



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

AL PRESIDENTE E AI COMPONENTI LA VI COMMISSIONE

FINANZE E TESORO DEL SENATO

AUDIZIONE DEL

24 LUGLIO 2014

1. Premessa

Pur apprezzando gli **interventi** di cui allo Schema di Decreto Legislativo contenente “Disposizioni in materia di semplificazioni fiscali” (e quelli ulteriori, compresi quelli stralciati, che dovranno essere oggetto di un Decreto *bis* programmato per settembre/ottobre), si osserva, prima di tutto, che sarebbe stato (sistematicamente) preferibile individuare - nella Legge delega - una serie di “*principi e criteri direttivi*” propedeutici, una sorta di “cornice generale” nell’ambito della quale collocare la revisione delle disposizioni “sostanziali” prima di quella delle norme “procedimentali” (di cui fanno parte le semplificazioni). In altre parole, manca quella impostazione globale che deve caratterizzare una RIFORMA: si tratta di interventi “utili”, ma settoriali e – purtroppo, ancora una volta – non adeguatamente coordinati.

Manca, in definitiva, quella regia tecnica che avrebbe potuto dare respiro ad un ordinamento fiscale che vuole diventare “sistema”: ma questo è un difetto della Legge delega (e non del decreto delegato).

2. Sul contenuto

Limitando, peraltro, l’esame agli adempimenti, le semplificazioni proposte vanno condivise, anche se altre – e più rilevanti – sarebbero necessarie e dovranno essere contenute nel (programmato) Decreto *bis*.

Se ne indicano, di seguito, alcune, senza pretesa di esaustività e, anzi, facendo riserva di individuarne di ulteriori, pur richiamando l’attenzione sulla opportunità di una “norma quadro” (così come sarà indicato nelle “Conclusioni”) quanto meno nell’ambito di ciascun argomento, al fine di realizzare per lo meno un “micro-sistema” tematico ...



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

1. Testi Unici

- a) riordino – annunciato con altro Decreto – dei vari **istituti deflativi** del contenzioso tributario, attraverso la formulazione di un Testo Unico che li raccolga in un contesto organico, basato su regole comuni (tra cui contraddittorio e riduzione sanzioni); in proposito, allego sub 1, un “contributo” che risale a due anni fa (a riprova che si tratta di una esigenza avvertita ormai da tempo);
- b) estensione a tutti i tributi del *ruling* internazionale – cioè della possibilità di concludere un accordo preventivo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, vincolante per entrambi per un periodo di tempo prestabilito – basandosi sull’attuale art. 8 del D.L. 269/2003; meglio se nell’ambito di un Testo Unico che riordini l’intera disciplina degli **interpelli** (seppure con le deroghe derivanti da – prevalenti – disposizioni comunitarie, come per l’IVA e gli altri tributi di origine sovranazionale); in proposito, allego sub 2, un “contributo” recentemente pubblicato su una Rivista specialistica;
- c) realizzazione di un Testo unico unitario in materia di **accertamento** per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, a valere sia per le imposte sui redditi (e Irap) che ai fini dell’IVA.

2. Dichiarazione dei redditi Mod. Unico e Studi di settore

- a) semplificazione (ulteriore) del **quadro RW**, stabilendo soglie più “alte” per l’obbligo di compilazione, con indicazione della (sola) consistenza iniziale/finale ai fini del monitoraggio e del pagamento di imposte (ad es. c/c bancari detenuti all’estero e IVAFE);
- b) semplificazione del **quadro RP**, individuando tetti omogenei di spesa detraibile almeno nell’ambito di ciascuna categoria di spese (ad es. casistica detrazioni per erogazioni liberali); eliminazione delle limitazioni connesse con la intestazione dei documenti delle spese detraibili sostenute per familiari a carico;

c) semplificazione del modello **Studi di settore**, individuando – in base al volume d'affari/ricavi (ad es. fino a 120 mila euro) - fasce di contribuenti tenuti alla compilazione di poche voci, in luogo dei numerosi dati attualmente richiesti (che le piccole imprese e i professionisti, spesso, faticano a reperire, con il rischio di inserire dati approssimativi). Semplificazione delle istruzioni, coordinandole con quelle dei Parametri e dei modelli INE; e individuazione (precisa) dei soggetti tenuti alla compilazione di ciascun modello, escludendo, in ogni caso, i contribuenti “cd. minimi” (per i quali la compilazione è troppo gravosa rispetto alla scarsa significatività per l'Erario dei dati forniti): per questi ultimi potrebbe essere sufficiente (ai fini del “controllo”) istituire una imposta forfetaria onnicomprensiva, con obbligo di conservazione dei documenti dei fornitori di beni o servizi.

3. Comunicazioni al Fisco

- a) individuazione di una serie di **scadenze** scaglionate nel tempo per i (numerosi) **adempimenti** a carico delle varie tipologie di contribuenti: “privati”; imprese e professionisti interessati agli studi di settore; altri soggetti; cercando di unificare gli adempimenti a valere per tributi diversi facenti capo a uno stesso soggetto (o, meglio, a ciascuna categoria). Possibilità – stabilita legislativamente – di godere di una “proroga” di uno, due o tre mesi “a pagamento”, cioè con la previsione di una maggiorazione (predeterminata) per poter godere del differimento (che, comunque, non può superare i tre mesi);
- b) eliminazione della **comunicazione black list**, le cui informazioni (relative ai componenti negativi) sono già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, attraverso la separata indicazione di tali dati nella dichiarazione dei redditi;
- c) semplificazione del c.d. **spesometro**, eliminando tutte le informazioni già note all'Amministrazione finanziaria e l'obbligo di compilazione per i piccoli contribuenti (tenendo conto ad es. della stessa soglia di 120 mila euro su indicata); e individuazione, in ogni caso, di



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

una soglia minima di importo per l'obbligo di compilare l'elenco (a prescindere dalla emissione - o meno - della fattura).

4. Altre semplificazioni (con effetti sostanziali e non)

- a) abrogazione, con esplicita efficacia retroattiva, delle (irragionevoli) disposizioni che assimilano alle cd. "**Società di comodo**" le Società operative che producono, per un certo periodo (tre / cinque anni), perdite d'esercizio (si tratta di norma palesemente assurda, da eliminare *hic et nunc*);
- b) introduzione di una disciplina *ex lege* semplificata per le due **esimenti** relative ai costi *black list* che attualmente si "reggono" solo sulla prassi dell'Agenzia delle Entrate, mutuata da quella resa in relazione alla disciplina delle *CFC* (che deriva da una situazione ben diversa);
- c) abrogazione della sanzione penale sugli **omessi versamenti IVA**, essendo incongruo punire in termini più severi chi presenta la dichiarazione e non paga il dovuto, rispetto a chi neanche presenta la dichiarazione e, quindi, si sottrae ai suoi doveri tributari "primari", cercando di mimetizzarsi o sperando di non essere scoperto (in tempo).

5. Conclusione

L'intento di perseguire la SEMPLIFICAZIONE degli adempimenti fiscali va senz'altro incoraggiata, ma si ritiene che – anziché indugiare, caso per caso, sulle specifiche disposizioni di legge che, oggi, li impongono – sarebbe più utile fissare delle REGOLE generali per stabilire la "*prevalenza della sostanza sulla forma*", con l'effetto di subordinare le conseguenze (in particolare sanzionatorie) del mancato adempimento alla verifica del rispetto del precetto sostanziale; considerando – com'è giusto che sia – l'adempimento (procedimentale) funzionale alla realizzazione dell'obbligo sostanziale. Anche sotto questo profilo, sarebbe stato opportuno redigere

un calendario della emanazione dei Decreti delegati che rispettasse la logica (tributaria) che vuole una sequenza del tipo: prima, norme **sostanziali**; poi, **procedimentali** (ed eventualmente sanzionatorie) e, infine, **processuali** (per limitare il contenzioso ai casi e alle questioni in cui esso è strettamente necessario).

Dott. Roberto Lunelli

Allegati:

- 1) Il sole 24 Ore, 12.3.2012, *Focus* ANTI
- 2) Il fisco" n. 28 del 14 luglio 2014



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

STATUTO E CODICE

1. Il fisco può portare un contributo al rilancio economico dell'Italia a condizione che riacquisti stabilità e certezza, oggi compromesse dall'abuso del decreto-legge e di norme retroattive sia nella disciplina sostanziale che in quella procedimentale.

Stabilità e certezza che, ove recuperate, comporterebbero anche una riduzione del costo degli adempimenti, del costo dell'obbedienza fiscale, perché a un ordinamento stabile corrispondono procedure che non mutano *"ad horas"* e le procedure ferme nel tempo sono facilmente applicate da tutti con costi più contenuti sia psicologici che materiali: in altre parole, essendo il costo dell'obbedienza parte della pressione fiscale (per pagare 100 non è indifferente avere costi di 5, di 10 o di 15), si ridurrebbe anche la pressione fiscale.

* * * * *

2. Per evitare l'abuso del decreto legge e delle discipline retroattive, sulla base delle dolenti esperienze degli ultimi lustri, altro non resta che modificare la Costituzione che potrebbe prevedere una lieve modifica letterale all'art. 23 e un comma aggiuntivo all'art. 77.

1) L'art. 23 Cost. potrebbe essere riscritto nel seguente modo: "Nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere istituita se non in base alla legge *che non può avere efficacia retroattiva*".

2) Il comma aggiuntivo all'art. 77 potrebbe essere così formulato: "Con decreto legge si possono istituire solo tributi straordinari, vigenti per non più di un anno, per provvedere a esigenze straordinarie e urgenti e si possono altresì aumentare o diminuire le aliquote anche dei tributi

ordinari; non si può, invece, disporre l'istituzione di nuovi tributi ordinari, né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti passivi, né mutare le discipline accertative e procedurali dei tributi ordinari".

* * * * *

3. Nell'ipotesi in cui si ritenesse troppo lunga e incerta la strada della riforma costituzionale, si possono inserire le due norme ora formulate in un nuovo "*Statuto dei diritti del contribuente*" riscritto e aggiornato secondo lo schema qui allegato (all. 1).

* * * * *

4. Questa operazione è propedeutica a un'altra non costosa ed estremamente redditizia (in termini di certezza) e cioè *la scrittura finalmente di un codice tributario*.

Sono sempre più numerosi gli Stati che in Europa avviano processi di sistematizzazione della normativa fiscale comune a tutti i tributi. Taluni, come Spagna e Germania, valorizzano la presenza di disposizioni generali e preliminari; altri, come Francia e Belgio, invece, separano le norme sostanziali da quelle procedurali, senza valorizzare i principi generali.

La necessità di elaborare principi unitari del diritto tributario non è recente. Fu avvertita sin dagli anni '40, quando venne elaborata una bozza di "norme generali del diritto tributario" che fu poi accantonata.



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

Successivamente, nel corso dei lavori dell'Assemblea costituente, venne riproposta l'introduzione di un "codice" di norme generali, finalizzato ad evitare la proliferazione di disposizioni tributarie eterogenee, contraddittorie e di non agevole comprensione. I successivi tentativi, che non approdano a risultati concreti, furono avviati negli anni "70" in occasione della riforma tributaria. Da ultimo, la legge delega del 2003 prevedeva l'elaborazione di un codice tributario, ma anche questa non si è tradotta in un risultato concreto.

La codificazione delle discipline formali dei tributi è ormai improcrastinabile, poiché regole chiare e coerenti nell'ordinamento tributario sono il presupposto necessario per dare stabilità e certezza agli operatori economici. La codificazione permetterebbe all'Italia di ammodernare il proprio sistema tributario, in linea con quanto accade presso altri Stati europei e, per questa via, di accrescere la propria competitività e stimolare la crescita.

Va, inoltre, sottolineato che un fisco-semplificato, certo e trasparente non rappresenta solo un essenziale sostegno per la crescita, ma rende meno onerosi gli adempimenti a carico dei contribuenti e più efficaci i controlli dell'amministrazione finanziaria, con maggiori possibilità di recupero di risorse da destinare alla riduzione della pressione fiscale.

Al riguardo si ricorda che il lavoro è già stato svolto da un gruppo di professori.

Prof. Gianni Marongiu

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

(NUOVA EDIZIONE)

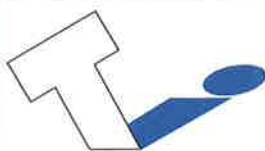
1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3,23,53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.
2. In ogni caso la locuzione "autorità fiscale" usata nel contesto del presente provvedimento si riferisce non solo allo Stato, ma anche alle Regioni, alle Province, ai Comuni e alle città metropolitane.

Art. 2 – Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie

1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge, nonché tutti gli atti normativi che contengono disposizioni tributarie, devono menzionare l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.
2. Gli atti di cui al 1° comma, che non hanno un oggetto tributario, non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima.
3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizioni alla quale si intende fare rinvio.



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

4. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere formulate riportando il testo conseguentemente modificato.

Art. 3 – Entrata in vigore delle disposizioni tributarie

L'entrata in vigore di una norma e/o fonte primaria non può essere subordinata all'emanazione di una fonte secondaria e/o di un regolamento e/o di un atto amministrativo e/o di una circolare.

Art. 4 – Efficacia temporale delle norme

1. Le disposizioni tributarie sostanziali e procedimentali non hanno mai effetto retroattivo.

Relativamente ai tributi periodici le nuove disposizioni e le modifiche di quelle già esistenti, che determinano oneri a carico dei contribuenti, si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta solo in casi eccezionale con legge ordinaria qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

3. In caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al novantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

4. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati, fatta eccezione per quelli riferiti ad eventi naturali imprevedibili.

Art. 5 – Interpretazione delle disposizioni tributarie

L'interpretazione della norme tributarie deve avvenire in coerenza con il fatto individuato dalla legge come indice di capacità contributiva e in applicazione dello stesso principio.

Nessuna interpretazione di norme fiscali può comportare la doppia imposizione sullo stesso fatto economico.

E' legittima l'interpretazione analogica delle norme *in bonam partem*, e cioè a favore del contribuente.

Art. 6 – Utilizzazione del decreto legge

Con il decreto-legge si possono istituire solo tributi straordinari (della durata di un anno) per provvedere a esigenze straordinarie e urgenti e si possono, altresì, aumentare o diminuire le aliquote dei tributi ordinari; non si può, invece, disporre l'istituzione di nuovi tributi ordinari né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti passivi, né introdurre nuove norme procedurali.

Art. 7- Informazione del contribuente

Le autorità fiscali devono assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative in materia tributaria,



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. Le autorità fiscali devono altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti.

2. Gli enti impositori e i concessionari della riscossione devono portare a conoscenza dei contribuenti, tempestivamente e con i mezzi idonei, tutte le circolari e le risoluzioni da essi emanate nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti.

Art. 8 – Buona fede e affidamento

I rapporti tra i contribuenti e qualsiasi autorità fiscale sono improntati reciprocamente ai principi della collaborazione e della buona fede che si applicano in ogni fase del procedimento applicativo dei tributi, nella fase della dichiarazione, in quella dell'accertamento, in quella processuale nonché nella fase della riscossione.

Possono essere dichiarati non dovuti i tributi e comunque non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti delle autorità fiscali, ancorchè successivamente modificati dalle stesse o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori degli enti stessi.

Art. 9 – Autotutela

In applicazione dei principi di cui all'art. 12 è dovere di qualsiasi ente impositore di adeguare la tassazione al corretto rapporto norma-fatto, indice di capacità contributiva.

Conseguentemente, in applicazione e in coerenza con questo principio, gli enti impositori debbono annullare in autotutela qualsiasi atto e/o pretesa che si riveli in contrasto con il principio di cui al primo comma.

Art. 10 – Chiarezza e motivazione degli atti

Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati, a pena di annullabilità, secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi indicando i presupposti di fatto, e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, deve essere allegato all'atto che lo richiama.

2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare, a pena di annullabilità:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

c) la modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

Art. 11 – Rimessione in termini

1. Il ministro delle Finanze, con decreto da pubblicare nella "Gazzetta ufficiale", rimette in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore. Qualora la rimessione in termini concerna il versamento di tributi, il decreto è adottato dal ministero delle Finanze di concerto con il ministero del Tesoro, del bilancio e della programmazione economico.

2. Con proprio decreto il ministro delle Finanze, sentito il ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibile.

Art. 12 – Principio del contraddittorio

In qualsiasi controllo, verifica, accesso, e in qualsiasi procedura di accertamento deve essere rispettato il principio del contraddittorio con il contribuente

Art. 13 – Violazione delle presenti norme

La violazione delle norme sopra formulate comporta la nullità di qualsiasi atto di accertamento o di riscossione o sanzionatorio.

Prof. Gianni Marongiu



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

1.- L'ESTINZIONE DEL DEBITO TRIBUTARIO MEDIANTE COMPENSAZIONE: ULTERIORE MISURA DI SEMPLIFICAZIONE IN MATERIA DI RIMBORSI.

Per dare attuazione alla delega contenuta nell'art. 7 della 11 marzo 2014 n. 23 il Governo ha presentato uno schema di decreto legislativo che investe ampi settori dell'ordinamento tributario.

Si prospettano misure volte a ridurre adempimenti superflui, duplici, inutili o eccessivamente gravosi in materia di dichiarazione dei redditi, di rimborsi dell'Iva a credito e di ritenute alla fonte, di regimi opzionali per le società e di scambio internazionale di informazioni e altro ancora.

Interventi opportuni – e come tali auspicati senza riserve anche dall'ANTI in precedenti audizioni – nella misura in cui sapranno ridurre i costi di compliance fiscale, tra le cause della crisi del rapporto tra contribuente e l'amministrazione dei tributi.

Tuttavia, l'opera di semplificazione in materia di rimborsi può essere ulteriormente sviluppata attraverso un più deciso intervento sulla disciplina della *compensazione* tra crediti e debiti tributari, che, sebbene citata nello schema di decreto (art. 16 c. 1 lett. b, del d.d.lgs.), è ancora gravemente sottoutilizzata.

*

2.- I BENEFICI CHE NE DERIVANO.

La compensazione è un mezzo di estinzione dell'obbligazione tributaria alternativo al pagamento, e opera per crediti e debiti di pari importo, che siano certi liquidi ed esigibili.

La sua applicazione concorre quindi alla riduzione dei costi della collaborazione fiscale in sede di riscossione: in primo luogo dei costi diretti, dovuti al fatto che, per sopperire alla carenza di liquidità, i contribuenti devono rivolgersi al mercato dei capitali.

Ma anche dei costi indiretti, che si hanno quando la crisi finanziaria porta al fallimento, e quindi alla distruzione di risorse a danno di tutti i portatori di interesse, in particolare azionisti e creditori.

Si tratta di un fenomeno noto e studiato con riferimento al ritardo dei pagamenti dei fornitori della PA ⁽¹⁾, che dal 2012 il Governo ha parzialmente risolto con l'ampliamento dell'area di impiego della compensazione tra crediti da rapporti di somministrazione, forniture e appalti e debiti tributari.

Ne è derivata un'esperienza che può fungere da banco di prova e volano per ulteriori applicazioni.

*

3.- IL MODELLO DELLA COMPENSAZIONE DI CREDITI DA FORNITURE ALLA PA E DEBITI TRIBUTARI.

La compensazione tra debiti tributari e crediti da forniture alla PA può aversi in sede di riscossione, con riferimento a somme dovute per effetto di:

- *iscrizione a ruolo* (art. 28-*quater* d.p.r. n. 602/1973, introdotto dall'art. 31 D.L. n. 78/2010 conv. in L. N. 122/2010 e successive modificazioni ⁽²⁾);
- *definizione agevolata* del debito d'imposta (art. 28-*quinques* d.p.r. n. 602/1973, introdotto dall'art. 9 D.L. n. 35/2013, conv. in L. n. 64/2013, e successive modificazioni ⁽³⁾).

Da ultimo, l'art. 12, c. 7-*bis* del decreto Destinazione Italia (D.L. n. 145/2013 convertito dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9), ha ulteriormente esteso l'area di applicazione dell'istituto, comprendendovi la possibilità di utilizzo di crediti derivanti da servizi, di natura anche professionale ⁽⁴⁾.

¹ Studio I-Com per Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) del maggio 2012, in: http://www.astrid-online.it/I-CREDITI-/Documenti/I-Com_ritardi-pagamenti-P.A._maggio-2012.pdf.

² Le modalità di attuazione sono state poi dettate dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 19 ottobre 2012.

³ Le modalità attuative sono state definite dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 14 gennaio 2014.

⁴ L'art. 12 c. 7-*bis* cit. ha affidato a un Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che avrebbe dovuto essere adottato entro il 22 maggio scorso la disciplina – nel “rispetto degli equilibri di finanza pubblica” – della compensazione tra debiti indicati in cartelle esattoriali in favore delle imprese titolari



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

4.- LA COMPENSAZIONE TRIBUTARIA.

Ben più ristretto, a confronto con l'area occupata dai richiamati provvedimenti, l'ambito di applicabilità della compensazione tra debiti e crediti tributari.

Più ristretto, e in buona parte pregiudicato dal ritardo nell'approvazione dei regolamenti di attuazione, a cui si deve il ridottissimo impiego della compensazione nel settore tributario.

Oltre che da disposizioni contenute in singole leggi d'imposta (per le quali opera una compensazione c.d. verticale), la compensazione tra crediti e debiti tributari può invero attuarsi in base a tre regole:

- L'art. 17 d.lgs. n. 241/1997 e successive modificazioni prevede la possibilità di compensazione tra debiti e crediti tributari risultanti da *dichiarazioni e denunce* periodiche (c.d. compensazione orizzontale) ⁽⁵⁾.

Può trattarsi di crediti e debiti relativi a: imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto; l'imposta sul valore aggiunto dovuta a seguito delle liquidazioni mensili; le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto; l'IRAP, oltre a contributi previdenziali, premi assicurativi altre entrate nominativamente indicate.

Preclusioni e limiti alla compensazione regolata dal citato art. 17 sono previsti dall'art. 31 c. 1 D.L. n. 78/2010, in presenza di debiti iscritti su ruoli definitivi.

- L'art. 8 c. 1 L. n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) detta la regola generale che *"l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione"*.

Tuttavia, l'ottavo comma della stessa disposizione prescrive che, ferme restando le disposizioni all'epoca vigenti, la possibilità della compensazione sarebbe stata estesa anche a tributi diversi da quelli indicati nell'art. 17 d.lgs. n. 241/1997 con regolamenti che sino a oggi non sono stati adottati.

di crediti derivanti anche da servizi professionali, maturati nei confronti della PA e certificati. A oggi il Decreto attuativo non è stato adottato.

⁵ Inizialmente prevista per un elenco tassativo di tributi ed entrate extratributarie, la compensazione per l'art. 17 citato avrebbe dovuto essere estesa ad altre imposte, tasse e sanzioni relative allo stesso periodo che avrebbero dovuto essere individuate con decreto del Ministro delle finanze che non è mai stato emanato (art. 1 c. 1 lett. c) D.lgs. n. 81/1999).

- L'art. 28-ter d.p.r. n. 602/1973, per il quale la compensazione può attuarsi in forma volontaria in sede di erogazione di un rimborso d'imposta.

Nessuna disposizione consente invece la compensazione tra crediti e debiti tributari che emergano in sede di definizione agevolata, come previsto per i crediti extratributari dall'art. 28-*quinques* d.p.r. n. 602/1972.

*

5.- LA GIURISPRUDENZA SULLA PORTATA DELL'ART. 8 c. 1 L. n. 212/2000 (*Statuto dei diritti del contribuente*), E LA NECESSITA' DI UN INTERVENTO DEL LEGISLATORE.

In deroga alle comuni disposizioni civilistiche (art. 1241 ss. cod. civ.), la giurisprudenza tributaria ammette la compensazione solo nei casi espressamente previsti dalla disciplina del settore.

Prevale la convinzione che ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso sia regolata da specifiche e inderogabili norme di legge.

La discussione sull'ulteriore espansione dell'area di ricorrenza della compensazione è perciò affidata alla definizione delle conseguenze dell'assenza di regolamenti attuativi della regola espressa dall'art. 8 c. 1 L. n. 212/2000, con prevalenza per la soluzione che le nega efficacia sino a quando tali provvedimenti saranno stati adottati ⁽⁶⁾.

Vi si oppone un orientamento minoritario, per il quale la compensazione tra crediti e debiti verso lo Stato sarebbe invece un principio immanente nel nostro ordinamento, anche prima della sua codificazione con l'art. 8 cit. ⁽⁷⁾.

Concorre a sostenere la seconda opzione il precetto espresso nell'articolo 1 della L. n. 212/2000, secondo il quale «*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli*

⁶ Corte Cass. ord. n. 17001/2013, in materia di tributi locali; Corte Cass. n. 8716/2013, in materia di Iva; Corte Cass. ord. n. 12341/2011; Corte Cass. n. 2957/2010; Corte Cass. n. 12262/2007; Corte Cass. n. 4246/2007; Corte Cass. n. 15123/2006, in materia di IRPEF; Corte Cass. n. 15128/2006, in materia di Iva; Corte Cass. n. 14579/2001, in materia di Iva; Corte Cass. n. 14588/2001, in materia di Iva

⁷ Corte Cass. n. 23787/2013 in materia di tributi locali; Corte Cass. n. 22872/2006, per la quale l'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione tributaria, previsto dall'art. 8 c. 1 L. n. 212/2000, non sarebbe condizione necessaria per l'operatività della compensazione; sicché, in



CONFEDERATION
FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

Il Presidente

3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali».

Da qui si ricava, infatti, l'incompatibilità di una riserva di regolamento in una materia in cui il contemperamento delle contrapposte esigenze di rango costituzionale che si fronteggiano in materia tributaria è riservato al Legislatore.

*

6.- LA PRASSI CONOSCE IPOTESI DI COMPENSAZIONE TRIBUTARIA IN SEDE DI DEFINIZIONE AGEVOLATA: UN CASO DA RIPORTARE A SISTEMA.

Un'apertura in favore della compensazione tra debito e credito d'imposta in sede di definizione agevolata si è avuta, pur in mancanza di una previsione espressa, nella materia di recupero a tassazione di costi erroneamente imputati per competenza.

La Circ. min. n. 31/E del 2 agosto 2012 ha assunto che nel caso di definizione dell'accertamento mediante adesione l'obbligo per il contribuente di pagare l'imposta, le sanzioni e gli interessi dovuti in sede di adesione, sorge assieme al diritto alla restituzione dell'imposta versata nel periodo di corretta imputazione del componente negativo e dei relativi interessi spettanti fino alla data del rimborso.

E ha pertanto riconosciuto che *“il procedimento di accertamento con adesione, contraddistinto dal contraddittorio, possa costituire, semplificando l'azione amministrativa e garantendo, al contempo, la tutela dei diritti del contribuente, la sede idonea per operare, su richiesta del contribuente, la compensazione tra l'imposta oggetto di contestazione, riconducibile al componente negativo erroneamente dedotto in difetto di competenza, e l'imposta rimborsabile che emergerebbe dalla corretta imputazione del medesimo componente”*.

Si tratta di una soluzione parziale, che colma un vuoto normativo in una materia (come si è visto) riservata al Legislatore, che non v'è ragione perché non sia estesa alla compensazione tra debiti e crediti di natura tributaria.

*

difetto di una specifica normativa, dovrebbero trovare applicazione i principi dettati dal codice civile.

7.- PROPOSTA.

Evidente la disparità di trattamento che si riscontra nella disciplina della compensazione tributaria rispetto al trattamento riservato ai crediti extrafiscali, per i quali l'art. 28-*quinques* D.p.r. n. 602/1973 riconosce la possibilità di una compensazione in fattispecie ulteriori rispetto alla definizione mediante adesione.

La norma non si riferisce all'adesione c.d. *ordinaria* (art. 6 D.Lgs. n. 218/1997) ma comprende l'*adesione* all'invito e al verbale di constatazione definizione; l'*acquiescenza* all'accertamento, la *definizione agevolata* delle sole sanzioni, la *conciliazione giudiziale* e la *mediazione*.

Il confronto con essa suggerisce che l'ampliamento dell'area di ricorrenza della compensazione tra debiti e crediti tributari si può attuare lungo due direttrici.

Prima direttrice: l'estensione della possibilità di compensare i crediti indicati nell'art. 17 c. 2 D.lgs. n. 241/1997 con debiti che sorgono in occasione delle definizioni agevolate elencate nell'art. 28-*quinques* d.p.r. n. 602/1973, con l'aggiunta dell'adesione c.d. ordinaria oggi non prevista.

In concreto, nel risolvere l'addebito tributario attraverso una qualsiasi delle forme possibili di definizione agevolata, si dovrebbe permettere la compensazione con eventuali crediti di cui all'art. 17 d.lgs. n. 299/1997, anche se riferiti a un periodo di imposta diverso.

L'esercizio del diritto di compensazione esclude la possibilità di avvalersene per una seconda volta nella dichiarazione o nelle denunce relative all'anno di insorgenza.

Seconda direttrice: l'individuazione per via legislativa, o anche attraverso un Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, (ma in questo caso occorrerà che il legislatore detti criteri sufficientemente determinati da assicurarne l'effettività anche in mancanza di attuazione ministeriale), di nuove fattispecie in cui la compensazione possa avere luogo.

In questo ambito potranno trovare collocazione le ipotesi già individuate dalla prassi (p. es. circ. min. 31/E del 2 agosto 2012), e altre che un'oculata selezione permetterebbe di individuare (p. es.: compensazione del credito da indennità da esproprio, in estinzione del debito d'imposta conseguente all'accertamento della plusvalenza imponibile per l'art. 67 T.U.I.R.).

Prof. Gaetano Ragucci

FOCUS ANTI

Per gli istituti deflattivi è l'ora di un Testo unico

12.03.2012

di Roberto Lunelli

Lil contenzioso fra amministrazione finanziaria e contribuenti, già assai rilevante, sta crescendo. Non va, però, ridotto con condoni o sanatorie, ma con strumenti legislativi mirati e strutturali. A parte i benefici che deriverebbero - anche in questo settore - da una legislazione organica e stabile nel tempo e da una prassi amministrativa tempestiva ed equilibrata, un rilevante contributo può venire dalla stessa giurisprudenza tributaria: perché «la legge vive nell'interpretazione che ne danno i giudici». La diffusione di sentenze ben motivate e convincenti indurrebbe, da un lato, ad accertamenti più meditati e, dall'altro, a maggiore prudenza nell'avviare il contenzioso tributario.

Ferma restando l'esigenza di giudici tributari professionali e a tempo pieno in entrambi i gradi del giudizio di merito, le controversie più rilevanti e impegnative dovrebbero continuare a essere decise da organi collegiali (misti), mentre quelle di valore non superiore a cinque o ventimila euro (rispettivamente, più di un terzo o più della metà del totale) potrebbero essere affidate a un giudice monocratico.

Ma si potrebbe agire anche a monte, attraverso un rafforzamento e un riordino degli **istituti deflattivi del contenzioso**. La maggior parte di questi è contenuta nel Dlgs 218/1997 («Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale»); agli originari istituti dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale (inserita nel decreto sul processo tributario), dell'acquiescenza, del

contribuente alle pretese erariali, si sono aggiunti - negli ultimi anni - l'adesione, al Pvc e all'invito al contraddittorio. Altri se ne rinvengono in diversi contesti: l'autotutela nel Dl 564/1994; le osservazioni e richieste sul Pvc nella legge 212/2000; il ravvedimento e la definizione (agevolata) delle sanzioni nel Dlgs 472/1997. Da ultimo, la manovra del luglio dello scorso anno (l'articolo 39, comma 9, Dl 98/2011, convertito dalla legge 111/2011) ha introdotto l'istituto del reclamo e la mediazione (oltre alla concilia-

PREVENZIONE DELLE LITI

Servono regole generali valide per gli strumenti con aspetti omogenei e disposizioni speciali per facilitare l'utilizzo

zione) a partire dal prossimo 2 aprile (il 1° aprile cade, infatti, di domenica) all'interno del Dlgs 546/1992 sul processo tributario.

Una insieme variegato e confuso di istituti giuridici, collocati in provvedimenti diversi; utilizzabili sulla scorta di atti diversi (istruttori o impositivi); rimessi, di volta in volta, all'iniziativa del contribuente o dell'amministrazione finanziaria; con o senza contraddittorio; recanti spesso (ma non sempre) riduzioni delle sanzioni e, in un caso, con la presenza (discreta) del giudice. L'impostazione originale del Dlgs 218/1997 e poi le (troppe) modifiche successive (anche per disciplinare aspetti marginali) hanno reso difficile, anche per gli addetti ai lavori, orientarsi fra i vari istituti che, pertanto, a volte sono stati tra-

scurati o non sono stati utilizzati al meglio possibile.

Tutti perseguono la stessa finalità: la definizione (rapida) del rapporto tributario e la maggior parte di quelli a favore del contribuente consentono sensibili attenuazioni delle sanzioni ma partendo dal riconoscimento di un (proprio) comportamento scorretto in alcuni casi e quanto meno discutibile in altri e tale da indurre a un confronto fra le parti.

I vari istituti potrebbero essere raggruppati in «unilaterali» e «bilaterali», a seconda che siano rimessi alla volontà di una sola parte (come l'autotutela o i vari tipi di acquiescenza) o che richiedano una convergenza del soggetto attivo e di quello passivo (come l'accertamento con adesione o la conciliazione giudiziale); per poi stabilire - con chiarezza e per ciascuno - le condizioni di accesso e di perfezionamento, le modalità per adempiere agli obblighi che ne derivano, le conseguenze dell'eventuale inadempimento.

In altre parole, per dare sistematicità al comparto, si potrebbe realizzare un Testo unico degli istituti deflattivi del contenzioso tributario, prevedendo una serie di regole generali valide per tutti gli «strumenti» che presentano caratteristiche omogenee; e poi, per ciascuno di essi, disposizioni speciali che ne assicurino un'agevole fruibilità nella pratica. In questo modo, molti rapporti tributari controversi potrebbero essere (rapidamente) definiti: nella consapevolezza che il meglio può essere nemico del buono.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

A CURA DI

Associazione nazionale
tributaristi italiani (Anti)



APPROFONDIMENTO

Interpello: verso una disciplina organica in attuazione della delega fiscale

di Roberto Lunelli (*) (**)

"In claris non fit interpretatio"; ma siccome quasi mai le norme giuridiche - e quelle tributarie in particolare - sono chiare, la loro corretta interpretazione diventa condizione necessaria per la loro corretta applicazione. L'interpello e la consulenza giuridica sono espressione di civiltà amministrativa, ma per assolvere il loro compito devono essere regolamentate in modo organico, di facile accesso per il contribuente (anche potenziale), di rapido e motivato riscontro da parte dell'Amministrazione finanziaria.

1. Premessa

Le norme tributarie dovrebbero essere chiare e di facile comprensione anche per i contribuenti che non possiedono particolari competenze tecniche: non solo perché ne sono i massimi (numericamente) destinatari, ma anche perché solo la conoscenza delle loro ragioni e finalità ne facilitano la "osservanza volontaria" (spesso chiamata "compliance").

Nel nostro "bel Paese", non è così: gli stessi "addetti ai lavori" si trovano spesso in difficoltà nel formulare un "parere"; e quasi mai possono dare

"certezze" al contribuente che chiede una valutazione sulla corretta regolamentazione tributaria di una operazione posta (o da porre) in essere: anche a causa della variabilità della legislazione.

È da anni, ormai, che viene affermata (e riconosciuta), a ogni livello, la necessità (non prorogabile) di ricompattare e selezionare la normativa tributaria - che si è stratificata, in modo disordinato, nel tempo - attraverso un *corpus juris* agile e di (relativamente) facile lettura e comprensione: senza, però, risultati concreti.

L'attuale ipertrofia dell'ordinamento tributario - in cui si vorrebbe "regolamentare tutto" in via legislativa - finisce, spesso, per trascurare (o, comunque, obnubilare) i "principi", con l'effetto (paradossale) che - essendo, questi, considerati "immanenti" dalla giurisprudenza - si assiste al fenomeno della carenza di disciplina per eccedenza di legislazione.

Carenza alla quale - pur trattandosi di un settore che gode della cd. "riserva di legge" (ex art. 23 Cost.) - sopperisce la Corte di Cassazione: tant'è che quello che conta, oggi, non è tanto il diritto (tributario) vigente, ma il diritto tributario vivente (cioè quello "elaborato" e talvolta "creato" dai giudici di legittimità).

Servirebbe un impegno di "legislatura" che si dia carico di "rottamare" (termine "di moda") molte disposizioni inutili e ingombranti, per realizzare (prima) una serie di Testi Unici per materia (che

(*) Presidente della Sezione F.V.G. e Vice Presidente nazionale dell'A.N.T.I. - Associazione Nazionale Tributaristi Italiani.

(**) Con il contributo dei collaboratori del suo Studio e, in particolare, della Dott.ssa Francesca Ravasio.

siano veramente tali, nel senso che comprendano tutta la normativa che riguarda uno specifico settore); e (poi) un Codice tributario sistematico, che comprenda una “parte generale” (per i principi, immutabili, o quasi, nel tempo) e una “parte speciale” (per le regole specifiche, coerenti con i principi, ma con valenza anche congiunturale e contingente).

Al momento, “ci si deve accontentare” di una “Legge delega per una riforma fiscale” (la L. 23/2014) che - pur concentrandosi solo su alcuni settori (difetto grave) e pur presentando “criteri direttivi” molto elastici e spesso indeterminati (difetto superabile) - va (però) nella giusta direzione. Potrebbe essere una prima serie di “tasselli” di un “mosaico” che sta incominciando a prendere forma: fra essi, anche il riordino della disciplina degli interpelli¹.

2. Interpello e consulenza giuridica

2.1. Interpello

È un istituto giuridico diretto a prevenire - e, se possibile, risolvere anticipatamente - eventuali contrapposizioni che potrebbero sorgere - tra Amministrazione finanziaria e contribuenti - sulla **interpretazione** delle disposizioni legislative (interpello ordinario) o sulla loro **applicazione** in concreto (interpello speciale)².

È un istituto di civiltà giuridica, utile per entrambe le parti del rapporto d'imposta:

- a) giova al contribuente, perché gli consente di acquisire quella (relativa) “certezza” sulle conseguenze del suo operato che spesso la legge

- non gli assicura e talora nessun interprete diverso dall'Agenzia delle Entrate gli può dare³;
- b) giova, anche, all'Amministrazione finanziaria, perché le permette di orientare i contribuenti verso un (tendenzialmente) corretto adempimento dei loro doveri tributari, attraverso un'azione - non repressiva e a posteriori, ma - preventiva e di collaborazione: sia in sede interpretativa che, soprattutto, applicativa (evitando così, o quanto meno limitando, inutili - o onerosi - contenziosi).

La finalità dell'interpello è quella di far conoscere al contribuente, **in via preventiva**, il parere dell'Autorità fiscale “in ordine alla interpretazione/applicazione di una norma tributaria ad una fattispecie concreta, riferibile alla posizione del contribuente istante⁴”; in modo da consentire, a quest'ultimo, di tenerne conto (possibilmente) già in sede contrattuale, negoziale o, in genere, comportamentale.

Va detto che quella indicata dall'Amministrazione finanziaria non è (necessariamente e in assoluto) la “corretta” soluzione del problema, ma è quella che sarà adottata in sede di “verifica” e, poi, di “accertamento”. In definitiva, il contribuente conosce *a priori* la valutazione che - di quel contratto, di quel negozio, di quel comportamento - farà l'Agenzia: può anche disattendere le indicazioni ricevute, ma a suo (evidente) rischio.

L'“interpello” - come, del resto la “consulenza giuridica” - cerca di dare “sostanza” a quel “dovere di informazione”⁵ - previsto dall'art. 5 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (sullo Statuto dei diritti del contribuente) - che è diretto a limitare, attraverso una (opportuna) prevenzione, la (inevitabile) conflit-

¹ Precedenti modifiche all'istituto sono state apportate: dall'art. 29 del D.L. n. 223/2006, che ha implicitamente abrogato l'art. 21, comma 10, della L. n. 413/1991 e, quindi, soppresso il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, con conseguente venir meno del silenzio assenso in caso di mancato parere; e dall'art. 16, comma 1, del D.L. n. 185/2008, che ha abrogato espressamente l'art. 21, comma 10, della L. n. 413/1991; ha attribuito al silenzio dell'Agenzia delle Entrate gli stessi effetti che aveva quello del Comitato consultivo e ha previsto regole comuni sulle modalità di presentazione delle istanze da parte delle imprese di più rilevanti dimensioni (art. 27, comma 12).

Sul fronte amministrativo, l'Agenzia delle Entrate ha cercato di uniformare le istruzioni interne, consapevole del fatto che “l'ampliamento delle tipologie di interpello e lo stratificarsi delle direttive interne impartite alle Direzioni regionali (...) rendono necessaria (...) una razionalizzazione ed una rivisitazione delle istruzioni emanate, anche al fine di uniformare il comportamento delle differenti strutture territoriali nella gestione delle istanze di interpello” (cfr. Circ. 14 giugno 2010, n. 32/E).

² Per cui si rende necessaria una previa qualificazione giuridica della fattispecie e, talora, una valutazione sulla valenza degli indizi, delle presunzioni, delle prove: cfr. F. Pistolesi, *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in “Corriere Tributario” n. 24/2014, pag. 1836 e segg.

³ Avuto riguardo alle tante - possibili - interpretazioni della legislazione tributaria e, per di più, all'intervento “in supplenza” della giurisprudenza.

⁴ Cfr. Circ. 14 giugno 2010, n. 32/E.

⁵ Nella consapevolezza che solo se si favorisce la conoscenza delle regole si può pretendere l'applicazione, l'attività che viene sviluppata dalla Amministrazione finanziaria a favore dei contribuenti comprende: la informazione (che ha funzione divulgativa); l'assistenza in sede di applicazione delle norme (che è finalizzata ad agevolare l'adempimento tempestivo e corretto degli obblighi tributari conformemente agli indirizzi espressi nei documenti di prassi); l'attività di interpretazione (che viene svolta attraverso la consulenza giuridica e l'interpello).

tualità cui può dar luogo un “rapporto giuridico d'imposta” fra le parti.

2.2. Consulenza giuridica

Anche la consulenza giuridica - come l'interpello ordinario - consiste nella **interpretazione**⁶, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di quello che ritiene essere il “corretto trattamento fiscale di (una) fattispecie (ma) riferita a problematiche di carattere generale” (e non a casi specifici). Inoltre, dato che “si svolge al di fuori di una disciplina normativa tipica”⁷, cioè in assenza di una norma positiva, la consulenza giuridica è regolamentata attraverso una serie di documenti amministrativi (il più possibile organici), come la Circ. Min. Fin. n. 99/2000, la Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 23/E del 2005 e la Circ. n. 42/E del 2011.

La “consulenza giuridica” **non** riguarda, dunque, **uno specifico soggetto**, ma categorie di soggetti, che (spesso) tutelano interessi “generalisti”, tant'è che è riservata agli Uffici dell'Amministrazione dello Stato, agli Enti pubblici (anche territoriali), agli Enti istituzionali operanti con finalità di interesse pubblico, nonché all'Amministrazione Finanziaria (estendendosi anche a Equitalia) e - quali Organismi che tutelano interessi “diffusi” - alle Associazioni sindacali e di categoria nonché agli Ordini professionali.

La competenza a trattare le relative problematiche è suddivisa - avuto riguardo alla ubicazione territoriale del richiedente e alla complessità delle questioni trattate - fra Direzioni Regionali (dell'Agenzia delle Entrate) e Direzione Centrale Normativa (della stessa Agenzia).

La risposta va data nel termine (peraltro ordinato, in quanto non deriva da un precetto legislati-

vo) di **120 giorni**; e non vincola i destinatari diretti né quelli indiretti (cioè i soggetti il cui caso trova soluzione nella interpretazione fornita dall'Amministrazione); e, contrariamente ad alcune tipologie di interpello, se l'Amministrazione non risponde alla richiesta di consulenza **non** si forma alcun **silenzio assenso**.

3. Lo stato dell'arte: i diversi tipi di interpello (all'Agenzia delle Entrate)⁸

Nel nostro ordinamento (tributario), l'interpello si presenta come istituto giuridico multiforme, con caratteristiche che variano a seconda: della natura e della tipologia dei quesiti e dei soggetti che li formulano. Sono diverse anche le procedure e le modalità di presentazione nonché i tempi di risposta e gli effetti che derivano dalla risposta (e, talora, dal silenzio) da parte dell'Organo investito della questione.

Si possono distinguere⁹:

A) Istanze presentate ai sensi dell'art. 11 della L. n. 212/2000, quali:

- l'interpello “**ordinario**” - che si pone come “disciplina generale” - cui può essere assimilato:
 - quello per la continuazione del **consolidato nazionale** (art. 124, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986);
 - quello per l'accesso al **consolidato mondiale** (art. 132, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986), nonché,
 - quello per la disapplicazione delle **CFC** - *Controlled foreign companies* (art. 167, comma 5¹⁰, del D.P.R. n. 917/1986);

⁶ È consulenza giuridica, ad esempio, quella fornita dalla Direzione Centrale Normativa in merito al trattamento tributario applicabile, ai fini dell'imposta di bollo, alle procure speciali di cui all'art. 63 del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 7, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 218/1997: cfr. Ris. 9 febbraio 2011, n. 13/E.

⁷ Cfr. Circ. 5 agosto 2011, n. 42/E.

⁸ Ci si limita a considerare gli interpelli più frequenti, che sono quelli rivolti all'Agenzia delle Entrate, ancorché possano essere presentati interpelli anche all'Agenzia delle Dogane, del Territorio (peraltro, confluita nella Agenzia delle Entrate); agli Enti territoriali (in materia di tributi locali); e che esiste, pure, l'istituto del “*Ruling internazionale*”; il quale, peraltro, più che un interpello è, in realtà, il prologo di un accordo tra Amministrazione finanziaria e impresa “estera” in merito al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi, delle *royalties*, nonché “alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio del-

lo Stato” (cfr. da ultimo, la modifica dell'art. 8, D.L. n. 269/2003, intervenuta con il D.L. n. 145/2013).

⁹ La elencazione di ciascuna categoria non è esaustiva, ma solo esemplificativa.

¹⁰ L'art. 167, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986 consente al soggetto residente di dimostrare, attraverso la presentazione di una istanza preventiva di interpello ordinario, la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate, relativamente a ciascuna società controllata o collegata. La medesima istanza va presentata anche per chiedere un parere all'Agenzia delle Entrate in relazione ad altre fattispecie (previste dal medesimo Decreto) collegate a rapporti che intercorrono tra contribuenti nazionali e società residenti in Stati o territori diversi da quelli di cui all'art. 168-bis, quali: la istanza per la parziale esenzione degli utili da partecipazione ex art. 47, comma 4, quella per la parziale esenzione delle plusvalenze ex artt. 68, comma 4, e 87, comma 1, nonché quella per la parziale esenzione dei dividendi ex art. 89, comma 3, del D.P.R. 917/1986.

B) istanze presentate ai sensi dell'art. 21 della L. n. 413/1991, quali:

- l'interpello **"antielusivo"** o **"speciale"**, cui può essere assimilato
 - quello per i **costi black list** (art. 110, comma 10, del D.P.R. n. 917/1986 richiamato dall'art. 11, comma 13, della L. n. 413/1991);

C) Istanze presentate ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, quali:

- l'interpello **"disapplicativo"** (delle norme anti-elusive), cui può essere assimilato
 - quello per le cd. **"società di comodo"** o **"non operative"** (art. 30, comma 4-bis, della L. n. 724/1994).

Gli interpelli possono essere:

- **facoltativi**, come quello ordinario e quello antielusivo; o
- **obbligatori**¹¹, come quello sulle CFC e quello sulle società di comodo.

Nonostante un panorama (troppo) eterogeneo, esistono alcune "regole comuni", dato che:

- l'**iniziativa** spetta sempre al contribuente;
- la **risposta** dell'Amministrazione finanziaria vincola (più o meno) la stessa, ma **non vincola il contribuente**, che resta libero di adeguarsi o meno;
- il presupposto di tutte le istanze di interpello è la **esposizione completa** e adeguatamente documentata, del caso oggetto di indagine¹²;
- l'istanza deve essere **preventiva** rispetto al comportamento che si intende adottare.

¹¹ La obbligatorietà della istanza deriva dal fatto che il contribuente intende ottenere una "deroga" alla applicazione di una certa disposizione; la risposta non è, peraltro, vincolante e al contribuente resta la possibilità di dimostrare, anche successivamente, che sussistono le condizioni che legittimano l'accesso al regime derogatorio.

¹² Per ogni interpello, ne va indicata la tipologia; i dati identificativi del contribuente (e di altri eventuali soggetti interessati) con la indicazione del codice fiscale e dei recapiti; la descrizione della fattispecie da esaminare, il contesto (a monte e a valle della stessa), i valori patrimoniali, finanziari ed economici coinvolti.

In particolare, l'istanza deve contenere, a pena di inammissibilità, i seguenti requisiti:

- dati identificativi del contribuente (e, nel caso di persona giuridica, anche del suo legale rappresentante), e residenza o domicilio fiscale: nel caso di "domiciliatario", vanno indicati anche i dati relativi a quest'ultimo; numero di fax e dei recapiti "telematici" nonché indirizzo e-mail e PEC - posta elettronica certificata;
- descrizione della fattispecie concreta che si chiede di esaminare;
- indicazione del tipo di istanza e della specifica tipologia

4. Le prospettive: un (organico) riordino dell'interpello

L'art. 6, comma 6, della L. n. 23/2014, prevede l'introduzione di "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 alla **eliminazione** delle forme di **interpello obbligatorio** nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per il contribuente e per l'Amministrazione"¹³.

Le quattro "espressioni chiave" della disposizione che riguardano l'istituto sono, dunque: una revisione generale che porti a una (maggiore omogeneità), a una maggiore tempestività e a una (meno diffusa) sua obbligatorietà.

Si tratta di esigenze che, da tempo, gli operatori giuridici avevano invocato per dare impulso a un istituto non sempre adeguatamente utilizzato, a causa di taluni pregiudizi ("non svegliare il can che dorme") e di talune obiettive difficoltà che presenta (tant'è che un numero rilevante di interpelli viene dichiarato inammissibile).

La (prevista) omogeneizzazione normativa - attraverso la riduzione delle diverse tipologie che oggi caratterizzano questo istituto - dovrebbe portare a una **semplificazione** anche delle procedure; e, quindi, a una maggiore efficienza e a una migliore fruibilità.

Si potrebbe assumere come base l'attuale **"interpello ordinario"** (di cui all'art. 11 della L. n.

di interpello che si presenta nonché dei valori patrimoniali, finanziari ed economici che riguardano il caso oggetto di interpello;

- indicazione chiara ed univoca della soluzione interpretativa che il contribuente ritiene corretta;
- sottoscrizione: con la precisazione che la mancata sottoscrizione può essere sanata dal contribuente attraverso la regolarizzazione dell'istanza entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'Ufficio. In questo caso l'istanza si intende presentata alla data della regolarizzazione.

L'istanza deve essere corredata da copia della documentazione - se non già in possesso dell'Amministrazione finanziaria - rilevante ai fini della individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata. L'ufficio può richiedere la integrazione della documentazione; in questo caso il termine comincia a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'Ufficio, della documentazione integrativa consegnata o spedita.

¹³ Gli atti parlamentari (Camera dei deputati, 20 settembre 2013, n. 29/2; Servizi Studi del Senato, ottobre 2013, n. 63) nulla dicono di più di quanto si rinviene nel testo di legge.

212/2000) e stabilire alcuni “punti fermi”, per poi precisare il perimetro e il contenuto dell’istituto¹⁴. E, così:

- a) **soggetti**: dovrebbero essere tutti i contribuenti, i sostituti o responsabili di imposta, anche solo potenziali, residenti o non residenti; non dovrebbero essere poste limitazioni, purché l’istante indichi la sua qualifica, dimostri il suo interesse alla risposta e dichiari - sotto la sua responsabilità - che, nei suoi confronti, non sono in corso verifiche tributarie o contenziosi che interessino la materia oggetto di interpello;
- b) **oggetto**: dovrebbe riguardare sia la interpretazione di una o più disposizioni (tributarie), sia l’applicazione di un certo regime (tributario) ad un negozio giuridico o ad un fatto da cui può derivare un presupposto impositivo, quale che sia il settore: norme sostanziali, procedurali, processuali, sanzionatorie, ecc.; non dovrebbe essere solo “preventivo” rispetto al “fatto”, ma anche diretto ad ottenere conferma di un comportamento tenuto in passato e, *re melius perpensa*, meritevole di riesame: per essere intervenuta una modifica (parziale) della fattispecie o del contesto; oppure a seguito di un intervento legislativo a valere “*pro futuro*” (come di regola) o anche “*pro passato*” (come può accadere in caso di interpretazione autentica di una disposizione poco chiara);
- c) **modalità**: dovrebbe essere prevista una qualche forma di contraddittorio (anche via *PEC*), in modo da coinvolgere il contribuente sulla eventuale messa “a punto” di una istanza in ipotesi non sufficientemente precisa; con ciò valorizzando - anche in questa fase del rapporto Fisco-contribuente - un istituto (il “contraddittorio preventivo”) che, ormai, è entrato nelle “regole” dell’accertamento¹⁵; non dovrebbe, pertanto, essere consentito all’Amministrazione finanziaria di comunicare “a sorpresa” (addirittura negli ultimi giorni a sua disposizione) una risposta interlocutoria o addirittura di “inammissibilità” dell’istanza (che, se sussiste, va comunicata subito, già ad una prima lettura dell’atto da parte dell’Organo istruttore; e, comunque, entro 30 giorni dalla sua presentazione);
- d) **organi competenti**: dovrebbe essere previsto un “percorso comune” a tutte le istanze: siano esse presentate da Organismi rappresentativi di contribuenti, da contribuenti o da sostituti

o responsabili d’imposta, da grandi contribuenti o normali soggetti passivi dei vari tributi. Per “sveltire la procedura” di assegnazione dell’istanza ai vari “gruppi specializzati” dell’Agenzia che dovranno formulare la risposta, potrebbe essere elaborato un “modello” in cui l’istante indichi, oltre che le proprie generalità, il settore o gruppo di appartenenza, i tributi interessati alla problematica che pone e ogni altra informazione utile per “canalizzare” le domande, ricorrendo - il più possibile - alla Posta Elettronica Certificata. Le istanze dovrebbero essere inoltrate (tutte) alla Direzione Regionale dell’Agenzia delle Entrate per una istruttoria “di massima” (da compiere entro 15 giorni) e trasmesse, poi, ad un unico “Ufficio Centrale per gli Interpelli” per la risposta, in modo da evitare difformità di comportamento a livello periferico. Tutte le risposte (e le domande) dovrebbero essere messe a disposizione non solo di tutti gli Uffici della Agenzia, ma anche degli operatori abilitati (dottori commercialisti, avvocati, ecc.), in modo da poter essere adeguatamente utilizzate sia direttamente (per casi simili), sia per nuovi interpelli (per casi diversi, ma partendo da posizioni già acquisite per chiedere precisazioni o integrazioni);

- e) **tempi per la risposta**: dovrebbero essere predeterminati. Si potrebbe stabilire una “regola” di 90 giorni, motivatamente prorogabile di ulteriori 30 giorni (in totale 120 giorni) e riducibile a 60 giorni nel caso di interpello preventivo con procedura abbreviata (cfr. art. 6, commi da 1 a 4, della L. n. 23/2014); la eventuale richiesta di dati da parte dell’Ufficio potrebbe consentirgli di fruire di una “sospensione dei termini” dalla data della richiesta a quella della risposta.

Al termine del periodo concesso all’Amministrazione finanziaria, in assenza di riscontro, dovrebbe valere il cd. “silenzio assenso”, per cui il contribuente potrebbe operare secondo le sue aspettative; oggi, come si è constatato, non è sempre così (ma il silenzio assenso va generalizzato);

- f) **effetti**: riportato ad unitarietà l’istituto - non solo in termini di procedimento, ma anche di Organi competenti e di tempistica - a seconda della risposta, potrebbero derivare, al contribuente, effetti diversificati sotto il profilo della

¹⁴ Si veda, in proposito, anche quanto suggerito da F. Pistolesi, citato.

¹⁵ E ciò avuto riguardo alla giurisprudenza comunitaria e, da

ultimo - seppure a intermittenza - anche nazionale, nonché al criterio direttivo di cui all’art. 9, lett. b) della L. n. 23/2014.

“prova”. In relazione, poi, al comportamento da lui tenuto dopo la risposta, si avrà che: se si adegua (o ritiene di essersi adeguato), sarà l'Amministrazione finanziaria a dover dimostrare la tesi contraria (per farne derivare eventuali pretese tributarie); se non si adegua, sarà lo stesso contribuente a dover provare - a questo punto di fronte al giudice tributario più che di fronte all'Ufficio finanziario - che la risposta (negativa) all'interpello, ha equivocato su qualche punto, non era conforme con la legge o con precedenti (consolidati) orientamenti giurisprudenziali o amministrativi; in caso contrario, sarà soccombente.

Dovrebbero essere sempre **escluse le sanzioni penali** (dato che il contribuente non si è “nascolato” ma si è “esposto”, con l'interpello), mentre quelle amministrative dovrebbero essere applicate tenendo conto del principio di proporzionalità e della efficacia “attenuante o esimente della adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione” tra Amministrazione e contribuente (cfr. art. 8, comma 1, richiamato dall'art. 6, comma 2, della L. n. 23/2014).

Da ultimo, due ulteriori questioni - peraltro connesse - affrontate dalla “Legge delega”:

- la quale prevede che, “nei casi in cui” l'interpello “non produca benefici ma solo aggravii per il

contribuente e per l'Amministrazione”, esso vada eliminato: com'è giusto che sia, perché se si intende imporre al contribuente un adempimento preventivo, non si tratta più di interpello, ma di un obbligo la cui mancata osservanza è illecita; e la risposta, in ipotesi negativa, a quel provvedimento dell'Ufficio accertatore (più che della Direzione Centrale dell'Agenzia) rientrerebbe nel novero degli atti impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992;

- con la conseguenza che il vero interpello non avrebbe più ragione di essere considerato “atto impugnabile”, ma - come in realtà è - espressione (civile) di una Amministrazione finanziaria che intende “prevenire piuttosto che reprimere”; e strumento (civile) da utilizzare dal contribuente per ottenere una risposta che - se positiva - gli dia una (notevole, anche se non assoluta) “certezza” che un comportamento conforme non darà luogo a discussioni e, comunque, a pretese tributarie in sede di controllo e/o di accertamento. Se, poi, il contribuente (e chi lo assiste) ritiene che la risposta (all'interpello) sia inadeguata o, peggio, errata (e a suo sfavore), potrà sempre adire la “giustizia tributaria” che - se riordinata negli Organi, con giudici professionali e a tempo pieno - darà le giuste garanzie. Ma questo è un altro discorso.

“Dal complesso (OGGI) ► al semplice (DOMANI)”

CONSULENZA GENERALE	→	<i>ex</i> C.M. 99/2000; C.A.E. 23/2005; C.A.E. 42/2011
CONSULENZA SPECIFICA	→	A) interpello ordinario <i>ex</i> art. 11, L. n. 212/2000
	→	B) interpello antielusivo <i>ex</i> art. 21, L. n. 413/1991 (o speciale)
	→	C) interpello disapplicativo <i>ex</i> art. 37- <i>bis</i> , comma 8, D.P.R. 600/1973

CONSULENZA	OGGETTO	SOGGETTO Istante	CARATTERISTICA	ORGANO di RIFERIMENTO (Ag. Entrate)	TEMPI PREVISTI per la RISPOSTA
GENERALE	interpretazione di una norma tributaria	organismi rappresentativi di interessi generali	problematiche di carattere generale	Dir. Regionale A.E. Dir. Centrale Normativa	120 gg. (senza silenzio assenso)

SPECIFICA	A) INTERPELLO ORDINARIO	interpretazione di una norma tributaria	contribuente, sostituto/ responsabile di imposta	obiettive condizioni di incertezza	Dir. Regionale A.E.	120 gg. (con silenzio assenso)
	B) INTERPELLO ANTIELUSIVO	casi concreti indicati nell'art. 21 L. n. 413/1991	contribuente	parere su specifiche operazioni	Dir. Centrale Normativa	120 gg. + 60 gg. diffida (con silenzio assenso)
	C) INTERPELLO DISAPPLICATIVO	disapplicazione di una “norma generale antielusiva”	contribuente	deroga alla applicazione di una disposizione	Direttore Regionale A.E.	90 gg. (senza silenzio assenso)

CONSULENZA tramite INTERPELLO <i>ex</i> art. 6, comma 6	Decreto delegato <i>ex</i> L. n. 23/2014	TUTTI i soggetti interessati	indicazione problemi generali o specifici	Dir. Reg. A. Entrate per successivo inoltro alla Dir. Centrale Normativa	90 gg. estensibili a 120 e riducibili a 60 (con silenzio assenso)
---	--	------------------------------	---	--	--