

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA
VICTOR UCKMAR

DIRETTORE RESPONSABILE
PROF. ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CONDIRETTORE
PROF. PASQUALE PISTONE
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WI. DI VIENNA

www.edicolaprofessionale.com/DPTI

 Wolters Kluwer

CEDAM

SOMMARIO 1/2018

Dottrina

AMATUCCI F., <i>Ruling fiscali</i> , discrezionalità amministrativa e compatibilità con il diritto sovranazionale	11
DE VITA M., Elusione fiscale e abuso del diritto: la codificazione di una comune clausola antiabuso	33
GOMES MOREIRA C., Is the whole greater than the sum of its parts? Non-discrimination and fiscal coherence in cases of direct taxation	71
ROZAS J.A., La contraddittoria evoluzione del diritto tributario spagnolo nell'ottica del giusto processo	100
STRIANESE L., Decisioni anticipate in materia fiscale, lo scambio dei <i>ruling</i> in Italia: nuove regole e possibili strategie	123
ZAVALETA ÁLVAREZ M., Tax planning with "BEPS perspective" in american capital market, how to distinguish the no aggressive planning in the purchase of cross-border financial instruments?	179

Rubriche

BILLARDI C., Rassegna di fiscalità sudamericana	224
Argentina	224
Brasile	227
Venezuela	244
Noticero	250
CORASANITI G., Convenzioni internazionali	253
ROCCATAGLIATA F., VALENTE M.G., Fiscalità comunitaria	263
MANDELLI D., Internet	280

Rassegna della Corte di Giustizia

a cura di G. Galizia

Sentenza del 20 dicembre 2017, cause C-504/16 e C-613/16 <i>Deister Holding AG. Jubler Holding A/S vs Bundeszentralamt für Steuern</i>	283
Sentenza del 20 dicembre 2017, causa C-462/16 <i>Finanzamt Bingen Alzey vs Boehringer Ingeheim Pharma GmbH & Co. KG.</i>	284
Sentenza del 14 dicembre 2017, causa C-305/16 <i>Avon Cosmetics Ltd, vs Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs</i>	284

SOMMARIO

9

Sentenza del 5 dicembre 2017, causa C-42/16 <i>M.A.S. M.B.</i>	285
Sentenza del 23 novembre 2017, causa C-292/16, <i>A Oy.</i>	286
Sentenza del 22 novembre 2017, causa C-251/16 <i>Edward Cussen. John Jennings, Vincent Kingston vs T.G. Brosnan</i>	287
Sentenza del 16 novembre 2017, causa C-308/16 <i>Direktor Kozuba Premium Selection sp. z.o.o. vs Dyrektor Izby Skarbow ej w Woeszawie</i>	288
Sentenza del 15 novembre 2017, cause C-374/16 e C-375/16 <i>RGEX GmbH i.I. vs Finanzamt Neuss e Finanzamt Bergisch Gladbach vs Igor Butin</i>	289
Sentenza del 15 novembre 2017, causa C-507/16 <i>Entertainment Bulgaria System EOOD vs Amministrazione bulgara</i>	290
Sentenza del 9 novembre 2017, causa C-499/16 <i>AZ vs Minister Finansów</i>	291
Sentenza del 9 novembre 2017, causa C-552/16 <i>Wind Inovation 1 vs Amministrazione bulgara</i>	292
Sentenza del 26 ottobre 2017 causa C-39/16 <i>Argenta Spaarbank NV vs Belgische Staat</i>	293
Sentenza del 26 ottobre 2017, causa C-534/16 <i>Financneriaditel'stvo Slovenskej republiky vs BB construct s.r.o.</i>	294
Sentenza del 26 ottobre 2017, causa C-90/16 <i>The English Bridge Union Limited vs Commissioners for Her Majesty's Revenue & Custums</i>	294
Sentenza del 19 ottobre 2017, causa C-573/16 <i>Air Berlin plc vs Commissioners . for Her Majesty's Revenue & Custum</i>	295
Sentenza del 19 ottobre 2017, causa C-101/16 <i>SC Paper Consult SRL vs Amministrazione rumena</i>	296
Sentenza del 19 ottobre 2017, causa C-303/16 <i>Solar electric Martinique vs Ministre des Finances et des Comptes publics</i>	296
Sentenza del 12 ottobre 2017, causa C-262/16 <i>Shields & Sons Partnership vs Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs</i>	297
Sentenza del 12 ottobre 2017, causa C-404/16 <i>Lombard Inगतlan Lízing Zrt vs Nemzeti Adó –es Vámhivatal Fellebbvi teli Igazgató ság</i>	297
Sentenza del 4 ottobre 2017, causa C-273/16 <i>Agenzia delle Entrate vs Federal Express Europe Inc.</i>	298
Sentenza del 4 ottobre 2017, causa C-164/16 <i>Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs vs Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd.</i>	298

Note a sentenza e alla prassi

D'ORTO F.R., Stabili organizzazioni e società partecipate	299
---	-----

Commento alle sentenze della Corte di Giustizia

D'ANGELO G., La normativa italiana in materia di prezzi di trasferimento nella prospettiva europea: tra ragioni antielusive e protezione (della giusta ripartizione) delle basi imponibili. Verso un rinvio pregiudiziale?	325
--	-----

I contributi pubblicati nella sezione dottrina e le note a sentenza sono stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore ordinario di diritto tributario.

DECISIONI ANTICIPATE IN MATERIA FISCALE, LO SCAMBIO DEI RULING IN ITALIA: NUOVE REGOLE E POSSIBILI STRATEGIE

Abstract: *The tax ruling is a preventive agreement that allows determining the applicable tax treatment in advance. In the internal system, where the national legislator has recently transposed the European law (Legislative Decree of March 15, 2017, n. 32), the ruling is considered a very important tool of preventative dialogue able to strengthen tax relations, favouring, in this way, the achievement of tax compliance. The considerations accompanying this discussion highlight the intention to enhance, at domestic level, the forms of collaboration between the Tax Authority and taxpayers, by providing preventive agreements for enterprises with international activities and a new discipline of international ruling for new investments, in the field of measures directed to stimulate growth and internationalization of enterprises, but also by redesigning the various types of interpellation in order to recognize more force in this preventive dialogue tool already covered by our order. Hence, the need to make a comparison between the aforementioned institutions, also focusing on the probable profiles of critical issues related to the nature of the preventive agreement itself. In the second part of the investigation we have necessarily dealt with it Article 1, section 3, of the European Directive n. 2015/2376, amending modifications to Directive 2011/16, which has introduced the new art. 8-bis which defines the application field and conditions of mandatory automatic exchange of information on preventive cross-border rulings and preventive agreements about the transfer prices, which is placed in the framework of the European Union's fiscal policies, aiming to counter and to prevent tax evasion and avoidance. The European Union, in fact, prompted by the fear that the signing of tax agreements between companies and financial administrations can generate serious irregularities, thus altering tax competition, has extended the operation of transparent administrative cooperation procedures in tax matters also to rulings. Lastly, the European discipline concerning the prohibition of state aid was analyzed, since, in the ruling procedures, the methods for the advance definition of the tax provisions to be applied to the specific case submitted to the attention of the Financial Administration, must not no way to distort or threaten competition, favoring some companies or productions to the detriment of others.*

Abstract: *Il tax ruling è un accordo preventivo che consente di determinare anticipatamente il trattamento fiscale applicabile a talune operazioni. Nel sistema interno, ove il legislatore nazionale ha, di recente, recepito la normativa europea (d.lgs. 15 marzo 2017, n. 32), il ruling è considerato un importantissimo strumento di dialogo preventivo capace di rafforzare le relazioni fiscali, favorendo, in questo modo, il raggiungimento della tax compliance. Le considerazioni che accompagnano la presente trattazione evidenziano l'intenzione di valorizzare sul piano domestico le forme di collaborazione tra Fisco e contribuenti, prevedendo, da un lato, accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e una particolare forma di interpello per i nuovi investimenti nell'ambito delle misure volte ad incentivare la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, dall'altro, ridisegnando le varie tipologie di interpello al fine di riconoscere maggiore vigore a tale strumento di dialogo preventivo, già contemplato nel nostro ordinamento. Di qui, la necessità di operare un raffronto tra gli anzidetti istituti, soffermandosi anche sui probabili profili di criticità legati alla natura stessa dell'accordo preventivo. Nella seconda parte dell'indagine ci si è necessariamente occupati dell'art. 1, par. 3, della Dir. europea n. 2015/2376, recante modifiche alla direttiva n. 2011/16, che ha introdotto il nuovo art. 8-bis che definisce il campo di applicazione e le condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui ruling preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, il quale si colloca nell'ambito delle politiche fiscali dell'Unione Europea volte a contrastare e prevenire fenomeni di evasione ed*

elusione fiscale. Quest'ultima, spinta dal timore che la sottoscrizione di accordi fiscali tra imprese e Amministrazioni finanziarie possa generare gravi irregolarità alterando, quindi, la concorrenza fiscale, ha esteso l'operatività delle procedure di cooperazione amministrativa trasparente in materia fiscale anche ai *rulings*. Da ultimo, si è volto lo sguardo alla disciplina europea concernente il divieto di aiuti di Stato, poiché, nelle procedure di *ruling*, i metodi di definizione anticipata delle disposizioni fiscali da applicare al caso concreto sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, non devono in alcun modo falsare o minacciare la concorrenza, favorendo alcune imprese o produzioni a danno di altre.

SOMMARIO: 1. Premessa metodologica e delimitazione dell'indagine – 2. Il *tax ruling* nella disciplina domestica sulla fiscalità internazionale: crescita e internazionalizzazione mediante un dialogo preventivo – 3. Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale – 3.1. Natura dell'Accordo preventivo e profili di criticità dell'istituto – 4. Un nuovo interpello, in un quadro di certezza tributaria, quale attrazione di grandi investimenti nel territorio nazionale – 5. L'accordo preventivo per le imprese con attività transnazionale e l'interpello per i nuovi investimenti: raffronto con la disciplina degli interpelli tributari – 6. Normativa europea sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni in ordine ai *ruling* preventivi transfrontalieri e agli accordi sui prezzi di trasferimento – 6.1. ...il suo recepimento nell'ordinamento interno – 7. *Standard* di rendicontazione Paese per Paese nel diritto interno e comunitario – 8. *Tax ruling* e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato – 9. Brevi considerazioni conclusive.

1. - *Premessa metodologica e delimitazione dell'indagine*

Il *tax ruling* è considerato, in termini generali, uno strumento che consente al contribuente di richiedere all'Amministrazione finanziaria una valutazione anticipata sulla disciplina tributaria concretamente applicabile ad un fatto, atto o negozio che lo riguarda, ovvero ad un insieme di operazioni rilevanti sul piano economico e aziendale che intende porre in essere, conoscendone in tal modo, dapprima, il giudizio dell'Amministrazione stessa ed evitando, successivamente, eventuali conseguenze sfavorevoli derivanti da un comportamento rischioso.

Le considerazioni che accompagnano il presente contributo e che, in qualche modo, sollecitano una riflessione più generale sugli effetti strettamente associati alla legittima applicabilità dello scambio dei *tax ruling* nel nostro ordinamento, a mente di quanto disposto dal d.lgs. 15 marzo 2017, n. 32 che ha recepito la normativa europea sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi in materia di prezzi di trasferimento ⁽¹⁾, sono originate

⁽¹⁾ La Dir. europea 2015/2376 UE ha ampliato l'ambito oggettivo dello scambio di informazioni automatico già previsto dalla Dir. 2011/96/UE. In particolare, la disciplina europea impone l'obbligo alle autorità fiscali degli Stati membri dell'Unione Europea di

dalla necessità di delimitare, ove possibile, l'area di applicabilità degli anzidetti istituti in riferimento a quanto contemplato dall'art. 31-ter d.p.r. n. 600/73, nuova disposizione quest'ultima, inserita nel predetto d.p.r., ad opera dell'art. 1, d.lgs. n. 147/15 (ovvero Decreto Internazionalizzazione).

Per la verità la predetta norma, ha abrogato la previgente disposizione che regolava il c.d. *ruling* internazionale⁽²⁾, allargando il novero dei casi in cui è possibile ricorrere alla procedura finalizzata alla stipula di un accordo preventivo⁽³⁾, permettendo, inoltre, di far valere l'accordo con l'Agenzia delle Entrate anche in riferimento ad un periodo di tempo antecedente a quello in cui l'accordo stesso è sottoscritto.

D'altra parte, la rimarchevole sensibilità che il legislatore tributario ha manifestato più recentemente verso temi legati ai "metodi anticipati di determinazione della materia imponibile ed accordi *ex ante* tra amministrazione finanziaria e singolo contribuente"⁽⁴⁾ è comprovato dalle novità contenute nella legge delega n. 23 del 2014 e nei rispettivi Decreti applicativi che hanno interessato il nostro sistema tributario⁽⁵⁾. Tanto è vero che oltre al menzionato Decreto internazionalizzazione che, peraltro, all'art. 2 contempla l'interpello sui nuovi investimenti, va segnalato anche il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 concernente la disciplina tributaria degli interpellati⁽⁶⁾. Sarà, quindi, necessario soffermarsi nei paragrafi che seguiranno, *in primis*, sulla natura degli accordi preventivi così come scrutinati

scambiarsi automaticamente i c.d. *tax ruling*. La direttiva europea è stata recepita in Italia, per l'appunto, con il d.lgs. 15 marzo 2017, n. 32. Ricadrebbero nel raggio di azione della nuova disciplina diventando quindi oggetto di scambio automatico, gli accordi preventivi di cui all'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73.

⁽²⁾ Disciplinato dall'art. 8, d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito, con modificazioni, nella l. 24 novembre 2003, n. 326), (v. *infra* par. 2).

⁽³⁾ Ovvero nell'ipotesi di attribuzione di utili e di perdite relativi ad una stabile organizzazione, sia in relazione a soggetti residenti, sia per ciò che riguarda i soggetti non residenti in Italia (art. 31-ter, 1° comma, lett. b), d.p.r. n. 600/73) e, inoltre, della valutazione dei valori in ingresso e in uscita in caso di trasferimento della residenza ai sensi degli artt. 166 e 166-bis, d.p.r. n. 917/86 (d'ora in avanti t.u.i.r.).

⁽⁴⁾ Così: A. Giovannini, *Legalità ed equità per un nuovo sistema impositivo*, in *Dir. e prat. trib.*, 2017, 6, 2663.

⁽⁵⁾ Giova, al riguardo ricordare la funzione che sempre deve svolgere il diritto tributario: "(...) è proprio quella di bilanciare, nell'ambito di una norma giuridica, le differenti esigenze, spesso, contrapposte, che ne sono alla base, tutelando al tempo stesso la certezza del diritto e la corretta attuazione pratica", così G. Tinelli, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 2016, 20; v. anche: A. Guidara, *Riserva di legge e indisponibilità del tributo*, in *I Quaderni Europei*, 2012, IX, 44, 1-22.

⁽⁶⁾ Senza dimenticare, anche se non potrà essere oggetto di una specifica disamina in questa sede, anche il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 in tema di adempimento collaborativo.

dall'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73 tenendo ben presente il vincolo espresso dagli stessi e le possibili modifiche che possono intervenire dopo la conclusione del procedimento tributario, operando poi un raffronto dei predetti accordi con la nuova disciplina degli interpelli tributari. Ciò, nell'intento di inquadrare tale regolamentazione interna nel più ampio disegno tratteggiato dalla disciplina europea relativa allo scambio automatico delle informazioni ed alla sua imprescindibilità in rapporto anche allo *Standard* di rendicontazione Paese per Paese⁽⁷⁾.

Invero, gli spunti offerti da tale nuovo ordito normativo, attengono anche ai non trascurabili profili di criticità che si configurano, sul piano comunitario, in relazione alle procedure di *ruling* e quanto disposto dall'art. 107, par. 1, TFUE in tema di divieto di aiuti di Stato, di cui si darà conto nel prosieguo della presente indagine.

L'analisi che si intende condurre si dipana, pertanto, attraverso l'analisi degli argomenti su esposti quali coordinate di riferimento entro le quali si tenterà di tracciare un ideale perimetro entro il quale ricondurre le fila del ragionamento, nel tentativo di contestualizzarlo nell'attuale e rinnovata dimensione normativa maggiormente ispirata alla certezza del diritto, invocata, da ultimo, dallo stesso nostro legislatore tributario. Più concretamente realizzabile, quest'ultima, anche mediante il ricorso a strumenti di conoscenza preventiva, capaci di ottenere, anticipatamente e in tempi brevi, un giudizio dell'ente impositore sull'operazione che il contribuente intende intraprendere. Appare conveniente, infine, alla luce dei vantaggi ma anche dei limiti applicativi che detta rivoluzionaria normativa si appresta a generare, immaginare percorsi verosimilmente più semplificati ma, contrassegnati da sistemi ben definiti che orientino sempre più il comportamento del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria verso la piena conformità a quanto stabilito dal precetto tributario, interpretando compiutamente lo spirito incarnato dalla c.d. *tax compliance*.

(7) Si tratta della rendicontazione (*Country by country reporting - CBCR*) prevista dalla legge di Stabilità 2016, che interessa gruppi di imprese multinazionali che riportano, all'interno del proprio bilancio consolidato, ricavi complessivi pari ad almeno 750 milioni di euro. In linea generale consiste nella comunicazione, da parte delle multinazionali con sede in Italia, di alcuni dati relativi alle società controllate.

In particolare, la Dir. 2016/881 ha esteso l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni introducendo nel testo della Dir. 2011/16 l'art. 8-bis bis, rubricato "Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese" (v. *infra* par. 7).

2. - *Il tax ruling nella disciplina domestica sulla fiscalità internazionale: crescita e internazionalizzazione mediante un dialogo preventivo*

Il *ruling* internazionale⁽⁸⁾ è un istituto già disciplinato nel nostro ordinamento dall'art. 8, d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito, con modificazioni, dalla l. 24 novembre 2003, n. 326), norma, oggi abrogata per effetto della nuova disciplina contemplata dall'art. 31-ter, d.p.r. n. 600 del 1973. L'obiettivo del *ruling* di *standard* internazionale è quello di «realizzare ulteriori forme di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, in particolare quelli che operano in mercati internazionali, in maniera tale «da un lato di prevenire futuri conflitti e dall'altro di evitare il verificarsi di fenomeni di doppia imposizione»⁽⁹⁾.

È un istituto ispirato ai cosiddetti *Advance price arrangements* (APA) di matrice OCSE⁽¹⁰⁾, ovvero a strumenti preventivi di dialogo e di negoziazione, adottati da alcuni Paesi europei per prevenire l'insorgere di controversie, il cui utilizzo nell'ambito del regime dei prezzi di trasferimento è, tra l'altro, raccomandato sin dal 1995, al fine di creare una base uniforme di valutazione nei confronti delle parti coinvolte nelle operazioni transfrontaliere.

Il ricorso al *ruling* internazionale, inizialmente, ha quasi esclusivamente riguardato il settore del *transfer pricing*. Nel 2013, il legislatore nazionale, ritenendolo un valido strumento per dirimere eventuali conflitti relativi all'attrazione di redditi di soggetti non residenti nella sfera impositiva italiana, nonché per aumentare il livello di certezza del diritto nel nostro

⁽⁸⁾ Per un inquadramento generale del tema, C. Romano, *Il ruling internazionale*, in F. Tesauro (a cura di), *L'imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007.

⁽⁹⁾ Così la Relazione al d.l. n. 269/03.

⁽¹⁰⁾ Le *Guidelines* dell'OCSE, al par. 4.123 forniscono la seguente definizione di APA: «Un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento (*Advance Pricing Agreement*) è un accordo che fissa, prima della realizzazione delle transazioni controllate, una determinata serie di criteri (ad esempio: metodo, elementi comparabili e relative rettifiche appropriate, ipotesi di base sugli sviluppi futuri) per la determinazione dei prezzi di trasferimento applicati a quelle transazioni nel corso di un determinato periodo di tempo. La procedura APA è attivata dal contribuente e implica negoziazioni tra il contribuente stesso, una o più imprese associate e una o più Amministrazioni fiscali. Gli APA si pongono l'obiettivo di integrare i tradizionali meccanismi di natura amministrativa e giudiziaria nonché i meccanismi previsti dai trattati per la risoluzione di problemi legati ai prezzi di trasferimento». Tra gli strumenti per la composizione/prevenzione delle controversie in materia di *transfer pricing*, gli APA, a differenza della procedura amichevole e della procedura arbitrale di cui all'art. 25 del Modello OCSE e della Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE, si caratterizzano per la loro natura preventiva. Lo scopo, come si evince chiaramente anche dalle *Guidelines* dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, è infatti quello di prevenire l'insorgere di potenziali controversie in materia di *transfer pricing*.

ordinamento tributario, ha esteso la procedura anche a fenomeni diversi dal *transfer pricing*⁽¹¹⁾. La vecchia normativa sul *ruling* internazionale, rivolgendosi alle sole imprese con attività di tipo internazionale, prevedeva la stipula di un accordo preventivo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria italiana concernente i metodi di calcolo del valore nominale delle operazioni di cui al 7° comma dell'art. 110, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (il c.d. *transfer pricing*)⁽¹²⁾, l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o *royalties* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti, nonché, per effetto dell'estensione realizzata dal d.l. n. 145/13, l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, ovvero alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente.

L'accordo vincolava, inoltre, le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale era stato stipulato e per i due periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti nelle circostanze di fatto e di diritto rilevanti ai fini delle predette metodologie; periodo, poi, esteso, a partire dal 2013, a quattro anni successivi alla stipula dell'accordo.

Il *ruling* internazionale, così inteso, pur inserendosi, in linea generale, nell'alveo degli interpelli, ovvero di quelle modalità di dialogo attraverso le quali il contribuente può interloquire con l'Amministrazione finanziaria per conoscere preventivamente l'orientamento della stessa e ottenere il parere dell'Autorità fiscale in ordine a fatti e/o situazioni di incerta interpretazione o inquadramento, si differenziava dalla disciplina dell'interpello

(11) Il d.l. 23 dicembre 2013, n. 145 (cd. decreto «Destinazione Italia») ha apportato significative modifiche all'istituto del *ruling* internazionale, consentendo l'attivazione della procedura di *ruling* inoltre con riferimento alla richiesta di accertamento, in via preventiva, circa la sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. Il d.l. n. 145/13 ha anche novellato i 2° e 5° comma dell'art. 8, d.l. n. 269/03, disponendo l'estensione della validità giuridica dell'accordo da 3 a 5 anni e una riorganizzazione amministrativa interna, attraverso l'eliminazione del riferimento agli Uffici di Milano o di Roma per la competenza all'inoltro delle richieste di *ruling*, prevedendo un unico Ufficio preposto con sede a Roma.

(12) Il 7° comma dell'art. 110 t.u.i.r. è stato sostituito dall'art. 59, 1° comma, d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni, dalla l. 21 giugno 2017, n. 96. È stato eliminato il riferimento al "valore nominale" quale parametro per il *transfer pricing intercompany*. Il nuovo art. 110, 7° comma, t.u.i.r. dispone che i componenti di reddito derivanti da operazioni *intercompany* siano "determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito". Vedi *infra* par. (8).

in quanto la sua procedura terminava con una vera e propria intesa delle parti, Fisco e contribuente, e non con un mero parere unilaterale rilasciato, invece, dall'Amministrazione finanziaria.

Di tale istituto l'elemento più interessante, che è apparso sin dalla sua introduzione maggiormente innovativo, è stato sicuramente la previsione al suo interno di un vantaggioso contraddittorio tra le parti, con un evidente progresso nella relazione fiscale⁽¹³⁾. Ciò malgrado, alcune problematiche applicative e talune incertezze presenti nella disciplina di allora, si pensi, ad esempio, all'assenza di una regola che estendesse la vincolatività della procedura anche all'Autorità fiscale estera coinvolta, libera, quindi, quest'ultima, di non allinearsi all'accordo stipulato, e che finiva, in buona sostanza, per privare il contribuente delle opportune garanzie contro i fenomeni di doppia imposizione, hanno persuaso il legislatore tributario nazionale ad intervenire sul *ruling* internazionale con effetti migliorativi della sua procedura.

Invero, nel nostro ordinamento, il rimodellamento dell'istituto in esame è avvenuto nell'ambito del processo di riforma fiscale in favore di un sistema tributario partecipativo, più equo, trasparente e orientato alla crescita, previsto dalla legge delega 11 marzo 2014, n. 23. Così facendo, il d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (rubricato "Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese") c.d. decreto «crescita e internazionalizzazione», abrogando il vecchio *ruling* internazionale, ha rivisitato questo istituto, che è stato ritenuto di scarso *appeal* per i contribuenti secondo la sua precedente formulazione, introducendo, invece, una nuova forma di contraddittorio obbligatorio con l'Amministrazione finanziaria valevole per le imprese con attività di stampo internazionale. Le disposizioni interne al decreto "crescita e internazionalizzazione" sono prettamente finalizzate alla creazione di un quadro normativo più certo e trasparente a sostegno delle imprese che intendono operare nel nostro Paese. Sono, per l'appunto, previsti accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e inoltre, è stata introdotta una moderna disciplina d'interpello sui nuovi investimenti, rispettivamente agli artt. 1 e 2 del decreto in parola. Il legislatore ha voluto, in tal modo, favorire le attività di rilievo internazionale e, al tempo stesso, attrarre investitori esteri, in nuovo quadro di assoluta certezza del diritto.

In tema di fiscalità internazionale, il Governo italiano ha assunto l'impegno di eliminare le incertezze in campo fiscale e incentivare la crescita

(13) In tal senso, G. Gaffuri, *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, 2, 488 ss.

economica, la Delega fiscale del marzo 2014 ha, infatti, previsto la “revisione della disciplina impositiva riguardante le operazioni transfrontaliere, con particolare riferimento all’individuazione della residenza fiscale, al regime di imputazione per trasparenza delle società controllate estere e di quelle collegate, al regime di rimpatrio dei dividendi provenienti dagli Stati con regime fiscale privilegiato, al regime di deducibilità dei costi di transazione commerciale dei soggetti insediati in tali Stati, al regime di applicazione delle ritenute transfrontaliere, al regime dei lavoratori all’estero e dei lavoratori transfrontalieri, al regime di tassazione delle stabili organizzazioni all’estero e di quelle di soggetti non residenti insediate in Italia, nonché al regime di rilevanza delle perdite di società del gruppo residenti all’estero” (14).

Il decreto n. 147/15, ottemperando, dunque, al bisogno di rivedere la disciplina impositiva riguardante le operazioni transfrontaliere, ha, dipoi, determinato una completa revisione della disciplina del *ruling* internazionale e, contestualmente, ha introdotto in Italia, alla stregua di altri ordinamenti giuridici, uno strumento del tutto innovativo, ovvero l’interpello sui nuovi investimenti (15), una modalità, questa, di dialogo preventivo con l’Amministrazione finanziaria volta a definire gli effetti fiscali del piano d’investimento nonché delle operazioni societarie che si intendono mettere in campo.

La finalità che si evidenzia, fin da subito, in entrambi gli istituti di recente introduzione, e, per di più, prevalente in tutti gli interventi moderni del legislatore tributario, è la volontà di potenziare la collaborazione Fisco-contribuente. In questo quadro di certezza tributaria, il cardine del nuovo rapporto fiscale si ravvisa soprattutto nel regime di c.d. *cooperative compliance*, rivolto ai grandi contribuenti, che mira allo sviluppo del dialogo preventivo e di una collaborazione rafforzata, e il cui obiettivo è pervenire ad una congiunta valutazione dei potenziali rischi fiscali che verrà formalizzata in un “accordo di adempimento collaborativo” (16).

(14) E. Della Valle, *La nuova fiscalità cross-border per le imprese e gli investitori*, in *Fisco*, 2015, 20, 1907 ss.

(15) Art. 2, d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 “Interpello sui nuovi investimenti”. Sul tema, si vedano, C. Romano, D. Conti, *Accordi preventivi per gli investitori: novità, evoluzione e comparazione*, in *Corr. trib.*, 2015, 44, 4396 ss.; A. Mastromatteo, B. Santacroce, *Accordi preventivi per l'internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti*, in *Fisco*, 2015, 38, 3609 ss.; G. Ascoli, M. Pellicchia, *Ruling internazionale e Interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione fisco-contribuente*, in *Fisco*, 2016, 15, 1452 ss.; D. Avolio, A. Eufemi, *Le istruzioni dell'Agenzia dell'entrate per gli accordi preventivi per imprese con attività internazionale*, in *Corr. trib.*, 2016, 17, 1283 ss.

(16) D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Aggiungasi che, dopo poco tempo, con l'emanazione del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (c.d. decreto «interpelli e contenzioso»), vi è stato un nuovo intervento normativo in forza del quale il legislatore nazionale ha ridisegnato le diverse tipologie d'interpello, valorizzando tale strumento di dialogo, già previsto all'interno dell'ordinamento domestico.

3. - *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*

Non si può prescindere, in questa sede, prima di rendere qualche specifica osservazione anche di natura critica sulla natura della fattispecie in rassegna, da un, seppur sommario, inquadramento normativo che possa, in qualche modo, offrire un approccio di tipo sistematico verso la predetta materia.

Or dunque, la possibilità per le imprese di stipulare Accordi preventivi con l'Amministrazione finanziaria su questioni internazionali è prevista, oggi, in maniera dettagliata, dall'art. 31-ter, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (nel titolo IV, rubricato «Accertamento e controlli»). Tale disposizione è stata introdotta a seguito dell'abrogazione dell'art. 8 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 sul *ruling* internazionale, disposta dall'art. 1, 1° comma, del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 – c.d. Decreto crescita e internazionalizzazione-attuativo della delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23, come *supra* anticipato.

Dall'esame delle novità previste dall'anzidetto decreto, per quanto concerne l'istituto contemplato dall'art. 1, rileva, *prima facie*, che le nuove disposizioni sul *ruling* internazionale conferiscono maggiore organicità a una fattispecie che era già esistente nel nostro ordinamento e della quale si è voluto potenziarne gli effetti.

In base alla nuova disciplina le imprese che svolgono attività di tipo internazionale hanno accesso ad una rivisitata procedura amministrativa finalizzata alla stipula di accordi preventivi. Cambia innanzitutto il *nomen* dell'istituto, prima noto come *ruling* internazionale⁽¹⁷⁾, oggi Accordo pre-

⁽¹⁷⁾ In tema, L. Tosi, *Il ruling tra natura negoziale e principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in L. Tosi, A. Tommasini, R. Lupi (a cura di), *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 4, 489; P. Adonnino, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 4, 57; G. Gaffuri, *Il ruling internazionale*, cit., 448; G. Pezzuto, *I riflessi del ruling internazionale sull'attività di verifica fiscale dell'amministrazione finanziaria*, in *Fisco*, 2004, 8, 1088; M. Iavagnilio, *Il "ruling" internazionali nell'ordinamento italiano*, in *Corr. trib.*, 2004, 44, 3453; F. Cavallino, P. Zuin, *Il ruling internazionale: problematiche applicative*, in *Fisco*, 2005, 7, 989.

ventivo, e lo stesso viene ricollocato secondo una nuova sistemazione non del tutto casuale, come si avrà modo di sottolineare in prosieguo.

Rispetto alla disciplina precedente, nel nuovo Accordo preventivo si registrano novità soprattutto sul piano procedurale, che in parte superano alcuni limiti del vecchio *ruling*, che sono stati poc'anzi denunciati, relativi al pericolo di doppia imposizione, laddove l'odierna normativa italiana prevede un'importante novità in ordine agli accordi conclusi con le Autorità competenti di altri Paesi, a seguito di procedure amichevoli, previste da convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Tali accordi, infatti, nella nuova disciplina vincolano retroattivamente le parti, secondo quanto convenuto con dette Autorità in sede di *ruling* internazionale, a decorrere dai periodi d'imposta precedenti, purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.

La procedura amministrativa di cui all'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73 prevede la stipula di un accordo con l'Agenzia delle Entrate in ordine a operazioni di carattere transnazionale, all'esito del confronto tra le parti, da attivarsi con un'apposita istanza che può essere presentata da tutte le imprese, italiane o estere, indipendentemente dalle dimensioni dell'azienda, che svolgono o che intendono svolgere un'attività di tipo internazionale. I contribuenti che operano in ambito transazionale sottopongono, pertanto, preventivamente, all'attenzione dell'Autorità fiscale eventuali criticità, al fine di scongiurare contestazioni relative alle questioni regolate, ovviamente, sempre a patto che venga rispettato quanto stabilito nell'accordo.

Il 2° comma, dell'art. 31-ter, prevede che l'accordo, una volta sottoscritto, vincola entrambe le parti, e, salvo mutamenti delle condizioni di fatto o di diritto, l'Amministrazione non potrà modificare quanto concordato, subendo in questo modo un'evidente limitazione al suo potere di autotutela⁽¹⁸⁾.

È oltremodo opportuno osservare, fin da ora, che quando il contribuente ricorre alle varie tipologie d'interpello, l'Amministrazione finanziaria effettua una valutazione autonoma della fattispecie sottoposta al suo apprezzamento che esprimerà poi unilateralmente, invece, con la proce-

(18) Di diverso avviso, D. Conte, *Imposizione fiscale e nuovi interpelli*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 703, secondo la quale l'Amministrazione finanziaria potrebbe in ogni caso manifestare il proprio potere di autotutela, difatti l'atto della Stessa difforme rispetto al patto non è nullo di per sé non essendo definito in tal senso dalla nuova disciplina del *ruling* internazionale, ma andrebbe, in ogni caso, impugnato dal contribuente al fine di non renderlo definitivo.

dura di *ruling*, azionabile da imprese che svolgono attività internazionale, si raggiungerà, attraverso il contraddittorio amministrativo obbligatorio, un accordo preventivo di convenienza e di opportunità per entrambe le parti⁽¹⁹⁾. Inoltre, diversamente dall'interpello, eppure in maniera del tutto conforme alle modalità già previste nel vecchio *ruling* internazionale, l'accordo raggiunto dall'Amministrazione finanziaria e dalle impresa risulta vincolante per Fisco e anche per il contribuente-impresa, per il periodo d'imposta nel corso del quale è stato stipulato l'accordo e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo modifiche rilevanti.

In virtù di detta efficacia vincolante, in caso di inadempimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, il provvedimento impositivo eventualmente emesso in violazione dell'accordo sarà ritenuto illegittimo, qualora, invece, è il contribuente a non rispettare le condizioni concordate con l'Agenzia delle Entrate, l'accordo si considererà risolto.

Va, nondimeno, segnalato che, durante il periodo di vigenza dell'accordo, gli Uffici finanziari esercitano comunque i loro poteri di controllo e di accertamento, ma, solo in relazione a questioni diverse da quelle trattate con il contribuente in sede di *ruling* internazionale.

La procedura deve articolarsi in due fasi, una documentale, nel corso della quale l'Ufficio svolge l'attività istruttoria, e una operativa, per effettuare, nei tempi concordati con l'impresa istante, uno o più controlli.

I funzionari dell'Agenzia delle Entrate hanno infatti la facoltà di compiere accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili all'istruttoria, e possono essere attivate, su richiesta, procedure di cooperazione internazionale tra Amministrazioni fiscali di diversi Paesi. Per ogni attività svolta in contraddittorio deve essere redatto un apposito processo verbale da rilasciare in copia al contribuente. Il procedimento può estinguersi in caso di mancata produzione della documentazione e dei chiarimenti richiesti, ma anche in caso di "sopravvenuta conoscenza" da parte dell'Ufficio di fatti o circostanze che facciano venire meno il rapporto di trasparenza e di collaborazione caratteristico di tale istituto.

(19) Sulla base di tale considerazione, A. Tomassini, A. Martinelli, *Il nuovo "ruling" internazionale*, in *Corr. trib.*, 2015, 24, 1845, ritiene che l'istituto dell'*ruling* internazionale rappresenta nel nostro ordinamento un istituto "ibrido", a metà tra un parere interpretativo ed un piano attuativo di un accordo negoziale, in quanto in esso sono presenti sia gli elementi dell'interpretazione sia quelli dell'attuazione della norma tributaria. Allo stesso modo, P. Formica, L. Perruzzu, *Un altro passo verso un nuovo e più proficuo rapporto tra Fisco e contribuente*, in *Fisco*, 2015, 24, 2312 ss.

Le imprese possono, inoltre, chiedere in via preventiva un incontro con l'Ufficio per ottenere chiarimenti e/o indicazioni riguardanti la procedura (fase c.d. *pre-filing*). Se l'istanza presentata dal contribuente contiene tutti gli elementi necessari, entro trenta giorni dal suo ricevimento, sarà dichiarata ammissibile e il contribuente sarà invitato a comparire, la stessa istanza sarà dichiarata, invece, improcedibile qualora l'Ufficio non possa verificare la sussistenza degli elementi. In quest'ultimo caso, l'Amministrazione finanziaria potrà comunque concedere un termine di ulteriori trenta giorni per l'integrazione dell'istanza.

Per quanto concerne l'ambito soggettivo, stando al dato normativo, nulla cambia rispetto alle previgenti disposizioni, i soggetti che possono prendere parte alla procedura corrispondono alle imprese, residenti o non residenti in Italia, che esercitano attività di tipo transnazionale⁽²⁰⁾. Va ricompresa nella menzionata categoria, cui è consentito l'accesso alla nuova procedura, anche quell'impresa non residente che esercita la propria attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione e l'impresa non residente che abbia intenzione di esercitare la propria attività nel territorio dello Stato, infatti, può rappresentare oggetto dell'istanza di Accordo preventivo di cui all'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73 anche la valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia, da parte di un'impresa estera.

L'ambito di applicazione del *ruling* secondo la previgente disciplina era abbastanza ampio, potendo comprendere tra le materie numerose questioni relative al calcolo della base imponibile per operazioni di carattere internazionale, alla qualificazione giuridica di fattispecie incerte, ed in più questioni concernenti la preventiva individuazione di stabili organizzazioni nel nostro Paese da parte di soggetti non residenti. Tale ambito è rimasto pressoché immutato, con qualche piccola estensione e misura di dettaglio, in base alle quali le imprese che operano su un piano internazionale oggi hanno la possibilità di presentare un'apposita istanza di *ruling* anche per la preventiva definizione dei metodi di calcolo dei valori di

⁽²⁰⁾ Per impresa con attività internazionale deve intendersi quella residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che, in alternativa o congiuntamente: a) si trovi, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni del 7° comma dell'art. 110, d.p.r. 22 dicembre 1986; b) il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipati al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti; c) abbia corrisposto a – o percepito da – soggetti non residenti, dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali; d) eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato. Cfr., Provvedimento Agenzia delle Entrate, prot. n. 2016/42295.

uscita o di ingresso in caso di trasferimenti di residenza dall'Italia (*exit tax*) o verso l'Italia (*entry tax*). Non si registra alcuna tassatività delle materie elencate nella norma, infatti, al suo interno si legge espressamente che l'accesso alla procedura può avvenire "con principale riferimento" alle materie indicate, consentendo, a questo punto, l'estensione della procedura anche a quelle materie non menzionate dal legislatore⁽²¹⁾.

Le modalità di svolgimento della procedura in commento sono state rimesse alla determinazione dell'Agenzia delle Entrate, che mediante apposito Provvedimento del Direttore ha stabilito i metodi di richiesta dell'accordo e i criteri affinché il competente Ufficio proceda alla verifica del rispetto dei termini e del sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto previste dall'intesa sottoscritta dalle parti⁽²²⁾.

I soggetti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo, di cui al Titolo III del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ovvero quel particolare regime improntato alla trasparenza e collaborazione tra Amministrazione finanziaria e grandi contribuenti, hanno la possibilità di accedere alla procedura di *ruling* per definire preventivamente il valore delle operazioni con soggetti localizzati in paesi *Black list* di cui all'art. 110, 10° comma, t.u.i.r.

Una procedura specifica è prevista nel caso in cui l'Accordo preventivo riguardi la valutazione circa la sussistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. In questo caso, l'istanza che deve essere presentata dall'impresa interessata, deve contenere, oltre alla descrizione dettagliata del caso concreto in relazione al quale si chiede l'accesso e la stipula dell'accordo preventivo, un'ulteriore documentazione, rispetto a quella normalmente richiesta per l'ammissibilità della procedura.

Le nuove disposizioni contemplano, in maniera del tutto innovativa, alcune ipotesi in cui l'accordo raggiunto ha efficacia retroattiva (c.d. *roll-*

(21) 1° comma dell'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73 per cui "Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, con principale riferimento, ai seguenti ambiti ...".

(22) L'istanza deve essere indirizzata agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate di Roma o di Milano, con l'indicazione e l'allegazione degli elementi essenziali a pena di inammissibilità, e il procedimento deve concludersi entro centottanta giorni dal ricevimento della domanda. Provvedimento Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. n. 2016/42295 – "Disposizioni per l'attuazione della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale", pubblicato il 21 marzo 2016. A tal proposito, si veda, D. Avolio, A. Eufemi, *Le istruzioni dell'agenzia per gli accordi preventivi per imprese con attività internazionale*, in *Corr. trib.*, 2016, 17, 1283 ss.; G. Ascoli, M. Pellicchia, *Ruling internazionale e Interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione fisco-contribuente*, cit.

back), che, in ogni caso, non può andare oltre il periodo d'imposta durante il quale è stata presentata l'istanza⁽²³⁾.

3.1. - *Natura dell'Accordo preventivo e profili di criticità dell'istituto*

La scelta sistematica, del tutto innovativa rispetto al precedente approccio normativo, che disciplinava il *ruling* internazionale all'art. 8, d.l. n. 269/03, colloca oggi gli accordi preventivi per le imprese con attività transazionale nella disciplina generale dell'accertamento e dei controlli in materia di imposte sui redditi, di cui al Titolo IV del d.p.r. n. 600/73.

Orbene, così facendo, è stata realizzata una particolare estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto anche all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), in conformità alla disciplina dell'art. 25, d.lgs. n. 446/97, che per le attività di controllo e di accertamento dell'IRAP prevede un esplicito rinvio al d.p.r. n. 600/73 e, dunque, indirettamente, anche alla procedura dell'Accordo preventivo.

Tuttavia, l'estensione della nuova disciplina di *ruling* internazionale all'IRAP, confermata anche dalla relazione illustrativa al decreto attuativo, sembrerebbe, in linea generale, limitare l'ambito applicativo degli accordi preventivi alle sole imposte sul reddito, escludendo, quindi, dalla medesima procedura l'imposta sul valore aggiunto e gli altri tributi indiretti. La limitazione della procedura amministrativa alla sola imposizione reddituale non è, per la verità, del tutto condivisibile, apparendo addirittura contraria alla logica stessa della disciplina degli accordi preventivi, di cui all'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73, la cui sottoscrizione verrebbe in alcuni casi ostacolata⁽²⁴⁾.

(23) L'applicazione con efficacia retroattiva dell'accordo, già ammessa sia a livello comunitario sia internazionale, è una possibilità, di certo, rilevante rispetto alla previgente disciplina, che tende a vincolare retroattivamente l'accordo sino all'anno di presentazione della propedeutica istanza e senza applicazione di sanzioni. Tale facoltà è prevista esclusivamente in due casi indicati dalla norma.

In primis, per garantire il rispetto degli accordi sottoscritti con l'Autorità estera, l'art. 31-ter, 2° comma, d.p.r. n. 600/73, ha previsto la retroattività dell'accordo preventivo, qualora l'accordo sia successivo ad "altri accordi conclusi con le Autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali bilaterali contro le doppie imposizioni", c.d. *Mutual Agreement Procedure* (MAP). L'accordo può avere effetto retroattivo anche nel momento in cui le circostanze di fatto o di diritto a base dell'intesa con l'Amministrazione finanziaria ricorrano per uno o più periodi d'imposta precedenti alla stipula, ma pur sempre successivi a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza, facendo ricorso, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'istituto del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della cosiddetta dichiarazione integrativa (*ex art. 31-ter, 3° comma, d.p.r. n. 600/73*).

(24) Del medesimo avviso, M. Grandinetti, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 671.

Talvolta, infatti, l'accordo preventivo, seppur relativo alle imposte sui redditi, può produrre effetti anche su altre forme di imposizione, che richiedono, ugualmente, una soluzione condivisa. In altri casi, tributi diversi da quelli sul reddito dovrebbero essere già inclusi nell'Accordo preventivo, si pensi, ad esempio, alla valutazione della sussistenza o meno dei requisiti che configurano la stabile organizzazione nel territorio dello Stato, in questo caso, i criteri di definizione della stabile organizzazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto differiscono da quelli relativi all'imposizione diretta. Per il delinearsi di una stabile organizzazione ai fini IVA sono necessari alcuni requisiti, come l'esistenza di un luogo fisso per il soggetto non residente e l'effettuazione di operazioni rientranti nel campo di applicazione del tributo, non sempre rilevanti per le imposte dirette, e, pertanto, la soluzione eventualmente prospettata in un accordo con l'Amministrazione finanziaria ai soli fini IRPEF, IRES e IRAP non potrà estendersi anche all'IVA⁽²⁵⁾.

Tenuto conto di quanto appena narrato, la definizione di stabile organizzazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto andrebbe, quindi, compresa tra le materie che rientrano all'interno dell'ambito oggettivo degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.

La conclusione a cui si è giunti è, ancor di più, avvalorata dall'esigenza, fortemente sentita all'interno della disciplina che si indaga, di offrire, mediante tali nuove forme di interlocuzione avanzata e preventiva, maggiore certezza a soggetti economici che operano in contesti altamente complessi e specializzati, come quelli appena analizzati. Precludere l'accesso alla procedura di Accordo preventivo alle problematiche relative all'iva ed altri tributi indiretti esporrebbe, contrariamente, i soggetti che operano in contesti internazionali a gravi inconvenienti, potendo, infatti, generare nel contribuente una evidente incertezza interpretativa.

La valutazione circa la sussistenza dell'azienda che configuri stabile organizzazione può essere comunque effettuata agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, mediante la procedura d'interpello sui nuovi investimenti, istituito introdotto dall'art. 2 del decreto internazionalizzazione, di cui a breve si discorrerà.

A questo punto, sembra necessario soffermarsi sulla natura del moderno *ruling* internazionale, approfondimento necessario per comprendere

(25) Così, M. Grandinetti, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, cit., 675.

il particolare rilievo che questo strumento assume all'interno dell'ordinamento domestico.

Gli Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale corrispondono a modalità di controllo e di verifica dell'Amministrazione finanziaria dal carattere fortemente consensuale e condiviso. Nella relazione di accompagnamento al Decreto crescita e internazionalizzazione si legge, infatti, che trattasi in tal caso di "forme di esercizio consensuale e condiviso dei poteri di competenza degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate".

In tal guisa, il decreto sembra proprio attribuire al nuovo *ruling* di *standard* internazionale una fondamentale funzione di certezza nelle relazioni fiscali, perseguibile mediante moduli consensuali.

Siffatto istituto può, di conseguenza, inserirsi a pieno titolo in quel processo di c.d. *tax compliance* ricercato dal moderno legislatore tributario in cui sono privilegiate forme di collaborazione con il contribuente⁽²⁶⁾. In particolare, si tende a favorire l'adempimento spontaneo *ex ante* degli obblighi tributari con interventi sul piano legislativo e amministrativo del procedimento applicativo dei tributi, che generano un affidamento da parte del contribuente alle informazioni rese dall'Amministrazione finanziaria in ordine al significato delle norme tributarie e/o alla modalità di adempimento⁽²⁷⁾.

Il suo profilo fortemente consensuale affiora da subito, difatti, abbandonata la vecchia locuzione "*ruling*", che rimanda di per sé ad un atto unilaterale, viene adottata dal legislatore nazionale la definizione di Accordo preventivo, ove invece emerge l'incontro di due volontà⁽²⁸⁾.

Talvolta, proprio le argomentazioni relative al *nomen* assegnato all'istituto, nel recente intervento normativo, quale "accordo", in luogo di "*ruling*", definito, invece, nella precedente disciplina, sono state utilizzate da alcuni commentatori a sostegno delle teorie legate alla natura negoziale e transattiva dell'istituto in esame. Al riguardo, deve, tuttavia, ricordarsi

⁽²⁶⁾ Auspica un sistema obbligatorio di collaborazione anticipata, A. Giovannini, *Legalità ed equità: per un nuovo sistema impositivo*, cit., 2362, ove l'A. evidenzia che preferire metodi anticipati di determinazione dell'imponibile ed accordi *ex ante* tra Fisco e contribuenti, in luogo di procedimenti complessi e oltremodo costosi che stabiliscono *ex post* l'ammontare del reddito, semplificherebbe l'accertamento conferendo "certezza" alla tassazione.

⁽²⁷⁾ Per un inquadramento della *Tax compliance* in tutte le sue differenti declinazioni, si veda, G. Melis, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 751 ss., in cui l'A. esamina il significato che può assumere il termine *Tax compliance*, in senso soggettivo oppure oggettivo, *ex ante* ed *ex post*.

⁽²⁸⁾ In tal senso, G. Pizzonia, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale: opportunità e criticità*, in *Riv. dir. fin.*, 2016, 4, 506.

che, già in vigore del vecchio *ruling*, di cui all'art. 8, d.l. n. 269/03, si faceva riferimento alla stipula di un accordo tra le parti.

A dire il vero, in più occasioni, soprattutto in passato, si è tentato di valorizzare il carattere negoziale del *ruling* internazionale⁽²⁹⁾, opinione, ad ogni modo, non condivisibile. L'Accordo preventivo riveste, difatti, un'efficacia meramente interpretativa e dichiarativa⁽³⁰⁾, che ne esclude la natura negoziale.

La *ratio* dell'esclusione della natura negoziale dell'Accordo preventivo ha radici profonde che affondano nel carattere vincolato della funzione impositiva, una problematica, quest'ultima, di notevole pregnanza che si estende ad anche altri ambiti. Il nostro sistema tributario prevede, invero, numerosi istituti che consentono definizioni concordate dell'obbligazione tributaria, in un momento in cui l'obbligazione non è ancora certa, si pensi all'accertamento con adesione, la cui natura giuridica è stata ampiamente dibattuta dalla dottrina⁽³¹⁾. Anche l'accertamento con adesione corrispon-

(29) Sulla natura negoziale del *ruling* internazionale, G. Gaffuri, *Il ruling internazionale*, cit., 493, secondo l'A. "l'intesa negoziale è il connotato qualificante del nuovo istituto, che si distingue, dunque, dalle forme anteriori di *ruling* caratterizzate da un responso unilaterale della Pubblica Amministrazione". Allo stesso modo, ma con qualche temperamento, L. Tosi, *Il ruling tra natura negoziale e principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in L. Tosi, A. Tommasini, R. Lupi (a cura di), *Il ruling di standard internazionale*, cit., 498, laddove l'A., osserva che "la norma, anziché impennarsi su un provvedimento unilaterale dell'Amministrazione, rinvia alla tipica figura negoziale", giungendo a prefigurare la possibilità che tra le parti si svolga "una vera e propria trattativa (...)" nel quadro delle priorità assunte dall'ordinamento tributario". Nella visione dell'Autore è fortemente sentita la connotazione pubblicistica dell'istituto, che non può mostrarsi insensibile alla parità di trattamento e derogare al canone dell'eguaglianza sostanziale dell'imposizione di tutti i contribuenti, debba pur sempre corrispondere ad un'azione imparziale e trasparente dell'Amministrazione. Sul punto, P. Adonnino, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, cit., 69, ove si legge che l'accordo non sembra porre problemi con riguardo al principio di irrinunciabilità dell'obbligazione tributaria. Esso dovrebbe, infatti, tendere a definire metodologie estimative di alcuni prezzi/corrispettivi, operando su aspetti tecnici, al fine di consentirne una quantificazione coerente rispetto al valore normale, sulla base di "principi emanati dall'ordinamento internazionale". Diversamente, L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 162.

(30) F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 107-108, ritiene che l'intesa non possa essere fondata su mere valutazioni discrezionali o di opportunità e non rivesta "natura ed efficacia negoziale, ma meramente dichiarativa".

(31) Su questo tema, senza la benché minima pretesa di completezza, M. Miccinesi *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, (a cura di) M. Miccinesi, Padova, 1999, 12, ove si legge che "Non è la volontà che produce l'effetto di stabilizzare nell'*an* e nel *quantum* il modo d'essere dell'obbligazione (...)" ; E. Marelli, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, in cui sono passate in rassegna le teorie contrattualistiche; Per un accordo non contrattuale, M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, Id., *Accertamento con adesione*,

de ad una modalità di accertamento tributario che consente di superare i contrasti interpretativi, mediante un accordo tra le parti che sia conforme alle disposizioni di legge⁽³²⁾.

In tutti i casi, nel nostro sistema tributario, vige un principio di assoluta indisponibilità e legalità dell'obbligazione tributaria, in base al quale, nella determinazione dell'*an* e del *quantum* del tributo, l'Amministrazione finanziaria esercita un potere irrinunciabile e vincolato, nel senso che non può discostarsi dalla misura del prelievo normativamente previsto, e nel suo operato non residua alcun spazio valutativo degli interessi coinvolti nella fattispecie concreta⁽³³⁾.

L'indisponibilità del credito tributario deriva dalla particolare natura della pretesa impositiva, espressione della funzione pubblica e, per questo motivo, volta all'equo riparto tra consociati del carico fiscale, se fosse possibile disporre dell'obbligazione tributaria verrebbe, quindi, alterato ogni criterio di riparto e di prelievo tributario, legislativamente determinato, e verrebbe, di conseguenza, provocata una significativa lesione degli interessi della collettività. La discrezionalità dell'Amministrazione tributaria incontra dunque nell'ambito dell'attività di accertamento un limite assoluto e invalicabile nell'art. 53 della Costituzione.

La totale assenza di discrezionalità amministrativa nella quantificazione del tributo⁽³⁴⁾ esclude la possibilità di atti di disponibilità dell'obbligazione tributaria⁽³⁵⁾, anche in caso di accordo tra le parti, come nell'i-

Padova, 2011; T. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007; F. Randazzo, *L'accertamento con adesione dei redditi prodotti in forma associata*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 1161.

⁽³²⁾ In F. Gallo, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 433, l'A. esclude la natura di contratto di diritto privato o di diritto pubblico dell'accertamento con adesione, poiché in esso manca la preordinazione della volontà delle parti, le quali non hanno alcuna discrezionalità, con effetti di tipo dispositivo.

⁽³³⁾ In forza dei principi di legalità e di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, l'Ufficio non può compiere alcuna valutazione circa l'adottabilità o meno del provvedimento di accertamento o di rettifica. Innegabile è l'assenza di discrezionalità nel procedimento di accertamento per quanto concerne la determinazione del tributo. Ampiamente condiviso in dottrina, F. Gallo, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Agg.*, III, Milano, 1999; L. Perrone, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 22 e dello stesso Autore, *Discrezionalità amministrativa* (dir. trib.), in *AA.VV., Dizionario di diritto pubblico*, (a cura di) S. Cassese, Milano, 2006, III. L'attività dell'Amministrazione finanziaria è un'attività vincolata, pur con tratti di discrezionalità tecnica; discrezionalità, però, che mai si spinge al confronto tra interesse primario rimesso alle sue dirette cure ed interessi secondari». In tal senso, A. Giovannini, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 27.

⁽³⁴⁾ Orientamento prevalente della dottrina tributaria.

⁽³⁵⁾ Così, G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 140.

potesi del *ruling* internazionale. In questa ipotesi, l'Amministrazione finanziaria non esercita alcuna valutazione sulla quantificazione del tributo, e pur ammettendo la presenza del contribuente al procedimento di determinazione della pretesa impositiva, la sua partecipazione non ha alcuna valenza difensiva, ma meramente ricognitiva, stando a significare che è solo finalizzata a ricostruire l'esatta pretesa, mediante un confronto preventivo delle diverse posizioni.

Al pari di altri istituti, l'Accordo preventivo tra Agenzia delle Entrate e impresa che opera su un piano transazionale rappresenta la sede ove può raggiungersi la determinazione bilaterale della fattispecie imponibile, siglata, in ultimo, da un'intesa vincolante per ambo le parti, e la sottoscrizione dell'intesa è obbligatoriamente preceduta da un contraddittorio amministrativo che, si badi, non è diretto a costruire, modificare o estinguere rapporti giuridici, ma, tale contraddittorio, svolgendo un ruolo meramente ricognitivo della realtà fattuale rilevante al fine della realizzazione della pretesa tributaria, ha il dichiarato scopo di far emergere gli aspetti, appunto di fatto, sui quali poter fondare il legittimo affidamento delle parti⁽³⁶⁾.

Tanto è vero che, all'interno dell'ordinamento tributario, pur distinguendosi "modelli" diversi di contraddittorio⁽³⁷⁾, riconoscerne il valore e

⁽³⁶⁾ Cfr., M. Grandinetti, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, cit., 683: "la congiunta ricostruzione effettuata dall'Amministrazione finanziaria e dal contribuente ha, pertanto, la finalità di concludere un accordo preventivo, con l'obiettivo primario di attribuire al rapporto tributario certezza e stabilità attraverso una determinazione bilaterale, con effetto di vincolare le parti e creare un legittimo affidamento sulle questioni su cui si è raggiunto l'accordo".

⁽³⁷⁾ Molto ampia è la letteratura in tema di contraddittorio endo procedimentale, pertanto, senza alcuna pretesa di esaustività, si richiamano in proposito, S. La Rosa, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1990, 801; L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento nell'imposta sui redditi e sull'Iva*, Milano, 1990; Id., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 25; Id., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3570; L. Ferlazzo Natoli, *La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 551; G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; Id., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 580; A. Fantozzi, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1, 137; F. Gallo, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, III, 10467; A. Marcheselli, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente - Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012; S. Sammartino, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 986; A. Giovannini, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*,

potenziarne l'efficacia deve necessariamente scaturire da una visione sostanzialistica e non formale del sistema tributario domestico, nel senso di attribuire agli anzidetti "modelli" una funzione e un ruolo che verosimilmente appaiono essere differenziati. Si è accresciuta, inoltre, con il tempo, la condivisibile considerazione secondo la quale il contraddittorio assuma forza quanto più esso sia finalizzato alla realizzazione di un interesse pubblico, ovvero quello del raggiungimento della verità tributaria secondo indicazioni di rango costituzionale⁽³⁸⁾. Per questo motivo è necessario che il confronto dialettico tra le parti intervenga prima che si realizzi il convincimento dell'ente impositore, rilevando, dunque, una valenza difensiva più debole ma non del tutto assente nell'incontro tra le parti. Il carattere difensivo del contraddittorio è dipeso, invero, dalla disciplina giuridica che esso assume e dalla sua collocazione nelle fasi in cui si svolge la funzione tributaria⁽³⁹⁾.

2017, 1, 11; S. Fiorentino, *Le condizioni di efficacia del contraddittorio endoprocedimentale*, in R. Alfano, F. Amatucci (a cura di) *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali*, Torino 2017. Sia, consentito rinviare a L. Strianese, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Roma, 2014, 179; Id., *New European guarantees and right to endoprocedural contradictory: new models of tax compliance in the relation between taxpayer and financial Administration*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 3, 69. Sulle possibili derive del concetto di *tax compliance*, nella qualificazione in termini di condono permanente, si veda A. Giovannini, *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, in *Fisco*, 2015, IV, 315, allo stesso modo G. Melis, *La nuova disciplina sugli effetti penali dell'estinzione del tributo*, in *Rass. trib.*, 2016, 3, 586.

⁽³⁸⁾ S. Fiorentino, *Lezioni di diritto tributario*, Napoli, 2017, 61 ss.

⁽³⁹⁾ Si pensi all'esito delle operazioni di verifica fiscale, l'art. 12, 7° comma, l. n. 212 del 2000 prevede una speciale facoltà per il contribuente di interloquire con l'Amministrazione finanziaria prima dell'emissione dell'atto impositivo. La Cass., sez. un., nella sent. n. 18184/13, ha sostenuto che l'art. 12, 7° comma, l. n. 212/00 svolge una funzione di *garanzia del contribuente (il quale deve essere posto in grado di partecipare al procedimento, formulando le proprie osservazioni e gli opportuni chiarimenti), e di efficienza dell'azione amministrativa (evitando alla PA di formulare, inutilmente, rilievi e pretese che attraverso la mera collaborazione del contribuente potrebbero risultare del tutto infondati)*. Sul punto, G. Tabet, *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti "ante tempus"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, 11, 853; F. Tesauro, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificati ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1144; F. Tundo, *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, 36, 2825. Di recente introduzione, il contraddittorio in materia di abuso del diritto, ex art. 10-bis, 6° comma, dello Statuto dei diritti del contribuente, che prende, per lo più, le mosse da una potenziale contestazione, ovvero dalla valutazione dell'Ufficio circa la sussistenza di condizioni ascrivibili a una condotta elusiva, a norma dell'art. 10-bis dello Statuto (In tal senso, G. Franson, *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso del diritto*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini (a cura di), Torino, 2016, 125). In questo caso, il confronto tra le parti sarà avviato mediante la *richiesta di chiarimenti* da parte dell'Amministrazione finanziaria al contribuente, che si svolgerà, a

Nella fattispecie legata ai “*ruling*” o accordi preventivi, il contraddittorio serve, invero, a costruire in via previsionale una sorta di innovativa “piattaforma dialogante” tra i soggetti del rapporto giuridico tributario, volta alla individuazione della strada più giusta, equa e affidabile, ai fini della “certezza del diritto”⁽⁴⁰⁾, da percorrere nel modo più “concordato” possibile, sia nell’interesse del sistema fiscale, sia nell’interesse del contribuente in un’ottica “bidirezionale” del contraddittorio stesso.

Alla luce di una rinnovata visione del rapporto giuridico d’imposta, si prediligono, quindi, criteri di definizione dell’obbligazione tributaria, conseguibili all’esito di argomentazioni convincenti ove il confronto tra le parti possa colmare le eventuali asimmetrie informative utile al raggiungimento della verità tributaria⁽⁴¹⁾, criteri, a ogni buon conto, sempre costituzionalmente orientati, vale a dire, che pongano come riferimento centrale la effettiva capacità contributiva, laddove l’indisponibilità dell’obbligazione tributaria non può essere sostituita con il principio di libera manifestazione della potestà negoziale, al pari, dei rapporti intercorrenti tra privati⁽⁴²⁾.

4. - *Un nuovo interpello, in un quadro di certezza tributaria, quale attrazione di grandi investimenti nel territorio nazionale*

Non può in questa sede non considerarsi, seppur fugacemente, l’interpello sui nuovi investimenti quale nuovo istituto previsto dal nostro legislatore all’art. 2, d.lgs. n. 147/15, nell’ambito delle misure volte all’internazionalizzazione delle imprese, contrassegnato dall’instaurazione di un confronto preventivo tra Fisco e imprese, italiane o estere, ai fini della definizione dei risvolti fiscali del piano d’investimento nonché delle operazioni societarie che tali imprese intendono realizzare. Questo strumento è stato deputato ad offrire certezza alle imprese che intendono effettuare

pena di nullità, nel termine di sessanta giorni. Sul punto, G. Corasaniti, *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un’estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, 5, 1839. Allo stesso modo, A. Contrino, A. Marcheselli, *Procedimento di accertamento dell’abuso, contraddittorio e scelte difensive*, in C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 36; sul tema, v. anche, F. Randazzo, *La partecipazione delle categorie economiche alle attività amministrative tributarie*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 151-204.

⁽⁴⁰⁾ Si veda, L. Perrone, *Certezza del diritto, affidamento e retroattività*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 933 ss.

⁽⁴¹⁾ S. Fiorentino, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 61 ss.

⁽⁴²⁾ Così, S. Capolupo, *Misure cautelari e conciliazione giudiziaria, in il fisco*, 2018, 6, 542 ss.

rilevanti investimenti nel nostro Paese, affinché possano ricevere maggiori informazioni in merito ai profili fiscali delle loro operazioni⁽⁴³⁾.

Pur non trattandosi di uno strumento riservato esclusivamente ad investitori esteri, in quanto applicabile in favore di tutte le imprese residenti e non nel territorio italiano, con il nuovo interpello, il nostro Paese sembra dotarsi di un valido strumento fiscale di attrazione di nuovi investimenti da imprese non residenti, che dovrà produrre, inoltre, conseguenze sul piano occupazionale⁽⁴⁴⁾.

Questa innovativa modalità di dialogo con l'Agenzia delle Entrate non è assolutamente finalizzata ad ottenere un regime di favore da parte dei contribuenti, è, invece, un modello indirizzato alle imprese intenzionate a compiere nel nostro Paese un ingente investimento e che, pertanto, hanno bisogno di conoscere preventivamente le conseguenze fiscali previste dalla legge⁽⁴⁵⁾.

La preminente esigenza di garantire certezza del diritto e sicurezza alle imprese che operano nella sfera internazionale, ravvisata anche negli Accordi preventivi di cui all'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73, è, infatti, correlata, in questa nuova procedura, all'obiettivo di favorire gli investimenti esteri.

L'interpello sui nuovi investimenti è uno strumento concorrente rispetto all'interpello ordinario che è disciplinato all'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, si ispira, inoltre, a una procedura di *ruling* già presente nella legislazione dei Paesi Bassi, istituita nel 1993, all'interno dell'Ufficio Grandi contribuenti di Rotterdam, Ufficio specializzato in

⁽⁴³⁾ Dalla Relazione illustrativa allo schema di d.l. n. 147/15.

⁽⁴⁴⁾ In passato l'Amministrazione finanziaria aveva già promosso alcune azioni nei riguardi degli investitori esteri, si pensi all'interpello speciale per gli investitori non residenti previsto al par. 5 della circolare del Ministero delle Finanze 18 maggio 2000, n. 99/E, avente ad oggetto: "Interpello dei contribuenti e consulenza giuridica. Organizzazione del servizio"; la circolare dell'Agenzia delle entrate 13 febbraio 2003, n. 9/E, riguardante le "Modalità per la presentazione delle istanze di interpello di cui all'art. 11 della l. 27 luglio 2000, n. 212, presentate da soggetti non residenti", dove si indicava un'apposita procedura da seguire e si precisava quanto segue: "Tale procedura indica una corsia preferenziale per la trattazione degli interpellati in esame, atta a fornire una qualificata e tempestiva assistenza, ai fini dell'applicazione delle disposizioni tributarie anche di tipo agevolativo, a soggetti interessati ad effettuare operazioni economiche ed investimenti in Italia". Successivamente sostituita dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 16 maggio 2005, n. 23/E, avente ad oggetto "Interpello e attività di interpretazione" e contenente al par. 6 la regolamentazione delle "Istanze di interpello ordinario presentate da soggetti non residenti", in conformità, in buona sostanza, con i contenuti della precedente circolare n. 9/E.

⁽⁴⁵⁾ Si veda, G. Vanz, *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 947 ss.

contatti con i potenziali investitori stranieri, in grado di concludere accordi vincolanti con i nuovi investitori⁽⁴⁶⁾.

La procedura prevista per questa nuova tipologia d'interpello⁽⁴⁷⁾, da una parte, consente al contribuente che vi accede, mediante un'apposita istanza, di avere contezza del trattamento fiscale del proprio progetto e delle eventuali operazioni straordinarie che vuole realizzare, dall'altra parte, l'Amministrazione finanziaria può, giungere a una conoscenza preventiva dell'entità di fatti e/o di circostanze che potrebbero generare fenomeni abusivi, nonché, della sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e per l'accesso a eventuali regimi agevolativi o a regime e istituti previsti dall'ordinamento tributario.

Il grande investitore che si serve di questa nuova procedura amministrativa gode dunque di alcune peculiari garanzie, in *primis*, va segnalata l'efficacia vincolante del parere reso. L'Agenzia delle Entrate, infatti, non potrà disconoscere o modificare di sua iniziativa la posizione espressa nella risposta fornita all'esito dell'istruttoria compiuta sul piano d'investimento presentato dal contribuente, fino a quando le condizioni di fatto e di diritto sulla cui base è stato reso restano invariate. Qualsiasi atto amministrativo, impositivo o sanzionatorio, relativo a questioni fiscali contenute nel parere espresso, difforme con quanto risposto, sarà considerato nullo. Tale procedimento prevede un vincolo solo a carico dell'Amministrazione finanziaria, mentre il contribuente è libero di adeguarsi o meno allo stesso parere.

In secondo luogo, effetti significativi si registrano anche sul fronte dei controlli, in quanto è previsto che l'Amministrazione compirà tutte le attività di verifica sulla corretta attuazione delle indicazioni rese al contribuente e in ordine all'assenza di mutamenti delle circostanze di fatto e di diritto poste alla base del parere. L'interpello non pone al riparo, tra l'altro, il contribuente da possibili azioni accertative da parte dell'Amministrazione finanziaria, gli organi preposti alle verifiche fiscali eserciteranno i loro poteri di controllo nei confronti del nuovo investitore per le questioni diverse dal contenuto del parere amministrativo, ma solo previo coordinamento con l'Ufficio che ha reso il parere.

⁽⁴⁶⁾ In C. Romano, D. Conti, *Accordi preventivi ed interpello per gli investitori: novità, evoluzione e comparazione*, in *Corr. trib.*, 2015, 44, 4398.

⁽⁴⁷⁾ Su questo argomento, A. Mastromatteo, B. Santacroce, *Accordi preventivi per l'internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti*, cit.; A. Tomassini, *L'interpello sui nuovi investimenti*, in *Corr. trib.*, 2015, 22, 1673 ss.; A. Di Bella, A. Ritella, *L'interpello ad hoc per gli investitori: approvate le disposizioni attuative*, in *Fisco*, 2016, 25, 2412.

Da quanto qui è emerso, nel mutato scenario economico, la fiscalità internazionale riveste un ruolo assolutamente centrale tanto da imporre la riduzione dei vincoli alle operazioni transfrontaliere e la creazione di un quadro normativo più certo e trasparente per gli investitori, e la previsione di questa nuova tipologia di interpello trova la sua motivazione proprio nell'esigenza di garantire maggiore stabilità e collaborazione nei rapporti fiscali con gli investitori, attraverso lo snellimento delle procedure di dialogo con il Fisco, conferendo inoltre maggiore certezza all'interpretazione delle norme fiscali⁽⁴⁸⁾.

L'oggetto della procedura per i nuovi investimenti risulta molto ampio, in quanto comprensivo di numerose tematiche d'interesse fiscale, l'investitore, infatti, attivando questa tipologia d'interpello, può chiedere e ottenere, con una sola istanza, la risposta ad una pluralità di quesiti fiscali riguardanti il suo piano d'investimento.

I requisiti stabiliti per accedere alla procedura d'interpello concernono la consistenza dell'investimento e la localizzazione della sede dell'amministrazione e delle attività svolte al momento della presentazione dell'istanza. All'art. 2, 1° comma, d.lgs. n. 147/15 sono indicati i presupposti per l'accesso, e pertanto sono ammesse le sole aziende che intendono effettuare nel territorio italiano nuovi investimenti di importo elevato, ovvero è stato indicato un ammontare non inferiore a trenta milioni di euro. La medesima norma prevede che tali investimenti siano congruamente documentati e che abbiano, in più, significative ricadute occupazionali. Gli investimenti, possono, peraltro, dispiegarsi in più anni, purché siano del tutto innovativi rispetto alla situazione precedente⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁸⁾ Cfr., A. Di Bella, A. Ritella, *L'interpello ad hoc per gli investitori: approvate le disposizioni attuative*, cit., 2412.

⁽⁴⁹⁾ Le modalità applicative costituiscono oggetto di un apposito Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, approvato il 29 aprile 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 110 del 12 maggio 2016. Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 77220/2016 del 20 maggio 2016 sono stati individuati gli Uffici competenti a gestire il nuovo interpello e con circolare del 1° giugno 2016, n. 25/E sono stati forniti ulteriori chiarimenti.

I soggetti legittimati a proporre l'interpello sono: 1) gli esercenti attività di impresa commerciale, la quale ricomprende al suo interno, in particolare, le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, le società di capitali e gli enti commerciali residenti in Italia, gli enti non commerciali residenti relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata in via secondaria, le società in nome collettivo e in accomandita semplice residenti, le società ed enti di ogni tipo non residenti (con o senza stabile organizzazione in Italia); 2) le persone fisiche e degli enti non commerciali residenti che agiscono al di fuori di un'attività di impresa commerciale, alla condizione che l'investimento comporti l'intrapresa di un'attività commerciale oppure che l'investimento si traduca nella partecipazione al

L'Amministrazione finanziaria svolge un compito di consulenza nella valutazione dell'investimento in termini di quantificazione anche dei costi fiscali⁽⁵⁰⁾, e può, inoltre, in tale contesto, esercitare vari poteri istruttori, effettuare interlocuzioni con gli investitori e realizzare accessi presso le sedi dell'impresa. Il contribuente dovrà, pertanto, esibire la documentazione atta a provare il piano d'investimento, con indicazione dei dati relativi all'ammontare, ai tempi e modalità di realizzazione, gli effetti occupazionali che il progetto potrebbe generare, e le operazioni di natura straordinaria che intende porre in essere⁽⁵¹⁾. L'Autorità fiscale è tenuta a rispondere all'istanza del contribuente-investitore, entro centoventi giorni, prorogabili per altri novanta nel caso in cui sia necessario acquisire ulteriori elementi informativi. In caso di mancata risposta entro i termini previsti, varrà la regola del silenzio assenso, dunque il parere dell'Amministrazione sarà ritenuto concorde con l'interpretazione o con il comportamento prospettato dal contribuente nella propria istanza⁽⁵²⁾.

La risposta, espressa o tacita, vincola l'Ufficio rimanendo valida finché permangono invariate le circostanze di fatto e diritto sulla base delle quali la risposta è stata formulata⁽⁵³⁾, inoltre, gli atti di qualsiasi genere, anche a

patrimonio di soggetti svolgenti un'attività commerciale; 3) i gruppi di società e dei raggruppamenti di imprese, che sono così legittimati ad agire unitariamente in sede di interpello (art. 1, lett. b), nn. da 1) a 5), d.m. 29 aprile 2016).

Il Decreto di attuazione provvede anche alla definizione di "investimento" stabilendo all'art. 1, lett. c), che esso possa consistere:

- in un'iniziativa economica avente carattere duraturo;
- nella ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente;
- in iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio di un'impresa.

Le informazioni che devono essere fornite all'Agenzia dell'Entrate devono necessariamente consentire a quest'ultima una valutazione fondata e complessiva dell'investimento e delle conseguenze fiscali, l'interpellante, infatti, nella propria istanza, deve fornire una descrizione dettagliata del piano d'investimento con chiara indicazione dei "riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema fiscale italiano (art. 3, 2° comma, lett. b), d.m. 29 aprile 2016).

⁽⁵⁰⁾ In tal senso, P. Formica, L. Perruzzu, *Un altro passo verso un nuovo e più proficuo rapporto tra Fisco e contribuente*, cit.

⁽⁵¹⁾ L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispondere all'istanza del contribuente-investitore, entro centoventi giorni, prorogabili per altri novanta nel caso in cui sia necessario acquisire ulteriori elementi informativi. In caso di mancata risposta entro i termini previsti, varrà la regola del silenzio assenso, dunque il parere dell'Amministrazione sarà ritenuto concorde con l'interpretazione o con il comportamento prospettato dal contribuente nella propria istanza (art. 3, 2° comma, lett. b), d.m. 29 aprile 2016).

⁽⁵²⁾ Con riferimento ai tributi che non sono di competenza dell'Agenzia delle Entrate, quest'ultima dovrà procedere a inoltrare la richiesta dell'investitore all'ente competente che risponderà autonomamente.

⁽⁵³⁾ Il d.m. 29 aprile 2016 ha subordinato la validità della risposta alle immutate

carattere impositivo, sono nulli laddove siano difformi dalla risposta data al contribuente in sede d'interpello⁽⁵⁴⁾. Le risposte all'interpello sui nuovi investimenti non sono impugnabili, fatta eccezione per quelle rese alle istanze che includono quesiti qualificabili come interPELLI disapplicativi, che potranno essere impugnate unitamente all'atto impositivo. Per quanto concerne l'efficacia della risposta dell'Agenzia, il decreto ministeriale non prevede la rettifica della soluzione interpretativa con valenza esclusiva per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante.

Esiste poi una particolare modalità di accesso al regime di *cooperative compliance* di tipo agevolato per i soggetti che, dopo aver inoltrato l'istanza, si adeguino alla risposta dell'Amministrazione finanziaria, a prescindere dalle dimensioni dell'impresa e sempre che ricorrano le altre condizioni previste dalla disciplina dell'adempimento collaborativo del d.lgs. n. 128/15, ai sensi degli artt. 3-7⁽⁵⁵⁾.

Il Decreto ministeriale dell'aprile 2016, che individua le modalità applicative dell'interpello sui nuovi investimenti, contiene una chiara limitazione all'esercizio di tale diritto d'interpello da parte degli investitori con attività internazionale, laddove all'art. 4, lett. *d*) considera inammissibile la presentazione della relativa istanza qualora verta su questioni oggetto di Accordo preventivo per le imprese con attività transazionale, fatta eccezione per i quesiti che richiedono la preventiva valutazione in ordine all'esistenza o meno di un'azienda che configuri stabile organizzazione. Ci si riserva di approfondire questa particolare problematica, nel prosieguo della trattazione, ove l'istituto dell'Accordo preventivo si rapporterà a quello dell'interpello nelle sue diverse tipologie⁽⁵⁶⁾.

Sono, invece, inammissibili⁽⁵⁷⁾ le istanze di interpello prive dei requisiti essenziali e non regolarizzate nei termini consentiti oppure se aventi ad oggetto una medesima questione sulla quale l'istante ha già ottenuto risposta. L'istanza per essere ammissibile deve essere, inoltre, preventiva, nel senso che deve essere inoltrata prima della scadenza dei termini previsti

circostanze di fatto e di diritto sussistenti al momento della presentazione dell'istanza, nonché alla completezza e veridicità delle condizioni descritte dall'investitore. La circolare AE ha puntualizzato che, in caso di variazione delle circostanze rappresentate nell'istanza, la risposta resa non produce effetti a decorrere dal momento in cui subentra la variazione, mentre qualora si ravvisi una rappresentazione incompleta o non veritiera delle circostanze da parte del contribuente istante, la risposta resa non è idonea a produrre effetti dall'origine.

⁽⁵⁴⁾ Ai sensi dell'art. 2, 3° comma, d.lgs. n. 147/15.

⁽⁵⁵⁾ A tale regime possono accedere i contribuenti che abbiano un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro.

⁽⁵⁶⁾ V. *infra* par. 5.

⁽⁵⁷⁾ Art. 4, lett. *a*), *b*), *c*) e *e*), d.m. 29 aprile 2016.

dalla legge per la presentazione della dichiarazione nelle quali devono trovare applicazione le disposizioni tributarie oggetto dell'istanza o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari aventi ad oggetto o che sono connessi alla fattispecie cui riferisce l'istanza.

Vale la pena rimarcare, invero, che l'istanza d'interpello per i nuovi investimenti dovrà essere presentata, di sicuro, preventivamente, non all'investimento, bensì all'adempimento fiscale che ne segue.

Al fini evitare interferenze con l'esercizio dei poteri di accertamento, sono inammissibili, ai sensi dell'art. 4, 1° comma, lett. e) del decreto attuativo, le istanze di interpello che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, in quanto vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza. Il carattere preventivo dell'interpello impone, infatti, di considerare non ammissibili le istanze presentate al solo scopo di ottenere una valutazione sulla legittimità dell'operato degli organi verificatori sulla fattispecie rappresentata⁽⁵⁸⁾.

Ulteriore motivo di inammissibilità ricorre quando l'istanza verte su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione della stessa di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza.

Nell'alveo della collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e gli operatori economici, va rappresentata, da ultimo, la procedura di interpello iva transfrontaliero, denominato il *Cross Border Ruling* (CBR), progetto pilota, partito a giugno del 2013 che terminerà il 30 settembre 2018⁽⁵⁹⁾, nato in seno al Forum iva della Commissione Europea, che dovrebbe inoltre contribuire ad affinare ulteriormente l'armonizzazione delle legislazioni negli Stati membri⁽⁶⁰⁾. La finalità di tale strumento è quella di rimettersi al giudizio delle Autorità fiscali, interessate da operazioni transfrontaliere, ai fini della valutazione del corretto utilizzo delle norme applicabili concretamente. I soggetti che sono in procinto di effettuare operazioni iva complesse, con uno o più Stati aderenti al *Global Forum*, possono presentare un'apposita istanza all'Amministrazione finanziaria ed evitare eventuali contestazioni da parte delle Autorità competenti in ordine all'inquadramento dell'operazione.

⁽⁵⁸⁾ Cfr., Circolare 25/E del 1° giugno 2016, 32.

⁽⁵⁹⁾ L'Italia ha aderito al *Cross Border Ruling* a partire dal 2016 – Provvedimento del Direttore dell'agenzia dell'Entrate del 29 dicembre 2015, n. 165827. I Paesi partecipanti sono: Belgio, Danimarca, Estonia, Spagna, Francia, Cipro, Lituania, Malta, Ungheria, Paesi Bassi, Portogallo, Slovenia, Finlandia, Svezia e Regno Unito.

⁽⁶⁰⁾ Cfr., P. Centore, *Luci e ombre del "ruling" intra-europeo sull'Iva*, in *Corr. trib.*, 2016, 8, 598 ss.

5. - *L'accordo preventivo per le imprese con attività transnazionale e l'interpello per i nuovi investimenti: raffronto con la nuova disciplina degli interPELLI tributari*

Sarà necessario, prima di giungere al tema centrale che si intende esaminare nel presente paragrafo, volgere, in termini di assoluta brevità, uno sguardo all'evoluzione della normativa interna concernente l'interpello⁽⁶¹⁾.

Esso è lo strumento privilegiato e qualificato di dialogo del contribuente con l'Amministrazione finanziaria. In via generali, si realizza con una formale richiesta del contribuente all'Amministrazione finanziaria allorché la norma tributaria, da applicare a un caso specifico e circoscritto, risulti di dubbia interpretazione. Il contribuente può, in questo modo, conoscere anticipatamente la disciplina fiscale da applicare e l'Amministrazione finanziaria può, essenzialmente, fornire una indicazione preventiva sulla condotta fiscale, svolgendo, inoltre, la propria attività consultiva e d'indirizzo⁽⁶²⁾.

Il diritto di interpellare l'Agenzia delle Entrate è stato previsto per la prima volta nel nostro ordinamento con la l. 30 dicembre 1991, n. 413 che introduceva, all'art. 21, l'interpello antielusivo, da tempo già presente nelle legislazioni degli altri Paesi europei, ovvero uno strumento che consentiva al contribuente di chiedere, con un'apposita istanza, l'interpretazione di una norma elusiva in relazione a una determinata fattispecie.

In seguito, questo diritto ha assunto una sua fondamentale configurazione nel sistema tributario, annoverandone all'interno diverse tipologie⁽⁶³⁾.

⁽⁶¹⁾ Per un inquadramento sul tema degli interPELLI e senza pretesa alcuna di esaustività: S. La Rosa, *Prime considerazioni sul diritto d'interpello*, in *Il fisco*, 1992, 32, 7946; G. Zizzo, *Diritto d'interpello e riling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 136; M. Nussi, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, 6, 1859; G. Marongiu, *Riflessioni sul diritto d'interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, 16, 1408; G. Melis, *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 2003, 566; M. Miccinesi, *L'interpello*, in G. Marongiu (a cura di) *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 96; M. Versiglioni, *L'interpello nel diritto tributario*, Perugia, 2005; F. Pistolesi, *Gli interPELLI tributari*, cit.; S. Triggiani, *L'evoluzione giuridica della disciplina dell'interpello e i vincoli dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 2008, 3, 625.

⁽⁶²⁾ Cfr., M. V. Serranò, *Il diritto d'interpello fra attività consultiva e di indirizzo*, in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del Prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 187.

⁽⁶³⁾ Interpello ordinario, ossia interpretativo di una determinata norma rispetto a un caso specifico; interpello antielusivo, impiegato per la valutazione dell'elusività o meno di comportamenti, atti o negozi, di cui all'art. 37-bis, d.p.r. n. 600/73; e interpello c.d. correttivo o disapplicativo, ai sensi dell'art. 37-bis, 8° comma, d.p.r. n. 600/73, in forza del quale il

Il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, «interpelli e contenzioso tributario», avente ad oggetto la riforma del contenzioso tributario, in attuazione, inoltre, dei principi espressi nella Delega fiscale, ha novellato l'istituto dell'interpello⁽⁶⁴⁾, al fine di garantirne maggiormente omogeneità, tutela giurisdizionale e tempestività nella redazione dei pareri⁽⁶⁵⁾.

Nella relazione di accompagnamento allo schema del Decreto si legge che «l'interpello deve essere finalizzato a conoscere il trattamento tributario di atti, operazioni o iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante».

Riscrivendo il contenuto dell'art. 11, l. 27 luglio 2000, n. 212 (recante lo «Statuto dei diritti del contribuente»), l'interpello è stato tratteggiato secondo la logica della massima semplificazione del rapporto tributario, esigenza, quest'ultima, primaria e, per giunta, fortemente sentita anche a causa della stratificazione normativa della disciplina di questo istituto⁽⁶⁶⁾. Il nuovo art. 11 sancisce il diritto di interpello del contribuente quale

contribuente poteva chiedere al Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate di disapplicare disposizioni di carattere tributario che limitano, a scopo antielusivo, deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive di vantaggio per il contribuente altrimenti riconosciute dall'ordinamento tributario, dimostrando che determinati comportamenti elusivi non potevano verificarsi. In questo modo, si poteva ricorrere all'Amministrazione finanziaria, per conoscere il suo parere che non era mai vincolante per il contribuente.

⁽⁶⁴⁾ Per dare concreta attuazione alla riforma, l'Agenzia delle entrate ha adottato due distinti documenti: il Provvedimento 4 gennaio 2016, che definisce le regole procedurali per le istanze di interpello presentate in base alla nuova disciplina, e la circolare n. 9/E/2016.

⁽⁶⁵⁾ Attuativo dell'art. 6 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23. Il legislatore aveva stabilito tre criteri direttivi: *a*) eliminare le forme di interpello "obbligatorio" che hanno finito per gravare i contribuenti di oneri maggiori rispetto al correlato beneficio, in termini di monitoraggio fiscale, per l'Amministrazione finanziaria; *b*) garantire una maggiore omogeneità rispetto alle tipologie di interpello all'epoca in vigore, avuto riguardo sia alle finalità che l'interpello può assolvere quanto, soprattutto, alle esigenze di una eventuale tutela giurisdizionale ed alle regole procedurali applicabili; *c*) assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri. A tal riguardo, F. Pistolesi, *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2014, 24, 1836.

⁽⁶⁶⁾ Per maggiori approfondimenti si rinvia a: S. Covino, R. Lupi, *Istanze di interpello e corto circuito con controlli tributari in corso*, in *Dial. trib.*, 2015, 3, 291; G. M. Committeri, G. Scifoni, *Revisione degli interpelli: migliorano dialogo e collaborazione tra Fisco e contribuente?*, in *Corr. trib.*, 2015, 42, 4193; A.L. Cazzato, *Il nuovo volto dell'interpello tributario alla prova della compliance allargata*, in *Fisco*, 2016, 17, 1620; A. Mastromatteo, B. Santacroce, *Nuovi interpelli: uno strumento di compliance fiscale per i contribuenti*, in *Fisco*, 2016, 19, 1811; Id., *Gli interpelli: modalità di presentazione, legittimazione e contenuto delle istanze*, in *Fisco*, 2016, 23, 2226; Id., *Istruttoria degli interpelli tra regolarizzazione dell'istanza e documentazione integrativa*, in *Fisco*, 2016, 24, 2329; R. Rizzardi, *I nuovi interpelli tra unitarietà della disciplina e specialità delle singole discipline*, in *Corr. trib.*, 2016, 20, 1535; Id., *La procedura unificata per gli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2016, 22, 1707; R. Alfano, C. Verrigni, *Gli interpelli: evoluzione sistematica e trend legislativo italiano*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2016, 3, 842.

principio statutario, individuandone, inoltre, quattro autonome tipologie: ordinario, probatorio, anti-abuso e disapplicativo.

Viene riconosciuta al contribuente la facoltà d'interpellare l'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere il suo parere su fattispecie *concrete e personali*, con riferimento:

– all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni (interpello c.d. ordinario puro-interpretativo) e sulla corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime (interpello c.d. qualificatorio).

– alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti (interpello c.d. probatorio)⁽⁶⁷⁾;

– all'applicazione della disciplina dell'abuso del diritto a una specifica fattispecie (interpello c.d. anti abuso)⁽⁶⁸⁾, una tipologia d'interpello che si sviluppa in seno alla nuova disciplina che ha previsto nel nostro ordinamento una specifica norma sull'abuso del diritto in materia tributaria⁽⁶⁹⁾;

⁽⁶⁷⁾ L'interpello probatorio può essere attivato solo nei casi tassativamente previsti e cioè: – istanze di interpello previste dall'art. 110, 11° comma, t.u.i.r., relativamente alla deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti residenti, ovvero localizzati in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, deducibilità dei costi c.d. *Black list*. L'art. 5, 1° comma, lett. a), d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, in materia di internazionalizzazione, ha disposto a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato Decreto, in luogo della indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi, la regola secondo cui tali spese sono ammesse in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'art. 9 t.u.i.r. Tuttavia, per effetto delle novità introdotte dall'art. 1, 142° comma, lett. a), l. 28 dicembre 2015, n. 208 (Stabilità 2016), le disposizioni dei commi da 10 a 12-*bis* del citato art. 110 sono state abrogate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

⁽⁶⁸⁾ L'abuso del diritto risulta ora puntualmente disciplinato dall'art. 10-*bis* dello Statuto, come introdotto dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 sulla certezza del diritto. La circolare n. 9/E/2016 evidenzia al riguardo come l'interpello anti-abuso sostituisce l'interpello antielusivo di cui all'art. 21, 9° comma, l. n. 413/91, il quale è stato contestualmente abrogato. Rispetto a tale strumento, il nuovo interpello anti-abuso non è attivabile innanzitutto per le ipotesi di interposizione ai sensi dell'art. 37, 3° comma, d.p.r. n. 600/73: per tali ipotesi può essere presentato invece un interpello ordinario. Analogamente, non può essere presentato un interpello anti-abuso relativamente alla qualificazione di una determinata spesa tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza, ai sensi e per gli effetti dell'art. 108 t.u.i.r. che, come anticipato: in questi casi, può essere presentato un interpello qualificatorio.

⁽⁶⁹⁾ Cfr., S. Fiorentino, *L'art. 10-bis e il coordinamento delle norme antielusive nazionali*, in F. Amatucci e R. Cordeiro Guerra (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, Roma, 2016, 43. Il 5° comma dell'art. 10-*bis* dello Statuto sancisce espressamente che «il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'art. 11, 1° comma, lett. c), per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate,

– per la disapplicazione di norme tributarie⁽⁷⁰⁾ che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nel caso particolare, tali conseguenze elusive non possono verificarsi (interpello c.d. disapplicativo)⁽⁷¹⁾. Tale interpello è l'unico con valenza obbligatoria, sebbene la sua omissione non preclude la possibilità di far valere le apposite circostanze esimenti in occasione di un eventuale accertamento o in sede contenziosa⁽⁷²⁾.

Da quanto emerso, gli interpelli ricoprono un ruolo di assistenza giuridica per il contribuente che, in buona sostanza, potrà conoscere la corretta applicazione di una norma tributaria e/o la corretta qualificazione di una fattispecie ai fini fiscali. Ma non solo, l'interpello rappresenta anche un valido strumento in grado di ridurre *ex ante* i rischi di una contestazione di elusività rinvenibile nella prestazione.

Ebbene, nel raffronto che s'intende compiere tra gli istituti in rassegna, giova principalmente sottolineare la peculiare differenza tra interpello ordinario e Accordo preventivo, e pertanto va rinnovato che, mentre il primo istituto conduce alla formulazione di un parere unilaterale da parte dell'Autorità fiscale, non vincolante per il contribuente, considerazione, questa, comune anche all'interpello per i nuovi investimenti, con il secondo, le parti coinvolte, Fisco e contribuente, ricostruiscono, in una serie di casi ben specificati, i fatti oggetto della pretesa impositiva, giungendo in

costituiscono fattispecie di abuso del diritto». L'interpello antiabuso di cui all'art. 10-*bis* si pone, dunque, quale *species* di quello previsto al 1° comma, lett. *c*) dell'art. 11 dello Statuto. S. Sammartino, *Il diritto d'interpello*, in E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, 136, sostiene che «il legislatore ha avvertito l'esigenza di introdurre il nuovo testo di cui al 5° comma dell'art. 10 *bis*, che a sua volta richiama l'art. 11, 1° comma, lett. *c*), al doppio fine di diradare ogni dubbio circa la riconducibilità a quest'ultima disposizione del semplice interpello volto alla mera conoscenza della natura abusiva o meno della operazione e nel contempo di stabilire, attraverso il rinvio, che tutte le norme procedurali applicabili per l'interpello di cui al 1° comma, lett. *c*), dell'art. 11, dovessero valere, purché compatibili, per quello di cui al comma 5 dell'art. 10 *bis*».

(70) L'interpello disapplicativo ha, in pratica, sostituito l'interpello di cui all'abrogato art. 37-*bis*, 8° comma, l d.p.r. n. 600/73.

(71) Per questa tipologia interpello, si veda a P. Tarigo, *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 396.

(72) L'obbligatorietà non allude ad un effetto preclusivo della disapplicazione conseguente all'omessa presentazione dell'istanza, in quanto tale effetto può realizzarsi autonomamente.

ultimo ad una definizione condivisa, sottoscritta da un accordo che ha valore vincolante per entrambe.

Il nuovo art. 11, 3° comma, dello *Statuto* stabilisce che il contenuto della risposta o del silenzio – assenso vincola l'Amministrazione finanziaria, al punto che gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difforni dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. I destinatari dei pareri possono, invece, non uniformarsi a tale contenuto. L'efficacia vincolante per l'Amministrazione finanziaria si estende, inoltre, ai comportamenti successivi del contribuente riconducibile alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa con valenza esclusiva per gli eventuali comportamenti futuri del contribuente istante⁽⁷³⁾. Pur constatando che il comma tre dell'art. 2, d.lgs. n. 147/15 allo stesso modo della norma statutaria vincola l'Amministrazione finanziaria in ordine al parere espresso in sede di interpello sui nuovi investimenti, manca invece in questa ipotesi l'espressa previsione del potere di rettifica della risposta quale manifestazione del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria. Pertanto il parere espresso resterà valido fino a quando non intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto e di diritto⁽⁷⁴⁾. Presumibilmente, la ragione della rigidità del vincolo previsto in caso di interpello sui nuovi investimenti va rintracciata ancora una volta nell'esigenza di garantire maggiore certezza e stabilità in questo settore⁽⁷⁵⁾.

A mente dell'art. 11, 1° comma, lett *a*), dello *Statuto*, non rientrano nell'ambito applicativo dell'interpello, interpretativo e qualificatorio, né le ipotesi incluse nella nuova procedura di *ruling* internazionale, di cui all'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73, né quelle riconducibili alla nozione di "nuovo investimento", di cui all'art. 2 del decreto internazionalizzazione, per le

(73) Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difforni dalla risposta, espressa o tacita sono nulli (*ex art. 11, 3° comma, dello Statuto*).

(74) Par. 8 della circolare n. 25/E del 1° giugno 2016.

(75) Cfr., G. Vanz, *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, cit., 972. Osserva l'Autore che, così facendo, la risposta rimane ferma, anche se sbagliata, e anche se l'Amministrazione successivamente se ne avvede, pertanto s'interroga sui profili costituzionali dell'art. 2, 3° comma, del d.lgs., sulla conformità della norma all'art. 53 Cost. potendo tale regola condurre ad un prelievo tributario difforme dal dovuto, soprattutto laddove si inibisce la corretta applicazione, quantomeno *a posteriori*, delle norme impositive. L'Autore conclude che la parte della norma specifica che, in modo generico, vincola l'Amministrazione finanziaria alla risposta espressa o tacita, è costituzionalmente orientata in quanto siffatto vincolo trova supporto e giustificazione in altre disposizioni di carattere costituzionale, legate a diversi principi come certezza del diritto, buona fede e legittimo affidamento e tutela degli investimenti e del lavoro, pari-ordinate all'art. 53 Cost.

quali è possibile attivare la procedura di interpello per i grandi investitori, ivi appositamente contemplata.

Prima della riforma in tema d'interpello, la precedente disciplina, che non conteneva un'identica esclusione, consentiva l'attivazione di una procedura d'interpello ordinario riguardante una vicenda che poteva inoltre essere oggetto di *ruling* internazionale, altresì, le due procedure si diversificavano per gli effetti che generavano, in quanto solo nell'ipotesi di *ruling* internazionale le parti potevano raggiungere un accordo⁽⁷⁶⁾. L'espressa preclusione, contenuta nella rinnovata norma statutaria, di proporre un interpello nel caso di fattispecie ammesse al nuovo *ruling* internazionale dell'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73, è il risultato della volontà di procurare, nell'ambito di determinate operazioni transnazionali, un legittimo affidamento, che consegue ad un'intesa vincolante sia per il contribuente sia per l'Amministrazione finanziaria. Il motivo di questa preclusione è da rintracciare ancora una volta nel carattere dell'Accordo preventivo vincolante per tutte e due le parti che lo sottoscrivono e nella *ratio* sottesa a questa regola, ovvero quella di creare maggiore certezza nell'adempimento tributario, infatti, se non fosse preclusa la possibilità di attivare per le medesime problematiche entrambe le procedure, il contribuente, proponendo un'istanza d'interpello, potrebbe conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria senza esserne vincolato⁽⁷⁷⁾.

Si è già fatto cenno all'inammissibilità della presentazione di una istanza d'interpello sui nuovi investimenti, quando s'intendono trattare quesiti riguardanti materie oggetto di Accordo preventivo per imprese con attività internazionale, prevista dalle disposizioni che individuano le modalità applicative dell'interpello sui nuovi investimenti, all'art. 4, lett. d), d.m. 29 aprile 2016. La stessa norma esclude, a sua volta, tale inammissibilità per i quesiti che richiedono la preventiva valutazione in ordine all'esistenza o meno di un'azienda che configuri una stabile organizzazione⁽⁷⁸⁾. Ne consegue che possono costituire oggetto di interpello sui nuovi investimenti tutte le altre questioni interpretative diverse da quelle la cui soluzione è demandata dal legislatore alla specifica procedura degli accordi preventivi, attesa la portata dirimente che la questione ha sul trattamento fiscale dell'investimento; tale valutazione può, quindi, costituire oggetto di istanza di interpello sui nuovi investimenti, a meno che non sia stata già

(76) Così, F. Pistoiesi, *Gli interpelli tributari*, cit., 113.

(77) Cfr., M. Grandinetti, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, cit., 663.

(78) Ex art. 4, 1° comma, lett. d), d.m. 29 aprile 2016.

attivata dal contribuente sullo specifico punto la procedura di *ruling* internazionale.

Chiaramente, in ordine alla quantificazione del valore nominale degli utili e delle perdite della stabile organizzazione resta ferma l'inammissibilità dell'interpello sui nuovi investimenti, trattandosi di materia ordinariamente coperta dalla procedura di cui all'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73⁽⁷⁹⁾.

Al riguardo, rileva, tuttavia, che nella relazione illustrativa allo schema del d.lgs. n. 147/15, che ha introdotto contestualmente l'istituto degli accordi preventivi, di cui all'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73, e l'interpello sui nuovi investimenti, si legge che quest'ultimo istituto "si affianca" a quello degli accordi preventivi in materie di interesse transazionale. Da tanto, ad avviso di chi scrive, si condivide l'opinione di chi, in netto contrasto con la limitazione, ritiene la stessa illegittima, ammettendo, di contro, che gli investitori possono, secondo il dettato normativo, scegliere l'uno o l'altro strumento previsti dal suddetto decreto non rilevando, a dire il vero, alcuna incompatibilità tra questa tipologia d'interpello e gli accordi preventivi. Di contro, l'interpello sui nuovi investimenti potrebbe favorire la sottoscrizione di accordi di cui all'art. 31-ter, d.p.r. n. 600/73⁽⁸⁰⁾. È, pertanto, immaginabile una possibile successione temporale delle due procedure, dall'interpello all'accordo preventivo, potendo il primo costituire la base di un successivo accordo preventivo, e se ne esclude, invece, una loro attivazione contestuale.

Secondo l'orientamento amministrativo⁽⁸¹⁾, un'impresa, residente o non residente, potrebbe chiedere all'Agenzia delle Entrate il suo parere sull'esistenza o meno della stabile organizzazione in Italia anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, mediante la procedura dell'interpello sui nuovi investimenti, mentre tale possibilità è esclusa attraverso l'interpello di tipo interpretativo e qualificatorio, di cui all'art. 11, 1° comma, lett. a), dello Statuto, laddove, come già considerato, la norma non ammette l'attivazione di quest'ultime procedure nel caso in cui siano attivabili le procedure dell'Accordo preventivo e del nuovo interpello di cui all'art. 2 del decreto internazionalizzazione⁽⁸²⁾.

⁽⁷⁹⁾ Cfr., Circolare n. 25/E del 1° giugno 2016.

⁽⁸⁰⁾ In tale senso, G. Vanz, *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, cit., 961 ss.

⁽⁸¹⁾ Circolare n. 25/E del 1° giugno 2016, 32.

⁽⁸²⁾ Cfr. circolare n. 9/E del 2016, par. 1.1.

6. - *Normativa europea sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni in ordine ai ruling preventivi transfrontalieri e agli accordi sui prezzi di trasferimento.*

I *rulings* fiscali rappresentano una modalità di dialogo preventivo tra Fisco e contribuente di grande impatto anche nelle politiche fiscali dei soggetti che operano all'interno dell'Unione Europea.

Non va trascurato il dato considerevole in base al quale alcune multinazionali, sfruttando la complessità delle norme fiscali e la mancanza di una effettiva cooperazione amministrativa e trasparente tra Paesi membri, talvolta, abbiano fatto un uso abusivo e distorto dei *rulings* fiscali, spostando, artificiosamente, mediante pratiche segrete ed elusive, i propri profitti nelle loro filiali nazionali ove le imposte risultavano più basse.

Il generale timore che le sottoscrizioni da parte delle Autorità fiscali di *rulings* vantaggiosi per i contribuenti potessero generare gravi irregolarità, ha spinto le istituzioni europee a rivedere l'ambito applicativo della procedura amministrativa di scambio di informazioni fiscali delineato dalla Dir. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011⁽⁸³⁾. Così facendo, nel dicembre 2015, tale ambito è stato arricchito di nuove regole che, in coerenza con le

(83) Tale Direttiva il cui obiettivo è stabilire «norme e procedure in base alla quali gli Stati membri cooperano fra loro ai fini dello scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per le amministrazioni e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte», ha abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2013, la n. 77/799/CEE. Sull'evoluzione della disciplina comunitaria dello scambio di informazioni, senza alcuna esaustività, si vedano C. Sacchetto, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche incrociate internazionali*, in *Boll. trib.*, 1990, 8, 563 ss.; M. Barassi, *Lo scambio di informazioni nella UE*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2001, II, 327 ss.; A. M. Gaffuri, *I limiti allo scambio di informazioni nelle indagini fiscali*, in *Fisc. int.*, 2004, 5, 418 ss.; F. Saponaro, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, cit.; P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, cit.; P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Fisco*, 2010, 20, 3160 ss.; G. Marino, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, 2, 433 ss.; S. M. Messina, *Lineamenti di fiscalità internazionale*, Verona, 2010, II ed., *passim*; R. Succio, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. e prat. trib. inter.*, 2011, I, 164 ss.; A. Buccisano, *Cooperazione amministrativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 669 ss.; Id., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013, 79; P. Selicato, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, cit.; P. Mastellone, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, 4, 791 ss.; A. Della Carità, *Evoluzione del contesto internazionale in materia di scambio di informazioni tra Stati e ulteriori prospettive future*, in *Corr. trib.*, 2014, 15, 1186 ss.; E. Mignarri, *L'attuazione della Direttiva 2011/16/UE riguardante la cooperazione amministrativa in ambito fiscale*, in *Fisco*, 2014, 2, 133 ss.; P. Pistone, *Diritto Tributario Internazionale*, Torino, 2017, 269 ss.

scelte adottate dall'OCSE di contrasto a fenomeni di concorrenza fiscale dannosa e di erosione della base imponibile, assicurano una maggiore uniformità a livello globale dello strumento cooperativo, estendendo l'obbligo di fornire automaticamente informazioni anche riguardanti i *cross-border tax rulings* e gli *advance pricing arrangements*, laddove, fino a questo momento, lo scambio spontaneo di informazioni sui *rulings*, aveva, invece, mostrato segni di inadeguatezza nel contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva, a causa, soprattutto, del potere discrezionale di cui disponevano gli Stati membri nel decidere se attivare o meno lo scambio e, inoltre, per la diffusa assenza di reciprocità nella procedura di scambio di informazioni di tipo spontaneo⁽⁸⁴⁾.

Presumibilmente, ad accrescere le preoccupazioni verso le pratiche fiscali dannose che riguardavano i *rulings* è stata la vicenda denominata *Luxleaks*, che nel 2014 ha suscitato particolare interesse, risultato, quest'ultima, di un'inchiesta giornalistica ove sono emerse una serie di agevolazioni fiscali molto generose concesse segretamente, tra il 2002 e 2010, dal Governo lussemburghese a numerose e grandissime imprese multinazionali europee, mediante trattamenti fiscali predefiniti che, al fine di ridurre il carico fiscale, finivano per aggirare le norme impositive nazionali, sottraendone ricchezza, fino ad abusare delle disposizioni comunitarie⁽⁸⁵⁾.

Negli ultimi anni, invero, si sono registrati particolari interventi a livello internazionale⁽⁸⁶⁾ e comunitario che intensificano lo scambio auto-

⁽⁸⁴⁾ Cfr., Considerando n. 4 della Dir. 2015/2376/UE.

⁽⁸⁵⁾ Cfr., S. Palestini, R. Lupi, *Accordi con il Lussemburgo e vuoti d'imposizione internazionale*, in *Dial. trib.*, 2014, 5, 439.

⁽⁸⁶⁾ Dal 2009, il G20, con il *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, oltre ad aver individuato nello scambio di informazioni lo strumento più efficace contro l'evasione fiscale, ha dato vita ad un processo inarrestabile di adeguamento da parte degli Stati a *standard* di trasparenza anche attraverso l'abolizione definitiva del segreto bancario, che precedentemente, legittimando il rifiuto di fornire informazioni relative a tale ambito, aveva fortemente ostacolato la concreta collaborazione amministrativa-tributaria. I Paesi riuniti nel G20 hanno poi accolto la proposta di sviluppare regole comuni in tema di scambio automatico di informazioni. Nello stesso anno, a Berlino, 51 giurisdizioni hanno firmato il c.d. *Common Reporting Standard Multilateral Competent Authority Agreement* (CRS MCAA), un ambizioso sistema, quest'ultimo, che individua nello scambio di informazioni automatico il modello cooperativo di riferimento per combattere le frodi e l'evasione fiscale, impegnandosi a rendere operativo il nuovo *standard* a partire dal 2017. Il programma internazionale elaborato dall'OCSE prevede uno *standard* unico e globale in base al quale le Autorità governative dei Paesi aderenti potranno ottenere informazioni dalle Amministrazioni finanziarie residenti, scambiandole automaticamente e con cadenza annuale (Su questo argomento, P. Valente, *Nuovo standard Ocse per lo scambio di informazioni*, in *Fisco*, 2014, 16, 1668 ss.; A. Della Carità, *Evoluzione del contesto internazionale in materia di scambio di informazioni e ulteriori prospettive future*, cit.; G. Corasaniti,

matico obbligatorio d'informazioni, strumento attraverso il quale le Amministrazioni finanziarie si trasmettono sistematicamente, ovvero a intervalli regolari e senza alcuna preventiva richiesta, dati e informazioni finanziarie predeterminate.

Nel 2014, l'OCSE ha pubblicato un documento («*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*») con il quale viene ufficialmente approvato lo *Standard for automatic exchange of financial accounts*, ovvero uno strumento multilaterale, che consente alle Autorità competenti di ottenere dati e informazioni fiscalmente rilevanti, automaticamente e in maniera dettagliate.

Gli Stati membri dell'Unione Europea, oltre ad aver siglato il *Common Reporting Standard*, valevole nei confronti dei Paesi Terzi, hanno recepito nella loro legislazione il nuovo *standard* di matrice OCSE, adottando la Dir. 2014/107/UE del 9 dicembre 2014⁽⁸⁷⁾ con la quale è stata realizzata un'estensione del campo applicativo della procedura amministrativa di scambio a nuove categorie reddituali, ulteriori rispetto a quelle previste dalla Dir. 2011/16/UE. Tra le novità più incisive, vi è l'inclusione di nuove categorie reddituali finanziarie, nonché le informazioni patrimoniali riguardanti i conti correnti⁽⁸⁸⁾.

Nel delineato contesto europeo di potenziamento delle misure di lotta all'evasione ed elusione fiscale, si inserisce anche lo scambio automatico

Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative, in *Corr. trib.*, 2015, 18, 1361; T. Di Tanno, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in *Rass. trib.*, 2015, 3, 665 ss.). A tutti questi interventi, diretti ad assicurare una maggiore cooperazione e trasparenza, si affiancano le misure per frenare strategie di pianificazione fiscale aggressiva di imprese multinazionali che, sfruttando le asimmetrie impositive dei vari sistemi tributari, spostano artificialmente i profitti in giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità vantaggiosa. Mediante il progetto – congiunto OCSE e G20 Beps (*Base Erosion and Profit Shifting*), è stato adottato un piano di azioni, articolato in 15 raccomandazioni, che fornisce alcune soluzioni agli Stati per impedire la traslazione dei profitti e la conseguente erosione della base imponibile.

⁽⁸⁷⁾ Dir. 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014 “recante modifica della Dir. 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale”. Dal Considerando n. 5 della Dir. 2014/107/UE emerge la necessità di rafforzare gli strumenti che consentono lo scambio automatico obbligatorio di informazioni, estendendolo gradualmente a nuove categorie di reddito e di capitale ed eliminando la condizione che subordina lo scambio di informazioni alla loro disponibilità.

⁽⁸⁸⁾ Più in dettaglio, all'art. 8 della Dir. 2011/16/UE è stato inserito il paragrafo 3-*bis*, che stabilisce la comunicazione dei dati anagrafici e fiscali riguardanti il/i titolare/i dei conti correnti e il relativo saldo al termine del periodo di rendicontazione, nonché, in caso di conti di custodia, l'importo totale lordo degli interessi, l'importo totale lordo dei dividendi, l'importo totale lordo degli altri redditi generati in relazione alle attività detenute nel conto e gli introiti totali lordi derivanti dalla vendita o dal riscatto delle attività finanziarie pagati o accreditati sul conto.

obbligatorio di informazioni sui *tax rulings*, un modello di cooperazione amministrativa in grado di individuare, preventivamente, e ostacolare, tempestivamente, anche schemi di pianificazione fiscale aggressiva.

Il 18 marzo 2015, la Commissione europea, al fine di garantire maggiore cooperazione tra i Paesi membri in tema di tassazione societaria, presentava un pacchetto sulla trasparenza fiscale (c.d. *Tax Transparency Package*) includendovi la proposta di Direttiva sullo scambio automatico di informazioni riguardanti i *rulings* fiscali, poi approvata dal Consiglio l'8 dicembre 2015⁽⁸⁹⁾. Con l'art. 1, par. 3, della Dir. n. 2015/2376 è stato inserito nel testo della Dir. n. 2011/16 un nuovo art. 8-*bis* (rubricato "ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento"), nello specifico, vengono delineate le tipologie di *tax ruling* di interesse anche per le altre Autorità fiscali europee. Tale strumento evidenzia, nella sua finalità originaria, l'indubbio vantaggio di fornire certezza alle imprese che operano all'interno di un sistema economico globale sempre più complesso⁽⁹⁰⁾.

Con un approccio sistematico e vincolante, è stato definito il campo di applicazione e le condizioni per lo scambio di informazioni riguardanti i *rulings* fiscali e gli accordi sui prezzi di trasferimento, stabilendo pertanto che le Autorità competenti di uno Stato membro debbano comunicare alle Autorità di tutti gli altri Stati membri le informazioni in ordine ai *rulings* fiscali, ricomprendendo in questa categoria:

⁽⁸⁹⁾ La Dir. 2015/2376/UE si inerisce nel contesto delineato dalla Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio concernente un "Piano di azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale" del 6 dicembre 2012, in attuazione delle Conclusioni del Consiglio del dicembre 2014 nelle quali si affermava la necessità di "proseguire con urgenza gli sforzi nella lotta all'elusione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva, a livello sia globale sia dell'UE".

⁽⁹⁰⁾ Gli Stati membri dovranno adottare e pubblicare entro il 31 dicembre 2016 le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformare la normativa nazionale alle novità introdotte dalla direttiva e che, in generale, trovano applicazione dal 1° gennaio 2017.

Circa i *rulings* preventivi transfrontalieri e gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento emanati, modificati o rinnovati tra il 1° gennaio 2012 e il 31 dicembre 2013, lo scambio di informazioni avverrà a condizione che fossero ancora validi al 1° gennaio 2014. Per gli accordi emanati, modificati o rinnovati tra il 1° gennaio 2014 e il 31 dicembre 2016, lo scambio di informazioni avverrà indipendentemente dal fatto che siano ancora validi. La Dir. 2015/2376/UE concede poi agli Stati membri la facoltà di escludere dall'ambito applicativo le informazioni sui *rulings* emanati, modificati o rinnovati prima del 1° aprile 2016 nei confronti di soggetti, anche appartenenti a un gruppo, con un fatturato netto annuo, inferiore a 40 milioni di euro.

- gli accordi che determinano l'esistenza o l'assenza di una stabile organizzazione;
- gli accordi o le decisioni che determinano l'esistenza o l'assenza di fatti che possono avere un impatto potenziale sulla base imponibile di una stabile organizzazione;
- gli accordi preventivi unilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento;
- gli accordi che determinano lo *status* fiscale di entità ibrida in uno Stato membro, legata ad un residente di un'altra giurisdizione;
- gli accordi o le decisioni sulla base di valutazione per l'ammortamento di un bene in uno Stato membro acquistato da una società di un gruppo in un'altra giurisdizione.

Oggetto di scambio non è l'intero accordo ma le informazioni che sono elencate all'art. 8-*bis* della Dir. 16/2011/UE, comprendenti, tra gli altri, i dati relativi ai *rulings* fiscali preventivi transfrontalieri, attraverso i quali le Autorità fiscali garantiscono ai contribuenti, attivi in ambiti transnazionali, il trattamento di alcuni aspetti della tassazione che li riguarda nel loro caso specifico, e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento con i quali le Autorità fiscali determinano le modalità, e altri dettagli rilevanti, dei prezzi applicabili a un trasferimento di beni o servizi tra imprese appartenenti allo stesso gruppo⁽⁹¹⁾. La Direttiva prevede lo scambio di una serie di informazioni di base accessibili a tutti gli Stati membri, con due limiti alla trasmissione delle informazioni che comportano la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o la divulgazione di informazioni contraria al-

⁽⁹¹⁾ Le informazioni che devono essere comunicate sono: - identificazione della persona, diversa da quella fisica, e, se del caso, del gruppo di persone cui appartiene; - sintesi del contenuto del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, compresa una descrizione delle pertinenti attività commerciali o delle operazioni o serie di operazioni, purché non vi sia la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale; - data di emanazione, modifica o rinnovo del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento; - data di inizio e data di conclusione, se specificate, del periodo di validità del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento; - tipo di *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento; - importo dell'operazione o della serie di operazioni; - descrizione dei criteri e dei metodi utilizzati per determinare il metodo di fissazione dei prezzi di trasferimento o il prezzo di trasferimento stesso, nel caso di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento; - identificazione degli altri eventuali Stati membri che possono essere interessati dal *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento; - identificazione delle persone, diverse dalle persone fisiche, negli altri eventuali Stati membri che possono essere interessate dal *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento.

l'ordine pubblico⁽⁹²⁾, e allo stesso modo esclude la trasmissione automatica obbligatoria degli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi terzi secondo i trattati internazionali esistenti con tali Paesi, qualora le norme di detti trattati non consentano la divulgazione, a un Paese terzo che sia parte, delle informazioni ricevute in base al trattato interessato⁽⁹³⁾.

A ragion veduta, può sostenersi che il passaggio da una cooperazione amministrativa facoltativa a quella obbligatoria, in questi settori, consente di migliorare ulteriormente l'opportunità e la tempestività delle procedure di scambio di informazioni tra le Amministrazioni interessate, che sono necessarie ai fini del perfezionamento del *ruling* transnazionale, superando dunque gli ostacoli evidenziati in passato alla realizzazione sul piano pratico di efficaci strategie impositive, ove i ritardi e lo scarso utilizzo di tali strumenti potevano causare il mancato esercizio del potere di accertamento⁽⁹⁴⁾.

In questo scenario lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *rulings* garantisce una maggiore cooperazione amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea che dovrebbe avvantaggiare non solo le Autorità fiscali che possono individuare tempestivamente pratiche evasive ma anche i soggetti economici che possono così operare in sistemi più equi e trasparenti.

Le azioni di cooperazione tra Stati devono comunque necessariamente conciliarsi con i principi riconosciuti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, trattandosi comunque di procedimenti amministrativi che incidono anche nella sfera giuridico-patrimoniale dei soggetti indagati⁽⁹⁵⁾.

Aldilà delle connessioni che la disciplina europea sullo scambio di informazioni tra Autorità fiscali ha evidenziato estendendo i propri confini al tema dei *tax rulings*, la normativa europea volta esclusivamente a contrastare il dilagare di fenomeni di evasione e elusione fiscale, appare,

⁽⁹²⁾ Cfr., Considerando n. 9 della Dir. n. 2015/2376/UE.

⁽⁹³⁾ Cfr., Considerando n. 11 della Dir. n. 2015/2376/UE.

⁽⁹⁴⁾ In argomento, S. Capolupo, *Scambio di informazioni tra Stati e garanzie a tutela dei contribuenti*, in *Fisco*, 2017, 17, 1654 ss., scrive l'A. che "La modifica si è resa necessaria in quanto lo scambio spontaneo efficace di informazioni sui menzionati settori era ostacolato da numerose e rilevanti difficoltà di ordine pratico, quali il potere discrezionale di cui dispone lo Stato membro di emanazione per decidere quali altri Stati membri debbano essere informati".

⁽⁹⁵⁾ Cfr., S. Capolupo, *Scambio di informazioni tra Stati e garanzie a tutela dei contribuenti*, cit., 1654.

nonostante le recenti modifiche, carente in termini di tutela del contribuente sottoposto a tali misure investigative transnazionali, mentre l'istituto del *ruling* che impone un proficuo dialogo tra le parti, con un indubbio progresso delle relazioni fiscali, sembra proprio favorire il raggiungimento dell'adempimento spontaneo agli obblighi tributari, mediante la collaborazione del contribuente.

Le tecniche di controllo fiscale e i metodi di acquisizione di informazioni fiscalmente rilevanti necessitano in realtà di maggiore tutela a favore del soggetto sottoposto a procedure amministrative di scambio di informazioni, operando in un quadro di garanzie ancora troppo scarno, nonostante qualche segnale di apertura da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia, riconosciuto nella recente sentenza *Berlioz*.

La normativa europea sullo scambio di informazioni, non rivolgendosi direttamente ai contribuenti, si limita a stabilire l'eventualità che l'Autorità competente di uno Stato membro possa, su richiesta dell'Autorità fiscale di un altro Stato membro, notificare al destinatario di una procedura di indagine, tutti gli "atti" e le "decisioni" riguardanti la medesima procedura, modalità, quest'ultima, che esclude una concreta tutela del contribuente, in quanto è da ritenere prettamente subordinata all'interesse statale di presentare un'apposita richiesta⁽⁹⁶⁾.

La giurisprudenza europea, pur confermando i precedenti orientamenti in tema di partecipazione del contribuente a tali procedure⁽⁹⁷⁾, compie un ulteriore passo avanti, laddove riconosce al soggetto coinvolto in una procedura di scambio di informazioni tra Autorità fiscali, il diritto ad una tutela effettiva. La Grande Sezione della Corte di Giustizia, investita di una serie di questioni pregiudiziali, nella sentenza *Berlioz* (C-682/15)⁽⁹⁸⁾, depositata il 16 maggio 2017, ha statuito che nel momento in cui

⁽⁹⁶⁾ Si veda, P. Mastellone, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., 801.

⁽⁹⁷⁾ Corte di Giustizia UE, 22 ottobre 2013, causa C-272/12, *Sabou*, in www.curia.eu. (nota di F. Fernández Marán, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario di informazioni*, in *Rass. trib.*, 2014, 6, 1421 ss.); Corte di Giustizia UE, 27 settembre 2007, C-184/05, sentenza *Twob* (Cfr., P. Mastellone, *L'unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa fra autorità fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 11, 349 ss.). La Corte di Giustizia Ue, 27 gennaio 2009, nella causa C-318/07, sentenza *Hein Persche*, ha invece ritenuto obbligatoria la richiesta di scambio di informazioni quando il mancato uso di essa possa pregiudicare una delle libertà fondamentali previste dal TFUE. Si veda, inoltre, P. Laroma Jezzi, *Si fa presto a dire "contraddittorio"*, in *Corr. trib.*, 2015, 36, 3760 ss.

⁽⁹⁸⁾ Per un esame della vicenda, P. Mastellone, *Una nuova alba per i diritti fondamentali del contribuente europeo: alcuni spunti sistematici a margine della sentenza Berlioz della Corte di Giustizia*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2017, 2, 591 ss.

lo scambio di informazioni si traduce in un atto interno lesivo della posizione del contribuente deve riconoscersi a tale soggetto il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva, garantito dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali.

La Corte UE ha ritenuto che il contribuente non ha diritto di essere informato della richiesta di assistenza da parte di uno Stato membro e di partecipare al procedimento relativo all'indagine fiscale, in quanto la normativa sullo scambio di informazioni non contempla alcun diritto d'informativa e non contiene alcun riferimento alla legittimità della procedura di acquisizione né alla rilevanza probatoria delle informazioni nel processo, e, al fine di assicurare il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva, il giudice nazionale potrà avere accesso alle richieste di informazioni trasmesse dallo Stato richiedente. Il diritto di difesa del contribuente è, invece, sufficientemente garantito dall'accesso a una informazione minima, ossia quella che concerne la documentazione relativa all'identità del contribuente coinvolto e che fa riferimento allo scopo fiscale delle informazioni chieste. Il giudice, allo stesso modo, deve poter esercitare il controllo sulla legittimità della richiesta effettuata e verificare che la decisione di ingiunzione si fondi su una richiesta di informazioni sufficientemente motivata e vertente su informazioni che non appaiano manifestamente prive di qualsiasi prevedibile pertinenza nei confronti dell'indagine tributaria in questione. A dire dei giudici europei, la "prevedibile pertinenza" delle informazioni richieste da uno Stato membro ad un altro Stato membro rispetto all'indagine effettuata, è requisito fondamentale perché venga soddisfatta la richiesta di informazione, e rappresenta una condizione di legittimità della decisione di ingiunzione rivolta nei confronti di un amministrato e della misura della sanzione inflitta.

6.1. - ... *il suo recepimento nell'ordinamento interno*

Nell'ordinamento giuridico nazionale, con la pubblicazione del d.lgs. 15 marzo 2017, n. 32 è stata data attuazione alla Direttiva europea (n. 2015/2376/UE dell'8 dicembre 2015) in materia di scambio automatico obbligatorio delle informazioni fiscali, recante modifiche alla precedente direttiva 2011/16/UE, prevedendo, esattamente, l'obbligatorietà dello scambio diretto di informazioni per alcuni comparti costituiti dai *ruling* preventivi transfrontalieri e dagli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento. Il legislatore nazionale ha così adempiuto ai propri obblighi comunitari, recependo la disciplina europea che impegna gli Stati membri dell'Unione europea a comunicare tempestivamente le informazioni relative ai *rulings* sottoscritti con i soggetti che operano all'interno del merca-

to, nel dichiarato intento di assicurare la trasparenza e l'equità del sistema comunitario.

Tale decreto legislativo ha integrato il d.lgs. n. 29/14 (recante "attuazione della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e abroga la direttiva 77/799/CEE") che, a suo tempo, recependo le indicazioni comunitarie, aveva reso esecutive le regole contenute nella stessa Direttiva europea concernenti la reciproca assistenza fra le Autorità competenti degli Stati membri in materia fiscale, ha inoltre apportato alcune modifiche agli artt. 31-*bis* e 31-*ter*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 in materia di accertamento delle imposte sui redditi. Il nuovo art. 31-*bis*, riferendosi all'art. 8-*bis* della Direttiva UE n. 2011/16, consente l'acquisizione gli elementi informativi concernenti i *ruling* di carattere transnazionale che producono effetti anche nel territorio italiano, stipulati da contribuenti esteri con le altre Autorità fiscali. È stata poi abrogata la disposizione del quarto comma dell'art. 31-*ter* in base alla quale era previsto, secondo la normativa comunitaria l'invio di "copia dell'accordo dell'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o stabilimento delle imprese con i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni", non più necessaria proprio grazie al recepimento della Dir. 2015/2376/UE.

Sono oggetto di scambio le informazioni elencate all'art. 8-*bis* della Dir. 2011/16/UE, cui rinvia lo stesso art. 5, 1° comma-*bis*, del citato d.lgs. n. 29/14 (previsione introdotta dal d.lgs. 15 marzo 2017, n. 32), comprendenti, tra gli altri, i dati identificativi del contribuente e del gruppo di appartenenza, la sintesi del contenuto del *ruling* o dell'accordo preventivo, le relative date di emanazione, modifica, rinnovo, inizio e fine validità, la tipologia di *ruling* o accordo, l'importo e i criteri di calcolo del prezzo di trasferimento e l'individuazione degli altri Stati membri interessati.

Per effetto di questo intervento normativo sono state introdotte definizioni più ampie di *ruling* preventivi transfrontalieri e di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, che coprono molteplici situazioni. Nella prima categoria, quella dei *ruling* preventivi transfrontalieri, sono compresi innanzitutto gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, stipulati ai sensi dell'art. 31-*ter*, d.p.r. n. 600/73, ovvero una delle principali novità introdotte nel nostro ordinamento giuridico nazionale dal d.lgs. n. 147/15 ("Decreto internazionalizzazione"), nonché gli accordi preventivi inerenti all'utilizzo di *software* coperto da *copyright*, da brevetti industriali, da marchi, etc., aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera, ovvero gli accordi preventivi stipulati per l'applicazione del regime di tassazione agevolata dei redditi ritraibili dai beni immateriali (c.d. *Patent*

Box)⁽⁹⁹⁾. La disciplina del *Patent box* prevede infatti che i metodi e i criteri di determinazione del reddito agevolabile siano preventivamente definiti mediante la procedura di *ruling*, talvolta obbligatoria, come nel caso di utilizzo diretto dei beni immateriali, altre volte facoltativa. Nel caso di utilizzo diretto dell'*intangibile*, la norma stabilisce l'instaurazione necessaria della una procedura di *ruling* internazionale con l'Ufficio, ove i beni immateriali siano dati in licenza a società del medesimo gruppo, laddove abbiano determinato la realizzazione di una plusvalenza agevolabile a esito di una cessione infragruppo, invece, la procedura di *ruling* internazionale è solo facoltativa⁽¹⁰⁰⁾.

Costituiscono *ruling* preventivi transfrontalieri anche i pareri resi su istanze di interpello – presentate ai sensi dell'art. 11, 1° comma, lett. *a*) e *c*), dello Statuto dei diritti del contribuente, e/o nel contesto del regime di adempimento collaborativo tra Agenzia delle Entrate e contribuenti, dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'art. 6, 2° comma, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di un'operazione transfrontaliera⁽¹⁰¹⁾.

Ulteriore tipologia di *ruling* preventivi transfrontalieri è quella dei pareri resi su istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art. 2, d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 che hanno ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di un'operazione transfrontaliera e ogni altro accordo o parere reso su istanza di interpello con effetti simili alle categorie sopra evidenziate, aventi ad oggetto un'operazione transfrontaliera, e presentati

⁽⁹⁹⁾ Stipulati ai sensi dell'art. 1, commi da 37 a 45, l. 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di stabilità per il 2015).

⁽¹⁰⁰⁾ Su questo argomento, L. M. Pappalardo, *Alcuni commenti a caldo sul nuovo Patent box*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, 4, 10570; V. J. Cavallaro, G. Formiatti, *Il contraddittorio nell'ambito del "Patent box"*, in *Corr. trib.*, 2016, 29, 2245; A. V. Ronchetti, *Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazioni sulla patente box*, in *Rass. trib.*, 2016, 3, 671; E. Della Valle, *Patent box e tutela giurisdizionale*, in *Fisco*, 2016, 20, 1907.

⁽¹⁰¹⁾ Per operazioni transfrontaliere s'intendono, operazioni, o serie di operazioni, in cui, alternativamente: non tutte le parti risiedono, ai fini fiscali, in Italia; una o più parti sono residenti ai fini fiscali in Italia e in una o più giurisdizioni; una o più parti coinvolte nell'operazione o nella serie di operazioni svolge la propria attività in un'altra giurisdizione tramite una stabile organizzazione e l'operazione o la serie di operazioni fa parte dell'attività o costituisce il complesso di attività della stabile organizzazione; e inoltre, transazioni poste in essere da una persona giuridica rispetto ad attività che tale persona esercita in un altro Stato membro tramite una stabile organizzazione.

ai sensi di una normativa emanata in data successiva all'entrata in vigore del d.lgs. n. 32/17.

Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni relativo alla seconda categoria, quella degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, concerne gli accordi per la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore nominale delle operazioni transfrontaliere di cui all'art. 110, 7° comma, t.u.i.r. (*transfer pricing*) stipulati ai sensi dell'art. 31-ter, 1° comma, lett. a), d.p.r. n. 600/73 e gli accordi per l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, stipulati ai sensi dell'art. 31-ter, 1° comma, lett. b), d.p.r. n. 600/73.

I servizi di collegamento possono richiedere informazioni supplementari, compreso il testo integrale del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, all'altro Stato (nuovo 1° comma-ter, art. 5, d.lgs. n. 29/14). Inoltre lo scambio automatico non è obbligatorio qualora un *ruling* preventivo transfrontaliero riguardi esclusivamente la situazione fiscale di una o più persone fisiche (nuovo 1° comma-quater, art. 5, d.lgs. n. 29/14), ed in più gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi terzi sono esclusi dall'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni nel caso in cui l'accordo fiscale internazionale, in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, non ne consente la divulgazione a terzi⁽¹⁰²⁾.

⁽¹⁰²⁾ Questa tipologia di accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento potranno essere oggetto di scambio di informazioni ai sensi dell'art. 9 della Dir. europea n. 2011/16 ("Ambito di applicazione e condizioni dello scambio spontaneo di informazioni"), se l'accordo fiscale internazionale, in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, ne consente la divulgazione e l'autorità competente del Paese terzo autorizza la divulgazione delle informazioni. Tuttavia, nel caso in cui detti accordi siano esclusi dallo scambio automatico di informazioni, le informazioni di cui al par. 6 dell'art. 8-bis della Direttiva citata, alle quali si fa riferimento nella richiesta che ha portato all'emanazione di detto accordo bilaterale o multilaterale sui prezzi di trasferimento, sono scambiate ai sensi dei parr. 1 e 2 del citato art. 8-bis. I due paragrafi disciplinano le modalità di comunicazione del *ruling* o dell'accordo (nuovo 1° comma-quinquies, art. 5, d.lgs. n. 29/14).

7. - Standard di rendicontazione Paese per Paese nel diritto interno e comunitario

Il conseguimento di risultati più concreti nell'attività di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva richiede la massima trasparenza da parte delle imprese multinazionali, occorre infatti che le Autorità fiscali di tutti i Paesi dispongano di una serie di informazioni sulla struttura, prezzi di trasferimento, operazioni interne con le parti correlate nei gruppi multinazionali. A tale scopo lo scambio automatico di informazioni tra i Paesi membri dell'UE si è arricchito di un nuovo elemento, quello della rendicontazione *Country-By-Country*, ovvero l'obbligo di trasmissione a cui sono tenute le imprese di gruppi multinazionali residenti ai fini fiscali o soggette a imposizione in relazione alle attività svolte tramite una stabile organizzazione.

L'art. 1, 145°-146° comma, l. 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha introdotto, nell'ordinamento interno, per le società residenti in Italia controllanti di gruppi multinazionali, l'obbligo di predisporre e di presentare annualmente all'Agenzia delle Entrate un'apposita rendicontazione Paese per Paese allo scopo di palesare la struttura del gruppo, i redditi prodotti, le imposte pagate e maturate e gli indicatori di attività economica effettiva.

A compimento di tale intervento normativo, il d.m. 23 febbraio 2017⁽¹⁰³⁾ contiene la disciplina completa per la trasmissione della rendicontazione *Country-By-Country*⁽¹⁰⁴⁾. Con il provvedimento del 28 novembre 2017, prot. 275956, recante disposizioni attuative del decreto, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni relative alle modalità di presentazione della rendicontazione paese per paese.

L'introduzione in Italia della previsione dell'obbligo di rendicontazione è spia di un processo di adeguamento agli indirizzi internazionali di trasparenza in materia fiscale.

La rendicontazione rappresenta infatti un utile espediente di supporto per le Amministrazioni finanziarie nell'esercizio delle loro attività di acquisizioni di informazioni fiscalmente qualificanti e di controllo inoltre del

⁽¹⁰³⁾ Pubblicato in Gazzetta l'8 marzo 2017, n. 56.

⁽¹⁰⁴⁾ Su questo argomento, si vedano, C. Romano, D. Sencar, *Country-By-Country Reporting: versante normativo nazionale*, in *Corr. trib.*, 2016, 16, 120; C. Romano, A. Borrelli, *Il Country-By-Country Reporting: perimetro, obbligo di local filing e alternative disponibili*, in *Corr. trib.*, 2017, 12, 917; P. Valente, *Rendicontazione Paese per Paese e tutela della riservatezza nel diritto interno e comunitario*, in *Il fisco*, 2017, 2, 166; S. Mattia, *Rendicontazione Country-By-Country: le modalità per la trasmissione*, in *Il fisco*, 2017, 15, 1451.

rischio fiscale. L'Autorità fiscale, in questo modo, avrà immediatamente contezza dell'ammontare delle imposte versate all'estero dalla multinazionale ravvisando eventuali incongruenze.

Le principali indicazioni al riguardo sono state rese note dall'OCSE nel piano di azione varato per contrastare l'evasione fiscale internazionale e la traslazione, attraverso pianificazione fiscale aggressiva, dei profitti dai Paesi ad alta imposizione a quelli a bassa o nulla tassazione, pratica, quest'ultima, che provoca l'erosione della base imponibile. Le linee guida si rinvencono nell'Action 13 del Beps (*Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting*), che contiene le nuove regole di dichiarazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria. Sono così individuati i nuovi *standard* circa gli obblighi di comunicazione in materia di *transfer pricing* dei gruppi multinazionali, che consentano inoltre alle Amministrazioni finanziarie coinvolte di conoscere la posizione dei gruppi multinazionali, identificare le aree a rischio elusione e indirizzare le proprie attività investigative. Gli Stati partecipanti al progetto Beps hanno assunto l'impegno di introdurre all'interno dei propri ordinamenti specifici obblighi di rendicontazione *Country by Country* da parte dei gruppi multinazionali.

Con la Dir. UE n. 2016/881 del 25 maggio 2016, in linea con le novità internazionali registrate nell'ambito del Progetto Beps, è sorto l'obbligo per le Autorità fiscali europee⁽¹⁰⁵⁾ di scambiare automaticamente le informazioni ottenute nell'ambito del nuovo adempimento dichiarativo, ovvero la pubblicazione delle informazioni riguardanti la rendicontazione Paese per Paese, estendendo nuovamente l'ambito applicativo dello scambio automatico di informazioni mediante l'introduzione nella Sezione II del Capo II della Dir. 2016/11/UE del nuovo art. 8-*bis bis* attinente all'«Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione Paese per Paese».

Ai sensi del citato articolo ciascuno Stato membro è tenuto all'adozione di tutte le misure necessarie affinché la società madre di un gruppo di imprese multinazionali, residente ai fini fiscali nel suo territorio, o a qualsiasi altra entità del gruppo tenuta agli obblighi di documentazione, presenti una rendicontazione Paese per Paese entro quindici mesi dalla conclusione del periodo d'imposta di riferimento. L'Autorità che ha ricevuto le informazioni deve, a sua volta comunicarle automaticamente ad ogni altro Stato membro in cui una o più entità del gruppo sono residenti ai fini

⁽¹⁰⁵⁾ A far data dal 1° gennaio 2018.

fiscali o soggette ad imposizione per attività svolta attraverso una stabile organizzazione. Per assicurare la trasmissione con mezzi elettronici, lo scambio deve avvenire attraverso la rete CCN (Rete Comune di Comunicazione) sviluppata dall'Unione Europea. I Gruppi Multinazionali obbligati alla nuova reportistica sono quelli formati da entità con presenza tassabile in più di un Paese, obbligati alla redazione del bilancio consolidato con un ammontare di ricavi consolidati di almeno 750 milioni di euro risultanti dal bilancio consolidato dell'esercizio precedente⁽¹⁰⁶⁾.

L'acquisizione delle informazioni sui *transfer pricing* è divenuta, nei tempi recenti, una delle fasi più delicate dell'attività di accertamento in quanto incide profondamente sulle politiche di gestione commerciale dei gruppi multinazionali.

Nel nostro Paese, l'anno 2017 ha rappresentato un anno importante per la revisione della disciplina del *transfer pricing*⁽¹⁰⁷⁾, al fine di adeguare la normativa nazionale alle linee OCSE.

Il d.m. 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla l. n. 96/17, ha previsto un duplice intervento. È stato eliminato il previgente riferimento al "valore normale", dell'art. 110, 7° comma, t.u.i.r. quale parametro per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni *intercompany*, prevedendo che i componenti del reddito derivanti da operazioni infragruppo siano determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti "in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito", adeguandosi in questo modo al principio di libera concorrenza, c.d. *arm's length principle*, contenuto nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE. Inoltre è stato introdotto il nuovo art. 31-*quater*, all'interno del d.p.r. n. 600/73, che disciplina le diverse modalità per poter far valere, ai fini delle imposte italiane, le

⁽¹⁰⁶⁾ Le informazioni sul gruppo di imprese multinazionali oggetto di rendicontazione riguardano: a) le informazioni aggregate sui ricavi, gli utili (le perdite) al lodo delle imposte del reddito, le imposte sul reddito pagate e le imposte sul reddito maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di dipendenti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide, per quanto riguarda ogni giurisdizione in cui opera il gruppo multinazionali; b) l'identificazione di ciascuna entità costitutiva del gruppo, che indichi la giurisdizione di residenza fiscale di tale entità e, se diversa da detta giurisdizione, quella secondo il cui ordinamento è organizzata l'entità costitutiva, e la natura della principale o delle principali attività commerciali di quest'ultima.

⁽¹⁰⁷⁾ Sulla rilevanza delle problematiche di *transfer pricing*, v., S. Cipollina, *Il "valore normale" nel transfer pricing: mercato rilevante e metodo del "confronto del prezzo"*, in *Riv. dir. fin.*, 2013, II, n. 4, 103 ss.; R. Cordeiro Guerra, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 421 ss.; D. Stevanato, *Il transfer pricing tra evasione ed elusione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, 4; C. Sacchetto, *Il transfer pricing internazionale: una normativa alla ricerca della propria identità*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 886 ss.

diminuzioni di reddito derivanti dalle corrispondenti rettifiche definitive operate negli altri Paesi. Il nuovo articolo elenca in modo tassativo le ipotesi che consentiranno le rettifiche dei prezzi di trasferimento e una riduzione del reddito imponibile con l'obiettivo di contrastare potenziali doppie imposizioni economiche tra Stati in conseguenza di rettifiche dei *transfer pricing* operate da una Amministrazione estera⁽¹⁰⁸⁾.

8. - Tax ruling e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato

Nelle procedure di *ruling*, i metodi di determinazione anticipata delle norme fiscali da applicare al caso concreto rappresentato all'Amministrazione finanziaria non devono in alcun modo falsare o minacciare la concorrenza, favorendo alcune imprese o produzioni. A tale scopo è disposto che i *rulings* fiscali concessi alle imprese siano inoltre resi pubblici.

Come anticipato in premessa, ci si interroga, in ultima analisi, sulla compatibilità del *ruling* con la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato, che vieta le disparità di trattamento nella tassazione delle imprese che si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga⁽¹⁰⁹⁾.

Per essere qualificati aiuti di stato⁽¹¹⁰⁾, ai sensi dell'art. 107, par. 1, del TFUE, le misure fiscali, previste da uno Stato membro, devono accordare

⁽¹⁰⁸⁾ L'impresa residente potrà far valere la diminuzione del reddito: in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri, c.d. procedure amichevoli (MAP), previste dall'art. 25 delle Convenzioni contro le doppie imposizioni degli Stati esteri o dalla Convenzione arbitrata n. 90/436/CE del 23 luglio 1990 (art. 31-*quater*, lett. a); a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti (art. 31-*quater*, lett. b); a seguito di un'apposita istanza da parte del contribuente residente a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni che consente un adeguato scambio d'informazioni (art. 31-*quater*, lett. c).

⁽¹⁰⁹⁾ Sul tema degli «aiuti di Stato» in materia fiscale, senza alcuna pretesa di completezza, si veda F. Fichera, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, I, 84 ss.; Id., *Calamità naturali, principi costituzionali e agevolazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2014, 6, 1214; F. Roccatagliata, S. Medici, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 1998, 619; P. Russo, *Disciplina Comunitaria degli Aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2003, I, 330 ss.; P. Laroma Jezi, *Principi comunitari e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rass. trib.*, 2003, 3, 1074 ss.; M. Ingrosso, *Agevolazioni tributarie ed aiuti di stato: il caso Almeria*, in *Rass. trib.*, 2004, 5, 1778; Id., *La comunitarizzazione del diritto tributario*, in M. Ingrosso, G. Tesaurò (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, 58 ss.; L. Salvini, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007; G. Fransoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007; S. Fiorentino, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. Ingrosso, G. Tesaurò (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, 379 ss.

⁽¹¹⁰⁾ La qualifica di una misura nazionale come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107, par.

riduzioni del prelievo fiscale a favore di determinati beneficiari, ed è necessario riconoscerne un vantaggio selettivo e distorsivo della concorrenza.

La selettività è, di fatto, un elemento costitutivo della nozione di aiuto di Stato, e la valutazione di tale requisito richiede di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, la misura fiscale nazionale sia tale da favorire "talune imprese o talune produzioni" rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, oggetto pertanto di un trattamento differenziato⁽¹¹¹⁾.

Per riconoscere il carattere selettivo di una misura nazionale, la Commissione deve, innanzitutto, individuare il regime tributario comune applicabile nello Stato membro interessato, e dimostrare, in seguito, che tale misura deroga al regime ordinario, in quanto introduce differenziazioni tra gli operatori che si trovano in una situazione di fatto analoga sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario interessato⁽¹¹²⁾.

La riduzione delle imposte accordata da alcuni Stati membri mediante procedure di *ruling* a talune imprese ha, in diversi casi, provocato una concorrenza fiscale scorretta, concedendo un vantaggio a determinate imprese a discapito di altri soggetti giuridici tenuti, invece, a rispettare un regime ordinario di tassazione in base ai loro utili effettivi⁽¹¹³⁾.

1, TFUE richiede che siano soddisfatti tutti i requisiti seguenti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o attraverso risorse statali; in secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra gli Stati membri; in terzo luogo, deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario e, in quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (in tal senso, Corte di Giustizia Ue, Grande Sezione, sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione c. World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 53).

⁽¹¹¹⁾ In tal senso, sentenze del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Gibilterra e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 75 e 101; del 14 gennaio 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, punti da 53 a 55, e del 4 giugno 2015, Commissione/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punto 59.

⁽¹¹²⁾ Corte di Giustizia Ue, Grande Sezione, sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione c. World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 57.

⁽¹¹³⁾ La Commissione UE è intervenuta nel 2015 nei confronti di Fiat Finance and Trade e Starbucks Manufacturing EMEA BV che avevano ottenuto, rispettivamente da Lussemburgo e Olanda, generosi *rulings*, fissando i prezzi per la vendita di beni e servizi tra società dello stesso gruppo non corrispondenti alle condizioni di mercato. Di conseguenza, la maggior parte degli utili generati dalla società di Starbucks sono stati trasferiti all'estero, in paesi dove non sono tassati, e la società di finanziamento di Fiat ha sottostimato gli utili da assoggettare a imposta. All'inizio del 2016, la Commissione ha censurato il regime sugli utili in eccesso adottato in Belgio, ove 35 multinazionali sono state avvantaggiate rispetto alla concorrenza con un abbassamento della base imponibile molto rilevante, tra il 50 e il 90%, a seguito di *tax rulings*.

Orbene, i *rulings* fiscali accordati da uno Stato membro conferiscono un vantaggio indiscutibilmente di tipo selettivo, allorché il trattamento previsto, concesso ad una determinata impresa all'esito della procedura amministrativa di dialogo con l'Autorità fiscale, comporti una riduzione del debito tributario, dovuto dal destinatario della misura, più «favorevole» e, nella sostanza, discriminatorio.

Tale effetto può verificarsi, ad esempio, nel caso in cui l'Autorità tributaria convalidi un accordo sui prezzi di trasferimento che non applica condizioni di libera concorrenza poiché il metodo utilizzato nel *ruling* produce un effetto che si discosta da un attendibile risultato rispondente alle condizioni di mercato. Allo stesso modo, quando l'accordo preventivo consente ai destinatari di utilizzare metodi alternativi, più indiretti, per il calcolo degli utili imponibili, mentre sono disponibili metodi più diretti⁽¹¹⁴⁾.

Un *ruling* che rispetti il principio di libera concorrenza assicura che alla società non sia riservato, in base alle norme ordinarie di imposizione, vigenti nello Stato membro, un trattamento di favore rispetto alle società indipendenti che sono soggette ad imposta sul loro utile contabile, corrispondente ai prezzi stabiliti sul mercato secondo condizioni di equità.

Per valutare se un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento sia conforme al principio di libera concorrenza, la Commissione può tener conto delle indicazioni fornite dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). Tali orientamenti riassumono i principi condivisi a livello internazionale in materia di prezzi di trasferimento e forniscono utili indicazioni per le Amministrazioni fiscali e le imprese multinazionali su come garantire che il metodo di fissazione dei prezzi di trasferimento produca un esito conforme alle condizioni di mercato. Di conseguenza, se l'accordo sui prezzi di trasferimento corrisponde a tali indicazioni, un *ruling* che avalli tale accordo non dovrebbe comportare un trattamento di favore, in divieto della regola comunitaria sugli aiuti di Stato⁽¹¹⁵⁾.

Quando l'Autorità fiscale dispone di ampi poteri discrezionali tale esercizio può dare luogo a vantaggi selettivi per i beneficiari della misura

⁽¹¹⁴⁾ Cfr., Comunicazione della Commissione europea sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'art. 107, par. 1, del trattato sul funzionamento dell'unione europea (2016/C262/01), 36 ss.

⁽¹¹⁵⁾ Cfr., Comunicazione della Commissione europea sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'art. 107, par. 1, del trattato sul funzionamento dell'unione europea (2016/C262/01), cit.

fiscale, non giustificabile in base all'art. 107 TFUE. Pericoli di questo tipo non sembrano però manifestarsi nel caso dell'interpello ordinario, stante la sua natura meramente interpretativa, infatti l'incompatibilità con la regola comunitaria può escludersi quando l'esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria risulti ben delimitato dall'applicazione dei criteri oggettivi della normativa fiscale, non potendo considerarsi selettivo⁽¹¹⁶⁾.

Il maggiore rischio di incorrere in un vantaggio fiscale selettivo per i destinatari di una misura fiscale nazionale si potrebbe realizzare, invero, qualora l'Amministrazione finanziaria disponga di ampio potere da esercitare nell'applicazione di un beneficio fiscale. Ad esempio, quando un determinato beneficio per un investimento dipenda dalla sussistenza di criteri la cui valutazione è rimessa proprio all'Amministrazione finanziaria.

Nell'interpello sui nuovi investimenti⁽¹¹⁷⁾, la normativa prevede che l'Amministrazione finanziaria sia chiamata a compiere una valutazione dei profili fattuali e soprattutto una verifica dell'esistenza di elementi *extra* giuridici, e, dunque, che la stessa valuti se gli investimenti che l'impresa istante intende compiere abbiano "significative e durature ricadute occupazionali", nonché la soglia quantitativa necessaria per l'accesso. Si riconosce senza dubbio un'ampia discrezionalità amministrativa che, comunque, non è qualificabile come aiuto di Stato, trattandosi di un mero requisito di ammissibilità al *ruling* e non di concessione di un trattamento fiscale di favore.

Nell'ampia discrezionalità riconosciuta all'Amministrazione finanziaria nella conclusione degli APA vi è il rischio di selettività del trattamento fiscale concesso.

Gli APA, ovvero gli accordi tra Amministrazione finanziaria e contribuenti per la determinazione dei prezzi di trasferimento, disciplinati nel nostro ordinamento all'art. 31-ter, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, sono

⁽¹¹⁶⁾ Cfr., S. Morri, S. Guarino, *Il ruling italiano, la certezza del diritto e... il terzo incomodo: la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2017, 13, 1034.

⁽¹¹⁷⁾ L'interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art. 2, d.lgs. n. 147/15, mostra una natura ibrida, in parte, presenta i caratteri dell'interpello tradizionale, prevedendo all'esito della procedura una risposta, e interessando, inoltre, una molteplicità di materie, per un'altra parte, il contraddittorio e la ricostruzione fattuale, contemplati dalla disciplina dello stesso, ricalcano, invece, gli elementi propri degli accordi sui prezzi di trasferimento (c.d. APA - *Advance Pricing Agreement*).

In tal senso, C. Romano, D. Conti, *Accordi preventivi ed interpello per gli investimenti: novità, evoluzione e comparazione*, cit., 4370, allo stesso modo, S. Morri, S. Guarino, *Il ruling italiano, la certezza del diritto e... il terzo incomodo: la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit.

stati, invero, oggetto d'indagine da parte della Commissione europea a partire dal caso Apple, concernente un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento concluso con l'Amministrazione finanziaria irlandese. In questo caso, l'Irlanda aveva accordato due *rulings* fiscali a società del gruppo Apple, in conseguenza dei quali aveva accordato il pagamento sugli utili di un'aliquota irrisoria dell'imposta sulla società pari all'1% nel 2003, scendendo poi, addirittura, fino allo 0,005% del 2014, abbassando, quindi, in maniera artificiosa le imposte pagate dall'Apple all'Irlanda. Tale trattamento fiscale consentiva all'Apple di evitare la tassazione su quasi tutti i profitti generati dalle vendite nel Mercato unico, registrando tutte le vendite europee in Irlanda e non nei Paesi in cui il prodotto era stato venduto⁽¹¹⁸⁾.

La Commissione Ue ha contestato la concessione da parte dello Stato irlandese di *tax rulings* all'Apple costituendo aiuto di Stato, nella forma del mancato gettito, intimandone il recupero delle minori imposte versate nei confronti delle società beneficiarie, vicenda, questa, chiusasi di recente con la condanna dell'Apple a restituire 13 miliardi di euro (più interessi).

Successivamente, il governo irlandese ha impugnato la decisione della Commissione europea con ricorso al Tribunale di I grado per chiederne l'annullamento, negando di aver riservato attraverso il *tax ruling* un trattamento fiscale di favore alla società statunitense, rappresentando, inoltre, che tale decisione incida negativamente sugli investimenti degli attori stranieri e dunque sull'economia irlandese⁽¹¹⁹⁾.

La presente problematica coinvolge anche la normativa comunitaria sulla cooperazione amministrativa tra Autorità fiscali, ritenendo necessaria l'adozione di un approccio più sistematico e vincolante per quanto riguarda i *rulings*, e che, quando uno Stato membro emani un siffatto provvedimento o stipuli un accordo sui prezzi di trasferimento, venga assicurato che qualsiasi altro Stato membro interessato possa adottare i provvedimenti eventualmente necessari. A tal fine ha previsto la procedura automatica e obbligatoria di scambio di informazioni sui *rulings* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, disciplinato dall'art. 8-bis della Dir. UE 2011/16.

⁽¹¹⁸⁾ Su tale argomento, si veda, M.C. Fregni, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. dir. fin.*, 2017, 1, 72 ss.

⁽¹¹⁹⁾ Tale ricorso non fa venir meno l'obbligo di recupero degli aiuti di Stato. L'Irlanda aveva tempo fino al 3 gennaio 2017 per farsi risarcire da Apple, ma non ha rispettato la decisione delle istituzioni. La Commissione ha pertanto deferito l'Irlanda alla Corte di Giustizia europea non avendo recuperato le somme come previsto dalle regole europee.

Pertanto, sulla base della nuova disciplina di scambio di informazioni, ogni sei mesi le Autorità fiscali nazionali invieranno alla banca dati, comune tra i Paesi dell'Unione Europea, una relazione in cui saranno elencati tutti i *rulings* fiscali transfrontalieri da esse emanati. Gli altri Stati membri potranno così verificare gli elenchi e chiedere allo Stato membro di emanazione informazioni più dettagliate su un *ruling* particolare.

Grazie alle nuove regole qualsiasi Stato membro interessato potrà monitorare la situazione e valutare le eventuali ripercussioni sul proprio gettito fiscale derivanti da un *ruling* fiscale preventivo o da un accordo sui prezzi di trasferimento emanato da un altro Stato membro. In ogni caso, i Paesi dell'Unione potranno richiedere informazioni aggiuntive, laddove lo ritengano necessario.

9. - *Brevi considerazioni conclusive*

Nel tentativo di raccogliere qualche riflessione di chiusura concernente sia i profili di particolare innovatività e interesse, sia di criticità, in relazione alla pratica dei *ruling* internazionali e agli interventi normativi che, recentemente, ne propongono una diversa disciplina di maggiore apertura verso modelli di confronto/incontro tra parti contrapposte che si trovano a dover gestire rapporti giuridicamente rilevanti sul piano della fiscalità internazionale ma anche interna, ci si sente spinti ad evidenziare quello che poi sembra essere il *fil rouge* delle tematiche affrontate nei precedenti paragrafi.

Ovvero, un motivo ricorrente quale sembra essere quello strettamente legato all'esigenza di correggere le asimmetrie che l'economia produce, ma "senza cedimenti rispetto alla ragione fiscale" ⁽¹²⁰⁾. Senza dubbio la disciplina europea sullo scambio di informazioni tra Autorità fiscali e il tema dei *rulings* mostrano una evidente complementarità nella creazione di un sistema fiscale più stabile, trasparente e più che mai contrassegnato dalla certezza del diritto ⁽¹²¹⁾.

La volontà manifestata dal legislatore tributario italiano in tema di "accordi preventivi" in raccordo con le norme europee relative allo scambio automatico di informazioni incarna lo sforzo di garantire un contesto di maggiore certezza per gli operatori, in un momento antecedente la

⁽¹²⁰⁾ Così, A. Uricchio, *La fiscalità dell'innovazione nel modello Industria 4.0*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 1055.

⁽¹²¹⁾ G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, cit.

determinazione del debito d'imposta, per il tramite di modelli di esercizio consensuale, in luogo dell'accertamento tributario.

Probabilmente, ci si avvia, anche se, nel nostro Paese, con il contagocce, verso una fase in cui andrebbe ripensato il concetto stesso di "effettività" del reddito, quale nuovo presupposto teorico, non nel senso che andrebbe tassato un reddito inesistente, bensì mettendo in discussione i diversi meccanismi di determinazione di tipo contabile o cartolare che, invero, non hanno dato gran prova di assicurare che la capacità contributiva dichiarata e quindi tassata sia quella effettiva.

D'altra parte, la sconfinata evasione fiscale del nostro tempo lo attesta chiaramente.

Il fatto che esistenza e ammontare del reddito siano individuati *ex post*, mediante un complesso procedimento che prende le mosse dalla dichiarazione, alla quale succedono i controlli di diversa natura e modalità di attuazione, quindi ulteriori tronconi procedimentali, di cui alcuni di confronto con il contribuente e altri di immediata riscossione, e che successivamente al confronto, vi sia il dispiegarsi di altre fasi quale quella della determinazione concordata del tributo o quella del contenzioso pre-processuale o processuale in senso proprio, denota un sistema con elevatissimi costi di gestione e costellato da insidie, ormai privo di coerenza e ordine razionale. Verosimilmente, il fatto di "pesare" ⁽¹²²⁾ il reddito singolarmente *ex ante* e per un periodo predeterminato, attraverso un accordo di responsabilizzazione e lealtà reciproca tra stato e contribuente, ancorché rivoluzionario e al di là da venire se non, per il momento, solo con modalità facoltativa, potrebbe sostituirsi, in taluni casi e, in una prospettiva non troppo immaginaria, al viluppo di fasi procedimentali dianzi descritto. Confrontarsi per progettare la futura contribuzione invece di ricostruire situazioni delle quali si è persa la memoria storica e a fronte delle quali andrebbero ad attivarsi controversie fatte di indizi e prove diaboliche, alla ricerca di redditi prodotti da società che magari sono ormai scomparse o trasferite altrove e da persone fisiche delle quali si è smarrita ogni traccia, potrebbe rappresentare una nuova frontiera più moderna, civile e capace di intercettare meglio la "verità tributaria" ⁽¹²³⁾.

⁽¹²²⁾ "(...) si dovrebbe prevedere un sistema obbligatorio di *compliance*, di collaborazione anticipata, come già avviene in molti paesi europei", così A. Giovannini, *Legalità ed equità per un nuovo sistema impositivo*, cit., 2364; si veda anche, Id., *Il re fisco è nudo*, II ed., Milano, 2016, *passim*.

⁽¹²³⁾ S. Fiorentino, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 61.

Di certo, per raggiungere simili traguardi vanno superati diversi e variegati aspetti problematici e non poco tempo ci si impiegherà. Sarebbe auspicabile, per esempio, nel nostro Paese, l'assunzione di una posizione più formale da parte dell'Agenzia delle Entrate, con una sorta di documento interpretativo, ad esempio, capace di infondere maggiore certezza negli operatori che sono attratti dalle procedure volte alla formulazione di accordi preventivi, pubblicando, magari, anche se con anonimato, taluni accordi già definiti, incentivando, in tal guisa, l'interesse nei riguardi di un modello che, in riferimento all'operazione che si intende regolare, può plasticamente riprodurre autentiche forme di "dialogo" avanzato con l'Autorità fiscale.

LOREDANA STRIANESE