91, trattasi di: Cass., n. 12788/2011, n. 26057/2015 e n. 26058/2015. L'Assonime rileva come, nel complesso, sembra che l'interposizione fittizia in ambito transnazionale sia considerata come una vicenda riconducibile all'abuso, piuttosto che all'evasione, senza che rilevi (ad esempio nella clausola dei trattati di beneficiario effettivo) la distinzione fra interposizione fittizia e reale.

[81] Stante la soppressione, attuata con il D.L. n. 223/2006, entro l'art. 101, comma 1, T.U.I.R., del riferimento all'art. 86, comma 1, lett. c).

[82] Per la funzione antielusiva: G. Zizzo, "La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali", in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2016, pag. 511.

[83] G. Zizzo, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, cit., pag. 493.

[84] A. Contrino - A. Marcheselli, "Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto", in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 3896, nonché: "L'obbligo di motivazione 'rinforzata' e il riassetto degli oneri probatori nel 'nuovo' abuso del diritto", in *Corr. Trib.*, 2016, pag. 15, essendo il testo formulato in modo puntuale, rinunciando a riferimenti alla prova e ripiegando correttamente sulla motivazione, non essendo in gioco solo profili di fatto della fattispecie.

[85] Sulla preventività nel sistema ante riforma 2015, cfr.: Agenzia delle entrate, circolare 14 giugno 2010, n. 32/E, par. 5.2.

[86] Le modalità attuative per la presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo erano dettate dal D.M. 19 giugno 1998, n. 259.

[87] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 11.

[88] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 11.

[89] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 12. In ciò era individuato un tratto distintivo della categoria degli interpelli, c.d., obbligatori rispetto all'interpello ordinario già nel sistema ante riforma, per tutti: S. La Rosa, "L'interpello obbligatorio", in A. Bodrito - A. Contrino - A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. G. Marongiu*, Torino, 2012, pag. 164.

[90] Per la riconduzione a due categorie delle cause di inammissibilità dell'art. 5: per insussistenza del diritto potestativo (es. mancanza di preventività) e per erroneo esercizio del diritto potestativo (es. mancata indicazione del contribuente, mancata descrizione circostanziata della fattispecie) e sul carattere non tassativo delle seconde, contrariamente a quanto ritenuto dalle Entrate, cfr.: G. Fransoni - F. Coli, "L'inammissibilità degli interpelli", in *Corr. Trib.*, 2016, pag. 1964, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, da cui si cita, pag. 3, ritenendo inammissibile l'istanza di disapplicazione quando il regime di cui si chiede la disapplicazione non ha lo scopo di contrastare comportamenti elusivi, ovvero non limita posizioni soggettive attive del contribuente.

[91] A parte la pronuncia isolata di: Cass., Sez. trib., 21 dicembre 2004, n. 23731, con commenti di: R. Lupi, "Riflessi processuali del diniego di applicazione di norme antielusive", in *Rass. trib.*, 2005, pag. 1708; D. Stevanato, "Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, pag. 349, più di recente si è pronunciata per l'autonoma impugnabilità della risposta negativa del Direttore regionale delle Entrate all'interpello, in quanto atto assimilabile al diniego di agevolazioni: Cass., Sez. V, sent. 15 aprile 2011, n. 8663, atto, la cui mancata impugnazione nei termini determina la definitività del medesimo, precludendone ogni contestazione successiva. Per tale inquadramento si è espressa anche: Cass., Sez. V, sent. 13 aprile 2012, n. 5843, ma escludendolo, di contro, per la risposta che dichiara l'improcedibilità della richiesta, ritenuto atto non rientrante nell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, sulla quale: A. Comelli, "È impugnabile il diniego opposto all'istanza di interpello c.d. disapplicativo?", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, pag. 789. Successivamente: Cass., Sez. V, sent. 5 ottobre 2012, n. 17010, ha negato l'equiparabilità al diniego di agevolazioni, in quanto il diniego del Direttore regionale è privo di efficacia vincolante nei confronti del contribuente, ma si è espressa per la riconducibilità alla categoria degli atti non autoritativi, a impugnazione facoltativa, categoria contro la quale, per tutti,

cfr.: F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016, pag. 61; conforme sulla impugnazione facoltativa: Cass., Sez. V, sent. 28 maggio 2014, n. 11929. Da ultimo: Cass., Sez. VI, sent. 15 luglio 2014, n. 16183, ha affermato il principio secondo cui la procedura di interpello dell'art. 37-bis, comma 8, non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente stesso dalle disposizioni antielusive e, quindi, al contribuente è sempre consentito fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentono di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno.

[92] Tesi sostenuta dalle Entrate, cfr.: Agenzia delle entrate, circolare 3 marzo 2009, n. 7/E; circolare 14 giugno 2010, n. 32/E, par. 8.

[93] F. Pistolesi, "Gli opinabili impieghi dell'interpello ordinario", in A. Bodrito - A. Contrino - A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., pag. 185, condividendo le conclusioni esposte nella suddetta circolare n. 7/E/2009 (par. 4).

[94] G. Fransoni, *L'impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, cit., pag. 106; conforme: F.A. Cimino, "Il diniego di disapplicazione della normativa sulle società ed enti non operativi: impugnazione necessaria o facoltativa?", in questa *Rivista*, 2013, pag. 749.

[95] Per la tesi della impugnabilità differita già: F. Tesauro, "Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria", in *Giust. trib.*, n. 15/2007.

[96] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 14.

[97] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 14.

[98] Relazione illustrativa al titolo I del D.Lgs. n. 156/2015, pag. 14.

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati
UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.