

## ISTANZA PER LA DISAPPLICAZIONE DI NORME ANTIELUSIVE: LA POSIZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA IN ORDINE AL SIGNIFICATO DI «IDONEITÀ DELLA PROVA»

### Premessa

La disposizione di cui all'art. 37-bis, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 è stata oggetto di numerosi interventi con riferimento alla sua «anima» antielusiva, ovvero con riferimento alle disposizioni di cui ai commi da 1 a 7 del citato articolo.

Non altrettanto interesse sembra aver suscitato la disposizione di cui al comma 8, la quale stabilisce che «Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi ... (omissis) ...». Una disposizione che, come precisato dalla stessa relazione governativa al provvedimento, introduce un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra fisco e contribuente, in considerazione del fatto che nel nostro ordinamento sono state introdotte una pluralità di norme sostanziali, con lo scopo di contrastare comportamenti elusivi, norme che - a causa della loro ineliminabile imprecisione - provocano indebite paralizzazioni per comportamenti che non hanno nulla di elusivo.

L'obiettivo della citata disposizione è dunque quello di controbilanciare il potere delle norme antielusive, di consentire al contribuente di disapplicare le regole (1) nel caso in cui queste ultime rappresentino solo un'indebita penalizzazione per il contribuente non potendo verificarsi, nel caso specifico, effetti elusivi.

Come innanzi precisato, la disposizione in oggetto introduce un principio di civiltà nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti nel momento in cui consente a questi ultimi di ottenere, al verificarsi di talune e ben precise condizioni, un ripristino di quello che dovrebbe essere un diritto garantito - ovvero la possibilità di dedurre per intero i costi sostenuti ai fini della produzione del reddito, indipendentemente dal fatto che la deducibilità di questi costi sia stata - a priori - soggetta a talune limitazioni e nel caso in cui sia possibile dimostrare che - nella fattispecie concreta - non possano verificarsi i presunti effetti elusivi.

Con la disposizione in oggetto, il legislatore ha quindi introdotto una norma «generale» di disapplicazione delle norme antielusive. Tale norma rileva, per l'appunto, solo in presenza di norme antielusive particolari nonché nel caso in cui essa stessa non preveda la possibilità di una sua disapplicazione, e, quindi, solo qualora la misura antielusiva non introduca una presunzione relativa ma assoluta.

L'ordinamento tributario italiano prevede, in un certo numero di casi, disposizioni che limitano, a priori, la

(1) Dott. ALBINO LEONARDO: «Interpello per la disapplicazione delle norme antielusive: brevi considerazioni e prospettive di sviluppo», pag. 808, *Boll. Trib.* n. 11/2000.

deducibilità di taluni costi. Queste disposizioni sono state introdotte per due ordini di ragioni: da una parte, sulla base della presunzione che i suddetti componenti negativi di reddito non possano non avere una componente extra aziendale, e, dall'altra, in virtù del riconoscimento delle oggettive difficoltà per l'Amministrazione finanziaria di effettuare controlli sulla natura di taluni costi.

Tuttavia, il costume di addossare al contribuente le mancanze dell'Amministrazione finanziaria, per il tramite di disposizioni che limitano la deducibilità di taluni costi, invertono l'onere della prova (2), o introducono un obbligo di interpello preventivo, al fine di disapplicare talune norme antielusive (3), costituisce una pratica, di per sé, già fondamentalmente ingiusta, e si ritiene debba essere calmierato dall'introduzione - perlomeno - di presunzioni relative, suscettibili quindi di prova contraria.

Tuttavia, una disposizione come quella di cui al comma 8 dell'art. 37-bis D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, presuppone l'esistenza di una Amministrazione finanziaria che sia in grado, non solo di valutare ed analizzare compiutamente i casi ad essa sottoposti, ma anche di prendere decisioni che non possono non avere un riflesso su tutto il territorio nazionale (4). Con la conseguenza che tali decisioni potranno costituire dei precedenti nei confronti di altri contribuenti per il ripristino di un diritto, ovvero per l'intera deduzione di costi sostenuti (5) esclusivamente per la produzione del reddito (6).

In effetti, la disposizione citata prevede che tutte le presunzioni introdotte dall'ordinamento tributario che

(2) Come previsto dall'art. 2 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 con riferimento ai cittadini italiani residenti nei cd. paradisi fiscali o l'art. 76, commi 7-bis e 7-ter, D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, con riferimento ai componenti negativi di reddito sostenuti con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata.

(3) L'art. 127-bis, D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, nell'introdurre la norma antielusiva nota con il nome di Controlled Foreign Companies «CFC» ha anche previsto talune circostanze esimenti, obbligando tuttavia il contribuente a richiedere all'Amministrazione Finanziaria, per il tramite di un interpello preventivo, conferma della possibilità di beneficiare delle suddette circostanze esimenti.

(4) Si rileva a questo proposito come la C.M. n. 99/E/1 del 18 maggio 2000, in *Boll. Trib. d'Inf.* n. 11 della raccolta 2000, ha previsto per le questioni di particolare complessità e delicatezza, anche al fine di garantire la necessaria uniformità di indirizzi operativi, di richiedere un preventivo parere della Direzione Centrale.

(5) Cfr. sul punto ROBERTO LUNELLI, «Normative antielusive», in *Il Fisco* n. 30 del 28 luglio 1997, pag. 8484.

(6) Ai sensi della disposizione in oggetto spetterà al contribuente l'onere probatorio che, nel caso concreto, non si possano verificare i presupposti elusivi, mentre all'Amministrazione finanziaria il compito di giudicare sufficienti o meno le prove addotte. Si rileva inoltre che le decisioni del Direttore Regionale delle Entrate sono un provvedimento definitivo impugnabile, quindi, solo di fronte al Tar.

limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive sono suscettibili di prova contraria e vanno, quindi, considerate presunzioni relative.

*Gli elementi da addurre al fine di ottenere la disapplicazione di misure antielusive: la posizione dell'Amministrazione Finanziaria*

La disposizione di cui al citato comma 8 dell'art. 37-bis D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 consente al contribuente di richiedere, alla Direzione Regionale delle Entrate competente, la possibilità di disapplicare quelle norme tributarie che, ad esempio, limitano - a priori - la deducibilità di talune spese, come, ad esempio, quelle relative a telefoni cellulari od autovetture aziendali (7), ed è stata utilizzata, ad esempio, da imprese di auto-trasporti, al fine di ottenere la deducibilità integrale delle spese sostenute per telefoni cellulari installati sui camion (8).

Almeno nel caso che verrà trattato nel seguito, l'Amministrazione finanziaria sembra interpretare in maniera eccessivamente rigida quali possano essere gli elementi di prova idonei che è possibile addurre, al fine di ottenere la disapplicazione di norme che «limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario».

Indicativo è il caso di una società residente (nel seguito la società) che ha presentato, al Direttore della Direzione Regionale delle Entrate, per il tramite dell'Ufficio delle Entrate competente, istanza per la disapplicazione delle disposizioni di cui all'art. 121-bis, comma 1, lett. b) del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, relativo alla deducibilità parziale (50%) delle spese e degli altri componenti negativi di reddito relativi alle auto aziendali non assegnate in uso promiscuo ai dipendenti.

L'istanza in oggetto è stata respinta. Di interesse sono le motivazioni che hanno indotto l'ufficio delle Entrate competente prima, e la Direzione Regionale delle Entrate dopo, a respingere la richiesta della società di disapplicazione della citata disposizione antielusive.

Nel presentare istanza per la disapplicazione delle disposizioni di cui all'art. 121-bis, comma 1, lett. b) del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, la società ha cercato di fornire alla Direzione Regionale delle Entrate una serie di elementi che, a suo avviso, costituivano elementi di prova valida per escludere, nella fattispecie, il verificarsi dei fenomeni elusivi che la norma di cui all'art. 121-bis del D.P.R. del 22 dicembre 1986 n. 917 tende, per l'appunto, a contrastare.

Più precisamente, con riferimento alle auto aziendali per le quali la società richiedeva l'autorizzazione alla deduzione integrale dei relativi costi, venivano addotti nell'istanza molteplici elementi di prova, tra i quali i seguenti:

- i contratti di lavoro stipulati tra la società ed i dipendenti, utilizzatori delle auto, ne vietano l'uso per fini personali

(7) Art. 67, comma 10-bis del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 relativo alla deducibilità parziale (50%) delle spese e degli altri componenti negativi di reddito relativi ai telefoni cellulari; art. 121-bis, comma 1, lett. b) del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 - deducibilità parziale (50%) delle spese e degli altri componenti negativi di reddito relativi alle auto aziendali non assegnate ai dipendenti in uso promiscuo.

(8) R.M. Min. Fin. Dip. Entrate Dir. Regionale della Liguria n. 3448 del 25 febbraio 1999.

- il prelievo e la riconsegna delle auto avvengono, di norma, nella medesima giornata, sicché le stesse rimangono custodite presso le autorimesse della società negli orari extra-lavorativi e nei giorni festivi;

- ogni missione è rigorosamente documentata in merito al luogo di destinazione, i chilometri percorsi come da contachilometri, i tempi di entrata e uscita dalle autovetture ecc..

Agli elementi di prova addotti, l'ufficio delle Entrate interpellato osservava che «non vi fosse la possibilità materiale, ad esempio attraverso degli strumenti tecnici, di avere la prova certa che l'utilizzo delle autovetture avvenga per soli fini aziendali. Il contratto di lavoro che prevede espressamente il divieto all'uso dell'auto aziendale per fini personali da parte del dipendente, il prelievo e la riconsegna dell'autovettura presso l'azienda nella stessa giornata, l'indicazione, da parte del dipendente del luogo di destinazione, i chilometri percorsi e le schede carburante non costituiscono certamente elementi di prova tali da poter dimostrare inconfutabilmente la realtà delle cose dal punto di vista sostanziale».

Dal canto suo, la Direzione Regionale delle Entrate ribadiva testualmente che «nell'istanza non vengono forniti elementi di prova idonei a dimostrare l'assoluta impossibilità di utilizzare le autovetture per finalità estranee all'esercizio d'impresa».

A queste conclusioni la Direzione Regionale delle Entrate giungeva rifacendosi a quello che veniva affermato nella C.M. n. 48/E del 10 febbraio 1998, secondo cui la deducibilità integrale dei costi, relativi ai veicoli destinati al trasporto promiscuo di persone e cose, deve necessariamente essere subordinata a caratteristiche tecniche oggettive possedute dagli automezzi.

Le argomentazioni addotte dall'ufficio delle Entrate e dalla Direzione regionale delle Entrate, a sostegno della decisione di rigettare l'istanza, fanno quindi riferimento alla mancanza di elementi probatori sufficienti.

Absolutamente non condivisibile è il concetto di «idoneità della prova» sostenuto dall'Ufficio delle Entrate e dalla Direzione Regionale delle Entrate interpellate. Va infatti osservato che l'ordinamento tributario non detta alcuna particolare disciplina relativamente alla idoneità dei mezzi di prova utilizzabili dal contribuente, per far valere i propri diritti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Il concetto di idoneità della prova deve, pertanto, ricercarsi all'interno dell'ordinamento giuridico e, più in particolare, nel diritto civile ed amministrativo (9). I diritti civili ed amministrativo ritengono ammissibili e, dunque, idonee a provare i fatti a fondamento di un determinato diritto le seguenti tipologie di prove:

- prove di natura tecnico-scientifica;
- prove di natura documentale;
- prove testimoniali.

L'ordinamento tributario, per espressa previsione dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92, esclude l'ammissibilità nella struttura del processo tributario della prova testimoniale, con ciò ribadendo, quindi, la piena validità sia delle prove tecnico scientifiche, che di quelle documentali; i principi su cui verte l'intero ordinamento tributa-

(9) MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, vol. II, cap. IV, Giappichelli, Torino, 2000; *Commentario al Codice Civile*, volume VI, titolo II, Utet, Torino, 1991; CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, sez. VII, Giappichelli, Torino, 2001; *Diritto amministrativo*, a cura di Mazzarolli, Pericu, Romano, Roversi Monaco, Scoca, vol. II, cap. II, sez. V, Monduzzi, Bologna, 1993.

rio fanno, anzi, ritenere la prova documentale quale elemento probatorio principe nel dirimere ogni possibile controversia.

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, si deve, pertanto, ritenere idonea qualsiasi prova legale atta a dimostrare l'impossibilità, da parte del contribuente, di mettere in atto comportamenti potenzialmente elusivi a danno dell'Erario.

Tra le prove legali ammissibili devono ritenersi comprese anche, e soprattutto, quelle di tipo documentale, e, cioè, l'adozione di particolari procedure contabili ed amministrative che rendono, di fatto, impossibile l'adozione di comportamenti elusivi ai danni dell'Erario, senza che gli stessi possano essere agevolmente riscontrabili dall'analisi dei registri e della documentazione tenuta dalla società.

Si osserva, del resto, come dalla stessa lettura degli atti parlamentari, della R.M. alla L. 27 dicembre 1997 n. 449, nonché della citata C.M. n. 48/E, si evinca che lo scopo della norma di cui all'art. 121-bis del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 sia stato quello di contrastare fenomeni elusivi difficilmente verificabili da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Nel caso in oggetto era, dunque, lecito ritenere che l'adozione di particolari procedure amministrative e contabili, sebbene non rendessero tecnicamente impossibile da parte del dipendente l'utilizzo dell'auto aziendale per fini personali, ne rendevano, tuttavia, agevole il riscontro, sia da parte della società, che da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La società istante riteneva che venissero a mancare, nella fattispecie, le ragioni per le quali le disposizioni di cui all'art. 121-bis del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono state introdotte, ossia la difficoltà pratica, nell'ambito di una verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, di appurare l'uso effettivo che viene compiuto dell'auto aziendale.

È poi, sicuramente idonea per i fini di cui all'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600 la prova di natura tecnico-scientifica dell'impossibilità di attuare determinati comportamenti potenzialmente elusivi. Così è, ad esempio, avvenuto nel caso di telefoni cellulari installati su camion per i quali è stata provata, mediante la redazione di un'accurata relazione tecnica, l'impossibilità materiale da parte degli autisti di effettuare chiamate a numeri di telefono diversi da quelli aziendali (10). Cionondimeno, si deve ritenere altrettanto idonea, in diverse circostanze, la prova documentale che escluda un utilizzo non inerente dell'auto aziendale.

Sul punto si osserva, tra l'altro, come la Direzione Regionale delle Entrate, per corroborare la propria tesi della necessità di una «prova tecnica», faccia riferimento a quanto stabilito dall'Amministrazione finanziaria con la citata Circ. n. 48/E, secondo la quale la deduzione integrale dei costi relativi a veicoli destinati al tra-

sporto promiscuo di persone e cose dovrebbe essere subordinata a caratteristiche oggettive degli automezzi (abitacolo riservato almeno per la metà della superficie in modo permanente al trasporto di cose).

Si osserva, tuttavia, come il passaggio della Circolare che viene citato si limita a chiarire quale sia stato il criterio adottato, al fine di escludere taluni autoveicoli dall'applicazione della norma antielusiva di cui all'art. 121-bis, comma 2, lett. b) del D.P.R. n. 917/86; ossia il possesso, da parte di determinati autoveicoli, di caratteristiche tecniche tali che ne rendono improbabile (ma non per questo tecnicamente impossibile) l'utilizzo per fini personali.

Stante la gravosità della procedura di cui all'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R., del 29 settembre 1973 n. 600, il legislatore ha, quindi, ritenuto opportuno dispensare da tale onere probatorio i possessori di autoveicoli, le cui caratteristiche inducono a ritenere verosimile un uso esclusivo ai fini d'impresa, non precludendosi, tuttavia, la possibilità in sede di accertamento - qualora venisse riscontrato dai verificatori un utilizzo promiscuo degli stessi - di disconoscere il diritto alla deduzione integrale dei relativi costi, in applicazione dell'art. 67, comma 10, del D.P.R. n. 917/86 e dell'art. 75, comma 5, del D.P.R. n. 917/86.

Per concludere, non può non rilevarsi che, qualora il concetto di «idoneità della prova» sostenuto dall'ufficio delle Entrate e dalla Direzione Regionale interpellate per rigettare l'istanza di disapplicazione delle disposizioni di cui all'art. 121-bis, comma 2, lett. b) del D.P.R. n. 917/86, venga fatto proprio anche da altri uffici per valutare altre istanze presentate ai sensi del citato comma 8 dell'art. 37-bis D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ciò non potrà che vanificare l'intento di introdurre, come precisato dalla stessa relazione governativa al provvedimento in oggetto, un principio di civiltà e di pari opportunità tra fisco e contribuente.

In effetti, non si comprende cosa possa costituire, in un caso come quello in oggetto, elemento di prova idoneo a dimostrazione che «non vi fosse la possibilità materiale, ad esempio attraverso degli strumenti tecnici, di avere la prova certa che l'utilizzo delle autovetture avvenga per soli fini aziendali (...) poter dimostrare inconfutabilmente la realtà delle cose dal punto di vista sostanziale» ovvero «dimostrare l'assoluta impossibilità di utilizzare le autovetture per finalità estranee all'esercizio d'impresa».

Ci si chiede, ad esempio, se la società istante - al fine di ottenere la piena deducibilità dei costi relativi alle autovetture aziendali - non sia costretta ad installare sulle vetture congegni che ne impediscano il funzionamento al di fuori degli orari di lavoro o a far uso di un sistema satellitare che renda possibile dimostrare inconfutabilmente - come le stesse vengono riconsegnate presso l'azienda alla fine della giornata lavorativa. Qualora questa fosse l'unica strada percorribile, il contribuente si vedrebbe costretto a fare un'analisi dei costi benefici, confrontando i costi di «adeguamento» del parco macchine aziendale con il risparmio fiscale ottenibile a seguito della piena deducibilità dei costi sostenuti per le autovetture in oggetto.

Paolo Troiano

(10) Vd. Nota 25 febbraio 1999 n. 8448 della Direzione Regionale delle Entrate della Liguria.