

STEFANO D'ORSI

**IL DIRITTO DI INTERPELLO  
E LE SPESE DI RAPPRESENTANZA  
E DI PUBBLICITA'**

Estratto dalla  
RIVISTA DELLA GUARDIA DI FINANZA  
Anno XLIII - n. 6 - Novembre-Dicembre 1994

**IL DIRITTO DI INTERPELLO  
E LE SPESE DI RAPPRESENTANZA  
E DI PUBBLICITA'**

di STEFANO D'ORSI

*Dottore Commercialista. Cultore di Diritto tributario presso la facoltà di  
Economia e Commercio dell'Università di Bologna.*

# Il diritto di interpello e le spese di rappresentanza e di pubblicità

di Stefano d'Orsi

1. Il diritto di interpello ex art. 21 della legge 413/1991 - 1.1 L'ambito applicativo e la procedura d'interpello - 1.2 Due modelli comparativi (quello statunitense e quello francese) - 2. Il diritto di interpello e le spese di pubblicità e rappresentanza - 2.1 Valenza giuridica del parere reso dal Comitato - 3. Problematiche particolari relative al diritto di interpello - 3.1 Non alternatività tra Comitato e Direzione generale - 3.2 Centralizzazione delle risposte - 3.3 Effetti indiretti previsti dall'art. 11, tredicesimo comma, della legge 413/1991

## 1. Il diritto di interpello ex art. 21 della legge 413/1991

### 1.1 *L'ambito applicativo e la procedura d'interpello*

L'istituto dell'interpello (1), o come lo chiamano gli anglosassoni *tax-ruling*, ben conosciuto e ampiamente utilizzato in molti Stati europei (ad esempio: Francia e Inghilterra) ha trovato spazio nel nostro diritto positivo solo con la legge 30 dicembre 1991, n. 413 (finanziaria 1992) (2). Tale istituto consente al contribuente di richiedere direttamente all'Amministrazione Finanziaria un parere su casi concreti riguardanti, però, solo le materie rispettivamente previste:

---

(1) Sul tema si veda IACONDINI A., *Il ruling: com'è oggi, come dovrebbe essere domani*, in *Rass. mens. imp.*, 1992, n. 8/9, p. 98 s.; IZZO G., *Pareri su interpello dei contribuenti e loro effetti sulla coscienza dell'illecito penale tributario*, in *il fisco*, 1992, n. 20, p. 5089 s.; LA ROSA S., *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *il fisco*, 1992, n. 32, p. 7946 s.; PESSINA C. - MARGARA F., *Interpello dell'Amministrazione Finanziaria da parte dei contribuenti*, in *il fisco*, 1992, n. 9, p. 2171 s.; SANTACROCE B., *Spese di pubblicità, spese di rappresentanza e sponsorizzazioni*, in *Rass. trib.*, 1992, n. 6, p. 61 s.; SERRANÒ M. V., *Riflessioni in tema di diritto di interpello*, in *il fisco*, 1993, n. 16, p. 4721 s.; ZIZZO G., *Diritto di interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, n. 3, p. 136 s.

(2) In particolare con l'art. 21 della legge 413/1991.

- dall'art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408 (norma antielusiva relativa ad operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale);
- dall'ultimo comma dell'art. 37 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (disposizione riferita alle rettifiche o agli accertamenti d'ufficio scaturenti dal controllo delle dichiarazioni in caso di interposizione fittizia di persona);
- dall'art. 74, secondo comma, del Tuir (previsione legislativa inerente le spese relative a più esercizi e in particolare le spese di pubblicità e rappresentanza).

In concreto il contribuente sia prima che dopo aver concluso un contratto, una convenzione o un atto che possa riguardare l'applicazione di una delle disposizioni su richiamate può richiedere, in prima istanza, un parere alla competente Direzione generale del Ministero delle Finanze, fornendo a quest'ultima tutti gli elementi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata.

In seconda istanza, in caso di mancata risposta della Direzione generale, trascorsi 60 giorni dalla richiesta del contribuente, ovvero qualora alla risposta fornita il contribuente non intenda uniformarsi, lo stesso potrà richiedere il parere in ordine alla fattispecie medesima ad un Comitato consultivo appositamente costituito. Tale Comitato, che si chiama "Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive", è nominato con decreto ministeriale ed è composto da:

- il Direttore generale delle imposte dirette;
- il Direttore generale delle tasse e imposte indirette sugli affari;
- il Direttore dell'ufficio centrale per gli studi di diritto tributario comparato e per le relazioni internazionali;
- il Comandante generale della Guardia di finanza;
- il Direttore del Servizio centrale degli ispettori tributari;
- il Direttore dell'ufficio del coordinamento legislativo;
- due componenti del Consiglio superiore delle finanze non appartenenti all'Amministrazione Finanziaria, designati dal Consiglio stesso;
- tre esperti in materia tributaria designati dal Ministro delle Finanze.

I membri del citato Comitato possono anche:

- farsi rappresentare da funzionari di grado non inferiore a primo dirigente e da ufficiali superiori;
- farsi assistere da personale avente qualifica o grado pari a quelli appena citati (in questo caso senza diritto di voto da parte dei medesimi).

Il presidente del Comitato è nominato dal Ministro delle Finanze, con proprio decreto, tra i membri del Comitato stesso.

È interessante notare come al Comitato vengano riconosciuti anche poteri istruttori, in misura uguale a quello degli uffici finanziari in genere.

La mancata risposta da parte del suddetto Comitato entro 60 giorni dalla richiesta del contribuente e dopo ulteriori 60 giorni da una formale diffida ad adempiere da parte del contribuente stesso equivale a silenzio-assenso.

La disorganicità della procedura, nonché la sua frammentarietà, appare a questo punto in tutta la sua evidenza (3): per ottenere il "parere" da parte del Comitato consultivo si chiede al contribuente di attivarsi per ben tre volte.

La prima volta con "istanza" alla Direzione generale che assolve ad una positiva funzione di filtro, consentendo di riservare il parere del Comitato consultivo solo per le problematiche più delicate.

Trascorsi 60 giorni dalla fase precedente, il contribuente potrà interpellare direttamente il Comitato consultivo, che potrà esprimersi anche se la Direzione generale si è già pronunciata.

La terza ed ultima fase si svilupperà nel caso in cui il Comitato consultivo entro 60 giorni non si sarà pronunciato. A questo punto il contribuente dovrà formalmente diffidare ad adempiere e, in caso di reiterata mancata risposta, il comportamento del Comitato equivarrebbe a silenzio-assenso.

Tale Comitato è tenuto ad esprimere "pareri" (4), cioè manifestazioni di mero giudizio e non di volontà, e non decisioni. Con

---

(3) SERRANÒ M. V., cit., p. 4723.

(4) BILE F., Voce *Parere*, in *Enciclopedia forense*, Vol. V, Ed. Vallardi, p. 466.

ciò si vuol dire che, con riferimento all'efficacia delle pronunce, la portata dell'istituto non è dissimile da quella delle risoluzioni ministeriali. Ciò appare anche dall'aggettivo che qualifica il Comitato come "consultivo".

Il parere reso dal Comitato ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario e nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere del Comitato.

Il Ministro con decreto fissa modalità e termini per la presentazione delle richieste all'Amministrazione Finanziaria.

### 1.2 *Due modelli comparativi (quello statunitense e quello francese)*

Come è stato accennato, l'istituto dell'interpello è da tempo utilizzato in molti Stati stranieri (5).

Per questo motivo sembra interessante soffermarsi sinteticamente sugli strumenti da lungo tempo ospitati negli ordinamenti statunitensi e francesi che, per essere destinati a consentire al contribuente di suscitare una presa di posizione ufficiale sul trattamento tributario di fattispecie concrete, sembrerebbero, pur nelle loro diversità, accostabili al nostro "interpello".

L'istituto statunitense, che può essere ben giudicato esemplare sotto il profilo della funzionalità alla instaurazione di un clima di fiducia, collaborazione e chiarezza nei rapporti tra Fisco e contribuenti, è il *letter ruling* dell'*Irs*.

Questo è un documento nel quale, su istanza del contribuente, appositi uffici centrali dell'Amministrazione delle Finanze federale (*Internal revenue service*) forniscono quella che ritengono sia la corretta interpretazione di una data disposizione legislativa ovvero indicano quali conseguenze scaturiscono sul piano del diritto tributario dalla situazione loro prospettata dal richiedente. Esso si distingue dal *revenue ruling*, che è un documento analogo, ma rivolto alla generalità dei contribuenti, cui è reso noto attraverso la pubblicazione sul bollettino ufficiale dell'Amministrazione stessa (*Internal revenue bulletin*).

In linea di massima i contribuenti possono sottoporre

(5) ZIZZO G., cit., p. 137 s.

all'Amministrazione qualsiasi questione attinente all'applicazione della normativa tributaria. Tuttavia l'emissione del *ruling* non è obbligatoria per quest'ultima, ma costituisce oggetto di un potere discrezionale da esercitare nei limiti in cui si manifesti rispondente all'interesse di una buona amministrazione di quella normativa. In relazione a ciò, l'Amministrazione pubblica annualmente l'elenco delle aree nelle quali reputa opportuno astenersi dall'evadere le richieste dei contribuenti, nonché di quelle nelle quali si riserva di decidere volta per volta sulla base di un esame delle specifiche problematiche prospettate dall'istante.

Quel che è fondamentale, e che rende il *ruling* di notevole utilità per i contribuenti, è che l'opinione in esso formulata dall'Amministrazione è di fatto vincolante per quest'ultima, nei confronti di tutti i contribuenti se trattasi di *revenue ruling*, nei confronti del solo richiedente se trattasi di *letter ruling* (ma non mancano i tentativi dottrinali di avallare la tesi di una rilevanza *erga omnes* delle interpretazioni contenute nei *letter rulings*).

Per la verità nessuna disposizione legislativa sancisce il carattere impegnativo dei *rulings*. Tuttavia l'art. 7805 dell'*Internal revenue code*, introdotto nel 1921 proprio per proteggere i contribuenti, che avessero confidato sulla correttezza delle interpretazioni fornite dal Fisco nei *rulings*, dagli effetti di improvvisi mutamenti di opinione da parte di quest'ultimo, munisce l'Amministrazione del potere discrezionale di attribuire alla modifica o alla revoca di un *ruling* efficacia soltanto per il futuro (e quindi non retroattiva).

Nella prassi peraltro l'Amministrazione si avvale immancabilmente di questo potere, tant'è che la giurisprudenza ha qualificato il suo mancato esercizio (se non accompagnato da una seria giustificazione) come un'ipotesi di abuso di discrezionalità, idonea a viziare l'atto impositivo emesso in spregio dell'interpretazione asseverata in una precedente presa di posizione.

L'eventualità che in occasione di una verifica un contribuente si veda contestata la legittimità di una condotta tenuta nel rispetto delle indicazioni racchiuse in un *letter ruling* a lui diretto (o in un *revenue ruling* pubblicato) è dunque piuttosto remota, e confinata ad ipotesi nelle quali l'esigenza di tutela dell'affidamento o non sussiste oppure viene meno successivamente (ad esempio nel richiedere il *ruling* il contribuente ha descritto i fatti rilevanti in modo incompleto o infedele).

L'istituto dell'interpello in Francia si è sviluppato in rapporto alle esigenze applicative di una particolare disposizione legislativa, cui è stato riconosciuto in via interpretativa il valore di vera e propria clausola generale antielusione (o, per usare una terminologia più vicina a quella francese, di clausola generale per la repressione dell'abuso del diritto in campo tributario), e cioè l'art. L64 del *Livre des procédures fiscales*.

Secondo la normativa francese se in sede di verifica emergono elementi atti a far ritenere che una certa fattispecie integri una ipotesi di abuso del diritto, suscettibile di rientrare nella sfera di operatività dell'art. L64, tanto l'ufficio procedente che il contribuente possono richiedere un parere sulla questione ad uno speciale *Comité consultatif pour la répression des abus de droit* (composto da un consigliere di Stato, un consigliere della Corte di Cassazione, un professore di una facoltà di giurisprudenza, un dirigente generale dell'Amministrazione Finanziaria). Se le conclusioni raggiunte dal *Comité* confortano la tesi prospettata dall'ufficio, nell'eventuale contenzioso innescato dal ricorso del contribuente avverso il provvedimento impositivo, l'Amministrazione, potendo addurre a giustificazione del proprio operato l'opinione dell'autorevole organo consultivo, è dispensata dall'onere di provare la fondatezza delle rettifiche, ed è quindi sul contribuente che viene a gravare il compito di dimostrare in giudizio l'estraneità del caso controverso alla categoria dell'abuso del diritto. Se invece il *Comité* esprime una valutazione negativa sulla correttezza della ricostruzione avanzata dall'ufficio, ovvero se quest'ultimo non si cura di domandare il parere, nella fase contenziosa è l'Amministrazione a dovere fornire la rappresentazione della sussistenza dei presupposti per l'applicazione della norma sull'abuso del diritto.

In definitiva nello schema francese al *Comité* è assegnato il compito di rendere pareri nella fase dell'accertamento, e non - come al suo derivato italiano - preventivamente all'attuazione delle operazioni, o comunque a prescindere da qualsiasi attività di controllo da parte degli organi dotati della potestà impositiva.

Per la normativa francese, anteriormente alla stipula di un contratto o alla messa in atto di un'operazione economica, i contribuenti, per riconoscere se il negozio o la combinazione negoziale programmata rientra a parere del Fisco nella sfera applicativa del citato art. L64, possono invece rivolgersi ai competenti uffici centrali dell'Amministrazione. Se questi non forniscono una risposta entro sei



mesi dalla presentazione del quesito, l'Amministrazione decade dal potere di avvalersi della disposizione sulla repressione dell'abuso del diritto.

Analogamente agli Stati Uniti, anche in Francia l'Amministrazione è tenuta a rispettare tutte le interpretazioni delle disposizioni legislative da essa formalmente sostenute in atti iscritti indirizzati alla generalità (come le circolari, le risposte ai quesiti posti dai parlamentari), o a singoli contribuenti (come le risposte alle richieste di informazioni da questi provenienti), e anche in Francia la modifica o la revoca da parte dell'Amministrazione Finanziaria di una presa di posizione in ordine alla interpretazione di un certo documento legislativo, o alle conseguenze tributarie di una data situazione di fatto, non possono legittimare una pretesa fiscale verso quei contribuenti, che, in relazione alle fattispecie perfezionatesi anteriormente alla sua modifica o revoca, si sono uniformati alle statuizioni racchiuse in quella presa di posizione.

## 2. Il diritto di interpello e le spese di pubblicità e rappresentanza

Le spese di pubblicità e di rappresentanza sono dal 1989, come già sottolineato in precedenza, al centro di notevoli interventi legislativi, e ciò avviene a causa del fatto che esse nascondono spesso un grave e diffuso fenomeno elusivo che arreca allo Stato un danno patrimoniale non sottovalutabile. E proprio al fine di rendere da una parte più comprensibile le disposizioni vigenti in materia e dall'altra più difficile l'espandersi del fenomeno elusivo sotteso alle spese considerate che il legislatore fiscale ha predisposto il su riportato procedimento per l'esercizio del diritto di interpello.

Tali motivazioni sono ampiamente evidenziate nella relazione ministeriale (6) che accompagna il disegno di legge n. 3005, poi trasfuso nella legge 413/1991.

In questo documento si definisce il *ruling* come uno strumento di colloquio diretto tra Amministrazione e contribuente; tale strumento consente di ottenere direttamente dall'Amministrazione pareri relativi a determinate fattispecie di particolare complessità.

---

(6) Si veda la relazione ministeriale alla legge 413/1991, pubblicata su *Il fisco*, 1991, n. 38, p. 6277.

In effetti risulta attualmente veramente difficile distinguere con certezza quando un costo sia da inquadrarsi tra le spese di pubblicità e quando invece sia da inserirsi tra quelle di rappresentanza. Dunque, nella materia oggetto di questo lavoro, il diritto di interpello potrebbe essere veramente utile e potrebbe consentire di portare chiarezza, partendo dalla risoluzione dei casi concreti, nella intera legislazione ad essa inerente.

Autorevole dottrina (7) assume una posizione di scetticismo al riguardo e questo per due ordini di motivi. Il primo perché l'istituto così come è ipotizzato e pensato risulta macchinoso e poco convincente. Per rendersi conto di ciò si pensi al tempo intercorrente tra la richiesta preventiva proposta dal contribuente e il parere definitivo del Comitato (120 giorni) o si pensi, alla mancanza di strumenti che responsabilizzino in prima persona i soggetti incaricati di fornire il parere o, ancora, si pensi alla nebulosità normativa che esiste intorno al problema della valenza del parere stesso. Il secondo è riferito ad un'insistente voce che vorrebbe non immediatamente operativo questo sistema.

### *2.1 Valenza giuridica del parere reso dal Comitato*

Al riguardo il terzo comma dell'art. 21 della legge 413/1991, si limita a sancire: *"Il parere reso dal Comitato ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario. Nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere del Comitato"*.

Per analizzare in modo approfondito l'intera problematica si distingueranno le tre situazioni individuate dall'art. 21 della suddetta legge (8).

#### *a. Prima situazione: il contribuente si conforma al parere del Comitato*

##### *Profilo amministrativo-tributario*

Il contribuente che contabilizza dei costi come spese di pubblicità e in quanto tali li deduce integralmente sia in bilancio che in

(7) SANTACROCE B., cit., p. 62.

(8) Per i profili penali si veda CARACCIOLI I., *Profili penali del ruling*, in *il fisco*, 1992, n. 24, p. 6143 s.; IZZO G., cit., p. 5089 s.; SANTACROCE B., cit., p. 61 s.

dichiarazione, uniformandosi al parere preventivamente dato dal Comitato, può produrre tale parere in sede di accertamento agli organi incaricati al controllo. Questi ultimi, in linea di massima, verificheranno la genuinità del documento prodotto e nei limiti e in riferimento agli argomenti trattati dal Comitato si adegueranno alle conclusioni a cui il Comitato stesso è giunto.

Altro caso da considerare è quello del contribuente che richieda il parere al Comitato dopo aver concluso un contratto di sponsorizzazione con una emittente radiotelevisiva, e in particolare dopo che tale costo è stato contabilizzato ed è stata presentata la relativa dichiarazione dei redditi. Si ipotizzi che nell'attesa che pervenga la risposta inizi a carico del contribuente un accertamento. Gli incaricati del controllo contestano al verificato la natura e l'inerenza del costo di sponsorizzazione e nel verbale di constatazione lo recuperano a tassazione. Il contribuente impugna l'avviso di accertamento e così inizia il contenzioso. Successivamente giunge il parere del Comitato che dissipa ogni dubbio sulla liceità del comportamento tenuto dal contribuente. È ovvio che in questo caso il parere prodotto in sede di contenzioso avrà piena efficacia e farà per il caso specifico da contraltare alla posizione assunta dagli organi accertatori, rendendo inefficaci gli addebiti mossi al contribuente.

In conclusione si può affermare che il parere del Comitato ha efficacia per gli accertatori, per il solo caso esaminato, in qualsiasi momento pervenga e venga prodotto.

Questa affermazione ha bisogno, però, di alcune specificazioni.

Innanzitutto il parere avrà efficacia solo e unicamente per il caso specifico prospettato nei limiti e nelle modalità evidenziate dalla richiesta stessa.

Inoltre il parere avrà particolare forza solo nei confronti del soggetto richiedente. Questo dovrebbe evitare lo svilupparsi di quello che è stato definito il fenomeno delle istanze "civetta", cioè quel particolare fenomeno per cui delle società riferiscono ad altre controllate operazioni da loro concluse al solo scopo di sentire il parere del Ministero e di evitare la sanzione indiretta sancita dal terzo comma dell'art. 21 dell'inversione dell'onere della prova in caso di contenzioso nei confronti del contribuente che non si è uniformato al giudizio del Comitato.

### *Profilo penale-tributario*

Come già più volte ripetuto il parere del Comitato ha efficacia esclusiva nell'ambito e ai fini del rapporto tributario. Comunque, si ritiene (9), partendo dal principio che il diritto penale tributario nasce e vive sul diritto fiscale amministrativo, che non possano essere scissi in maniera assoluta i due campi e che risulti impossibile far sì che il parere del Comitato sia del tutto neutrale per il procedimento penale connesso al medesimo rapporto tributario.

Dunque nel caso in cui il contribuente si conformi al parere del Comitato, lo stesso non può essere perseguito penalmente, in quanto nella sua condotta, ai fini della sanzione penale, è carente l'elemento soggettivo. Infatti nel campo penale tributario è esclusa la punibilità, ai sensi dell'art. 8 della legge 7 agosto 1982, n. 516, nel caso in cui il comportamento (cioè il fatto costituente reato) dell'agente sia stato cagionato da un errore sulle norme che disciplinano le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto. Il caso in esame sembra rientrare perfettamente nella disposizione appena richiamata proprio in relazione al fatto che il contribuente ha tenuto quel comportamento sulla base di un autorevole parere che lo ha indotto in errore, dunque nell'ipotesi in specie è da escludere persino la colpa per l'erronea interpretazione delle norme tributarie e il contribuente va assolto.

Da queste considerazioni si evince facilmente come il parere del Comitato possa avere una influenza mediata anche sul giudizio penale.

#### *b. Seconda situazione: il contribuente non si conforma al parere del Comitato*

##### *Profilo amministrativo-tributario*

L'ipotesi che viene analizzata è quella in cui il contribuente, pur avendo ricevuto dall'organo consultivo un esplicito orientamento negativo rispetto alla sua richiesta, continui o inizi la contabilizzazione di uno specifico costo o di una particolare operazione commerciale non tenendo in alcun conto il giudizio dell'Amministrazione Finanziaria.

Si può ipotizzare il caso di una società che produce e vende

---

(9) SANTACROCE B., cit., p. 64.

elicotteri e che decide di sponsorizzare una squadra locale al fine di costituirsi dei costi pubblicitari. Dopo aver concluso il contratto il consulente esprime delle perplessità sulla correttezza dell'operazione e suggerisce di richiedere un parere al Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive secondo il meccanismo descritto e previsto dall'art. 21 della L. 413/1991. La società conviene con il consulente, ma avendo preso l'impegno comincia ad elargire, a titolo di sponsorizzazione, alla squadretta locale delle somme di denaro che contabilizza come vere e proprie spese di pubblicità. Dopo un certo periodo di tempo giunge il parere richiesto che è negativo. La società assumendosi le proprie responsabilità continua a registrare le suddette spese come pubblicitarie non uniformandosi al parere espresso dal Ministero. Successivamente la società viene sottoposta a verifica dall'ufficio imposte dirette locale e durante l'accertamento viene riscontrata la violazione. Il contribuente impugna sul punto l'avviso di accertamento. In sede di contenzioso viene rilevato che la società in epoca antecedente all'accertamento ha richiesto un parere al Comitato sul punto controverso. A questo punto scatta la sanzione indiretta prevista dal terzo comma dell'art. 21 che consiste nell'inversione dell'onere della prova che viene posta a carico della parte che non si è uniformata al parere del Comitato. Dalla norma si evince che questa è l'unica conseguenza del non essersi conformati al parere del Comitato.

Dunque si ritiene (10) che il parere motivato dal Comitato abbia una valenza molto superiore rispetto alla semplice sanzione dell'inversione dell'onere della prova. Addirittura si può sostenere che, se conosciuto in sede di accertamento, può orientare l'intera attività dei verificatori.

Va specificato, infine, che in attuazione della previsione normativa, la sanzione indiretta consistente nell'inversione dell'onere della prova si applica solo se il contribuente non si conforma al parere del Comitato e non nel caso in cui lo stesso non si conformi al giudizio della Direzione generale competente.

### *Profilo penale-tributario*

Dal punto di vista penale il fatto che il contribuente non si sia

---

(10) SANTACROCE B., cit., p.66.

uniformato al parere del Comitato non comporta alcuna conseguenza automatica e ciò per due ordini di motivi.

Il primo consiste nel fatto che non tutte le violazioni amministrative costituiscono reato.

Il secondo è rappresentato dal fatto che la sanzione penale scaturisce dalla presenza di particolari elementi che sono del tutto ininfluenti dal punto di vista amministrativo.

È ovvio che le conclusioni a cui sarà giunto il Comitato costituiscono la base da cui il giudice penale partirà per verificare l'esistenza o meno del reato.

Da ciò consegue che se un contribuente ha integralmente dedotto dei costi considerandoli di natura pubblicitaria e il Comitato, su istanza del contribuente stesso, li aveva configurati come non integralmente deducibili in quanto di rappresentanza, non è assolutamente detto che l'Autorità Giudiziaria ravvisi gli estremi del reato di frode fiscale (art. 4, lettera f), L. 516/1982, così come modificata dalla L. 154/1991), proprio perché per la realizzazione di tale reato sono necessari dei comportamenti attivi da parte del reo, cioè a dire o l'utilizzazione di documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero ovvero il porre in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali.

Dunque in questo caso il parere del Comitato e il conseguente comportamento del contribuente possono essere valutati dal giudice ai fini dell'accertamento penale, ma non possono di per sé essere sufficienti a infliggere la condanna finale.

*c. Terza situazione: il contribuente opera sulla base del silenzio-assenso ottenuto attivando il meccanismo di cui al decimo comma dell'art. 21*

#### *Profilo amministrativo-tributario*

Come già analizzato in precedenza, il legislatore ha previsto che in caso di mancata risposta da parte della Direzione generale del Ministero ovvero qualora l'istante non volesse uniformarsi alla risposta, lo stesso ha la possibilità di attivare un'ulteriore procedura per ottenere il giudizio del Comitato consultivo ovvero di ottenere in caso di mancata risposta di quest'ultimo un silenzio che, come dispone la norma, equivale ad un assenso.

Il legislatore ha voluto introdurre in questa norma l'istituto del silenzio-assenso proprio allo scopo, da una parte di rendere più efficace ed effettiva la disposizione stessa e dall'altra di costringere il Comitato a rispondere.

Ora, nel caso in cui il contribuente, attivando tale procedura, ottiene un silenzio-assenso da parte del Comitato e di conseguenza di ciò pone in essere l'operazione secondo i principi esposti nell'istanza originaria, è legittimo chiedersi quali siano le garanzie che ha in riferimento ad un eventuale accertamento.

La risposta a questo interrogativo sta nelle norme di diritto amministrativo e nella sua elaborazione dottrinale. Infatti sia la dottrina che la legislazione attinenti a tale branca del diritto hanno contribuito a definire inequivocabilmente la portata e la valenza dell'istituto del silenzio-assenso.

In particolare alcuni studiosi (11) hanno, a ragione, sostenuto che il silenzio in alcuni casi deve essere equiparato all'atto amministrativo vero e proprio. A suffragio di questa tesi si prenda in considerazione l'art. 17 della legge 24 dicembre 1976, n. 88, il quale considera equivalente a un parere favorevole la mancata evasione da parte dell'autorità militare delle richieste del suo prescritto parere rivolte dalle autorità competenti a deliberare in ordine alla realizzazione di opere di grande importanza ai fini dell'assetto del territorio: strade, dighe, ferrovie, ecc. Come si evince agevolmente dall'esempio la legge nel caso considerato attribuisce all'inerzia dell'Amministrazione Militare il valore legale tipico di un atto amministrativo come se concretasse l'atto stesso.

Casi di silenzio-assenso sono sempre più presenti nell'attuale legislazione e questo in armonia ad una volontà di creare un'Amministrazione più liberale e meno chiusa (12).

È proprio nell'ottica di queste considerazioni che va il silenzio-assenso previsto dall'art. 21 della legge 413/1991. Dunque il silenzio del Comitato va equiparato in tutto e per tutto ad un parere favorevole e

---

(11) Sul tema del silenzio della Pubblica Amministrazione si veda SANDULLI A. M., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1982, p. 598 s.; SCOCA G., *Il silenzio della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1971, p.76 s.

(12) Si consideri, a titolo esemplificativo, la legge 241/1990 ed il suo regolamento attuativo approvato con il D.P.R. 26 aprile 1992, n. 300.

per ciò il contribuente, che in base a tale silenzio pone in essere il comportamento già prospettato all'Amministrazione si trova nelle medesime condizioni di colui che ha ricevuto l'assenso esplicito del Comitato. Da ciò discende che il contribuente stesso potrà far valere tale situazione in ogni momento sia in presenza di un accertamento che in sede di un eventuale contenzioso.

Ultima considerazione da farsi è il caso in cui il contribuente in presenza di un'inerzia della Direzione generale competente non attivi la procedura prevista dal decimo comma dell'art. 21 e ugualmente ponga in essere la condotta prospettata nella richiesta di un parere preventivo. In questo caso il suo comportamento non potrà essere valutato né positivamente né negativamente, ma i dati pervenuti alla Direzione generale potranno essere sicuramente utilizzati al fine della corretta determinazione del reddito prodotto dal contribuente sia in sede di accertamento da parte degli organi operanti, sia in sede di contenzioso da parte della Commissione tributaria mediante una procedura di esibizione.

#### *Profilo penale-tributario*

La situazione del contribuente che, attuando la procedura prevista dal decimo comma dell'art. 21 ottenga un silenzio-assenso dal Comitato, dal punto di vista penale deve essere considerata meritevole di tutela alla stregua di colui che riceve un esplicito parere favorevole. Questa affermazione, ovviamente, va temperata con i principi che presiedono al procedimento penale.

Infatti il giudice penale, in assenza di un manifesto parere che avvalori il comportamento del contribuente, dovrà ovviamente ricostruire l'intera fattispecie e dovrà valutare *ex novo* la correttezza o meno della procedura amministrativa posta in essere dall'indiziato. Comunque lo stesso giudice, già in sede di udienza preliminare, non potrà disconoscere al contribuente una sostanziale buona fede, dovuta alla confidenza che lo stesso ha riposto nel silenzio-assenso ottenuto dall'Amministrazione.

Ultima considerazione da farsi è in riferimento al caso che il contribuente, in presenza di un'inerzia da parte della Direzione generale del Ministero delle Finanze, non attivi la procedura prevista dal decimo comma dell'art. 21 e non ottenga il silenzio-assenso. In



questo caso, rispetto alla pretesa punitiva penale la situazione sarà del tutto neutra, non potendo il giudice penale valutare in alcun modo il silenzio dell'Amministrazione Finanziaria (13).

### 3. Problematiche particolari relative al diritto di interpello

#### 3.1 *Non alternatività tra Comitato e Direzione generale*

La dottrina (14) si è posta il problema se vi fosse alternatività tra il Comitato consultivo e la Direzione generale del Ministero delle Finanze ovvero se il parere di quest'ultimo organo fosse considerato dal legislatore come fase antecedente necessaria al fine di ottenere il parere del Comitato.

Secondo un'interpretazione letterale del testo normativo, sembra più corretta la seconda ipotesi. Infatti interpretando in maniera conseguente rispettivamente il nono e il decimo comma dell'art. 21 si evince che il contribuente ha facoltà in ogni momento di richiedere il parere preventivo della Direzione generale del Ministero delle Finanze e solo in caso di mancata risposta di quest'ultima ha facoltà di richiedere il parere del Comitato. Ciò si evince anche dal fatto che la locuzione "preventivo parere" fa riferimento al momento di presentazione dell'istanza alla Direzione generale rispetto al momento di presentazione di analoga richiesta al Comitato (15).

Infine bisogna valutare che il preventivo giudizio della Direzione generale consente un vero e proprio filtro, in modo che le richieste che giungano al Comitato siano realmente finalizzate ad evitare fenomeni elusivi.

#### 3.2 *Centralizzazione delle risposte*

Un'altra obiezione sorta in tema di interpello è quella relativa al fatto che le istanze vengano tutte gestite direttamente dal Ministero e non venga invece delegata, almeno per il parere preventivo, un'unità periferica. Si sostiene che così facendo si eviterebbe un

(13) SANTACROCE B., cit., p. 69.

(14) PESSINA C. - MARGARA F., cit., p. 2173.

(15) SANTACROCE B., cit., p. 70.

fenomeno di paralisi dello strumento stesso dovuto alle eccessive richieste giunte al centro.

Dall'altra parte si sostiene che un tale sistema centralizzato consentirà un più facile coordinamento delle risposte e un più corretto orientamento degli uffici accertatori su particolari problemi evidenziati in sede di evasione delle istanze proposte di volta in volta dai contribuenti.

Ognuna delle due posizioni può essere condivisa, ma il problema potrebbe essere risolto facendo presentare le richieste ad una unità periferica e incaricando questa di inoltrarle, dopo aver adeguatamente istruito la pratica. Così facendo l'organo periferico potrebbe agevolare il lavoro della Direzione generale, inquadrando e presentando la richiesta stessa, e potrebbe ridurre, in valore assoluto, i tempi di evasione dell'istanza.

### *3.3 Effetti indiretti previsti dall'art. 11, tredicesimo comma, della legge 413/1991*

La legge accompagnatoria della manovra finanziaria 1992 (legge 413/1991) ha introdotto uno specifico effetto indiretto collegato al diritto di interpello (16).

In particolare l'art. 11, tredicesimo comma, della citata legge, modificando sostanzialmente l'art. 76 del Tuir, ha disposto che, al fine di dedurre le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla Cee, aventi un regime fiscale privilegiato, le quali direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, non è necessario che le imprese residenti in Italia forniscano le prove circa i singoli componenti di reddito nel caso in cui le imprese stesse abbiano, prima di realizzare l'operazione, attivato il meccanismo del *ruling* previsto dall'art. 21 della legge 413/1991.

Per chiarire il disposto normativo e da ricordare che l'art. 76, prevalentemente un'attività commerciale settimo comma-ter, del Tuir prevede espressamente che per dedurre i componenti negativi derivanti

---

(16) ZIZZO G., cit., p. 145 s.

dalle operazioni commerciali, sopra evidenziate, è necessario che le imprese residenti in Italia forniscano specifica prova da cui risulti che le società estere svolgono effettiva ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Il legislatore, valutando con favore il fatto che l'impresa prima di realizzare l'operazione commerciale abbia adito il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e considerando che il contribuente al fine di ottenere dall'Amministrazione Finanziaria un parere circa la natura ed il relativo trattamento tributario dell'operazione abbia, necessariamente, dovuto fornire tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata, ha ritenuto superfluo chiedere alle imprese residenti di fornire ulteriori prove.

Bisogna, inoltre, notare che tale trattamento favorevole è limitato al caso concreto specificamente oggetto della richiesta formulata al Comitato.

Infine bisogna sottolineare che l'Amministrazione Finanziaria, pur venendo meno l'onere della prova previsto dall'art. 76, settimo comma, del Tuir, ha sempre il potere di controllare l'effettiva esecuzione dell'operazione.

Da ciò si evince che dal diritto di interpello scaturisce un vero e proprio effetto indiretto che potrebbe, in qualche modo, da una parte stimolare gli operatori ad utilizzare questo strumento e, dall'altra, agevolare il compito degli organi dell'Amministrazione Finanziaria preposti al controllo.

*Dott. Stefano d'Orsi*