

# TAX RULING NEGATIVO

SEGUE DA PAGINA 21

provvedimento che è da ritenersi definitivo. Si sottolinea che la risposta ha natura di specie, ossia non ha validità al di fuori delle questione specificamente illustrata dal contribuente, nei confronti cioè di altri contribuenti. L'efficacia non è vincolante, infatti, resta fermo il fatto che nell'ambito del potere di autotutela il fisco può sempre annullare l'atto ed emetterne un altro. Inoltre il Fisco mantiene inalterato il proprio potere di determinare in un secondo momento il debito d'imposta, anche eventualmente in difformità di quanto affermato in sede di risposta e procedere al conseguente accertamento. Impugnando l'accertamento il contribuente impugna anche il provvedimento che ne sta alla base (cioè la determinazione della Direzione generale delle Entrate). Spetterà comunque ai giudici rilevare:

- l'eventuale illegittimità dell'atto amministrativo e la disapplicazione limitatamente al caso edotto in giudizio senza alcun potere di invalidazione *erga omnes* dell'atto illegittimo medesimo. Pertanto in sede di trattazione del ricorso il provvedimento amministrativo previsto dal D.M. 259/98 potrà essere discusso nella sua interezza;
- l'eventuale comportamento elusivo del contribuente.

Dovrebbe essere comunque riconosciuta ai fini sanzionatori la causa di esclusione della punibilità per obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni (ex art. 6, comma 2, del D.Lgs. 472/97).

La risposta della Direzione generale delle entrate è da ritenersi definitiva, conclude cioè il procedimento amministrativo del tax ruling negativo. Il procedimento di pronuncia sull'elusione non dovrebbe essere dotato di autonoma impugnabilità poiché non incide sulla sfera patrimoniale del contribuente ne è in qualche modo atto impositivo.

Tutto questo sicuramente non dà alcuna certezza al contribuente che inizialmente aveva ottenuto la disapplicazione della norma nell'ipotesi da lui prospettata e poi si trova di fronte ad un dietro-front dell'Amministrazione finanziaria al quale non può opporsi.

Il tenore letterale della norma sembra imporre all'Amministrazione finanziaria la comunicazione della decisione in ogni caso, poiché la stessa norma non riconosce al silenzio della stessa validità d'assenso. Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito del tax ruling negativo configurerebbe un'ipotesi di silenzio inadempimento, fattispecie che ricorre quando l'Amministrazione finanziaria, pur essendo obbligata in virtù di legge o regolamento a provvedere all'istanza del privato titolare di un interesse legittimo protetto, rimane inerte. Il contribuente in caso di inadempimento dovrebbe poter adire al giudice amministrativo per ottenere una declaratoria dichiarativa dell'inadempimento che imponga all'Amministrazione di pronunciarsi. (confronta Consiglio di Stato Ap. 10/03/78 n. 10 e sentenza della Corte di Cassazione del 18/07/97 e articolo 113 della Costituzione).

Un esempio di disapplicazione di norme antielusive in conseguenza di istanza di tax ruling negativo è la risoluzione protocollo 8448 del 25/02/99 della Direzione regionale delle Entrate per la Liguria in materia di deducibilità ai fini delle imposte sui redditi del costo di acquisizione dei telefonini cellulari installati su camion.

La Direzione regionale delle Entrate ha accolto l'istanza presentata dalla società (...) per la disapplicazione dell'articolo 67, comma 10-bis, del D.P.R. 917/86, in quanto i cellulari installati sulla flotta di camion della stessa presentano tali limitazioni da essere riconducibili alla tipologia dei telefoni fissi, superando così la presunzione oggettiva di promiscuità che determinerebbe la deducibilità dei costi ai fini reddituali al 50%.

## 5. DIFFERENZE E ANALOGIE FRA IL DIRITTO D'INTERPELLO E IL TAX RULING NEGATIVO

Sia il diritto di interpello che il tax ruling negativo si pongono come due strumenti posti a tutela del contribuente nell'ottica di realizzare una pariteticità delle parti dell'obbligazione tributaria. I due istituti pur perseguendo lo stesso fine presentano sia analogie che elementi di differenziazione:

- ⊗ entrambi esplicano la loro efficacia nell'ambito delle sole imposte dirette per cui ad essi non può essere attribuita una portata di carattere generale, in quanto la loro applicazione è limitata a delle specifiche fattispecie elusive;
- ⊗ l'oggettiva indeterminazione della portata del tax ruling negativo e il ristretto ambito oggettivo del diritto di interpello riducono per entrambi la possibilità di utilizzo e la concreta tutela del contribuente;
- ⊗ la 1° parte della procedura di esercizio del diritto di interpello è molto simile a quella del tax ruling negativo, poiché in entrambi i casi le istanze devono essere inoltrate alla Direzione generale delle Entrate e devono contenere gli stessi elementi formali e sostanziali (esposizione della fattispecie concreta per la quale si ritengono applicabili i due istituti);
- ⊗ alla Direzione regionale vengono attribuiti poteri istruttori qualora l'istanza del contribuente non consenta l'individuazione della fattispecie concreta;
- ⊗ mentre le determinazioni del Direttore generale delle Entrate nell'ambito del tax ruling negativo hanno carattere definitivo e il procedimento deve intendersi concluso, nell'ambito del diritto d'interpello, invece, qualora il Dipartimento delle Entrate non dovesse dare alcuna risposta o fornire un orientamento interpretativo al quale il contribuente non intende uniformarsi, quest'ultimo potrà sempre inoltrare istanza al Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, presentando una sorta di richiesta di giudizio di appello;
- ⊗ il parere favorevole del Direttore generale delle Entrate nell'ambito del tax ruling negativo consente al contribuente di disapplicare norme tributarie che contrastano comportamenti elusivi, nel diritto di interpello, invece, l'atto interpretativo del Comitato Consultivo crea in fase contenziosa una presunzione di legittimità a favore della parte che vi si è conformata;
- ⊗ nel diritto di interpello è previsto espressamente dalla norma istitutiva il silenzio assenso dell'Amministrazione finanziaria che equivale ad una risposta favorevole alla tesi o alla soluzione prospettata dal contribuente, nell'ambito del tax ruling negativo l'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 600/73 non riconosce validità al silenzio dell'Amministrazione finanziaria, sembrerebbe imposta una decisione in ogni caso;
- ⊗ sia il diritto d'interpello che il tax ruling negativo esplicano la loro efficacia nell'ambito della questione specificamente illustrata dal contribuente.

## 6. NOTE CONCLUSIVE

Il tax ruling negativo è sicuramente il risultato dello sforzo compiuto dal legislatore di migliorare e semplificare i rapporti fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. Rimane però un istituto che deve ricevere una disciplina più chiara e omogenea sotto l'aspetto soprattutto dell'ambito oggettivo di applicazione, dell'efficacia dei pareri resi e della tutela gerarchica e/o giurisdizionale, poiché, come indicato in precedenza, fino ad oggi le determinazioni del Direttore generale delle Entrate sono passibili di revisione e accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

## DOTTORE COMMERCIALISTA



## Partner, solista o solitario?

Si discute sempre di più sul nostro futuro professionale, soprattutto sul modo in cui svolgere la professione. Il 4 dicembre, organizzata dall'Associazione del Triveneto, si è tenuta a Venezia una giornata di studio sull'organizzazione degli studi.

Il 12 novembre a Vicenza si è tenuto un convegno organizzato dall'Associazione Iscritti Albo Dottori Commercialisti di Vicenza dal tema "Consulenza e Mercato - I professionisti di fronte alle mutate esigenze delle aziende", convegno da me coordinato e al quale hanno partecipato il dottor Valentino Ziche, Presidente dell'Associazione Industriali della Provincia di Vicenza, il Comm. Fiorenzo Sbabo, Presidente A.P.I. di Vicenza, il dottor Guido Zanardi, Partner della Deloitte & Touche, l'avv. Alberto Saravalle dello Studio Bonelli Errede Pappalardo, il Dr. Claudio Siciliotti, nostro Segretario del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e il Dr. Gianfranco Sasso, Presidente dell'Associazione.

Numerosi sono stati anche gli interventi, tutti pratici, e interessanti, dei colleghi. Il testo delle relazioni e degli interventi sarà pubblicato sul prossimo numero del giornale.

La cosa più interessante che è emersa nel convegno di Vicenza è che la redditività dello studio non deve far ritenere che la problematica non esista. Gli avvocati ce lo ricordano; i più noti si stanno aggregando, e lo studio da locale diventa sicuramente nazionale e, talvolta, anche internazionale. Noi dottori commercialisti, invece, facciamo ancora poco o nulla.

Ma il nostro futuro è ineluttabilmente inquadrato in tre tipologie:

- \* solista, professionista iperspecializzato in una materia specifica;
- \* partner in studi di grandi dimensioni, 50/100 colleghi, con numerose sedi periferiche;
- \* solitario, come per lo più sono gli studi di oggi.

Il solista saprà gestirsi. Il partner dovrà risolvere i problemi di rapporto con gli altri, ma avrà un bel successo professionale.

Il solitario si ridurrà a raccogliere le pratiche che altri, più organizzati di lui, scartano.

Cari colleghi, se siete interessati a questo tema, inondate il direttore di lettere; non potrà che esserne contento.

Giuseppe Rebecca