



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Spunti ricostruttivi in ordine alla natura dell'interpello nella disciplina delle società di comodo

di Samantha Buttus

ABSTRACT

This work is supposed to investigate the nature of the ruling in the discipline concerning shell companies, that legal practice and theory usually include among the so-called disapplication rulings, also under the explicit cross-reference to art. 37 bis, 8° comma (paragraph) of the d.P.R. Nr. 600 of 1973.

After the opportune explanation about the concept of “disapplication” of statutory provisions and the examination of the few legality judgements concerning this topic, this work will tell the different types of ruling, depending on the proceedings compulsoriness and on the consequences as provided in the rules in connection with its default of interpretation.

You will finally find a reconstruction of a ruling provided for shell companies as a non-necessarily-compulsory motion, to which follows an opinion on the legal qualification of the fact as an issue from the Tax Authorities, in relation to the existence in actual fact of a case of exclusion from the application of the prejudicial system.

SOMMARIO: 1. Breve inquadramento della disciplina relativa alle società di comodo - 2. Le cause di esclusione e la previsione dell'interpello: l'equivoco della disapplicazione di norme - 3. Natura dell'interpello e relative conseguenze processuali nella prassi amministrativa e nella giurisprudenza di legittimità - 4. Ipotesi ricostruttiva

1. Breve inquadramento della disciplina relativa alle società di comodo

Le strutture societarie non utilizzate per l'esercizio di un'attività d'impresa, ma precostituite senza una tensione al reddito, ovvero sia in assenza di imprenditorialità, definite come società “non operative” (o “di comodo”)⁵¹, vengono da tempo contrastate dall'ordinamento tributario⁵², in base a *rationes* variamente ipotizzate dalla dottrina⁵³.

⁵¹ Sulle società non operative, per limitarsi alle opere collettanee, AA.VV., *Le società di comodo, Regime fiscale e scioglimento agevolato*, Roma, 1995; AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. Tosi, Padova, 2008.

⁵² R. BRACCINI, *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 49 ss.

⁵³ Giustificano la normativa in virtù di una *ratio* antievasiva, R. LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, 1100 ss.; antielusiva: R. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, cit., 68; extrafiscale, D. STEVANATO, *Le società “di comodo”, tra imposizione crypto-patrimoniale e dirigitico utilizzo extrafiscale del tributo*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, 4 ss. Sostiene l'impossibilità di delineare una *ratio* extrafiscale, ma esclude altresì ogni giustificazione della normativa sia in ottica antievasiva che antielusiva, M. NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di*

Oggi, l'art. 30, comma 1, primo periodo della legge 23 dicembre 1994, n. 724, così come modificato dall'art. 1, comma 128 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, prevede un cd. test di operatività per tutte le società commerciali residenti, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ad eccezione dei soggetti puntualmente indicati nel secondo periodo dello stesso comma: il mancato superamento del test - accompagnato dall'insussistenza delle altre cause di esclusione, delle quali si dirà meglio *infra* - comporta l'applicazione delle predeterminazioni legali⁵⁴ del reddito e del valore della produzione netta previste dai successivi commi 3 e 3-*bis*, nonché della disciplina relativa al credito Iva di cui al comma 4.

Le società non operative, dunque, ai fini dell'imposizione sul reddito e dell'Irap dovranno considerare una base imponibile (gioco-forza) fittizia, da calcolarsi secondo le modalità stabilite dalla disciplina speciale derogatoria; inoltre, vedranno limitate le possibilità di utilizzo del credito Iva, con pregiudizio della neutralità dell'imposta.

A prescindere da quale sia l'effettiva finalità perseguita dal legislatore, non pare potersi dubitare che la disciplina in questione, oltre che speciale, sia altresì penalizzante per i soggetti alla stessa sottoposti: può, dunque, agevolmente ritenersi che, quanto meno, il legislatore tenda a disincentivare il ricorso a società di comodo, stimolando altresì l'esodo da tale regime delle società coinvolte⁵⁵.

Volendo circoscrivere l'esame all'imposizione diretta, infatti, non può che ribadirsi che il reddito "presunto" *ex lege* in capo alla società di comodo è necessariamente entità estranea all'effettivo presupposto realizzato, tanto da risultare compromesso il rispetto del principio di capacità contributiva⁵⁶: se la società è non operativa risulta difficile ipotizzare che abbia realizzato un reddito o, quanto meno, che abbia lo realizzato nel *quantum* prestabilito dalla legge.

La disciplina è, dunque, alternativa rispetto a quella ordinaria ed introduce un regime che sfavorisce le società non capaci di superare il test (e non integranti alcuna causa di

disincentivazione e rimedi incoerenti, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 497, il quale, pur ammettendo che potrebbe apprezzarsi l'esigenza di un più agevole controllo rispetto ad un fenomeno sgradito e di complesso riscontro nella molteplicità dei casi concreti, giunge a rilevare l'assenza di fini coerenti con la disciplina adottata.

⁵⁴ O, se si preferisce, delle presunzioni legali assolute. Ritiene comunque possibile la prova contraria, nonostante l'espunzione dell'inciso "salvo prova contraria", L. TOSI, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, cit., 9 ss.

⁵⁵ M. TRIVELLIN, *L'uscita dal regime delle società di comodo. Analisi di un'agevolazione fortemente discutibile sul piano della ragionevolezza e cenni ad alcune problematiche applicative*, in AA.VV., *Le società di comodo*, cit., 15 ss.

⁵⁶ R. LUPI, *Le società di comodo come disciplina anti-evasiva*, cit., 1097 ss.; D. STEVANATO, *Le società "di comodo", tra imposizione cripto-patrimoniale e dirigistico utilizzo extrafiscale del tributo*, cit., 5.

esclusione), colpendole con un'imposizione che prescinde totalmente dalla realizzazione del presupposto.

Non è questa la sede per interrogarsi sulla legittimità costituzionale di un tale regime, intendendo qui affrontare un diverso profilo della disciplina considerata, un profilo più squisitamente procedurale con eventuali e connesse implicazioni di natura processuale: si vuole, infatti, indagare il ruolo che debba assegnarsi all'interpello cui fa riferimento l'art. 30, comma 4-*bis*, della legge n. 724 del 1994, interpello del quale non emerge chiara con immediatezza la reale natura.

2. Le cause di esclusione e la previsione dell'interpello: l'equivoco della disapplicazione di norme

Si è già ricordato sopra come il secondo periodo, del comma 1, dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994 dispensi determinati soggetti dall'effettuazione del cd. test di operatività, con conseguente pacifica esclusione degli stessi dall'ambito applicativo del regime penalizzante⁵⁷.

I successivi commi 4-*bis* e 4-*ter* dello stesso articolo prevedono ulteriori casi di esclusione dal regime *de quo*, ma non più in considerazione di aspetti soggettivi, bensì in presenza di situazioni oggettive.

Mentre il comma 4-*ter* rimette ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate il compito di prestabilire le situazioni oggettive di esclusione⁵⁸, in presenza delle quali è "consentito disapplicare" *tout court* le disposizioni dell'art. 30⁵⁹, ai sensi del precedente comma 4-*bis*⁶⁰, è causa di esclusione la presenza di situazioni, pur sempre di natura oggettiva, che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei

⁵⁷ La norma prevede che "le disposizioni del primo periodo non si applicano", stabilendo, così, una serie di fattispecie escluse: si tratta, dunque, di una disposizione di esclusione che concorre a delimitare il perimetro applicativo della disciplina. Sul concetto di "esclusione", per tutti, S. LA ROSA, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, 569: "la distinzione tra esclusioni ed esenzioni d'imposta è per il giurista distinzione tra disposizioni volte a circoscrivere la situazione colpita dal tributo e disposizioni che, viceversa, dettano una disciplina giuridica eccezionale di quella medesima situazione"; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 31 ss.; M. BASILAVECCHIA, *A agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., V, Milano, 2001, 50 ss.

⁵⁸ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate <http://www.agenziaentrate.it>.

⁵⁹ A tale provvedimento può riconoscersi natura di atto generale interpretativo, in quanto l'individuazione delle cause "automatiche" di esclusione concorre a delimitare, a chiarire l'ambito applicativo della disciplina, anche in funzione di garanzia della certezza del diritto, senza che emerga la necessità di uno specifico provvedimento normativo regolamentare.

⁶⁰ Introdotto dall'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (decreto Bersani), con decorrenza dalla stessa data ed efficacia dal periodo d'imposta in corso a quella data, successivamente modificato dall'art. 1, comma 109, lett. h) della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

proventi, nonché del reddito determinati ai sensi dello stesso art. 30, ovvero non hanno permesso di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'Iva.

Si tratta di evenienze oggettive di carattere straordinario le più disparate, non ipotizzabili a priori, ma che riguardano la specifica e particolare sfera (soggettiva) della società interessata: il mancato superamento del test di operatività è, dunque, solo un “indizio” della non operatività della società, la quale non solo in ragione di ciò viene assoggettata al regime derogatorio, essendo altresì necessario che si verifichi il fatto (negativo) della insussistenza delle specifiche cause di esclusione, le quali concorrono così a delimitare l'ambito applicativo del regime in esame, come si osserverà ancor meglio nel prosieguo.

Tuttavia, nella stessa norma si stabilisce che la società (di primo acchito, non operativa), in presenza di tali situazioni, possa “richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”.

Occorre innanzi tutto effettuare una considerazione di carattere preliminare, in relazione alle due norme citate, considerazione che non deve apparire meramente terminologica: nel comma 4-*ter* il legislatore afferma che “è consentito *disapplicare* le disposizioni del presente articolo”; nel comma 4-*bis* si sostiene, addirittura che “la società interessata *può richiedere la disapplicazione* delle relative disposizioni antielusive”.

Ora, a rigore, con riguardo a norme di legge⁶¹, non ha alcun senso giuridico disquisire di “disapplicazione” delle stesse e, tanto meno, di “richiesta” della loro “disapplicazione”.

La disapplicazione è concetto che rimanda al cosiddetto principio gerarchico, da utilizzarsi in caso di conflitto tra norme gerarchicamente ordinate e attiene al potere/dovere del giudice di disapplicare, appunto, al caso concreto una determinata norma gerarchicamente inferiore (che in astratto dovrebbe applicarsi, in quanto quel giudice è carente del potere di annullarla), incompatibile con una norma sovraordinata⁶².

Ma la norma di legge non può essere “disapplicata”, dovendo la stessa applicarsi ovvero non applicarsi solo ed esclusivamente all'esito del procedimento di interpretazione, qualificazione e sussunzione del caso concreto: se il caso da disciplinare possa sussumersi

⁶¹ Quanto meno limitando l'indagine al rapporto tra le norme dell'ordinamento interno.

⁶² Si veda, ad esempio, l'art. 5 della legge n. 2248 del 1865, all. E, che conferisce ai giudici ordinari il potere di disapplicare gli atti amministrativi (ivi inclusi i regolamenti) che non siano “conformi alle leggi”; ma anche lo stesso art. 7, comma 5 del d.lgs. 546 del 1992. Su tale ultima norma, per tutti, G. FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Giur. sist. di dir. trib., diretta da F. Tesauero, Torino, 1998, 119 ss.; A. COMELLI, *Art. 7*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2012, 109 ss.

entro l'ambito di una determinata norma, allora la norma dovrà essere applicata; nel caso contrario, la norma non dovrà essere applicata (non già *disapplicata*).

Il concetto di “disapplicazione” e di “non applicazione”, a ben vedere, non possono considerarsi sinonimi, posto che la disapplicazione presuppone il positivo superamento del procedimento di sussunzione, diversamente da quanto avviene nel caso di non applicazione.

Nella scelta della norma da applicare, possono verificarsi fenomeni di concorso di norme, ovvero di antinomie⁶³ che devono essere risolte per individuare la norma del caso concreto⁶⁴, ma la risoluzione di un contrasto tra norme (in prevalenza, meramente *apparente* e non *reale*) non deve essere confusa con la “disapplicazione” della norma ritenuta non rilevante: tale norma semplicemente non si applicherà (non già, si ripete, si disapplicherà).

Tanto meno, la non applicazione della norma di legge può essere richiesta a (e concessa o negata da) l'amministrazione finanziaria: dalla stessa, tutt'al più, potrà ottenersi un parere in ordine alla qualificazione del fatto, ai fini della sussunzione del caso concreto nel perimetro applicativo di una disciplina in luogo di un'altra; potrà richiedersi, dunque, una collaborazione nella risoluzione di un'apparente antinomia.

Il contrasto interpretativo tra contribuente ed amministrazione finanziaria, tuttavia, potrà permanere sino al giudizio, quando spetterà al solo interprete autorizzato il compito della “riduzione ad unità dell'ordinamento”⁶⁵ tramite la risoluzione del contrasto apparente o reale che sia⁶⁶.

⁶³ Sul concetto di antinomie e sui metodi per la loro soluzione ai fini della sistemazione del diritto, R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, in *Trattato di diritto civile e commerciale* (già diretto da A. Cicu e F. Messineo (continuato da) L. Mengoni, Milano, 1998, 215 ss.

⁶⁴ La quale, “per un principio di certezza implicitamente accolto dal nostro ordinamento, deve non poter essere, di volta in volta, che una sola”: V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, 1978, 164-165.

⁶⁵ V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, cit., 165.

⁶⁶ Il contrasto *apparente* si risolve in sede interpretativa, operando la corretta qualificazione e conseguente sussunzione del caso concreto nell'ambito della norma regolatrice. Le antinomie *reali*, invece, si hanno quando i diversi criteri positivamente stabiliti per risolverle non sono sufficienti. In tali casi, la *riduzione ad unità dell'ordinamento*, comunque rimandata al *momento dell'attuazione giurisdizionale*, potrebbe avere “effetti limitati al singolo caso deciso, senza portare alla definitiva eliminazione di una delle norme confliggenti; altre volte, la eliminazione è, bensì, possibile, ma solo eventualmente, essendo riservata alla pronuncia di organi appositi, subordinatamente all'iniziativa di determinati soggetti «interessati», e può quindi accadere che il conflitto internormativo resti irrisolto per un periodo di tempo indefinito. Un esempio di quest'ultima evenienza è offerto ... dall'ipotesi di contrasto con norme costituzionali delle leggi formali e degli atti equiparati, e delle norme rispettivamente poste, poiché *le fonti di questo tipo non comportano disapplicazione*” (il corsivo è di chi scrive), “ma possono soltanto essere escluse dal sistema per effetto di una pronuncia della Corte costituzionale, la quale non può, a sua volta, intervenire senza l'iniziativa dei soggetti a ciò autorizzati. Un esempio della prima ipotesi è dato dalla situazione dei regolamenti illegittimi: che – per un verso – *sono suscettibili di disapplicazione*” (il corsivo è ancora di chi scrive) “(limitatamente al caso deciso, dunque) da parte delle autorità giudiziarie ordinarie: ma dei quali – per altro verso – è anche possibile la rimozione (annullamento), riservata, peraltro, ai soli organi della giurisdizione amministrativa, dietro ricorso dell'interessato da proporsi entro rigorosi termini di decadenza”. Così, V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, cit., 165-166.

Un tanto premesso, non può che biasimarsi la scelta lessicale del legislatore, foriera di equivoci interpretativi⁶⁷ che trascendono l'ambito della disciplina in esame e che impongono un ripensamento più ampio delle disposizioni in cui impropriamente si rinvia alla "disapplicazione" di norme di legge e di regimi legali⁶⁸.

Ciò debitamente posto, deve ora aggiungersi che la lettera della norma di cui al comma 4-*bis* parrebbe lasciar intendere che la richiesta connoti una facoltà della società non operativa, una possibilità concessa alla stessa per superare ogni dubbio in ordine alla inapplicabilità della disciplina penalizzante, dimostrando all'amministrazione finanziaria che il mancato superamento del test non corrisponde ad una situazione "di comodo", ad una mancanza di imprenditorialità nell'attività della società, ma ad una irrimediabile o contingente carenza di produttività.

Senonché, al successivo comma 4-*ter* di rimessione ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del compito di prevedere specifiche situazioni oggettive di esclusione, il legislatore fa riferimento ad un "onere" di presentazione dell'istanza di interpello (ancorché al fine di ritenerlo non necessario nelle ipotesi di cui allo stesso comma

⁶⁷ In tali casi, quando il legislatore introduce un procedimento di interpello, la quasi unanime dottrina qualifica il suddetto interpello come "disapplicativo", pur giungendo a differenti conclusioni in punto impugnabilità del diniego opposto dall'amministrazione finanziaria. Preferisce definire simili dinieghi come "dineghi di autorizzazione", F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 15; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 92. Li denomina, almeno in prima battuta, interPELLI "obbligatori" "negativi", S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 711.

⁶⁸ Rilevava, però, M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 521: "a prima vista potrebbe apparire assai singolare che un organo amministrativo possa «disapplicare» una norma di legge: lo strappo rispetto ai principi sembra assai forte. Ma la singolarità svanisce se qualificiamo anche l'ultimo comma dell'art. 37-bis DPR n. 600/1973 come norma interpretativa, in questo caso *contra fisci*, del presupposto o comunque a questo connessa". Lo "strappo", dunque, viene ricucito, assimilando anche la norma *de qua* ad un'esclusione, servente ad una corretta delimitazione del presupposto (p. 522). Anche S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, cit., 719 ss., ineccepibilmente sottolinea la "improprietà della ricorrente evocazione del fenomeno della «disapplicazione» delle norme", con riferimento ai comportamenti che possono essere tenuti dal contribuente in materia di interPELLI "obbligatori", "potendosi validamente parlare di «disapplicazione» solo con riferimento alle attività delle autorità (amministrative o giurisdizionali) istituzionalmente investite del compito di procedere alla loro applicazione, nel generale quadro del rapporto tra fonti del diritto, e con specifico riferimento ai criteri da seguire per l'individuazione della norma da applicare al caso concreto". Tuttavia, lo stesso Autore (ID., *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 791 ss., ma si veda, anche ID., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 707 ss.), con riguardo alle ipotesi ricomprese nella clausola antielusiva generale di cui all'art. 37-*bis* del dpr n. 600 del 1973, riconosce il potere in capo all'amministrazione finanziaria di "disapplicare" le norme impositive ordinarie, in virtù del fatto che la valenza normativa di tali regole venga degradata al livello delle disposizioni regolamentari o pararegolamentari, ad opera della stessa clausola generale antielusiva, qualificata come norma su norma. Anche la "disapplicazione" delle norme antielusiva specifiche (di cui all'art. 37-*bis*, comma 8, del dpr n. 600 del 1973), dovrebbe comunque considerarsi "un riflesso del generale depotenziamento delle discipline tributarie delle operazioni elencate nel medesimo articolo, e quindi riferibile alle sole norme antielusiva specifiche contenute in tali discipline". La ricostruzione del fenomeno della "disapplicazione", per quanto raffinata, oscura, però, la *ratio* delle norme a finalità antielusiva (e delle relative cause di esclusione), che, se posta in luce, consente di giustificare la loro "non applicazione" senza dover necessariamente disquisire di una loro "disapplicazione".

4-ter)⁶⁹: tale disposizione insinua il dubbio che la richiesta di interpello di cui al comma 4-bis non si sostanzi in una facoltà, bensì in un onere, appunto, in un adempimento necessario se si voglia “ottenere” un vantaggio che, nel caso in esame, parrebbe doversi individuare proprio nella “disapplicazione” (*rectius*, non applicazione) del regime di sfavore.

Eppure, come accennato sopra, la non applicazione di disposizioni normative di legge è una questione di interpretazione della corretta norma regolatrice e non può a rigore “ottenersi” sulla scorta di un atto dell’amministrazione finanziaria.

Occorre, dunque, interrogarsi sull’obbligatorietà della richiesta, sugli effetti che un’eventuale omissione della stessa si producano sulla società e, infine, sull’eventuale tutela avverso una risposta dell’amministrazione finanziaria non conforme a quella dell’istante.

Prima di proseguire nell’indagine, attraverso un breve *excursus* sullo stato della prassi amministrativa e della giurisprudenza, deve operarsi un’ulteriore considerazione.

E’ fuor di dubbio che non solo con riferimento alle situazioni soggettive individuate nel secondo periodo del comma 1 dell’art. 30 in esame, ma anche con riguardo alle situazioni (di carattere oggettivo) di cui ai commi 4-bis e 4-ter debba parlarsi di esclusioni, visto che si tratta di fattispecie perfettamente coerenti con la *ratio* della disciplina: *in unum* al mancato superamento del test di operatività, le stesse concorrono a delimitare tutte le ipotesi di tensione al reddito, al fine di giungere ad applicare la disciplina disincentivante solo alle società senza impresa⁷⁰.

3. Natura dell’interpello e relative conseguenze processuali nella prassi amministrativa e nella giurisprudenza di legittimità

L’amministrazione finanziaria, con la Circ. 7/E del 2009⁷¹, rinviando alle indicazioni già fornite con altre due Circolari del 2007⁷² e ritenendo che nello stesso ambito dell’interpello di

⁶⁹ Dispone il comma 4-ter dell’art. 30 della legge n. 724 del 1994: “Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all’*onere* di presentare l’istanza di interpello di cui al comma 4-bis”.

⁷⁰ M. NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 494 e 496, dopo aver osservato che le cause di disapplicazione “dovrebbero essere qualificabili in termini di esclusioni, connotate cioè da un’unitarietà logica volta a concorrere a delineare la giustificazione della disciplina, e non in termini di deroga”, evidenzia “un quadro d’insieme in cui le cause di disapplicazione della disciplina delle società di comodo appaiono sostanzialmente adeguate all’impostazione che vuol far emergere un perimetro di società senza operatività imprenditoriale, individuate a livello generale tramite la presunzione legale collegata al relativo *test*”.

⁷¹ In *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 845 ss., con nota di F. PISTOLESI, *Le istruzioni dell’Agenzia delle Entrate sulla impugnabilità delle risposte agli interpelli*. Si veda, altresì, il commento di G. FRANSONI, *L’Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità delle risposte agli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2009, 1137 ss.

⁷² La Circ. n. 5/E del 2 febbraio 2007 e la Circ. n. 14/E del 15 marzo 2007.

cui all'art. 37-*bis*, comma 8, del dpr n. 600 del 1973 si inserissero le istanze di cui al comma 4-*bis* della legge n. 724 del 1994, aveva sostenuto che, in assenza di presentazione dell'istanza, la "disapplicazione" non potesse più ammettersi e che il ricorso giurisdizionale avverso il successivo avviso di accertamento fosse inammissibile.

Tuttavia, la stessa amministrazione finanziaria aveva considerato il diniego quale atto non impugnabile, stante la sua natura di parere che, pur dovendo essere necessariamente richiesto, poteva essere tranquillamente disatteso dal contribuente, il quale non subiva così alcuna lesione della propria posizione soggettiva.

Nella Circ. 14 giugno 3010, n. 32/E, nel fornire nuove istruzioni (generali) sulla trattazione delle istanze di interpello e mutando il proprio orientamento, l'Agenzia delle Entrate reputa l'istanza non necessaria ai fini della esclusione dall'applicazione della disciplina in questione, ma comunque obbligatoria, tanto che la mancata presentazione della stessa, secondo quanto si legge nella stessa Circolare, comporterà, innanzi tutto, l'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 471 del 1997 (oltre che l'applicazione, in sede di accertamento delle sanzioni nella misura massima prevista dalla legge)⁷³.

Viene, invece, ribadita la non impugnabilità del diniego, estendendo tale conclusione non solo ai casi degli interpelli ordinari, ma anche degli altri interpelli, tra cui l'interpello, pur sempre obbligatorio, di cui all'art. 37-*bis*, comma 8, del dpr n. 600 del 1973⁷⁴.

L'Agenzia, dunque, nei casi in cui la richiesta sia normativamente prevista come obbligatoria, assegna alla stessa un valore "segnalatico"⁷⁵, di monitoraggio preventivo in merito a particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive.

⁷³ Sostiene l'Agenzia che "finalità comune a tutte le istanze di interpello è quella di far conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'interpretazione/applicazione di una norma tributaria ad una fattispecie concreta, riferibile alla posizione del contribuente istante. Tale considerazione resta valida per tutte le tipologie di interpello, a prescindere dalla natura della norma oggetto dell'istanza nonché a prescindere dalle specifiche connotazioni o forme che la risposta può avere. Tale conclusione, certamente pacifica per gli interpelli ordinari di natura prettamente interpretativa e gli interpelli antielusivi di cui all'articolo 21 della legge 413 del 1991, vale anche per le altre tipologie di interpello (si tratta in particolare delle istanze CFC, delle istanze inoltrate ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 e delle istanze di disapplicazione della disciplina delle cosiddette società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724) che si differenziano dalle prime in ragione della obbligatorietà della presentazione della relativa istanza ai fini dell'ottenimento di un parere favorevole all'accesso ad un regime derogatorio (in talune ipotesi anche agevolativo) rispetto a quello legale, normalmente applicabile".

⁷⁴ Afferma, ancora l'Agenzia che "l'obbligatorietà dell'istanza, in tali ipotesi, non muta il carattere non vincolante della risposta, quale atto avente natura di parere (Cfr. Circ. 7/E del 2009), né tanto meno preclude all'istante la possibilità di dimostrare anche successivamente la sussistenza delle condizioni che legittimano l'accesso al regime derogatorio".

⁷⁵ R. LUPI, *Misteri sostanziali e riflessi procedurali*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, 13.

Nella giurisprudenza, si segnalano la decisione del Consiglio di Stato 26 gennaio 2009, n. 414⁷⁶, secondo cui il diniego di interpello, in relazione al quale difetta la giurisdizione del giudice amministrativo, non potrebbe ricomprendersi tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dovendo la società ricorrere avverso il primo successivo atto impugnabile; la sentenza 15 aprile 2011, n. 8663 della Corte di Cassazione⁷⁷, prima pronuncia⁷⁸ in cui viene affrontato *funditus* il problema della natura e dell'applicabilità del cd. interpello "disapplicativo" di cui all'art. 37-*bis* comma 8 del dpr n. 600 del 1973⁷⁹, nonché la recente Cass. civ., sez. trib., 13 aprile 2012, n. 5843⁸⁰ e la recentissima Cass. civ., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 17010.

Le ultime due sentenze assumono particolare rilievo, ciascuna con riguardo a propri specifici profili, posto che con esse la stessa sezione tributaria della Suprema Corte si pronuncia in senso diametralmente opposto.

Nella sentenza n. 5843 del 2012, negando l'impugnabilità del provvedimento dichiarativo dell'improcedibilità dell'istanza di interpello di cui all'art. 30, comma 4-*bis* della legge n. 724 del 1994, per non avere lo stesso natura di provvedimento definitivo con rilevanza esterna, la Corte di Cassazione effettua un puntuale riferimento alla sentenza n. 8663 del 2011, reputando, dunque, estendibili all'interpello in materia di società di comodo tutte le

⁷⁶ In *Corr. trib.*, 2009, 1692 ss., con nota di F. PISTOLESI, *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all'interpello*.

⁷⁷ In *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 358 ss., con nota di F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*. Per ulteriori commenti a tale sentenza: F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, in *Corr. trib.*, 2011, 1701 ss.; D. STEVANATO, *Un "principio di diritto" sbagliato per una decisione corretta?* in *Dial. trib.*, 2012, 46 ss.; F. PADOVANI, *La disapplicazione delle norme antielusive specifiche: riflessioni sulla tutela processuale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, 1175 ss.; M. VOLTOLINA, *L'impugnazione "facoltativa" degli interpelli disapplicativi come via di uscita dall'impasse*, in *Dial. trib.*, 2012, 41 ss.; M.V. SERRANÒ, *Brevi considerazioni sulla non impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 115 ss.; S. FUCILE, *Riflessioni in tema di impugnabilità del diniego di disapplicazione di una norma antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 421.

⁷⁸ A bene vedere, già nella sentenza 21 dicembre 2004, n. 23371 (in *Giur. trib.*, 2005, 348 ss., con nota di D. STEVANATO, *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*) la Corte di Cassazione aveva riconosciuto - ma solo implicitamente - l'impugnabilità del diniego di disapplicazione emesso in seguito ad un'istanza di interpello in base all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973.

⁷⁹ Sull'interpello di cui all'art. 37-*bis* comma 8 del dpr n. 600 del 1973, oltre agli autori citati *supra* ed *infra*, tra gli altri, M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, cit., 520 ss.; G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1022; F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 87 ss.; M. BEGHIN, *Art. 37-*bis**, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, 225 ss.; D. STEVANATO, *Il diniego di disapplicazione delle norme antielusive: assenza di "efficacia preclusiva" e superfluità di una tutela giurisdizionale*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 29 ss.; ID., *Istanza di disapplicazione di norme antielusive e significato del "silenzio"*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, 209 ss.

⁸⁰ In *Riv. giur. trib.*, 2012, 786 ss., con nota di A. COMELLI, *E' impugnabile il diniego opposto all'istanza di interpello cd. disapplicativo?*.

considerazioni effettuate ed effettuabili in relazione all'interpello disciplinato all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973.

Ora, è innegabile che il comma 4-*bis* del citato art. 30 operi un puntuale riferimento all'art. 37-*bis* comma 8 del dpr n. 600 del 1973, ma chi scrive ritiene che tale rinvio attenga solo ai profili procedurali, al mero procedimento dell'interpello colà disciplinato.

L'art. 37-*bis* comma 8 del dpr n. 600 del 1973 si compone di una disciplina sostanziale, ove si prevedono i casi in cui è esclusa l'applicazione delle norme antielusive⁸¹, nonché di una disciplina più propriamente procedimentale, la quale rimanda ad un decreto ministeriale per la concreta previsione delle modalità applicative dell'interpello: infatti, con riguardo all'esclusione dall'applicazione delle norme antielusive, la legge *espressamente impone* un'istanza di interpello e puntualmente individua gli effetti (dell'omissione) di tale adempimento.

Ne deriva che, in contrapposizione a quanto indicato dalla Suprema Corte, le conclusioni in ordine alla natura ed agli effetti dei due interpelli non necessariamente coincidono, anzi, parrebbe proprio trattarsi di due ipotesi ben distinte, stante la diversità del contenuto normativo sostanziale delle due disposizioni a confronto⁸².

Ad ogni modo e in estrema sintesi, nella sentenza n. 8663 del 2011 richiamata dalla n. 5843 del 2012, la Suprema Corte ha statuito che il contribuente debba non solo necessariamente presentare l'istanza di interpello di cui all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973, ma altresì attendere un provvedimento positivo (ancorché non discrezionale) da parte dell'amministrazione finanziaria: solo a fronte di tale "autorizzazione", il contribuente potrà "disapplicare" il regime antielusivo.

L'atto dell'amministrazione finanziaria, dunque, sembrerebbe concorrere a realizzare una fattispecie derogatoria rispetto al regime penalizzante, consentendo, così, alla società di venirne estromessa e non applicare le presunzioni di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994, altrimenti applicabili.

Da qui all'assimilazione del diniego d'interpello ad un diniego di agevolazioni, il passo è breve: la Cassazione, infatti, considera il diniego di "disapplicazione" alla stregua del diniego di un'agevolazione e, quindi, atto autonomamente impugnabile avanti le Commissioni

⁸¹ Si tratta delle norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario.

⁸² Del resto, la dottrina non ha mancato di sottolineare le peculiarità dei diversi tipi di interpello (tuttavia, non distinguendo tra interpello disciplinato dall'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973 e interpello in materia di società di comodo): G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 991; F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., *passim*; G. FRANSONI, *Efficacia ed impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in *Quaderni Riv. dir. trib.*, n. 4, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 109 ss.

tributarie, i cui vizi, ai sensi dell'art. 19, comma 3 del d.lgs. n. 546 del 1992, non potranno essere opposti con l'impugnazione del successivo avviso di accertamento.

Inoltre, la situazione soggettiva processuale vantata dal contribuente viene qualificata di natura pretensiva, col che il giudice adito non potrà limitarsi ad una statuizione in ordine all'atto impugnato, ma dovrà valutare la sussistenza dei requisiti idonei alla non applicazione del regime antielusivo, ovverosia l'assenza di effetti elusivi nel comportamento del contribuente⁸³.

Dalla sentenza n. 8663 del 2011 si discosta, però, la sentenza n. 17010 del 2012⁸⁴, nella quale il Supremo Collegio innanzi tutto esclude la qualificazione della risposta negativa all'interpello come tipico diniego di agevolazione fiscale, in base alla condivisibile, almeno *in parte qua*, affermazione che solo l'agevolazione fiscale "costituisce un trattamento derogatorio di favore riconosciuto in generale nella ricorrenza di determinate condizioni, pur in presenza del presupposto del tributo, per finalità di realizzazione di interessi diversi da quello fiscale, ritenuti meritevoli di tutela".

L'esclusione dell'assimilazione tra i due diversi atti, tuttavia, non impedisce alla Cassazione di considerare il diniego di interpello quale atto impugnabile, ancorché non obbligatoriamente, ma solo in via facoltativa, in quanto non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, cosicché la sua mancata impugnazione da parte del contribuente "non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19".

L'impugnabilità (ancorché meramente facoltativa) dell'atto viene fatta discendere dall'obbligatorietà dell'istanza, rivolta ad ottenere (e sul punto, non paiono di potersi condividere gli esiti cui giunge la pronuncia in commento) "un atto dell'amministrazione, sia esso da intendere come una sorta di «autorizzazione alla disapplicazione» della specifica norma antielusiva in questione, sia, piuttosto, come sembra più corretto anche in base alla disciplina della materia, quale atto, esso stesso di esercizio del potere di disapplicazione (che spetta all'amministrazione e non al contribuente)".

⁸³ Sulle categorie degli interessi pretensivi ed oppositivi nel sistema processuale tributario, C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 202 ss.; se si vuole, anche, S. BUTTUS, *Il giudizio di ottemperanza nell'attuazione del giudicato tributario. Studi introduttivi*, Roma, 2010, 176 ss.

⁸⁴ Anche tale pronuncia, come la precedente n. 5843, a rigore, afferiva il provvedimento del Direttore regionale dichiarativo dell'inammissibilità dell'istanza di interpello: ma la Corte di Cassazione non si è lasciata sfuggire l'occasione di effettuare considerazioni più generale sull'istanza di interpello "disapplicativo", ribaltando l'orientamento della giurisprudenza di legittimità.

Si è già osservato *supra*, come la “disapplicazione” sia concetto che non possa concernere norme di legge: anche l’amministrazione finanziaria, al pari del contribuente, non “disapplica” la norma antielusiva ma, semplicemente, la applica nel rispetto dell’ambito di rilevanza della stessa e, quindi, solo con riguardo ai casi concreti che nell’ambito della stessa siano sussumibili.

Quanto al responso dell’amministrazione finanziaria, la Cassazione lo ritiene “provvedimento” *rebus sic stantibus*, non vincolante né per l’amministrazione finanziaria, salvo la tutela dell’affidamento, la quale può sempre rivalutare l’orientamento (negativo) precedentemente espresso, né per il contribuente istante, il quale avrà la possibilità di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell’atto tipico che dovesse venirgli notificato, “dimostrando in tale sede, senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva”.

Impregiudicato tutto quanto si osserverà ulteriormente nel prosieguo, si sottolinea come l’ultima pronuncia non riesca a giustificare le effettive ragioni che sorreggono la ritenuta “obbligatorietà” dell’istanza, limitandosi la Suprema Corte ad affermare che “la risposta all’interpello, positiva o negativa, costituisce il primo atto con il quale l’amministrazione, a seguito di una fase istruttoria e di una valutazione tecnica, e con particolari garanzie procedurali, porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine ad una specifica richiesta, relativa ad un determinato rapporto tributario, con l’immediato effetto di incidere, comunque, sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l’istanza è stata inoltrata”.

Completamente deviante dai principi costringere il contribuente ad un adempimento non costitutivo di alcuna fattispecie, né sostanziale, né procedimentale: la mera richiesta della manifestazione da parte dell’amministrazione finanziaria di un parere (interpretativo ovvero qualificatorio) in relazione ad un determinato rapporto tributario non può mai avere carattere cogente.

4. *Ipotesi ricostruttiva*

A parere di chi scrive, la richiesta di interpello, sia nell’ipotesi generale di cui all’art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973, sia nell’ipotesi “particolare” di cui al comma 4-*bis* dell’art. 30 della legge n. 724 del 1994, non può assolutamente equipararsi ad un’istanza di agevolazioni: conseguentemente, il diniego opposto dall’amministrazione finanziaria non potrà considerarsi un diniego di agevolazioni.

Un tanto premesso, nell'ottica dell'economia del presente lavoro, avente ad oggetto precipuo l'interpello in materia di società di comodo, si soffermerà nuovamente l'attenzione su tale specifica disciplina, operando solo quando necessario i rinvii all'interpello di cui all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973.

Si è appena ripetuto che il diniego all'istanza di interpello di cui al comma 4-*bis* dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, non possa qualificarsi come diniego di agevolazioni (e, quindi, non possa farsi rientrare nel catalogo degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992⁸⁵).

A conforto di ciò, in primo luogo deve osservarsi, anche se il rilievo potrebbe apparire non dirimente, che la fattispecie agevolativa comporta un trattamento di *favor* per il contribuente rispetto alla disciplina impositiva ordinaria, mentre le fattispecie escluse dalla disciplina delle società di comodo sconteranno l'imposizione in base alle norme ordinarie⁸⁶: per tali fattispecie, l'unico "*favor*" si realizza nello restare estranea all'ambito applicativo del regime deteriore, penalizzante⁸⁷.

Si vede bene, dunque, come le due situazioni non possano considerarsi analoghe.

Ma, ciò che maggiormente rileva è la circostanza per cui l'agevolazione è una fattispecie derogatoria rispetto alla fattispecie generale, mentre le esclusioni dal regime previsto per le società di comodo non si pongono in deroga rispetto a tale disciplina, anzi ne qualificano la *ratio*: come già accennato sopra, esse concorrono a delimitarne il perimetro applicativo, facendo in modo che tutte le ipotesi di società che comunque manifestino una propensione al reddito, a prescindere dai concreti risultati reddituali, rimangano estranee all'applicazione di tale regime⁸⁸.

⁸⁵ Nonostante la deriva giurisprudenziale, tale elenco non può ritenersi superato: F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 81 ss.; C. GLENDI, *Processo: XII) processo tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2004, 6. Per commenti recenti all'art. 19 citato, cui si rimanda anche per ampie citazioni bibliografiche, R. SCHIAVOLIN, *Art. 19*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 257 ss.; G. RAGUCCI, *Art. 19*, in *Codice commentato del processo tributario*, Milano, 2011, 303 ss.

⁸⁶ Analogo rilievo, come già visto, si rinviene in Cass. n. 17010/2012.

⁸⁷ F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, cit., 1701 ss.; F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, cit., 380; F. PADOVANI, *La disapplicazione delle norme antielusive specifiche: riflessioni sulla tutela processuale del contribuente*, cit., 1188.

⁸⁸ Appare, dunque, non condivisibile l'affermazione di G. FRANSONI, *Efficacia ed impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, cit., 87 ss. e ID, *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità delle risposte agli interpelli*, cit., 1135: "in talune ipotesi" (tra cui, secondo l'Autore, quella di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994), "quindi, il regime derogatorio non è meramente «legale» - cioè non opera al solo verificarsi della fattispecie astratta prevista dalla legge - in quanto la richiesta è indubbiamente condizione per l'applicazione del regime, secondo uno schema che, per un verso, sembra analogo a quello delle opzioni e, per altro verso, appare arricchirsi di ulteriori elementi". La richiesta, dunque, sarebbe volta alla "applicazione di una disciplina diversa da quella che, in via ordinaria, si applicherebbe all'operazione al verificarsi di determinate circostanze la cui sussistenza deve essere accertata preventivamente dall'Amministrazione". A parere di chi

Per altro, le fattispecie escluse ricadranno nell'ambito del regime ordinario, subendo l'imposizione in base alle regole generali.

La fattispecie agevolata, invece, astrattamente rientra nell'ambito applicativo del regime ordinario, ma per il perseguimento di un fine extrafiscale, viene sottratta agli effetti di questo: l'apparente antinomia si risolve in favore della disciplina derogatoria in virtù del principio espresso nell'antico brocardo *lex specialis derogat legi generali*.

Al contrario, la fattispecie esclusa semplicemente non ricade nel regime legale penalizzante, in base alla stessa *ratio* che regge il regime alternativo, di cui concorre ad individuare l'ambito applicativo: in tal caso non si dà luogo neppure ad un apparente concorso di norme, facendosi mera questione dell'applicazione di regimi alternativi, con ambiti applicativi ben distinti.

L'individuazione delle ipotesi escluse dall'applicazione del regime penalizzante, dunque, non può assimilarsi all'individuazione delle fattispecie agevolate: mentre queste ultime, derogando al regime ordinario, devono essere estromesse dall'ambito applicativo di quest'ultimo (dopo averne rilevato l'astratta ricomprendibilità) in virtù di una norma speciale, le fattispecie escluse comportano solo un problema di corretta individuazione della disciplina applicabile, quella penalizzante ovvero quella ordinaria.

Né con riguardo alla fattispecie agevolata, né con riguardo alla fattispecie esclusa potrà correttamente parlarsi di “disapplicazione” di norme di legge, in base a quanto osservato *supra*⁸⁹: in entrambi i casi, il problema che si pone (dapprima al contribuente, quindi all'amministrazione finanziaria e al giudice) attiene esclusivamente alla corretta individuazione della disciplina regolatrice del caso concreto⁹⁰.

Ora, posto che in entrambi i casi si tratta di un problema di individuazione della norma applicabile, il *pendant* con la disciplina delle fattispecie agevolate potrebbe individuarsi sotto altro profilo: il nostro ordinamento, infatti, prevede fattispecie agevolate ad istanza di parte, ove al contribuente si impone un onere procedimentale per l'integrazione della fattispecie derogatoria, nonché fattispecie agevolate su concessione, ove è necessario un provvedimento

scrive una simile affermazione potrebbe tutt'al più valere per gli interpelli “autorizzatori” richiamati dallo stesso Autore (come come quelli di cui agli artt. 124 e 132 tuir), ma non già per quelli “disapplicativi”, afferenti cause di esclusione da regimi penalizzanti (come quello oggetto del presente lavoro). La fattispecie esclusa, infatti, non è una fattispecie in deroga rispetto ad una disciplina “che, in via ordinaria, si applicherebbe all'operazione”, ma, come si dirà ancor meglio *infra* nel testo, semplicemente non ricade nell'ambito del regime penalizzante.

⁸⁹ Si rinvia *supra* al secondo paragrafo.

⁹⁰ La norma di agevolazione si pone sì in deroga con il presupposto, ma concorre, insieme alle altre norme, ad individuare la disciplina impositiva di una determinata fattispecie concreta. Valorizza particolarmente quest'ultimo aspetto, A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, s.d., ma 1966, 97 ss.; N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. It., App.*, I, 1980, 154.

amministrativo che costituisca in capo al soggetto istante il diritto di beneficiare del trattamento di favore⁹¹.

Potrebbe, allora ritenersi che anche per l'integrazione della fattispecie esclusa da un regime penalizzante⁹² sia ragionevole assoggettare il contribuente ad un onere procedimentale o, sulla scorta della sentenza della Suprema Corte, potrebbe ritenersi che per l'integrazione della stessa sia addirittura necessaria una "autorizzazione/concessione" dell'amministrazione finanziaria⁹³.

In tal modo, l'esclusione si configurerebbe come una fattispecie complessa, al cui perfezionamento concorrerebbero, nell'un caso, l'istanza di interpello, nell'altro, la risposta (positiva) dell'amministrazione richiesta.

In tal modo, tuttavia, si ometterebbe di considerare che la fattispecie esclusa non rientra in un determinato regime penalizzante, ma *naturaliter* integra quello ordinario, nel cui ambito applicativo ricade, diversamente dalla fattispecie agevolata che, invece, è una fattispecie in deroga che deve essere "estromessa" dal regime ordinario⁹⁴.

Se, dunque, la fattispecie derogatoria può configurarsi come una fattispecie complessa, pare irrazionale che anche la fattispecie di esclusione (fattispecie, non già derogatoria, ma ordinaria), sol perché considerata espressamente come ipotesi cui non si applica un determinato regime penalizzante, debba per ciò solo aggravarsi e divenire complessa.

Si ritiene, dunque, che la fattispecie esclusa non possa che concepirsi come una "normale" fattispecie ordinaria, senza necessità di "disapplicare", meglio, di derogare al regime penalizzante, il quale sarà meramente "non applicabile"⁹⁵.

⁹¹ Sia consentito rinviare a S. BUTTUS, *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, in *Rass. trib.*, 2010, 106 ss.

⁹² Si badi che l'istanza di cui in questa sede si indaga la natura è prevista in relazione ad una fattispecie *esclusa* dal regime penalizzante, non già ai fini dell'applicazione di tale regime derogatorio (il contribuente sostiene, infatti, l'applicazione al suo caso concreto della disciplina ordinaria).

⁹³ P. RUSSO, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, t. II, Milano, 2009, 640 ss., ritiene che la fattispecie esclusa sia una fattispecie complessa, alla cui integrazione debba necessariamente concorrere un atto di verifica necessaria dell'amministrazione finanziaria che attesti la realizzazione dei presupposti di legge. Riprendono tale ricostruzione, G. FRANSONI, *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità delle risposte agli interpelli*, cit., 1137 e F. PADOVANI, *La disapplicazione delle norme antielusive specifiche: riflessioni sulla tutela processuale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, 1199 ss.

⁹⁴ Si sottolinea come tale "estromissione" non necessariamente presupponga un atto dell'amministrazione finanziaria ovvero un'istanza del contribuente, ammettendo il nostro ordinamento anche agevolazioni che si potrebbero definire *ex lege*, per le quali, cioè, il regime legale derogatorio opera al solo verificarsi della "situazione agevolata": si rimanda ancora a quanto già osservato in S. BUTTUS, *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, cit., 106 ss.

⁹⁵ *Contra*, S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, cit., 723 ss., il quale ricostruisce l'istanza come obbligatoria "ai fini dell'accesso al regime derogatorio" (che, a parere di chi scrive, tale non è, posto che si tratta pur sempre del regime ordinario), con la quale il contribuente manifesta la "scelta operata", tanto che "l'eventuale assenza dell'istanza dovrebbe quindi sempre e di per se stessa implicare che il contribuente rimane soggetto alla

Vero è, però, che anche con riguardo alle fattispecie escluse di cui al comma 4-*bis*, il legislatore parrebbe aver previsto un obbligo di richiesta di interpello e, sicuramente, un tale obbligo non sembra potersi negare con riguardo ad altre disposizioni, come quella di cui all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973 o di cui all'art. 167, comma 5 del tuir⁹⁶.

A questo punto, è opportuna una breve digressione con riguardo alle ultime due ipotesi citate, norme con le quali il legislatore – pur sempre stabilendo ipotesi espresse di esclusione – è stato sufficientemente chiaro nel prevedere non solo la diversità dell'istanza, ma anche la finalità del procedimento di interpello, consentendo così di trarre agevolmente le conseguenze dell'eventuale inadempimento dell'obbligo.

Si badi che, nonostante la previsione dell'obbligo dell'istanza e degli effetti della sua omissione, neppure in queste ipotesi, le esclusioni sono state strutturate come fattispecie complesse.

Cioè a dire: né l'istanza (obbligatoria), né, tanto meno, la risposta dell'amministrazione richiesta, concorrono al perfezionamento delle esclusioni di cui all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973 o di cui all'art. 167, comma 5 del tuir.

In claris non fit interpretatio.

Nell'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973 (e, analogamente, nell'art. 167, comma 5 del tuir) si dispone che il contribuente “deve presentare istanza”⁹⁷ al fine di *dimostrare* i fatti costitutivi la fattispecie esclusa: ebbene, la lettera della norma porta a ritenere che l'omessa richiesta generi una preclusione probatoria in capo al contribuente inadempiente, il quale non sarà (più) ammesso a tale dimostrazione, con conseguente infondatezza (non già inammissibilità) del ricorso avverso il successivo avviso di accertamento⁹⁸.

Nel caso, dunque, in cui il contribuente intenda non applicare una norma antielusiva speciale, non dovrà perfezionare una fattispecie complessa, ma rispettare un procedimento che garantisce un contraddittorio procedimentale necessario ad iniziativa dello stesso, al fine

ordinaria (il corsivo è di chi scrive) disciplina, non diversamente da quanto accade in ogni ipotesi nella quale una possibile opzione non viene esercitata”. Coerentemente, l'Autore giunge a riqualificare tali interPELLI come “opzioni speciali” e non veri interPELLI (727).

⁹⁶ Sull'interpello in materia di c.f.c., per tutti A. GIOVANNINI, *L'interpello preventivo dell'Agenzia delle entrate (C.F.C. e Statuto dei diritti del contribuente)*, in *Rass. trib.*, 2002, 449.

⁹⁷ Addirittura, “preventivamente”, nella disciplina c.f.c.

⁹⁸ Rileva F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, cit., 368 che “la carenza dell'interpello si traduce, dunque, in una preclusione a far valere in sede giudiziale le questioni che avrebbero dovuto essere previamente sottoposte alla cognizione dell'Agenzia delle Entrate attraverso la relativa istanza”.

di addurre obbligatoriamente prima del giudizio tutti gli elementi di prova dell'insussistenza della fattispecie elusiva⁹⁹.

Si tratta, dunque, di un onere che non agisce come elemento costitutivo di una fattispecie sostanziale complessa, ma che incide esclusivamente a livello dimostrativo, evitando la preclusione probatoria.

La presentazione dell'istanza corredata di tutti i fatti costitutivi la fattispecie esclusa è condizione necessaria ma sufficiente, non dovendo il contribuente attendere l'accoglimento dell'istanza da parte dell'amministrazione finanziaria richiesta: il diniego non è atto impugnabile per l'incapacità di incidere nella sfera soggettiva del contribuente, ma un provvedimento positivo dovrebbe vincolare l'amministrazione finanziaria, almeno con riguardo ai fatti indicati nell'istanza stessa¹⁰⁰.

Piuttosto occorre domandarsi se, a fronte dell'onere di iniziativa imposto al contribuente, possa riconoscersi un parallelo onere di risposta in capo all'amministrazione finanziaria, concependo il "diniego" quale necessario atto presupposto del successivo avviso di accertamento¹⁰¹.

Ciò posto, per estendere tali considerazioni anche all'interpello nella disciplina delle società di comodo, si dovrebbero considerare integrate due condizioni:

- l'istanza dovrebbe potersi concepire come obbligatoria;

⁹⁹ Del resto, anche l'applicazione della clausola generale antielusiva di cui all'art. 37-*bis* del dpr n. 600 del 1973 è assistita da una forma di contraddittorio necessario, ad iniziativa dell'amministrazione finanziaria. Per la necessità di estendere tale garanzia procedimentale anche ai casi ricompresi nell'ambito della clausola generale antiabuso di origine giurisprudenziale, per tutti, M. NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedimentali-processuali e sanzionatori*, in *Giust. trib.*, 2009, 323; E. MARELLO, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedimentali e processuali*, in *Giur. it.*, 2010, 1732, al quale si rimanda anche per ulteriori indicazioni dottrinarie.

¹⁰⁰ In tale senso, L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, 167, sostiene che "in linea di principio per tutte le forme di interpello debbono trovare applicazione i principi dello Statuto ed il regime generale dell'azione amministrativa. La decisione resa in sede di interpello speciale, così come l'eventuale silenzio-assenso, hanno lo stesso valore, sul piano dell'affidamento, della decisione (e dell'eventuale silenzio-assenso) resa in sede di interpello ordinario". Ritiene, al contrario, S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, cit., 727, il quale sostiene che, nel caso degli interpelli che l'Autore definisce "obbligatori", i responsi dell'amministrazione finanziaria, "privi di valenza provvedimentale, e non conseguenti ad un obbligo di pronuncia sulle istanze dei contribuenti, dovrebbero ritenersi improduttivi di «effetti vincolanti» anche nei confronti dell'amministrazione finanziaria (ex art. 11, comma 2, della legge n. 212/2000), ai fini dei successivi controlli ed accertamenti tributari. Nel contempo, però, con riguardo all'interpello statutario, l'Autore, rivalutando la "certezza" giuridica scaturente dal provvedimento, ripudia la tesi secondo la quale "il responso sarebbe un parere vincolante per l'Ufficio e non per il contribuente" (729).

¹⁰¹ Per le conseguenze procedimentali e processuali che derivano da tale ricostruzione, S. BUTTUS, *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, cit., 118 ss.

- il rinvio all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973 dovrebbe essere interpretato come coinvolgente non solo il procedimento, ma altresì la disciplina sostanziale di cui allo stesso comma.

Se si è già optato per un'interpretazione del rinvio solo ai fini procedurali¹⁰², quanto all'obbligatorietà dell'istanza, la stessa appare oltre modo dubbia, ricavabile solo dal disposto del successivo comma 4-*ter*.

E, quand'anche se ne volesse ritenere la doverosità, stante la mancata previsione espressa di qualsivoglia conseguenza derivante dall'inadempimento dell'obbligo, all'istanza potrebbe tutt'al più assegnarsi un valore "collaborativo": il contribuente dovrebbe evidenziare all'attenzione dell'amministrazione finanziaria i casi considerati maggiormente meritevoli di uno specifico monitoraggio¹⁰³.

In conclusione e coerentemente con quanto sino a qui osservato, sembra preferibile concepire tale interpello come procedimento teso ad ottenere una pronuncia amministrativa di natura interpretativa¹⁰⁴, anzi, più propriamente "qualificatoria"¹⁰⁵, di ausilio del contribuente nella scelta della disciplina regolatrice del suo caso concreto, tramite la corretta qualificazione, appunto, dei fatti rappresentati¹⁰⁶.

In entrambe le ipotesi da ultime prospettate (istanza in un'ottica di collaborazione del contribuente con l'amministrazione finanziaria o istanza in un'ottica di collaborazione dell'amministrazione finanziaria con il contribuente), il "diniego" dell'amministrazione finanziaria non potrà intendersi tale: in realtà, si tratta di un mero parere (difforme dall'interpretazione prospettata dall'istante) sul futuro atteggiarsi della stessa amministrazione finanziaria in relazione ad un segmento della sua attività accertativa, parere che il contribuente potrà disattendere senza conseguenze di sorta.

¹⁰² Non sembra che la lettera della norma consenta di individuare una preclusione probatoria (qui si dice "in presenza", non si fa riferimento alla "dimostrazione").

¹⁰³ Tuttavia, come correttamente sottolinea, F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, cit., 370, se così fosse sarebbe stata sufficiente una segnalazione nella dichiarazione dei redditi.

¹⁰⁴ In tal senso, D. STEVANATO, "Disapplicazione" delle norme con finalità antielusiva ed attività interpretativa, in *Dial. dir. trib.*, 2004, 1284 ss.; F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, cit., 1704.

¹⁰⁵ La richiesta, infatti, è volta a conoscere non tanto la corretta interpretazione della norma (come nell'interpello statutario), bensì la qualificazione giuridica del fatto, ai fini della sua sussunzione della fattispecie concreta in un regime piuttosto che in un altro, come nel caso dell'interpello di cui all'art. 21 della legge n. 413 del 1991: sul punto, S. LA ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello, in il fisco*, 1992, 7947; M. NUSSI, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, 1860 ss.

¹⁰⁶ Nei casi ignorati dal provvedimento direttoriale di cui al comma 4-*ter*, del quale ne risulta così anche sistematicamente confermata la natura di atto generale interpretativo.

Conseguentemente, tale diniego non è atto assoggettabile ad impugnazione, neppure in via differita¹⁰⁷.

¹⁰⁷ Sulla distinzione tra atti autonomamente impugnabili e atti non autonomamente impugnabili, ovvero ad impugnazione differita, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 84 ss.