

Dipartimento di Giurisprudenza

Dottorato di Ricerca in Scienze Giuridiche - Ciclo XXXIII

**Curriculum in Storia del Diritto Privato, Diritto Romano, Diritto Privato Italiano
e Comparato, del Lavoro, Tributario e Processuale Civile**

RULING FISCALI PREVENTIVI
NELL'ECONOMIA GLOBALIZZATA
PROFILI DI DIRITTO TRANSNAZIONALE

Chiara Francioso

Matricola 835581

Tutor: Chiar.mo Prof. Nicola Sartori _____

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Stefania Ninatti _____

ANNO ACCADEMICO 2019/2020

INDICE

Introduzione.....	I
CAPITOLO I – Evoluzione e tratti caratterizzanti dei procedimenti di <i>ruling</i>	1
SEZIONE PRIMA – PROFILI COMPARATI.....	1
1.1. Alle origini dei procedimenti di <i>compliance</i> preventiva. L’esperienza scandinava e statunitense.	1
1.1.2. (<i>Segue</i>) Diritto di interpello in materie diverse da quella fiscale, in Italia e all’estero.	6
1.2. Tratti caratterizzanti dei procedimenti di <i>ruling</i> che emergono da modelli di “Carta dei diritti dei contribuenti” e da “ <i>surveys</i> ” comparativi elaborati da molteplici organismi internazionali.....	12
1.2.1. Promozione della certezza del diritto.	18
1.2.2. Il carattere preventivo, concreto e personale del quesito.	22
1.2.3. La tutela “rafforzata” dell’affidamento.	24
1.2.4. La dibattuta questione della tutela giurisdizionale.	30
1.3. Criteri di classificazione dei <i>ruling</i> preventivi.	32
1.3.1. (<i>Segue</i>) Procedimenti unilaterali, bilaterali, multilaterali.	38
SEZIONE SECONDA – PROCEDIMENTI DI INTERPELLO NEL DIRITTO ITALIANO	48
1.4. Lo sviluppo della <i>compliance</i> fiscale preventiva in Italia: evoluzione e prospettive.	48
1.4.1. (<i>Segue</i>) Funzione consultiva e attenuazione dell’autoritatività.....	52
1.4.2. (<i>Segue</i>) Natura vincolata del potere amministrativo nell’istruzione degli interpelli.	55
1.5. L’introduzione nell’ordinamento del procedimento di interpello speciale <i>ex art.</i> 21, L. n. 431/1991.	60
1.6. L’estensione del diritto di interpello con l’approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente.	66
1.7. La proliferazione delle forme di interpello e l’assenza di sistematicità.	70
1.8. Il riordino della disciplina statutaria degli interpelli tributari <i>ex D. lgs. n.</i> 156/2016.....	73
1.9. Le nuove forme extrastatutarie di <i>compliance</i> preventiva.	80
1.9.1. Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.....	82
1.9.2. L’interpello sui nuovi investimenti.	91
1.9.3. Il regime di adempimento collaborativo.	97
CAPITOLO II – I <i>ruling</i> preventivi nella dimensione sovranazionale	105

2.1. I procedimenti di <i>compliance</i> preventiva e i rischi di concorrenza fiscale dannosa e pianificazione fiscale aggressiva.	105
2.2. <i>Ruling</i> preventivi e concorrenza fiscale dannosa secondo la prassi OCSE. ...	114
2.2.1. Lo scambio spontaneo obbligatorio di informazioni sui <i>ruling</i> transfrontalieri nell'ambito dell'azione n. 5 del Piano anti-BEPS.	120
2.3. La politica di contrasto alle misure di concorrenza fiscale dannosa nell'UE: la progressiva assimilazione agli aiuti di Stato.	125
2.3.1. Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui <i>ruling</i> transfrontalieri nell'ambito della Direttiva UE sulla cooperazione amministrativa.	134
2.4. Politiche di trasparenza a confronto e approcci alternativi	138
2.4.1. (Segue) <i>Soft vs. Hard Law</i>	138
2.5. Tutela dei diritti del contribuente.	141
2.5.1. (Segue) Diritto al contraddittorio preventivo.	142
2.5.2. (Segue) Diritto alla tutela giurisdizionale.	145
2.5.3. (Segue) Diritto alla tutela dei segreti industriali, commerciali o professionali.	147
2.5.4. (Segue) Diritto alla protezione dei dati personali.	149
2.6. Considerazioni di <i>policy</i> sulla trasparenza dei <i>ruling</i> preventivi: scambio di informazioni o pubblicazione?	151
CAPITOLO III – Aiuti di Stato e <i>ruling</i> fiscali nella UE	157
3.1. L'autonomia fiscale e procedimentale degli Stati membri.	157
3.2. Le indagini della Commissione sugli aiuti di Stato conferiti attraverso <i>ruling</i> fiscali: stato dell'arte e censure ricorrenti.	163
3.2.1. Rilievi sull'errata stima dei prezzi di trasferimento.	168
3.2.2. Disallineamenti da ibridi.	173
3.2.2.1. Disallineamenti interstatali e aiuti di Stato.	175
3.2.2.2. Disallineamenti intrastatali e aiuti di Stato.	180
3.2.3. Rilievi sui vizi dei procedimenti domestici di <i>ruling</i>	181
3.3. Casistica.	188
3.3.1. <i>Fiat</i> : primi chiarimenti giurisprudenziali.	189
3.3.2. <i>Starbucks</i> : primi chiarimenti giurisprudenziali.	191
3.3.3. <i>Apple</i> : apolidia e assenza di un canone di libera concorrenza interno. Il giudizio di primo grado.	199
3.3.4. I <i>ruling</i> belgi per l'esenzione degli utili in eccesso: i rischi dell'unilateralità.	205
3.3.5. <i>Amazon</i> : il cortocircuito dell' <i>arm's length standard</i> applicato agli accordi di <i>cost sharing</i> per lo sviluppo di proprietà intellettuale.	208

3.3.6. <i>Engie</i> : un caso di aiuti da disallineamenti normativi intrastatali.	213
3.3.7. <i>McDonald's</i> : stabile organizzazione “ibrida” e irrilevanza <i>ex art. 107 TFUE</i> dell’assenza di clausole “ <i>subject-to-tax</i> ” nei trattati contro le doppie imposizioni.	215
3.4. L’accertamento dei requisiti <i>ex art. 107 TFUE</i> nelle cause sui <i>ruling</i> fiscali.	222
3.4.1. L’impresa beneficiaria degli aiuti tramite <i>ruling</i>	225
3.4.2. L’origine statale della misura.	228
3.4.3. L’attitudine ad incidere sulla concorrenza e sugli scambi fra gli Stati membri.	229
3.4.4. Il vantaggio e la selettività della misura.	232
3.5. La dubbia base giuridica per l’impiego dell’ <i>arm’s length standard</i> nelle indagini <i>ex art. 107 TFUE</i>	239
3.5.1. Il dubbio <i>status</i> giuridico nell’UE delle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento.	247
3.6. Tutela dell’affidamento e <i>ruling contra legem</i> : prospettiva europea.	250
CAPITOLO IV – Considerazioni conclusive	255
4.1 Un procedimento centralizzato europeo di <i>ruling</i> ? Considerazioni di <i>policy</i> alla luce delle esperienze in materia doganale e di IVA.	255
4.2. <i>Ruling</i> fiscali nel contesto globalizzato: un modello anche a tutela del contribuente.	260
Bibliografia	267

Introduzione

L'elaborato verte sui procedimenti di *ruling* preventivo, attraverso i quali ciascun contribuente può ottenere chiarimenti – con efficacia vincolante per l'Amministrazione – in relazione a un caso concreto e personale, sull'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione di disposizioni tributarie.

L'avvento dei *ruling* preventivi ha innovato significativamente i moduli procedurali tributari, tradizionalmente imperniati sull'accertamento del dichiarato: come noto, gli istituti preventivi consentono di avviare, prima della presentazione della dichiarazione, un dialogo fra contribuente ed ente impositore teso ad una condivisa prospettazione del presupposto e della misura del tributo, che non si presti a censure successive. I procedimenti di *compliance* preventiva rispondono ad esigenze di certezza del diritto e prevedibilità delle conseguenze fiscali delle attività economiche; esigenze che si sono accentuate con l'implementazione di schemi di attuazione del tributo improntati all'autotassazione, ossia alla dichiarazione, autoliquidazione e versamento del dovuto demandati principalmente al contribuente.

I procedimenti preventivi odierni sono frutto della progressiva codificazione (ormai compiutasi nella maggior parte degli ordinamenti presi in considerazione) di prassi informali di consulenza giuridica affermatesi in passato. Infatti, protagoniste dello sviluppo della *compliance* preventiva sono state *in primis* le amministrazioni tributarie che hanno colto il nesso fra certezza del diritto ed attrattività per gli investimenti. L'informalità che ha contraddistinto inizialmente queste prassi pone una serie di questioni giuridiche non sempre risoltesi con la codificazione dei procedimenti. Ci riferiamo, in particolare, alla segretezza, all'ampia discrezionalità amministrativa e al rischio di disparità di trattamento dei contribuenti.

Il presente contributo intende formulare considerazioni di *policy* sul modello di procedimento preventivo che meglio assicura, nell'era della globalizzazione, il rispetto dei principi costituzionali ed europei che governano la materia tributaria.

Nonostante la vasta eco mediatica di alcuni *ruling* vantaggiosi concessi alle c.d. "*tech companies*", problemi (e soluzioni) non interessano solo gli operatori della c.d. economia digitale. Infatti, strategie di minimizzazione dell'imponibile in Europa – quali la manipolazione dei prezzi di trasferimento e lo sfruttamento di strutture ibride – sono

a disposizione di qualsiasi attività transnazionale. Inoltre, la scarsa trasparenza dei procedimenti di *compliance* preventiva può “giovare” ad alcuni contribuenti (persone fisiche incluse) anche in una dimensione prettamente domestica¹. Tali circostanze sono confermate dal limitato campione di *ruling* preventivi censurati – per violazione del divieto di aiuti di Stato – dalla Commissione europea, campione che include responsi destinati ad imprese dell’economia tradizionale (c.d. “*brick-and-mortar businesses*”).

In apertura, ripercorrendo l’evoluzione delle pratiche di *ruling* in Italia e all’estero, ne vengono individuati – in chiave comparata – i tratti distintivi: (a) il carattere preventivo, concreto e personale del quesito; (b) i meccanismi di tutela “rafforzata” dell’affidamento; (c) la comune finalità di promozione della certezza del diritto. Si evidenziano tensioni teoriche – a tratti irrisolte – tra il diritto alla tutela dell’affidamento e il necessario rispetto del principio di legalità nell’individuazione, in via preventiva, del presupposto e della misura del tributo.

Successivamente viene analizzata una tendenza che costituisce lo spunto alla base di questa tesi dottorale: fra gli anni Sessanta e Novanta del Novecento si assiste ad alcune prese di posizione in sede sovranazionale² sull’opportunità di introdurre procedimenti di *ruling* preventivo per le ragioni già accennate; tuttavia, già da fine anni Novanta, in quelle stesse sedi – a fronte della loro crescente diffusione – emerge il rischio che, in alcune circostanze, possano contribuire a pratiche concorrenziali dannose o di pianificazione fiscale aggressiva. Si pensi alle varie raccomandazioni in tal senso del Gruppo “Codice di Condotta per la tassazione delle imprese” (in seno al Consiglio UE) o al *report* dell’OCSE sulla concorrenza fiscale dannosa, che mettono in guardia rispetto a procedimenti di *ruling* tanto discrezionali da sfociare in fenomeni di “*private lawmaking*” che si pongono al di fuori del normale procedimento legislativo. In sostanza, venivano censurati margini di discrezionalità tanto estesi da attribuire agevolazioni surrettizie (in maniera non trasparente) idonee ad attrarre investimenti

¹ Ne è un esempio il caso *Engie*, relativo ai presunti aiuti concessi dal Lussemburgo al colosso francese dell’energia attraverso *ruling* che avrebbero avallato non già un disallineamento interstatale bensì una struttura ibrida puramente domestica. Cfr., *infra*, § 3.3.6.

² OCSE, UE e – a livello associativo – IFA.

stranieri slealmente, innescando una potenziale gara al ribasso fra le giurisdizioni fiscali³.

Riepilogati, quindi, i contributi della prassi internazionale al *design* dei procedimenti di *ruling*, si perviene all'analisi dei rischi emersi e delle soluzioni ad oggi implementate per una maggiore trasparenza dei responsi. Si tratta di soluzioni legate allo scambio delle informazioni contenute nei *ruling*, con approcci però sostanzialmente diversi in sede OCSE ed UE. Indipendentemente dalle divergenze politiche sottese ai due approcci⁴, essi si differenziano in primo luogo per la forza vincolante delle direttive UE e per il valore solo persuasivo (anche attraverso forme di monitoraggio) delle raccomandazioni OCSE. Dal punto di vista contenutistico, l'Unione ha implementato un sistema di scambio automatico dei *ruling*/APA con carattere transfrontaliero, mentre l'OCSE – nell'ambito del Piano “*anti Base Erosion and Profit Shifting*” – ne ha promosso lo scambio spontaneo, meccanismo che lascia un margine maggiore di discrezionalità all'amministrazione che emette il *ruling* rispetto alla decisione di condividere le informazioni con le amministrazioni straniere interessate. Il sistema automatico prevede invece la condivisione di un “sommario” di ciascun *ruling* con tutti gli Stati aderenti allo scambio su una piattaforma comune, con la possibilità per lo Stato interessato – in base al criterio della prevedibile rilevanza – di richiedere il documento integrale. I primi dati statistici mostrano la diversa efficacia dei due meccanismi, perché, da quando operano, sono stati scambiati in termini relativi molti più *ruling* (*rectius*, sommari) nel contesto UE rispetto al contesto OCSE/G20, che coinvolge oltre cento giurisdizioni.

Inoltre, in prospettiva de *iure condendo*, sono prese in considerazione politiche di trasparenza alternative o concorrenti rispetto allo scambio di informazioni, tra cui la pubblicazione dei *ruling*. La pubblicazione, comune nei Paesi scandinavi, comincia a prendere piede anche in Italia senza però uno *standard* di coerenza interna: vengono, infatti, pubblicati in forma anonima solo i responsi agli interpelli statutari e alcuni relativi agli interpelli sui nuovi investimenti, mentre non sono previste forme (neppure

³ Fenomeno censurato anche dalla Commissione europea, a partire dal 2014, nelle indagini sui possibili aiuti di Stato sottesi ai *ruling*, con Decisioni su cui pendono giudizi di prima e seconda istanza dinanzi al Tribunale UE e alla Corte di giustizia.

⁴ Non si può escludere, infatti, che la divergenza fra *standard* pressoché coevi sia dovuta alle tensioni politiche fra Stati Uniti (Stato membro OCSE) ed UE sollevate dalle indagini della Commissione europea sui *ruling* fiscali (*rectius*, sugli aiuti di Stato sottesi ad essi), che hanno visto coinvolti per la maggior parte gruppi multinazionali di origine statunitense. Cfr., più ampiamente, *infra*, § 2.4.1.

semplificate e anonime) di pubblicazione per altri responsi a *ruling* extrastatutari che interessano i contribuenti di maggiori dimensioni (quali gli APA, la cui segretezza è stata duramente censurata in sede europea).

Peraltro, nell'analisi dei diversi *standard* di trasparenza dei *ruling* non si può prescindere dalle esigenze di tutela dei diritti fondamentali dei contribuenti. In tema di scambio di informazioni e diritti fondamentali (alla tutela giurisdizionale, alla riservatezza, al segreto professionale, industriale e commerciale), vi è grande fermento in sede europea, come testimoniano recenti sentenze della Corte di Giustizia e della Corte EDU sul tradizionale meccanismo di scambio "su richiesta". Non constano ad oggi pronunce di Corti sovranazionali sui nuovi meccanismi di scambio, ma è ormai impellente la necessità di regolare la materia per prevenire un contenzioso che sarebbe ben più esteso di quello cui assistiamo in materia di scambio su richiesta, data l'enorme mole di dati ora scambiati in via automatica e spontanea.

Il terzo capitolo è dedicato al rischio di aiuti di Stato sotteso ai *ruling* fiscali, emerso in ambito UE. Dalle decisioni *ex art. 108 TFUE* adottate dalla Commissione europea, vengono estrapolate le censure più ricorrenti mosse ai procedimenti di *ruling*, che in ottica empirica risultano di particolare interesse per le amministrazioni domestiche al fine di sviluppare delle buone pratiche. Si tratta di rilievi relativi: (a) al *transfer mispricing*; (b) alla conferma di disallineamenti da ibridi nella classificazione delle entità o in tema di residenza; (c) ai vizi procedurali (eccessiva discrezionalità di alcune amministrazioni coinvolte nelle indagini; emissione di APA in assenza di idonea documentazione di supporto; risposte non motivate emesse col ciclostile, ecc.). Questi elementi procedurali assumono rilievo anche nella giurisprudenza della Corte di giustizia, che sin da fine anni Novanta ritiene che pratiche amministrative eccessivamente discrezionali, che consentano all'amministrazione di determinare i beneficiari e le condizioni di una data misura, possono costituire aiuti di Stato ai sensi del TFUE⁵.

Vengono poi analizzate in chiave comparata alcune misure adottate dagli Stati membri coinvolti nelle indagini *ex art. 108 TFUE* (nonché in scandali giornalistici e/o

⁵ Cioè, aiuti concessi in materia surrettizia, che sfuggono ai sistemi di previsione e rendicontazione pubblica delle agevolazioni.

inchieste parlamentari sui “*ruling segreti*”) tese a limitare il legittimo affidamento dei contribuenti sui responsi rivelatisi *contra legem*.

Lo studio – che si sviluppa sul piano interno, comparato e sovranazionale – conduce ad alcune considerazioni sulla configurabilità (*a*) di un procedimento centralizzato europeo di *compliance* preventiva e (*b*) di un modello domestico in grado di ovviare alle criticità emerse nella dimensione transnazionale senza comprimere eccessivamente i diritti dei contribuenti.

CAPITOLO I – Evoluzione e tratti caratterizzanti dei procedimenti di *ruling*

SEZIONE PRIMA – PROFILI COMPARATI

SOMMARIO: 1.1. Alle origini dei procedimenti di *compliance* preventiva. L’esperienza scandinava e statunitense. – 1.1.2. (*Segue*) Diritto di interpello in materie diverse da quella fiscale, in Italia e all’estero. – 1.2. Tratti caratterizzanti dei procedimenti di *ruling* che emergono da modelli di “Carta dei diritti dei contribuenti” e da “*surveys*” comparativi elaborati da molteplici organismi internazionali. – 1.2.1. Promozione della certezza del diritto. – 1.2.2. Il carattere preventivo, concreto e personale del quesito. – 1.2.3. La tutela “rafforzata” dell’affidamento. – 1.2.4. La dibattuta questione della tutela giurisdizionale. – 1.3. Criteri di classificazione dei *ruling* preventivi. – 1.3.1 (*Segue*) Procedimenti unilaterali, bilaterali, multilaterali.

1.1. Alle origini dei procedimenti di *compliance* preventiva. L’esperienza scandinava e statunitense.

Gli strumenti di *compliance* preventiva – rispetto al controllo delle dichiarazioni – consentono di anticipare il momento del confronto fra amministrazione e contribuente, garantendo maggior stabilità e certezza nella pianificazione fiscale. Fra questi, si annoverano i *ruling* fiscali e i programmi di *cooperative compliance*, di più recente introduzione. Attraverso i procedimenti di *ruling*, ciascun contribuente può ottenere – con efficacia vincolante per l’amministrazione – chiarimenti, in relazione a un caso concreto e personale, sull’interpretazione, l’applicazione o la disapplicazione di disposizioni tributarie. Nell’ambito dei programmi di *cooperative compliance*, è invece possibile instaurare un dialogo costante fra amministrazione e impresa di grandi dimensioni, basato sulla fiducia reciproca e sul principio di trasparenza, allo scopo di un esame tempestivo e condiviso del rischio fiscale sotteso alle operazioni imprenditoriali.

I procedimenti preventivi odierni sono frutto della progressiva codificazione di prassi informali di consulenza giuridica affermatesi nel passato. Infatti, protagoniste dello sviluppo della *compliance* preventiva sono state *in primis* le amministrazioni tributarie che hanno colto il nesso fra certezza del diritto ed attrattività per gli investimenti.

Il primo procedimento di *ruling* censito in dottrina risulta istituito nel 1911 in Svezia, limitatamente ad un tributo sui trasferimenti¹, e presenta tratti comuni ai *ruling* moderni:

¹ SILFVERBERG C., (*National Report*) Sweden, in ELLIS M.J. (a cura di), *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999, 567. La disciplina dei *ruling* preventivi svedesi, a lungo recata dalla L. n. 442/1951 (*Lag om förhandsbesked i taxeringsfrågor*), è oggi contenuta nella L. n. 189/1998 (*Lag om förhandsbesked i skattefrågor/SFS 1998:189*). La legge del 1951 ha esteso l'ambito di applicazione dei *ruling* – dalle isolate ipotesi previste in materia di imposizione indiretta – al sistema di tassazione dei redditi e del patrimonio, incluse le questioni relative alla tassazione degli immobili, sino a ricomprendervi, a partire dal 1960, l'imposta sui consumi. Legittimati a richiedere un *ruling* preventivo sono: (a) il contribuente (o un potenziale investitore straniero), relativamente ad una questione fiscale che lo riguarda direttamente, che rivesta una certa «importanza» per lui o per l'«uniforme interpretazione o applicazione del diritto»; (b) l'Amministrazione fiscale centrale, laddove essa abbia rigettato una qualsiasi domanda rivolta da un singolo contribuente e l'emissione di un parere sia «importante per l'uniforme interpretazione o applicazione del diritto» (§ 5-6, L. cit.). Sin dalle origini, il sistema svedese di *ruling* si caratterizza per la formale indipendenza dall'amministrazione fiscale dell'autorità competente ad emettere i pareri e per l'immediata impugnabilità del responso. Sotto il primo profilo, l'emissione dei pareri spetta al Consiglio per i *ruling* preventivi (*Skatterättsnämnden*), autorità paragiurisdizionale di nomina governativa, indipendente rispetto all'amministrazione finanziaria svedese (§ 2, L. cit.). Secondo la dottrina «[e]xperience shows that it is much easier for such an impartial body to gain the taxpayers' confidence than it is for the tax authorities» (SILFVERBERG C., (*National Report*) Sweden, in ELLIS M.J. (a cura di), *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999, 568). Alcuni membri del Consiglio sono togati, altri provengono dal mondo delle professioni fiscali. Stante l'indipendenza del Consiglio, la fonte legale della sua istituzione e il rispetto del principio del contraddittorio nell'istruire le istanze, la Svezia riteneva che potesse qualificarsi come «giurisdizione nazionale» ai sensi e per gli effetti dell'art. 267 TFUE. La Corte di giustizia ha tuttavia negato la competenza del Consiglio a sollevare questioni pregiudiziali, poiché ad esso non spetta la prerogativa di dirimere una controversia bensì di prevenirla, pronunciandosi su un quesito prima che possa essere emesso al riguardo qualsiasi atto impositivo (Corte giust., 12 November 1998, C-134/97, *Victoria Film A/S*, § 15-18). La Corte avvalorava la propria conclusione, paragonando l'attività del consiglio svedese a quella svolta dalle autorità doganali nazionali che forniscono preventivamente informazioni tariffarie vincolanti a un singolo, su richiesta di quest'ultimo, ai sensi Codice doganale comunitario vigente *ratione temporis* («Pertanto la *Skatterättsnämnden* agisce come un'amministrazione che emette un parere preventivo vincolante, al quale il contribuente ha interesse nei limiti in cui può programmare meglio le sue attività, ma non è chiamata a dirimere una controversia. Solo ove il contribuente o il Riksskatteverket proponessero un ricorso contro un parere preventivo il giudice così adito potrebbe essere considerato investito, ai sensi dell'art. 177 del Trattato, di una funzione di natura giurisdizionale avente ad oggetto il controllo della legittimità di un atto che disciplina il tributo al quale un contribuente è stato assoggettato»). Venendo al profilo dell'immediata impugnabilità del responso sfavorevole, occorre premettere innanzitutto che, di regola un responso non impugnato acquisisce efficacia vincolante nei confronti dell'amministrazione fiscale svedese e dell'autorità giurisdizionale, se invocato dal contribuente che ne è stato destinatario e salvo sopravvenuto accoglimento di una censura di costituzionalità (§ 16 e 22, L. cit.). Entro tre settimane dalla notifica, il responso sfavorevole al contribuente può essere impugnato dinanzi alla Corte amministrativa suprema. La legittimazione attiva spetta, altresì, all'Amministrazione fiscale centrale rispetto ad un responso si qualsiasi segno. Tale peculiarità si spiega alla luce della già riferita parificazione fra contribuente e Amministrazione quanto all'impulso iniziale al procedimento di *ruling*. Sulla portata del sindacato giurisdizionale svedese sui *ruling* preventivi, si rinvia a § 1.3.4. Sulla disciplina svedese, cfr., altresì, REUTERSWÄRCL E., (*National Report*) Sweden, in ANDERSON E. (a cura di), *Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer, 1965 London IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 50b, 1965, 216 ss.; QWERIN E., *Perspective of Sweden*, in BRACEWELL-MILNES J.B. (a cura di), *Advance Rulings: Practice and Legality. 1992 Cancun IFA Seminar*, Kluwer, Deventer, 1994, 41 ss.; BENTLEY D., *Advance Rulings: Lessons from the Swedish Model*, in *Bull. Int'l Fiscal Documentation*, 1997, 210 ss.; ID., *A critique of the Swedish rulings system*, in *Skattenytt Leksand*, 1997, 567 ss. Per un riepilogo della tradizione svedese di emissione dei *ruling* preventivi, si consulti il sito web del Consiglio: SKATTERÄTTSNÄMNDEN, *Historik. Förhandsbesked i skattefrågor har kunnat lämnas*

carattere preventivo, portata individuale ed efficacia vincolante per l'amministrazione. Nei decenni successivi, in Svezia e Finlandia² vengono implementati procedimenti simili rispetto alla generalità dei tributi, tanto che il *report* dell'*International Fiscal Association* del 1965 attesta le consolidate esperienze scandinave, all'epoca pressoché isolate nel panorama europeo.

Quasi coeva al primo procedimento svedese è la prassi dell'amministrazione statunitense³ di rispondere a tutte le «*legitimate and proper questions arising under the tax laws*»⁴. Tuttavia, in questo secondo caso, si tratta di procedimenti non formalizzati in alcuna fonte di rango legislativo o regolamentare e non limitati a fattispecie di carattere concreto, individuale e preventivo. Anche la stabilità dei responsi forniti risulta dubbia, poiché la dottrina riferisce che il *Bureau of Internal Revenue* (odierno *Internal Revenue Service*) non li reputava vincolanti. Solo nel 1954, attraverso un *Revenue ruling* (l'equivalente di una circolare dell'Amministrazione finanziaria italiana), l'*Internal Revenue Service* diffonde le prime linee guida sui procedimenti di «*private letter ruling*» specificando che deve essere tutelato l'affidamento del contribuente in buona fede⁵.

sedan 1951. et svenska systemet är ett av de äldsta i sitt slag i världen, disponibile al collegamento <https://www.skatterattsnamnden.se/omoss/historik.4.14dfc9b0163796ee3e77a3e8.html>.

² SUVIRANTA A., (*National Report*) Finland, in ANDERSON E. (a cura di), *Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer*, 1965 London IFA Congress, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 50b, 1965, 93 ss.

³ *Bureau of Internal Revenue* (odierno *Internal Revenue Service*).

⁴ OSTEEN D.E. – JONES L.J. – FISCHER H.S., *The Private Letter Ruling Program at Half Century Mark*, in *42 USC Law Center Tax Institute 12-1*, 1990, § 1202.1, in riferimento al periodo 1913-1919. Nel 1919 la *Commissioner's Mimeographed Published Opinion* n. 2228 annuncia che i responsi sarebbero stati limitati alle transazioni già concluse e che sarebbe stato necessario includere i riferimenti del soggetto istante, dei soggetti interessati ed una compiuta descrizione dei fatti. Si tratta del primo documento di prassi reso pubblico in materia di *private ruling*: dal contenuto, che limita i *ruling* alle sole operazioni completate, si desume che in precedenza era possibile inviare istanze in via preventiva. Tale presa di posizione fu così giustificata: «*The Revenue Act of 1918 departs widely at many points from prior law or practice, and has given rise to new questions of such importance, complexity, and number that the resources of the Bureau are no more than adequate to advise taxpayers promptly of their present liabilities arising out of past transactions. It is impossible to answer every question which the invention or ingenuity of the inquirer may devise without neglecting the fundamental duty of determining tax liability upon the basis of actual happenings. Under these circumstances the administrative necessity is obvious of giving precedence over abstract or prospective cases to actual cases in which the taxpayer desires to know what are his immediate liabilities under the law*». L'estratto è riportato testualmente in OSTEEN D.E. – JONES L.J. – FISCHER H.S., *The Private Letter Ruling Program at Half Century Mark*, in *42 USC Law Center Tax Institute*, 1990, § 1202.1, e in ROMANO C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, IBFD, Amsterdam, 2002, § 1.2.

⁵ *Revenue Ruling* n. 54-172, ove si legge che «*[i]t is the general policy of the Internal Revenue Service to limit the revocation or modification of a ruling issued to or with respect to a particular taxpayer to a prospective application only, (a) if there has been no misstatement or omission of material facts, (b) the facts subsequently developed are not materially different from the facts on which the ruling was based, (c) there has been no change in the applicable law, and (d) such taxpayer acted in good faith in reliance*

Sin dalle origini, i più longevi sistemi di *ruling* sono accomunati dalla necessità di far fronte al crescente grado di complessità della normativa fiscale attraverso procedimenti che attuino il principio di certezza del diritto. Tale esigenza si è via via accentuata con l'implementazione di schemi di attuazione del tributo improntati all'autotassazione, ossia alla dichiarazione, autoliquidazione e versamento del dovuto demandati principalmente al contribuente⁶. Inoltre, storicamente ai *ruling* delle autorità svedesi e finlandesi è attribuita la finalità espressa di promuovere l'uniforme interpretazione o applicazione del diritto⁷; scopo di certo non estraneo al panorama statunitense o europeo in genere, che, tuttavia, viene perseguito nei Paesi scandinavi con la peculiare previsione di immediata impugnabilità del responso negativo dinanzi al giudice (in unico grado di giudizio e con priorità di trattazione rispetto alle controversie introdotte nei modi ordinari). Tale meccanismo ha generato un corposo apparato di pronunce giurisprudenziali definitive rese in tempi rapidi, idonee ad orientare la

upon such ruling and a retroactive revocation would be to his detriment» (estratto riportato testualmente in OSTEEN D.E. – JONES L.J. – FISCHER H.S., *The Private Letter Ruling Program at Half Century Mark*, in *42 USC Law Center Tax Institute*, 1990, § 1202.5). Tuttora il *private letter ruling* vincola l'amministrazione nei confronti del destinatario al ricorrere delle medesime condizioni, secondo quanto specificato nella Revenue Procedure pubblicata annualmente (n. 2021-1, parte III, sezione 11 (https://www.irs.gov/irb/2021-01_IRB#REV-PROC-2021-1)). L'IRS ha il potere di revocare o modificare il *ruling* viziato da errore o in caso di modifica della pertinente normativa: di norma la modifica ha effetto solo per i comportamenti futuri del contribuente, in linea con la sezione 7805(b) dell'*Internal Revenue Code*, introdotta con il *Revenue Act* del 1921 e formalmente estesa ai procedimenti di *ruling* nel 1954 (ad opera del menzionato *Rev. Rul.* 54-172, 1954, disponibile al collegamento <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-3818ea77bfb5fc2c336fa06ab36f5d5/pdf/GOVPUB-T22-3818ea77bfb5fc2c336fa06ab36f5d5-1.pdf>). In dottrina, cfr. ZIZZO G., *Diritto d'interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 138.

⁶ Cfr. diffusamente TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet, Milano, 2020, spec. 143; MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2010, spec. 24-25. Si veda altresì la sintesi di varie esperienze straniere proposta da ELLIS M.J., *General Report*, in ID. (a cura di), *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999, 24: «*Quite a few countries have at one time opted for the adoption of a self-assessment system. The purpose, of course, is to streamline the tax administration and collection process, and relieve the tax administrative burden on the government. Invariably, and with justification, the move to a self-assessment system places a higher responsibility and the risks associated therewith on the taxpayer. This often takes the form of automatic penalties that threaten the taxpayers who err in filing their return, even if the error is not the result of fraud or negligence. In view of the complexity of modern tax laws, this makes being a taxpayer [...] even more the hazardous and unattractive than it would be in a system where assessment is done at the initiative of the administration. Many of those countries therefore allow their taxpayers to obtain advance rulings on the interpretation of the tax laws and, even in countries where the rulings thus obtained have little or no binding force, the effect of the ruling will at least be that penalties for non-compliance are avoided. Actually, in several countries, the move to a self-assessment system was the direct and primary reason to adopt a system of formal advance ruling*».

⁷ Sez. 5, L. svedese n. 189/1998 (*Lag om förhandsbesked i skattefrågor/SFS 1998:189*); § 14 della L. sull'Amministrazione fiscale finlandese n. 503 del 6 novembre 2010 (*Laki Verohallinnosta*).

generalità dei contribuenti, specie se aventi ad oggetto l'interpretazione di disposizioni di nuova introduzione⁸.

Altra peculiarità dei sistemi svedese e finlandese attiene alla *policy* di trasparenza dei responsi, che – da sempre – vengono pubblicati (in forma anonima) in linea con la lunga tradizione di trasparenza fiscale dei Paesi scandinavi⁹. Negli Stati Uniti alla sistematica pubblicazione dei *private letter rulings* si è giunti negli anni Settanta solo a seguito di alcune pronunce giurisprudenziali¹⁰ che – contro il parere dell'Amministrazione – hanno avallato l'estensione del *Freedom of Information Act*¹¹ agli esiti della *compliance* preventiva. Resta inteso che ai responsi pubblicati non è riconosciuto valore di precedente. Ciononostante, la novità è stata accolta con grande favore, sul presupposto che anche il semplice controllo pubblico diffuso contribuisca alla promozione della parità di trattamento fra contribuenti. Inoltre, si avvertiva l'esigenza di garantire a tutti

⁸ Tale consolidata esperienza positiva è attestata – con particolare riguardo al sistema svedese – da una comunicazione di LEIF MUTÉN al curatore dell'opera “*Tax Law Design and Drafting*”, THURONYI V.: «*After more than 40 years of Swedish experience with advance rulings, it is quite clear that the cases of advanced rulings being appealed against to the Supreme Administrative Court have delivered an extremely important part of our case law, perhaps the majority of leading cases, and proven of particular value in making court testing, especially of new legislation, possible early enough as to be of real guidance from the outset*» (VANISTENDAEL F., *Legal Framework for Taxation*, in THURONYI V. (a cura di), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, vol. 1, cap. 2, 48).

⁹ In tema, cfr. SUVIRANTA A., (*National Report*) Finland, 98-99, e REUTERSWÄRCL E., (*National Report*) Sweden, 224, in ANDERSON E. (a cura di), *Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer, 1965 London IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 50b, 1965; HEY J., *The Notion and Concept of Tax Transparency. General Report*, in HEY J. – BAŞARAN YAVAŞLAR F. (a cura di), *Tax Transparency: 2018 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2019, 10, e, nello stesso volume, KRISTOFFERSSON E., *Swedish Experience of Publicity*, 265 ss., ove si legge che «*The Swedish Tax Agency is very transparent by international comparison. The right to public access to official documents is fundamental in Swedish law and is set down in the Constitution. This means that everybody has access to the documents that are kept by, produced by or sent towards a Swedish government agency. This principle may only be limited in order to protect specific important interests. One of these interests is the protection of the personal or financial circumstances of the individuals. This is where the tax secrecy becomes relevant*». Cfr., altresì, *ivi*, HÖGLUND M., (*National Report*) Sweden, 962; ÄIMÄ K., (*National Report*) Finland, 491-492 e 506. A differenza del sistema svedese, in Finlandia nel settore tributario si registra un'eccezione al generale principio di pubblicità dei documenti e delle informazioni a disposizione delle pubbliche amministrazioni. Ciononostante, l'eccezione conosce a sua volta una larga deroga in tema di imposizione reddituale e patrimoniale, con conseguente ripristino del canone di pubblicità. I pro e i contro di un sì ampio *standard* di pubblicazione sono così illustrati nell'ultimo contributo menzionato: «*The publishing of tax lists is grounded on the democracy principle. The tax lists generate a lot of envy in society. A limited scope of public annual taxation information could be more in line with the principle of proportionality and the protection of privacy*». L'Autrice mette in luce altresì la tendenza da parte delle società a pubblicare anche dati non strettamente richiesti dalla legge, per via dei riflessi positivi in termini di “*corporate social responsibility*”: «*Tax compliance and reporting issues are in focus, whereas aggressive tax-planning schemes have become unpopular. Companies tend to disclose their tax footprint voluntarily in order to be considered as “good taxpayers”*».

¹⁰ HOLDEN J.P. - NOVEY M.S., *Legitimate Uses of Letter Rulings Issued to Other Taxpayers — A Reply to Gerald Portney*, in *The Tax Lawyer*, 1984, 342.

¹¹ *Freedom of Information Act* del 4 luglio 1966.

i professionisti l'accessibilità ai pareri dell'*IRS*, sino ad allora appannaggio dei grandi studi professionali che avevano creato vere e proprie "banche dati" interne di *ruling* resi ai propri clienti¹². Sulla scorta delle sentenze a favore della *disclosure* dei responsi, il Congresso statunitense ha quindi novellato l'*Internal Revenue Code* inserendovi una clausola generale di pubblicità di qualsiasi determinazione scritta e dei relativi documenti di supporto¹³, salvo deroghe (dettagliatamente regolate) a tutela della riservatezza dei dati identificativi e dei segreti commerciali¹⁴. Nel contesto europeo – salvo isolate eccezioni¹⁵ – il dibattito sulla pubblicazione dei *ruling* si è acceso solo di recente, a seguito degli scandali giornalistici sui possibili aiuti di Stato sottesi ai *ruling* mantenuti confidenziali. Per arginare simili derive, gli Stati membri UE e/o OCSE hanno individuato, quale *standard* comune di trasparenza dei *ruling*, lo scambio (rispettivamente automatico e spontaneo) di informazioni fra Amministrazioni. È quindi rimessa all'autonomia statale l'adozione di canoni di pubblicità dei chiarimenti interpretativi resi nell'ambito dei procedimenti di *compliance* preventiva.

1.1.2. (*Segue*) Diritto di interpello in materie diverse da quella fiscale, in Italia e all'estero.

A corredo dell'introduzione sulle origini dei *ruling* fiscali, occorre dare conto di istituti simili che coinvolgono amministrazioni diverse dagli enti impositori. Il diritto tributario – italiano e straniero – è comunemente considerato complesso non solo a causa delle tecniche normative impiegate, talora perfettibili, ma anche per la sua stessa funzione: intercettare ogni nuova forma di ricchezza – da sottoporre a tassazione – fra

¹² Nei lavori parlamentari, si legge, infatti, che i *ruling* avrebbero dovuto cessare di essere «*a body of law known only to a few members of the tax profession*». Così, testualmente, JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *General Explanation of the Tax Reform Act of 1976 (H.R. 10612, 94th Congress, Public Law 94-455)*, 1976, 323. Rispetto alla disparità informativa tra grandi e piccoli studi professionali, la dottrina riferisce che l'apparato di *ruling* segreti era percepito come "*body of secret law*" (HOLDEN J.P. - NOVEY M.S., *Legitimate Uses of Letter Rulings Issued to Other Taxpayers — A Reply to Gerald Portney*, in *The Tax Lawyer*, 1984, 343).

¹³ *Internal Revenue Code*, sezione 6110, come novellata ad opera del *Tax Reform Act* del 1976.

¹⁴ *Internal Revenue Code*, sezione 6110, lett. c).

¹⁵ Si rinvia al capitolo successivo per le prese di posizione in tal senso di carattere istituzionale, in sede OCSE ed UE. Una parte della dottrina da lungo tempo promuove il massimo *standard* di trasparenza dei *ruling*: la pubblicazione. Cfr., per tutti, ELLIS M.J. (a cura di), *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999, 34-37.

le maglie dei rapporti economici, in continua evoluzione¹⁶. Ciò non toglie che esigenze di certezza e prevedibilità delle conseguenze giuridiche delle proprie azioni siano avvertite anche in altri ambiti dell'ordinamento. In materia di diritto del lavoro e previdenza sociale, si registrano alcune esperienze di interpello alle autorità preposte, sia in Italia che all'estero. In questo ambito, nel nostro ordinamento, il diritto di interpellare il Ministero del lavoro e delle politiche sociali è riconosciuto agli organismi associativi a rilevanza nazionale degli enti territoriali, agli enti pubblici nazionali e – di propria iniziativa o su segnalazione dei propri iscritti – alle organizzazioni sindacali e dei datori di lavoro maggiormente rappresentative sul piano nazionale e ai consigli nazionali degli ordini professionali¹⁷. Possono essere posti «quesiti di ordine generale sull'applicazione delle normative di competenza del Ministero del lavoro e della previdenza sociale». L'efficacia dei responsi si sostanzia nell'esclusione dell'applicazione di qualsivoglia sanzione (penale, amministrativa o civile) in caso di adeguamento alle indicazioni ivi fornite. Vi sono quindi notevoli differenze rispetto all'interpello tributario, che, tanto in Italia quanto sovente all'estero, (a) deve avere ad oggetto un quesito non generale, bensì concreto e personale, (b) deve essere proposto dal contribuente direttamente interessato (e non tramite il “filtro” di enti esponenziali), (c) deve ricevere risposta entro un termine normativamente predeterminato (trascorso il quale, il silenzio vale come assenso o come rifiuto secondo le previsioni vigenti). Anche la Francia – ove è ormai consolidata l'esperienza di “*rescrit fiscal*” – ha da poco implementato un procedimento di “*rescrit*” giuslavoristico, nell'ambito di una complessiva riforma di semplificazione dei rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione¹⁸. Si tratta di un procedimento attraverso cui i datori di lavoro possono ottenere dal competente Ispettorato assicurazioni (fra l'altro) sulla conformità dei regolamenti aziendali alla normativa vigente. La domanda è ammissibile se non è già stata emessa una decisione di mancata conformità all'esito di un controllo: verificata l'ammissibilità, l'ispettore deve pronunciarsi «esplicitamente» entro due mesi dal

¹⁶ Cfr., in tal senso, LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Giuffrè, Milano, 2002, 6. Sulle difficoltà nell'interpretazione e, ancor prima, nella conoscenza del diritto tributario, si rinvia a *infra*, § 1.2.1, anche per i necessari riferimenti dottrinali.

¹⁷ Art. 9, D. lgs. 23 aprile 2004, n. 124.

¹⁸ *Loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance*.

ricevimento dell'istanza. L'efficacia della decisione motivata¹⁹ è limitata al regolamento oggetto della domanda ed essa è opponibile per il futuro all'autorità amministrativa, purché non muti la situazione di fatto ivi enunciata o la pertinente normativa. L'Ispettorato può notificare una rettifica, che opera fatti salvi gli effetti già prodottisi della precedente decisione. Anche in Francia, dunque, la portata del *rescrit* giuslavoristico appare circoscritta rispetto al *rescrit fiscal*. Il suo ambito oggettivo e soggettivo di applicazione è infatti estremamente limitato e non opera una clausola di silenzio-assenso quale quella prevista dall'art. 80B del *Livre des procédures fiscales*.

Inoltre, sia in Italia sia all'estero, si registrano isolate esperienze assimilabili al *ruling* preventivo fiscale, in ambiti giuridici altamente specializzati. Si pensi, nel nostro ordinamento, all'interpello previsto dal legislatore in tema di clausole vessatorie nei rapporti commerciali con i consumatori²⁰ o all'interpello informale di recente introdotto dal MIBACT in tema di autorizzazioni paesaggistiche²¹.

Negli Stati Uniti – in via giurisprudenziale – si è affermato il diritto generalizzato, invocabile dinanzi a qualsiasi pubblica amministrazione e agenzia governativa, di richiedere una consulenza su un caso specifico con efficacia vincolante esclusivamente per l'autorità emittente e per il soggetto istante (“*declaratory order*” o “*declaratory ruling*”)²². La previsione di forza vincolante nei confronti del destinatario è temperata dalla natura «non coercitiva» del chiarimento, ossia dall'espressa esclusione di conseguenze sanzionatorie o di responsabilità di qualsivoglia natura.

Sulla falsariga del modello statunitense, da più parti e in più ordinamenti, si auspica una codificazione dei diritti di informazione e certezza del diritto e la loro implementazione attraverso procedimenti preventivi di consulenza giuridica che superino progressivamente i servizi informali di *guidance* (almeno ove è maggiormente

¹⁹ Contro di essa può essere presentato ricorso gerarchico. Inoltre, quando l'Ispettorato conclude per la non conformità del regolamento alle disposizioni vigenti, deve specificare quali disposizioni debbono essere soppresse o modificate e successivamente il regolamento interno – debitamente emendato – deve essere sottoposto nuovamente al vaglio dell'amministrazione.

²⁰ Art. 37-*bis*, D.Lgs. 6 settembre 2005, n. 206 (c.d. Codice del consumo).

²¹ Circolare del MIBACT n. 42 del 21 luglio 2017, in applicazione del D.P.R. 22 marzo 2017, n. 68.

²² Sul rapporto fra “*declaratory order*” e “*private letter ruling*” statunitensi, cfr. BREMER E., *The Agency Declaratory Judgment*, in *Ohio State L. J.*, 2017, 1212, ove si legge che «*Although letter rulings and revenue rulings each share many of the characteristics of declaratory orders, neither is wholly analogous. For its part, the letter ruling is like a declaratory order in that it is typically issued in response to an individual request for guidance from a taxpayer, provides a generally reliable sense of how the agency will apply the law to proffered facts, serves the purpose of addressing the taxpayer's uncertainty, and is made publicly available. But it is not legally binding, has no precedential effect, and is not subject to judicial review*».

avvertita l'esigenza di tutela del legittimo affidamento). Sono pervenute in tal senso istanze – sia dottrinali²³ che istituzionali – che mirano a formalizzare il diritto di interpello in materia amministrativa: una costante delle proposte avanzate è l'ispirazione alla consolidata esperienza di interpello (o *ruling*) fiscale preventivo, che la Corte dei conti italiana ha definito «autentica espressione di civiltà giuridica»²⁴ e il Conseil d'État francese una «*révolution culturelle des pratique administratives*»²⁵. Riguardo alla situazione italiana, ad esempio, è stato osservato in dottrina che la «L. 7 agosto 1990, n. 241, a dispetto delle infinite modifiche cui è stata assoggettata nel corso del tempo [...], tuttora non contiene disposizioni come quelle di cui agli artt. 2 e 5 L. n. 212/2000 e nemmeno una disposizione come l'art. 11 L. cit. in tema di interpello»²⁶. Tuttavia, tale dato formale non precluderebbe la teorizzazione di un generalizzato diritto di interpello, il cui responso dovrebbe inquadarsi nell'alveo della decisione preventiva ed essere reso entro il termine residuale di trenta giorni di cui all'art. 2, comma 2, L. n. 241/1990: e ciò in quanto «richiamando i principi costituzionali e tenendo conto del rilievo assunto dalle singole fattispecie, si [può] pervenire all'individuazione di un principio generale immanente nell'ordinamento che consente al cittadino di rivolgersi alla pubblica amministrazione per conoscere quali potrebbero essere le determinazioni del decisore pubblico in relazione ad un specifico caso concreto qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza»²⁷.

²³ Cfr. OTTO P.C. (*Die verbindliche Auskunft im allgemeinen Verwaltungsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2019, *passim*.) il quale si interroga – e giunge a formulare una proposta legislativa in tal senso – sulla possibilità di estendere al diritto amministrativo la portata delle informazioni vincolanti preventive vigenti in Germania, tra cui spicca la *verbindliche Auskunft* tributaria ex § 89 *Abgabenordnung*. Cfr., altresì, SICA M., *Diritto d'interpello e certezza nei rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione*, in PROTTO M. (a cura di), *Il diritto amministrativo del tempo postmoderno*, in *Giur. it.*, 2017, 2784.

²⁴ CORTE DEI CONTI – SEZ. CENTRALE DI CONTROLLO SULLA GESTIONE E DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO, *Gli istituti dell'interpello fiscale*, Deliberazione del 5 agosto 2015, n. 5/2015/G, 113.

²⁵ CONSEIL D'ÉTAT, *Le rescrit: sécuriser les initiatives et les projets*, Étude adoptée le 14 novembre 2013 par l'assemblée générale du Conseil d'État, 42.

²⁶ SICA M., *Diritto d'interpello e certezza nei rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione*, in PROTTO M. (a cura di), *Il diritto amministrativo del tempo postmoderno*, in *Giur. it.*, 2017, 2786. Nella dottrina tributaria, cfr. DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in LA ROSA S. (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008, 160, il quale (con riguardo alla disciplina vigente *ratione temporis*) osserva che «[...] in nessun altro settore dell'ordinamento giuridico l'interpello trova spazi altrettanto significativi come avviene nel diritto tributario. La mancanza di modelli e di adeguate categorie di riferimento nel diritto amministrativo offre una ghiotta opportunità. Ma il legislatore tributario non riesce a delineare un proprio modello, scadendo nel particolarismo e nella regolamentazione casistica e contingente».

²⁷ *Ivi*, 2784.

In Francia, con la recente *Loi pour un Etat au service d'une société de confiance*, il procedimento di *rescrit* è stato esteso a svariati ambiti dell'azione amministrativa²⁸, fra i quali l'urbanistica e – come anticipato – l'occupazione. Inoltre, per altri ambiti, è stato inserito nel *Code des relations entre le public et l'administration* un formale diritto di informazione²⁹: ciascun utente, prima di intraprendere determinate attività, può richiedere informazioni alla competente amministrazione sull'esistenza e il contenuto delle disposizioni che la regolano. L'amministrazione risponde di qualsiasi informazione incompleta o errata che compaia nel *certificat d'information* ed abbia arrecato danno all'utente.

La tendenza³⁰ esaminata potrebbe leggersi quale “resa” dinanzi alla crescente complessità degli ordinamenti giuridici, ma si tratta piuttosto – a parere di chi scrive – di una presa di coscienza della necessità di agire nella duplice direzione della semplificazione normativa (nel lungo periodo) e della consulenza giuridica qualificata.

Peraltro, forme di rassicurazione rese su base individuale si rinvengono già nell'esperienza giuridica romana, in epoca alto-imperiale. Il riferimento è al *rescritto*, col quale il principe chiariva questioni di diritto sollevate da magistrati, funzionari o privati. Diversamente dai mandati o dagli editti, i rescritti non esprimevano un ordine, ma «una sorta di ‘interpretazione autentica’ del diritto»³¹. Il *rescritto* consisteva in una nota apposta dal principe in calce al *libellum*, missiva con la quale veniva interpellato: la nota³², oltre a rendere i chiarimenti richiesti, conteneva una riserva che subordinava

²⁸ *Loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance* (artt. 21-22) attuata dal *Décret n. 2018-1227 du 24 décembre 2018*.

²⁹ *Loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance* (artt. 23) attuata dal *Décret n. 2018-729 du 21 août 2018*.

³⁰ SICA M. (*Diritto d'interpello e certezza nei rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione*, in PROTTO M. (a cura di), *Il diritto amministrativo del tempo postmoderno*, in *Giur. it.*, 2017, 2791) si esprime in termini di «[...] tendenza che si sta affermando nell'ordinamento [che] consiste nel prediligere forme di delucidazione preventiva sull'interpretazione della legge e le sue modalità di applicazione nell'esercizio della funzione amministrativa». Il *Conseil d'État* francese (*Le rescrit: sécuriser les initiatives et les projets*, Étude adoptée le 14 novembre 2013 par l'assemblée générale du Conseil d'État, 42), pur evidenziando gli innegabili vantaggi di tale tendenza, obietta anche che «*Si le nombre élevé de rescrits délivrés traduit l'adéquation du dispositif à ce besoin, il faut garder à l'esprit qu'il reflète aussi, de manière plus inquiétante, l'insécurité juridique voire la défiance croissante ressentie face à une réglementation changeante et difficilement compréhensible sans l'aide de l'administration*».

³¹ GILBERTI G., *Elementi di storia del diritto romano*, Giappichelli, Torino, 1997, 242. Cfr., altresì, SIRKS J. B., *Making a Request to the Emperor: Rescripts in the Roman Empire*, in L. DE BLOIS (a cura di), *Administration, Prosopography and Appointment Policies in the Roman Empire*, Brill, Leida, 2001, 121 ss.

³² Per l'esattezza, il responso era reso mediante *subscriptio* in calce al libello in caso di parere sollecitato dal privato e con *epistula* nell'ipotesi di richiesta proveniente da un magistrato o funzionario.

il responso alla fedele esposizione dei fatti da parte dell'istante (*si vera sunt exposita, si preces veritate nitantur*). Il rescritto indicava la soluzione alla questione giuridica sottoposta al principe, senza tuttavia sottrarre la controversia al giudice³³. Questo tipo di costituzione imperiale, dato il suo carattere personale, non aveva valore di precedente vincolante per i terzi³⁴. Esso poteva essere richiesto tanto nel corso di un processo quanto in previsione di una lite futura ed eventuale. Nel Tardo Impero, soprattutto in materia amministrativa e fiscale, la regola dell'efficacia vincolante del rescritto nel caso concreto risulta temperata dal requisito della sua rispondenza alle leggi e all'interesse pubblico. Pertanto, spettava ai magistrati e ai prefetti del pretorio fare prevalere le proprie leggi contro i rescritti «ottenuti con il favore, con la corruzione o la sorpresa, a spese dell'erario, delle curie, delle corporazioni, degli uffici, in genere del bene pubblico»³⁵.

Il diritto di interpello contemporaneo è altresì espressione del principio democratico, cui devono essere improntati i rapporti fra consociati e pubblica amministrazione, funzione evidentemente non confacente al rescritto romano di epoca imperiale³⁶.

Il parere tecnico-giuridico era fornito dalla sezione giudiziaria del *consilium principis*, composta da giuristi *consilarii*. La dottrina è unanime nel riscontrare la progressiva sostituzione – da Adriano in poi – dei rescritti ai responsi resi dai giuristi. Cfr. in tal senso CERAMI P. - MICELI M., *Storicità del diritto: strutture costituzionali, fonti, codici. Prospettive romane e moderne*, Giappichelli, Torino, 2018, 451; GILBERTI G., *Elementi di storia del diritto romano*, Giappichelli, Torino, 1997, 243; AA.VV., *Lineamenti di Storia del diritto romano*, diretto da TALAMANCA M., Giuffrè, Milano, 1989, 417 ss.

³³ SCHERILIO G. - CROSA E. - JEMOLO A.C., (voce) *Rescritto*, in *Enc. it. Treccani*, 1936 (disponibile al collegamento https://www.treccani.it/enciclopedia/rescritto_%28Enciclopedia-Italiana%29/).

³⁴ Con riguardo alla fase di passaggio dal Principato al Dominato, Ulpiano scrive che: «Alcune [costituzioni] sono personali e non costituiscono un precedente: infatti se il principe fa una concessione a qualcuno per i suoi meriti, o irroga una pena, o aiuta qualcuno senza voler creare un precedente, ciò non si applica ad altri che all'interessato» (D. 1.4.1. (1 *inst.*), come riportato in GILBERTI G., *Elementi di storia del diritto romano*, Giappichelli, Torino, 1997, 241).

³⁵ Traduzione libera tratta da DAREMBERG C. - SAGLIO E., (voce) *Rescriptum*, in ID. (a cura di), *Dictionnaire des antiquités grecques et romaines*, Hachette, Parigi, 1900 (disponibile al collegamento <http://dagr.univ-tlse2.fr/consulter/2530/RESCRIPTUM>).

³⁶ Né al rescritto canonico, istituto tutt'ora vigente (Codice di diritto canonico, Cann. 59 - 75). Cfr. SCHERILIO G. - CROSA E. - JEMOLO A.C., (voce) *Rescritto*, in *Enc. it. Treccani*, 1936 (disponibile al collegamento https://www.treccani.it/enciclopedia/rescritto_%28Enciclopedia-Italiana%29/); DONDORP H., *Review of Papal rescripts in the Canonists' Teaching*, in *ZSRG.K*, 1990, 172 ss. In tema, con riguardo ai valori ispiratori dello Statuto italiano dei diritti del contribuente (che – *inter alia* – ha generalizzato il diritto di interpello), cfr. MOSCHETTI F., *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2012, 3 ss.

1.2. Tratti caratterizzanti dei procedimenti di *ruling* che emergono da modelli di “Carta dei diritti dei contribuenti” e da “*surveys*” comparativi elaborati da molteplici organismi internazionali.

Le forme di *compliance* preventiva adottate nel nostro ordinamento risentono dell’influsso di modelli fiscali esteri, nonché dell’assetto dei rapporti fra cittadino e pubblica amministrazione che emerge dal diritto amministrativo moderno. La portata dell’interpello, inizialmente relegato a chiarimenti sulle fattispecie elusive, di interposizione fittizia e alla qualificazione di determinate spese, è stata estesa con l’approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente. Alla stessa approvazione dello Statuto si è giunti, all’esito di un dibattito decennale, tenendo in considerazione anche esperienze di altre giurisdizioni dotatesi di “Carte dei diritti dei contribuenti”³⁷. La circolazione dei modelli di *compliance* preventiva si è resa ancor più evidente con la recentissima introduzione del regime di adempimento collaborativo³⁸. Il legislatore nazionale, anziché “importare” uno specifico modello straniero reputato virtuoso, in entrambi i casi – in maniera più o meno esplicita – ha recepito raccomandazioni di organizzazioni sovranazionali. Si pensi alla *soft law* dell’OCSE che nel 1990, fra i diritti da includere nelle Carte dei diritti del contribuente annoverava il diritto alla certezza, da

³⁷ L’attenzione del legislatore all’adozione in altri ordinamenti di Carte dei diritti del contribuente emerge sin dalla proposta di legge n. 5079 presentata il 20 dicembre 1990 («Norme per la formulazione dello Statuto del contribuente»), ove peraltro è espressamente menzionato il rapporto OCSE del 1990 che censisce le esperienze straniere e raccomanda ai Paesi membri di assicurare alcuni diritti ai contribuenti (alla certezza, all’informazione, alla riservatezza, al ricorso, e a non pagare più del dovuto), a fronte dell’imposizione di altrettanti obblighi (di onestà, collaborazione, accuratezza e puntualità nelle informazioni fornite e nei versamenti e di tenuta delle scritture contabili). Traspare, altresì, l’influenza del diritto amministrativo sul rapporto Fisco-contribuente, nella fase di fermento che seguì l’approvazione della Legge n. 241 del 7 agosto 1990 («Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi»): i primi commentatori, infatti, pur prendendo atto – non senza rilievi critici – dell’esclusione dei procedimenti tributari dall’ambito di applicazione del Capo relativo alla partecipazione (artt. 7-12), riconoscevano che la legge «è in grado di portare un contributo al miglioramento del rapporto tra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente riconoscendo al secondo: 1) il diritto ad essere informato, assistito ed ascoltato; 2) il diritto a conoscere in modo certo le conseguenze fiscali delle proprie azioni; 3) il diritto alla speditezza e alla tempestività dell’azione fiscale; 4) il diritto alla semplificazione degli adempimenti a carico del contribuente». Così, testualmente, MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione della «Carta dei diritti del contribuente»*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 618. In tema, si vedano, altresì, SALVINI L., *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’iva)*, Cedam, Padova, 1990; ZITO A. – TINELLI G., *L’ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell’azione amministrativa*, Giuffrè, Milano, 2017, 681 ss.

³⁸ La disciplina è stata introdotta, sulla scorta della L. di delega in materia fiscale n. 23 del 11 marzo 2014 (art. 6), dal D. lgs. n. 128 del 5 agosto 2015 (titolo III). Per i riferimenti dottrinali e di prassi, si rinvia a, *infra*, § 1.9.3.

implementare (anche) con procedimenti di *ruling* preventivo³⁹. E, ancora, al *report* OCSE del 2008, col quale l'Organizzazione ha iniziato a promuovere programmi di “*enhanced relationship*” fra le amministrazioni e i contribuenti di grandi dimensioni, oggi conosciuti come regimi di “*co-operative compliance*”⁴⁰. Un'influenza analoga si registra in tema di *advance pricing arrangements* unilaterali (e ovviamente multilaterali), in considerazione dei riflessi *cross-border* delle rettifiche sui prezzi di trasferimento e della comune esigenza di prevenire le dispute connesse. Gli APA, utilizzati sin dai primi anni Novanta negli Stati Uniti e nei Paesi Bassi, si sono diffusi in particolare grazie alla *guidance* fornita nelle Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento.

È, dunque, il caso di riepilogare le caratteristiche più diffuse dei sistemi di *ruling* preventivo che emergono da modelli di “Carta dei diritti dei contribuenti” e di “Codice del procedimento tributario”, nonché da “*surveys*” comparativi elaborati da molteplici organismi internazionali.

Sono stati esaminati i seguenti modelli: (i) la “*Taxpayers' Charter*”⁴¹ elaborata dall'OCSE sulla base del questionario del 1988 sui diritti e i doveri dei contribuenti⁴²; (ii) il “Codice europeo del contribuente” predisposto dalla Commissione europea nel 2016⁴³, che istituisce «le migliori pratiche volte a rafforzare la cooperazione, la fiducia

³⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs, *Taxpayers' Rights and Obligations – a Survey of the Legal Situation in OECD countries*, OECD Publishing, Parigi, 1990, § 2.21; OECD Centre for Tax Policy and Administration, *General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, 2003, 4 (disponibile al collegamento <https://www.oec.d.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf>).

⁴⁰ OCSE, *Annual Report 2008. Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Parigi, 2009; ID., *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Parigi, 2008. L'idea espressa in questi primi studi è di creare un canale di dialogo costante dedicato ai contribuenti di maggiori dimensioni, perché i tradizionali metodi di accertamento *ex post* – calibrati su imprese di dimensioni modeste – non sarebbero stati sufficienti a far fronte alla maggiore complessità e alle crescenti opportunità di pianificazione fiscale aggressiva. Nella maggior parte dei sistemi che hanno implementato questa raccomandazione, il regime è stato delineato da apposite circolari e non da previsioni di legge (in linea con il modello originario dell'OCSE e a differenza della soluzione italiana).

⁴¹ OCSE, *General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, 2003, 4.

⁴² OCSE, *Taxpayers' Rights and Obligations – a Survey of the Legal Situation in OECD countries*, OECD Publishing, Parigi, 1990, § 2.21.

⁴³ COMMISSIONE EUROPEA, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016 (disponibili al collegamento https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_it.pdf).

e l'affidabilità tra amministrazioni fiscali e contribuenti»⁴⁴ contribuendo, in ultima analisi, al rafforzamento del mercato unico⁴⁵; (iii) la “*Model Taxpayer Charter*” sviluppata congiuntamente da tre associazioni internazionali di professionisti fiscali (di cui una operante a livello globale; una su base europea; una in Asia e Oceania)⁴⁶; (iv) il “Modello di codice del procedimento tributario” elaborato dall’*Inter-American Center of Tax Administrations*⁴⁷.

Ai “*surveys*” finalizzati all’elaborazione dei modelli menzionati, si aggiungano gli studi comparativi dell’*International Fiscal Association* dedicati ai *ruling* preventivi⁴⁸ e il recente “*International Survey on Revenue Administration*” sviluppato dall’OCSE, dal Fondo monetario internazionale e da associazioni rappresentative delle amministrazioni finanziarie europee e americane (IOTA e CIAT)⁴⁹.

Ne risulta un variegato panorama di diritti e doveri, espressione delle differenze anche culturali nei rapporti Fisco-contribuente. Tuttavia, già a partire dalle risposte al questionario OCSE del 1988, è stato possibile identificare alcuni diritti generalmente riconosciuti ai contribuenti, anche nelle giurisdizioni non ancora dotate di apposite Carte dei diritti⁵⁰: nella specie, il diritto ad essere informato, assistito e sentito; ad impugnare atti lesivi; a non corrispondere più del dovuto; alla certezza; alla *privacy*, alla confidenzialità e al segreto. I doveri corrispondenti riscontrati dal sondaggio erano quelli di lealtà, collaborazione, accuratezza e puntualità nel fornire le informazioni e i

⁴⁴ Comunicazione della Commissione COM(2012) 722 del 6 dicembre 2012, § 4.1.3, ove è stata annunciata una consultazione in merito. Gli “Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente” sono stati pubblicati il 24 novembre 2016.

⁴⁵ Comunicazione della Commissione COM(2012) 722 del 6 dicembre 2012, § 5.

⁴⁶ AOTCA - CFE - STEP, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter*, a cura di CADESKY M. - HAYES I. - RUSSEL D., IBFD, Amsterdam, 2016. Il modello, il commentario, il questionario e gli esiti sono disponibili al collegamento <http://www.taxpayercharter.com/index.asp>.

⁴⁷ CIAT, *CIAT Tax Procedure Code Model. The Ibero-American Approach*, Panama, 2015, spec. 94-97 (art. 100).

⁴⁸ AA.VV., *Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer, 1965 London IFA Congress*, a cura di ANDERSON E., in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 50b, 1965; AA.VV., *Advance Rulings: Practice and Legality. 1992 Cancun IFA Seminar*, a cura di BRACEWELL-MILNES J.B., Kluwer, Deventer, 1994; AA.VV. *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, a cura di ELLIS M.J., in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999.

⁴⁹ OCSE - CIAT - IMF - IOTA, *International Survey on Revenue Administration*, disponibile al collegamento <https://data.rafit.org/>, i cui dati si riferiscono ai periodi 2014-2015 e sono stati forniti da cinquantacinque giurisdizioni fiscali. Di seguito si farà riferimento al commento di tali dati fornito dall’OCSE nel documento *Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Parigi, 2017 (disponibile al collegamento https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en).

⁵⁰ OCSE, *Taxpayers’ Rights and Obligations – a Survey of the Legal Situation in OECD countries*, OECD Publishing, Parigi, 1990, § 2.21; OCSE, *General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note*, 2003, 3.

documenti richiesti, di tenuta delle scritture contabili e di tempestività nei versamenti. Dai sondaggi successivi, risultano diffusi anche i diritti all'imparzialità dell'amministrazione e alla parità di trattamento⁵¹; al riesame amministrativo⁵²; ad un procedimento giudiziale breve ed efficiente⁵³; ad un'amministrazione digitale⁵⁴.

Il diritto a richiedere un *ruling* individuale è censito fra le manifestazioni concrete del diritto ad essere informati e/o del principio di certezza del diritto⁵⁵.

Dai questionari più recenti emerge che la vasta maggioranza degli ordinamenti oggetto di indagine è provvista di un sistema di *ruling* preventivo⁵⁶.

Tradizionalmente, i “*private rulings*” non vengono resi pubblici, perché indirizzati al solo contribuente istante⁵⁷. Tale caratteristica, oltre a precludere l'accesso a interpretazioni che potrebbero essere d'interesse per la generalità dei contribuenti, ostacola un controllo “diffuso” dei consociati circa la coerenza e la parità di trattamento

⁵¹ AOTCA - CFE - STEP, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter*, a cura di CADESKY M. - HAYES I. - RUSSEL D., IBFD, Amsterdam, 2016; COMMISSIONE EUROPEA, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, § 3.1.2.

⁵² COMMISSIONE EUROPEA, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, § 3.4.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ Che renda servizi *online*, con la possibilità ad esempio di presentare dichiarazioni tributarie informatizzate. *Ivi*, § 4.1.

⁵⁵ Si veda ad esempio, COMMISSIONE EUROPEA, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, § 3.2.5: «I contribuenti possono attendersi: che le amministrazioni fiscali, qualora esista un sistema di *ruling* preventivo, forniscano certezza sull'applicazione della legge in un caso specifico. Le amministrazioni fiscali si attendono: qualora sia possibile ricorrere a *ruling*, che i contribuenti li richiedano preventivamente se riconoscono e condividono i relativi rischi; che i contribuenti forniscano nell'istanza inviata all'amministrazione fiscale tutte le informazioni rilevanti e le comunichino in buona fede; in caso di cambiamenti della situazione, di non essere più vincolate dal *ruling* e che i contribuenti comprendano che esso non è più applicabile in tali circostanze».

⁵⁶ Cfr. OCSE, *Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Parigi, 2017, 95-95 e Tabella A.115, ove si legge che: «*it is now common practice for administrations to provide taxpayers with advice on how they will interpret the laws they administer. Rulings are an important area where administrations can not only provide effective service but also assist in improving the certainty of the tax system by advising taxpayers how it will interpret the tax law in particular situations*». L'OCSE interpreta i dati come segue: «*While all jurisdictions reported operating a rulings system, ten of 55 reported they do not issue public rulings. Interestingly one-fifth of administrations that report issuing public rulings report that these rulings were not binding upon them. All administrations except for Mexico and Turkey report issuing private taxpayer rulings. Private rulings are not binding on the tax administration in six of the jurisdictions surveyed [...]. Two-thirds of tax administrations providing private rulings reported the existence of time limits, either imposed under the law or applied administratively for the making of rulings. The time limits applied vary widely, ranging from two weeks up to one year. Half of administrations report the ability to apply a fee for the provision of a ruling for some/all of the taxes administered by them*».

⁵⁷ Come si evince dal questionario della *European Association of Tax Law Professors (EATLP)* commentato in occasione del Convegno annuale tenutosi a Zurigo il 7-9 giugno 2018. Cfr., in specie, HEY J., *The Notion and Concept of Tax Transparency. General Report*, in HEY J. – BAŞARAN YAVAŞLAR F. (a cura di), *Tax Transparency: 2018 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2019, 10 ss.

nei procedimenti preventivi⁵⁸. OCSE, Unione europea e Fondo monetario internazionale annoverano la segretezza in questa fase procedimentale fra gli indici di “*harmful tax competition*”⁵⁹. In ambito OCSE ed UE sono stati introdotti di recente dei sistemi di scambio (rispettivamente) spontaneo e automatico di informazioni fra amministrazioni statali su *ruling* e APA transfrontalieri. In alcuni sistemi, vengono resi pubblici i responsi più significativi in ragione della vasta platea di contribuenti interessati o della particolare novità delle questioni trattate⁶⁰: in queste ipotesi, la pubblicazione può avvenire per esteso, in forma sintetica o attraverso appositi “*public rulings*” (l’equivalente delle circolari o delle risoluzioni dell’Agenzia delle entrate).

I *ruling* individuali sono tipicamente preventivi: la preventività si misura rispetto al momento di presentazione della dichiarazione⁶¹. Oltre al requisito della preventività, possono essere previsti anche quello della concretezza⁶² e/o delle condizioni di obiettiva incertezza (che non sussistono se è già noto l’orientamento dell’amministrazione rispetto ad un determinato quesito⁶³) o del quesito di particolare importanza⁶⁴. Ove l’istanza sia ammissibile, l’amministrazione è generalmente obbligata a rispondere entro termini talora perentori talaltra ordinatori: solo in alcuni ordinamenti, infatti, in assenza

⁵⁸ *Ibidem*. Cfr., altresì, BLANK J.D., *The Timing of Tax Transparency*, in *Southern California L. Rev.*, 2017, 486; MARIAN O., *The State Administration of International Tax Avoidance*, in *Harvard Business L. Rev.*, 2017, 7, 253-254.

⁵⁹ Si rinvia ai paragrafi successivi.

⁶⁰ Art. 11, comma 6, L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente). Nel sistema polacco, il singolo contribuente può richiedere la pubblicazione di un “*general ruling*” (“*interpretacji ogólnej*”) laddove da più “*private rulings*” (“*interpretacje indywidualną*”) emergano interpretazioni difformi rispetto alle stesse circostanze di fatto o di diritto (art. 14a, § 2, n. 2, L. del 29 agosto 1997, come modificata nel 2017; testo consolidato disponibile al collegamento <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20170000201/U/D20170201Lj.pdf>; informazioni generali disponibili al collegamento <https://www.gov.pl/web/gov/uzyskaj-podatkowa-interpretacje-indywidualna>).

⁶¹ Vi sono poi sistemi che non adottano un criterio rigido di preventività, ma vietano comunque sovrapposizioni fra i procedimenti di *ruling* e la fase dei controlli sul dichiarato. Ciò è quanto emerge dal “*CIAT Tax Procedure Code Model*”: «*The inquiry shall be inadmissible in the following cases: [...] When the requesting party is being subject to an examination of his tax statements or is informed of the initiation of the audit, and the matter subject to inquiry is part of the matters that shall be clarified in the course of said procedure*» (CIAT, *CIAT Tax Procedure Code Model. The Ibero-American Approach*, Panama, 2015, spec. 95 (art. 100, comma 2, lett. c)).

⁶² A titoli esemplificativo, si veda l’inammissibilità – secondo la prassi dell’IRS statunitense – di domande di “*comfort rulings*” o, ancora, *ruling* su questioni meramente ipotetiche (Revenue Procedure n. 2017-1, parte III, sezione 6-7).

⁶³ Art. 11, commi 1, lett. a), e 4, L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

⁶⁴ Formula adottata ad esempio dalla sez. 5 della L. svedese n. 189/1998 (*Lag om förhandsbesked i skattefrågor/SFS 1998:189*). In Germania, l’emissione dei *verbindliche Auskunft* è subordinata alla sussistenza di «un particolare interesse in considerazione dei significativi effetti fiscali» (§ 89, comma 2, *Abgabenordnung*).

di riscontro, l'istanza si intende accettata (c.d. silenzio-assenso)⁶⁵. Per tale motivo, oltre alla prospettazione fattuale, è talora richiesta anche l'interpretazione giuridica del contribuente istante. In caso di esito negativo (o di silenzio-rifiuto), raramente è garantito il diritto al riesame amministrativo⁶⁶ o ad un autonomo ricorso al giudice: solitamente, il contribuente che non intenda uniformarsi al diniego può far valere le proprie ragioni in giudizio impugnando l'eventuale successivo atto impositivo.

I *ruling* individuali non vincolano in alcun modo il contribuente⁶⁷, mentre, in genere, vincolano l'amministrazione nei confronti del solo contribuente istante e limitatamente alla fattispecie fattuale e giuridica prospettata (“*rebus sic stantibus*”). In ossequio al principio di parità di trattamento, le amministrazioni tendono a uniformarsi ai *ruling* resi nei confronti di altri contribuenti⁶⁸, ma – come accennato – i responsi non sempre sono pubblici (quasi mai in materia di *transfer pricing*).

La difformità di un atto impositivo rispetto all'interpretazione avallata nel “*private ruling*” è una causa di invalidità dell'atto, da far valere nei modi e nelle forme previste da ciascun ordinamento.

Generalmente è fatta salva la possibilità per l'amministrazione di rettificare il parere reso, quale espressione del suo potere di autotutela: in simili ipotesi, in linea con la *ratio* dell'istituto, la rettifica dovrebbe valere esclusivamente per i comportamenti successivi dell'istante⁶⁹ e previo contraddittorio.

⁶⁵ La mancata risposta vale quale diniego, ad esempio, in Spagna (art. 88, *Ley General Tributaria*, rubricato «*Consultas tributarias escritas*», comma 6) e in Germania ((§ 89 dell'*Abgabenordnung*, rubricato «*Beratung, Auskunft*», comma 2). In Italia, si forma il silenzio-assenso ai sensi dell'art. 11, comma 3, L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente). In Francia, il silenzio-assenso è previsto ex art. 80B del *Livre des procédures fiscales*. In particolare, nel sistema francese, sia in caso di conferma sia di silenzio (trascorsi tre mesi dalla notifica della domanda) si applica una forma di legittimo affidamento rafforzato secondo quanto previsto dal precedente art. 80A. In tema, si veda il *Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts* del 4 marzo 2020, n. Boi-SJ-RES-10-20-10 («*Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Garanties contre les changements de doctrine - Procédures de rescrit fiscal - Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal*»). Dal questionario “AOTCA - CFE – STEP” emerge che su quarantuno giurisdizioni, in quattordici il mancato riscontro da parte dell'amministrazione interpellata non vale come assenso alla soluzione prospettata.

⁶⁶ A differenza del sistema italiano, la possibilità di richiedere un riesame amministrativo è prevista, ad esempio, in Germania (§ 347 dell'*Abgabenordnung*) e in Francia (come chiarito sul sito istituzionale dell'amministrazione: <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F13551>).

⁶⁷ Salvo le eccezioni menzionate *infra*, § 1.3.

⁶⁸ AOTCA - CFE - STEP, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter*, a cura di CADESKY M. - HAYES I. - RUSSEL D., IBFD, Amsterdam, 2016.

⁶⁹ È quanto accade, ad esempio, in Italia (art. 11, comma 3, ultimo periodo, L. 27 luglio 2000, n. 212), in Francia (come chiarito dal citato Bollettino, § 410 e 430) e in Germania. In merito al sistema tedesco,

Non di rado l'accesso ai procedimenti di *ruling* preventivo o APA è soggetto al pagamento di una tariffa, in ragione della complessità e dispendiosità dell'attività consultiva demandata all'amministrazione. Dai dati relativi al questionario più recente emerge che venticinque giurisdizioni su cinquantacinque prevedono una “*fee*”, che può essere fissa, commisurata al valore dell'operazione per cui viene presentata l'istanza o al volume d'affari o ai ricavi annui dell'impresa⁷⁰.

1.2.1. Promozione della certezza del diritto.

Da uno sguardo complessivo alle esperienze estere, il *ruling* risponde all'esigenza di prevedibilità delle conseguenze fiscali dei comportamenti dei contribuenti.

Talora l'esistenza di “condizioni di obiettiva incertezza”⁷¹ è elevata dai singoli ordinamenti a specifico presupposto per accedere alle procedure di *ruling*; talaltra si fa riferimento a “quesiti di particolare importanza”⁷² o “di particolare interesse in considerazione dei significativi effetti fiscali”⁷³. Sovente poi, sebbene le condizioni di incertezza non siano espressamente previste quale presupposto per l'ammissibilità delle istanze, le amministrazioni hanno chiarito che occorre indicarle nella motivazione a supporto della domanda. In mancanza o se comunque risulti che la questione è già stata chiarita a sufficienza in via amministrativa o giurisprudenziale, l'istanza potrà essere

tale possibilità deriva dalla natura di atto amministrativo del “*verbindliche Auskunft*” con conseguente applicabilità dei § 118 ss. dell'*Abgabenordnung*, comprese le disposizioni sulla rettificabilità degli atti. Prima della rettifica, il contribuente ha diritto al contraddittorio preventivo ex § 91 dell'*Abgabenordnung*. In giurisprudenza, *ex multis*, cfr. Bundesfinanzhof, sentenza del 29 febbraio 2012, IX R 11/11.

⁷⁰ OCSE, *Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Parigi, 2017, Tabella A.115. Il sistema italiano fino ad un recente passato non prevedeva alcuna tariffa o commissione. A seguito dell'approvazione della L. 30 dicembre 2020, n. 178 (“Legge di bilancio 2021”), è dovuta una “commissione” commisurata al fatturato della società che intende accedere al procedimento di accordo preventivo ex art. 31-ter, D.P.R. n. 600/1973. La possibilità di richiedere un interpello statutario rimane gratuita. Nell'ordinamento tedesco, la commissione è commisurata al valore della materia sottoposta all'amministrazione con istanza di interpello (§ 89 dell'*Abgabenordnung*, rubricato “*Beratung, Auskunft*”, commi da 4 a 7).

⁷¹ Art. 11, Statuto italiano dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000).

⁷² Sez. 5, L. svedese n. 189/1998 (*Lag om förhandsbesked i skattefrågor/SFS 1998:189*). L'«importanza» è riferita ad una questione fiscale che riguarda direttamente il contribuente, ma rileva anche ai fini dell'«uniforme interpretazione o applicazione del diritto» (traduzione libera); nelle stesse accezioni, v. § 14 della L. sull'Amministrazione fiscale finlandese n. 503 del 6 novembre 2010 (*Laki Verohallinnosta*).

⁷³ § 89, *Abgabenordnung* tedesco.

dichiarata inammissibile o restare inevasa (negli ordinamenti in cui non operi una clausola di silenzio-assenso)⁷⁴.

Occorre però sgomberare il campo da un possibile equivoco: affermare che i *ruling* preventivi accrescono la certezza del diritto non equivale a sostenere che la certezza possa essere conseguita solo con strumenti di *compliance* preventiva. Tutt'altro: in linea di principio, accanto ad altri corollari, la certezza della regola postula la «certezza della sua *sufficienza*» e «del suo *significato*»⁷⁵. Il canone di certezza impone quindi, innanzitutto, (a) al legislatore di redigere disposizioni non lacunose (che altrimenti costringerebbero l'interprete a ricorrere a dati extralegali); (b) al legislatore, unitamente all'amministratore, al giudice e ai contraenti di dettare disposizioni univoche e, infine, (c) all'ermeneuta di non pregiudicare, con interpretazioni audaci e infedeli (mascherate per funzionali, progressive, correttive), la regola nella sua stessa efficacia⁷⁶.

Peraltro, in più sedi⁷⁷ e ben prima dell'affermazione dei moderni strumenti di dialogo preventivo, è stato evidenziato che la certezza ha un suo costo in termini di giustizia. Sulla scia del positivismo giuridico secondo cui «*le leggi sono un modello e non hanno un modello*»⁷⁸, escludendo il ricorso a parametri esterni, la certezza del diritto si risolveva nella «*infallibilità dell'atto*, che vuol dire, nel nostro campo, *infallibilità del legislatore*»⁷⁹ e «solo a questo prezzo il problema del contrasto tra giustizia e certezza

⁷⁴ È quanto previsto dall'*Internal Revenue Service* statunitense nella Revenue Procedure n. 2021-1, parte III, sezione 6-7 (disponibile al collegamento https://www.irs.gov/irb/2021-01_IRB#REV-PROC-2021-1). Nell'istanza di *private letter ruling* occorre includere «*a statement of whether the law in connection with the request is uncertain and whether the issue is adequately addressed by relevant authorities*». Non vengono, infatti, più emessi i c.d. «*Comfort Rulings*» («*A letter ruling will not be issued with respect to an issue that is clearly and adequately addressed by statute, regulations, decision of a court, revenue rulings, revenue procedures, notices, or other authority published in the Internal Revenue Bulletin*»).

⁷⁵ ALLORIO E., *La certezza del diritto dell'economia*, in *Dir. econ.*, 1956, 1204. Il contributo si inserisce nel dibattito stimolato dall'opera di LOPEZ DE OÑATE F., *La certezza del diritto* (1942), nella ristampa del 1968, a cura di ASTUTI G., Giuffrè, Milano.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ CARNELUTTI F., *La certezza del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1943, 81 ss., ora in LOPEZ DE OÑATE F., *La certezza del diritto* (1942), nella ristampa del 1968, a cura di ASTUTI G., Giuffrè, Milano, 193 ss.; ALLORIO E., *La certezza del diritto dell'economia*, in *Dir. econ.*, 1956, 1198 ss.; THURONYI V., *Drafting Tax Legislation*, in ID. (a cura di), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, vol. 1, cap. 3 (disponibile al collegamento <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch3.pdf>).

⁷⁸ CARNELUTTI F., *La certezza del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1943, 81 ss., ora in LOPEZ DE OÑATE F., *La certezza del diritto* (1942), nella ristampa del 1968, a cura di ASTUTI G., Giuffrè, Milano, 203 (corsivo dell'Autore).

⁷⁹ *Ivi*, 204 (corsivo dell'Autore).

è eliminato»⁸⁰. Ecco, dunque, nelle parole di Paolo Grossi, l'«irriducibile contrasto tra la giustizia e la certezza»⁸¹:

«Non v'è, infatti, dubbio che parlar di certezza e arrestarsi qui come se si fosse raggiunto l'appagamento di un bene esaustivo, è come bendarsi gli occhi con il fine preciso di non vedere. Sì, perché significa arrestarsi all'involucro esterno del comando quasi che si trattasse di un vaso vuoto, rifiutandosi di guardar dentro e lasciando così intatte le possibili immondezze in esso racchiuse. Siamo – come si è già detto, ma che conviene ora ripetere – al cuore di un forziere mitologico della modernità giuridica: v'è un sacrario costituito dalla legge, la cui soglia non può essere varcata che dai sacerdoti investiti del potere politico, unico potere deputato – nello Stato cosiddetto liberal/democratico – a maneggiare le cose “sacre”»⁸².

Cautele nell'assolutizzare il principio di certezza della legge sono avvertite anche nella materia tributaria, dal momento che, ad esempio, un testo legislativo certo perché ispirato al canone di semplicità potrebbe andare a scapito dell'equità⁸³. Alla stessa maniera, meccanismi che assicurano ai contribuenti interpretazioni incontrovertibili delle disposizioni tributarie ben potrebbero essere sfruttati a fini di pianificazione fiscale aggressiva⁸⁴.

Ciò posto, è noto che l'esigenza di certezza del diritto – comune a tutti i settori dell'ordinamento⁸⁵ – è particolarmente avvertita nell'ambito tributario, ove l'interpretazione e la stessa conoscenza delle disposizioni sono rese ardue dalle

⁸⁰ *Ivi*, 203.

⁸¹ *Ivi*, 199.

⁸² GROSSI P., *Sulla odierna “incertezza” del diritto*, in *Giustizia civile*, 2014, 929.

⁸³ Sul punto, cfr. AVI-YONAH R.S. - SARTORI N. - MARIAN O., *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford University Press, New York, 2011, 16: «*We are left with the fact that the simplest tax system may not be the fairest. The fairest tax system might have efficiency costs. The most efficient system is probably not the fairest.*».

⁸⁴ Gli esempi sono di THURONYI V., *Drafting Tax Legislation*, in ID. (a cura di), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, vol. 1, cap. 3 (disponibile al collegamento <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch3.pdf>): «*[...] a tax law must be effective in achieving the policy goals of the legislator, both in terms of the amount of revenue to be raised — with an eye to equity, efficiency, and simplicity — and the items and persons to be taxed. Good drafting goes hand in hand with the specification of policy. These criteria sometimes conflict. For example, a simple statute may be rejected as inequitable, because it does not recognize the differences in situation of different taxpayers. A statute that provides too much certainty may conflict with the goals of equity and revenue raising (because the certainty can be exploited by tax planners). In many cases, however, there is no conflict; complexity that is merely the result of bad drafting can be eliminated while at the same time providing greater certainty and a clearer articulation of the policy.*».

⁸⁵ Si veda, per tutti, AINIS M., *La legge oscura. Come e perché non funziona*⁴, Laterza, Bari, 2010.

peculiarità della materia⁸⁶. Tali difficoltà dipendono da fattori estrinseci e intrinseci, formali e sostanziali. Sul piano formale, si pensi all'assenza in alcuni ordinamenti (come quello italiano) di un codice tributario che raccolga sistematicamente tutta la materia; all'interazione⁸⁷ e ai frequenti rinvii a testi di altri ambiti giuridici; all'iperlegificazione e all'instabilità delle norme, che spesso rendono difficile la stessa identificazione della disposizione vigente⁸⁸. Quanto ai fattori intrinseci, ci riferiamo ad esempio alla funzione stessa che le disposizioni tributarie devono adempiere: intercettare le nuove e mutevoli forme di manifestazione della ricchezza, nonché atteggiamenti elusivi della *ratio* ed in ultima analisi del tributo⁸⁹. Ne derivano non solo la riferita instabilità normativa, ma anche la necessità di ricorrere a nozioni e discipline estranee alla formazione culturale tipica del giurista⁹⁰, la (censurabile) tendenza ad una normazione di eccessivo dettaglio⁹¹ o l'adozione, al contrario, di clausole necessariamente vaghe e flessibili come quelle generali antielusive.

A fronte di una tale complessità, nei moderni sistemi tributari si assiste ad una crescente valorizzazione degli strumenti di “*early certainty*” quali sono, per definizione, i *ruling* “preventivi”. Nell'esperienza di molti ordinamenti, l'introduzione delle

⁸⁶ Così, testualmente, TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, aggiornato da FREGNI M.C. - SARTORI N. - TURCHI A., Utet, Milano, 2020, 39. In tema, cfr. BERLIRI A., *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 3 ss.

⁸⁷ Peraltro, generalmente virtuosa.

⁸⁸ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, aggiornato da FREGNI M.C. - SARTORI N. - TURCHI A., Utet, Milano, 2020, 39; BRACCINI R., *Mutamenti nelle basi del diritto tributario: la crisi dell'idea di “sistema”*, in *Giur. it.*, 1997, IV, 313.

⁸⁹ Per tutti, LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Giuffrè, Milano, 2002, 6.

⁹⁰ Così, testualmente, TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, aggiornato da FREGNI M.C. - SARTORI N. - TURCHI A., Utet, Milano, 2020, 41. Cfr., altresì, MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 2003, 107, ove si legge che «Il diritto tributario, pur avendo ad oggetto fenomeni della vita di tutti i giorni e riguardando chiunque, è [...] composto da un linguaggio estremamente tecnico. La classe dei giuristi tributari ha un proprio linguaggio, che risulta spesso ostico a quelli che si occupano di altre branche del diritto. Tale linguaggio forma un patrimonio “comune” di una classe del tutto particolare, che conduce chi lo padroneggia sovente a ritenere ovvie certe disposizioni che per altri tali non sono. Questo *patrimonio comune di linguaggio* crea dunque certamente dei vincoli in fase di redazione delle leggi, orientando l'attività del legislatore tributario, ed ermeneutica, delimitando l'arbitrarietà dell'interprete» (corsivo dell'Autore).

⁹¹ È nota la tendenza ad una tecnica legislativa casistica in materia tributaria. Si veda però, per tutti, ALLORIO E., *La certezza del diritto dell'economia*, in *Dir. econ.*, 1956, 1204, che osserva come «non lacunosità della legge non equivale ad analitica minuziosità (che accresce anzi il rischio delle contraddizioni e dei dubbi): val meglio, a questo effetto, la legge concisa ma improntata a principi chiari e coerenti».

procedure in esame si è resa necessaria in occasione della transizione verso schemi di “*self-assessment*” dei tributi e di adempimento spontaneo delle relative obbligazioni⁹².

La *compliance* preventiva rappresenta un intervento “a valle” rispetto alla complessa situazione descritta (pur con esternalità positive, dal momento che contribuisce ad accrescere la fiducia dei consociati nell’amministrazione, che smette – momentaneamente – le vesti del controllore per porsi “al servizio” del contribuente).

“A monte” si avverte però l’esigenza di interventi strutturali sulla tecnica normativa, sulla sistematicità della disciplina e sull’intelligibilità delle singole disposizioni; esigenza ben rappresentata nei modelli esaminati di “Carta dei diritti dei contribuenti”. Sono, infatti, ricorrenti prescrizioni circa: (i) la chiarezza del lessico impiegato dal legislatore; (ii) l’immediatezza nella consultazione dei testi e nell’individuazione dei precetti; (iii) la necessità di indicare il contenuto sintetico di eventuali disposizioni richiamate; (iv) l’irretroattività delle disposizioni impositrici⁹³; (v) il divieto di comminare sanzioni per comportamenti tenuti in condizioni di incertezza (non superabile con la normale diligenza).

1.2.2. Il carattere preventivo, concreto e personale del quesito.

Le istanze di *ruling* devono generalmente contenere quesiti di carattere preventivo, concreto e personale. Tuttavia, dai *surveys* e dai modelli consultati emergono anche approcci difformi.

Come già accennato, la preventività costituisce un tratto caratterizzante degli istituti in esame, dal momento che permette al contribuente di adempiere l’obbligazione tributaria nella piena consapevolezza della portata delle disposizioni. La c.d. “*early certainty*” è oggi il fulcro di forme di *compliance* più strutturate e articolate delle procedure di *ruling*. Ci riferiamo ai programmi di adempimento collaborativo, ove la preventività è particolarmente valorizzata ai fini di una tempestiva valutazione e gestione del c.d. rischio fiscale.

⁹² Si è già fatto riferimento in apertura alle risultanze in tal senso del “*survey*” dell’*International Fiscal Association* del 1999 (ELLIS M.J., *General Report*, in ID. (a cura di), *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999, 24).

⁹³ In argomento, cfr. SCHIAVOLIN R., *Il principio di certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, in DI PIETRO A. - TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Cedam, Milano, 2014, 27 ss.

Quand'anche non sia adottato un criterio rigido di preventività⁹⁴, sono comunque vietate sovrapposizioni fra i procedimenti di *ruling* e la fase dei controlli sul dichiarato. È quanto emerge, ad esempio, dal “Modello di codice del procedimento tributario” elaborato dall’*Inter-American Center of Tax Administrations*, che pur ammettendo la domanda anche dopo la presentazione della dichiarazione, ne sancisce l’inammissibilità da quando l’istante abbia notizia dell’avvio del controllo (se la questione oggetto di *ruling* sia ricompresa fra i profili sottoposti a verifica)⁹⁵. Inoltre, è sempre previsto che l’istanza di *ruling* non ha effetto sulle scadenze previste dalle disposizioni tributarie⁹⁶.

Una sostanziale uniformità di soluzioni si registra invece sul requisito di concretezza: sono, infatti, generalmente escluse dalla portata dei procedimenti di *ruling* questioni accademiche o meramente ipotetiche. Stante la necessaria preventività⁹⁷ (e il vincolo unidirezionale), nulla impedisce al contribuente di non realizzare l’operazione descritta nell’istanza e avallata dall’amministrazione. Saranno però considerati inammissibili (o ignorati, ove non operi il silenzio-assenso) i quesiti che non risultino neppure potenzialmente riconducibili alla sfera economica del contribuente.

I *ruling* preventivi sono spesso definiti “*private rulings*” o “*ruling* individuali”, perché richiesti dal contribuente in merito a fattispecie che lo riguardano direttamente. Dal carattere personale del quesito discende la riferibilità del responso al solo contribuente istante. Pertanto, anche laddove i *ruling* siano resi pubblici, essi non costituiscono precedenti vincolanti per le amministrazioni nei confronti di altri contribuenti (pur rappresentando documenti utili ad orientarne le condotte).

Da tale approccio divergono gli ordinamenti nei quali (a) sono legittimati a richiedere un *ruling* enti rappresentativi dei contribuenti (sindacati; ordini professionali; associazioni di categoria; associazioni dei consumatori; ecc.) e/o (b) il parere reso dall’Amministrazione nei confronti di un contribuente la vincoli nei confronti di

⁹⁴ Non è il caso del nostro ordinamento, in considerazione dell’art. 2, comma 2, D. lgs. n. 156/2015, che impone di presentare l’interpello prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l’assolvimento di altri obblighi tributari comunque connessi alla fattispecie sottoposta all’amministrazione. È ivi precisato che, a tali fini, non rilevano i termini concessi all’amministrazione per pronunciarsi, chiarendo definitivamente il dubbio che si poneva nella vigenza della disciplina precedente (cfr., *infra*, § 1.6).

⁹⁵ CIAT, *CIAT Tax Procedure Code Model. The Ibero-American Approach*, Panama, 2015, spec. 95 (art. 100, comma 2, lett. c)

⁹⁶ Cfr., a titolo esemplificativo, CIAT, *CIAT Tax Procedure Code Model. The Ibero-American Approach*, Panama, 2015, spec. 95 (art. 100, comma 7), e, per l’Italia, l’art. 11, comma 5 dello Statuto (L. n. 212/2000).

⁹⁷ E il vincolo nei confronti della sola Amministrazione al contenuto del parere reso.

qualsiasi altro che si trovi in una situazione equiparabile a quella del primo. Previsioni di questo tenore valgono per le *consultas tributarias escritas* spagnole⁹⁸ e si rinvergono, inoltre, nel “Modello di codice del procedimento tributario” elaborato dall’*Inter-American Center of Tax Administrations*⁹⁹.

La legittimazione di enti rappresentativi a proporre istanza di *ruling*¹⁰⁰ non presenta particolari controindicazioni e, anzi, costituisce una misura di semplificazione del sistema (consentendo di chiarire con un solo responso la situazione fiscale di tanti), oltre ad essere in linea col principio di eguaglianza.

Previsioni che attribuiscono al responso il valore di “precedente vincolante”, oltre che estremamente rare, sono percepite con sospetto dalla dottrina statunitense, la cui esperienza è significativa in ragione della consolidata tradizione di *private letter ruling*. Si osserva, infatti, che (specie ove non operino clausole di silenzio-assenso) una simile portata dei responsi comporterebbe la necessità di sottoporre la bozza di parere ai massimi vertici amministrativi e/o ministeriali con tempistiche di risposta assai lunghe, che rischierebbero di vanificarne l’utilità per il soggetto istante¹⁰¹.

1.2.3. La tutela “rafforzata” dell’affidamento.

La tutela dell’affidamento, nelle sue varie manifestazioni, è il fulcro degli istituti di *compliance* preventiva. Trattandosi – come evidenziato – di strumenti posti a presidio della certezza del diritto, è necessario che sia garantita una certa stabilità delle posizioni espresse dalle amministrazioni tributarie in queste sedi.

⁹⁸ Artt. 88, comma 3, e 89, comma 3, *Ley General Tributaria*.

⁹⁹ Art. 100, commi 3 e 6.

¹⁰⁰ Come noto, si tratta di un meccanismo estraneo alle procedure nostrane di interpello, ma previsto nell’ambito dell’attività di consulenza giuridica svolta dall’Agenzia delle entrate (Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 42/E del 5 agosto 2011).

¹⁰¹ In tal senso, cfr. OSTEEN D.E. - JONES L.J. - FISCHER H.S., *The Private Letter Ruling Program at Half Century Mark*, in *42 USC Law Center Tax Institute*, 1990, 12-1 ss., secondo i quali «*It is probably not an overstatement to conclude that according precedential status to PLRs would significantly cripple, or perhaps even kill, the program. In this situation, the old admonition to “be careful what you wish for” (because you might get it) undoubtedly applies.*». Al proposito è refrattaria anche la giurisprudenza: come riferito da MORSE E.A. «*The Service can therefore change positions stated in private letter rulings, and courts generally will not recognize an expectation of reliance on them by anyone other than the person to whom the ruling was issued. Although this means that similarly situated taxpayers may be treated differently, courts rarely accord relief on this basis, preferring government flexibility to administer the tax system to the equality concerns of particular taxpayers*» (in *Reflections on the Rule of Law and Clear Reflection of Income: What Constrains Discretion*, in *Cornell J. of L. and Public Policy*, 1999, 488-489).

Il canone di legittimo affidamento¹⁰², corollario dei principi (talora di ordine costituzionale) di buona fede¹⁰³ e/o di buona amministrazione¹⁰⁴, è considerato espressione dello Stato di diritto e trova generalmente spazio nelle “Carte dei diritti dei contribuenti” contemporanee. È riconosciuto dalla Corte di giustizia quale principio generale del diritto dell’Unione europea¹⁰⁵ ed è tutelato, altresì, nell’ambito della giurisdizione della Corte EDU¹⁰⁶.

Come anticipato, i meccanismi di tutela del legittimo affidamento sono alla base del successo (o insuccesso) delle politiche di *compliance* fiscale: è difficile, infatti, immaginare che i contribuenti aderiscano a interlocuzioni che implicano una *disclosure* preventiva (col rischio di “attirare” successivi controlli) senza idonee garanzie, non solo in termini sanzionatori ma anche impositivi, contro il *revirement* dell’amministrazione. Fra i meccanismi sinora passati in rassegna, si ricordano (in ordine decrescente di diffusione): (i) la rettificabilità solo *pro futuro* del responso¹⁰⁷; (ii) la previsione di illegittimità di atti impositivi o sanzionatori difformi dal parere reso; (iii) la clausola del

¹⁰² In dottrina, cfr. DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2001.

¹⁰³ In dottrina, cfr. TRIVELLIN M., *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Cleup, Padova, 2008; ID., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009; SARTORI N., *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. it.*, 2018, 763 ss.

¹⁰⁴ Su cui, cfr. diffusamente AA.VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, a cura di PIERRO M., Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019.

¹⁰⁵ È solitamente invocato rispetto ad una legittima aspettativa creata dalle Istituzioni europee, ma non mancano casi in cui la Corte valorizza anche l’aspettativa sorta per un atto di un’amministrazione nazionale nell’applicazione del diritto europeo. A titolo esemplificativo, cfr. Corte giust., 12 luglio 1962, C-14/61, *Koninklijke Nederlandsche Hoogovens en Staalfabrieken N.V. c. Alta Autorità della CECA*; ID., 13 luglio 1965, C-111/63, *Lemmerz-Werke GmbH contro Alta Autorità della CECA*; ID., 22 giugno 2006, cause riunite C-182/03 (*Belgio c. Commissione*) e C-217/03 (*Forum 187 c. Commissione*); ID., 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, *Elmeka e Ypourgos Oikonomikon*. In tema, cfr. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Giuffrè, Milano, 2010, 19; TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede oggettiva*, in DI PIETRO A. - TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Cedam, Milano, 2014, 59 ss., e, nello stesso volume, ANÍBARRO PÉREZ S., *Il principio di tutela del legittimo affidamento*, 99 ss.

¹⁰⁶ Con particolare riguardo alla protezione della proprietà *ex art. 1* del Protocollo addizionale alla CEDU, v. Corte EDU, 29 novembre 1991, *Pine Valley Developments Ltd e altri c. Irlanda*, n. 12742/87; ID., 28 settembre 2004, *Kopecký c. Slovacchia*, n. 44912/98; ID., 13 dicembre 2016, *Bélné Nagy c. Ungheria*, n. 53080/13.

¹⁰⁷ È quanto accade, ad esempio, in Italia (art. 11, comma 3, ultimo periodo, L. 27 luglio 2000, n. 212), in Francia (come chiarito dal *Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts* del 4 marzo 2020, n. BOISJ-RES-10-20-10, § 410 e 430) e in Germania. In merito al sistema tedesco, tale possibilità deriva dalla natura di atto amministrativo del “*verbindliche Auskunft*” con conseguente applicabilità dei § 118 ss. dell’*Abgabenordnung*, comprese le disposizioni sulla rettificabilità degli atti. Prima della rettifica, il contribuente ha diritto al contraddittorio preventivo *ex § 91* dell’*Abgabenordnung*.

silenzio-assenso¹⁰⁸; (iv) ripartizione sfavorevole, in sede processuale, dell'onere della prova nei confronti della parte non uniformatasi al parere. A tali meccanismi si possono affiancare discipline non poste propriamente a tutela dell'affidamento, ma tese comunque a limitare il rischio di successivi controlli per chi intenda aderire ai programmi di *compliance* preventiva (anche laddove l'adesione non si perfezioni): si pensi alla previsione – invero rara – di inutilizzabilità degli elementi acquisiti in quell'occasione per fini estranei al controllo della sussistenza dei requisiti di accesso al procedimento preventivo e delle circostanze di fatto e di diritto su cui il responso si basa¹⁰⁹.

Ciascuno dei meccanismi menzionati è frutto di un delicato bilanciamento “a monte” tra i principi di legalità e affidamento, perché comporta un sacrificio del primo nella misura appena necessaria (in ossequio al principio di proporzionalità) ad accrescere la stabilità dei pareri espressi dalle amministrazioni. Va da sé, infatti, che solo quest'ultima caratteristica è davvero idonea a differenziare – e rendere più “appetibili” – i pareri delle amministrazioni tributarie dai normali servizi pubblici¹¹⁰ o privati di consulenza giuridica. Si suole, infatti, parlare di tutela “rafforzata” dell'affidamento nell'ambito delle procedure di *compliance* preventiva per distinguerne gli effetti rispetto a documenti interpretativi rivolti alla generalità dei contribuenti (c.d. “*public rulings*”)¹¹¹: chi si sia adeguato ai secondi, in caso di *revirement*, in diversi ordinamenti, non è sanzionato ma è tenuto al versamento della maggior imposta¹¹² (in altri ancora, non è tutelato neppure sotto il profilo sanzionatorio¹¹³). Fa eccezione il sistema francese, ove

¹⁰⁸ Che si riscontra, invero, di rado. Oltre all'art. 11 dello Statuto italiano dei diritti del contribuente, cfr. art. 80B del *Livre des procédures fiscales*. In base al questionario “AOTCA - CFE - STEP”, su quarantuno giurisdizioni, in quattordici il mancato riscontro da parte dell'amministrazione interpellata non vale come assenso alla soluzione prospettata.

¹⁰⁹ A titolo esemplificativo, cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, § 2.1.

¹¹⁰ Si pensi a tutti i servizi assistenza e informazione ordinariamente posti in essere dalle amministrazioni che, per l'assenza di forme particolari, non sono idonei a ingenerare un significativo affidamento del contribuente (ad esempio, i servizi telefonici di assistenza).

¹¹¹ “Circolari” o “risoluzioni” nella prassi italiana; “*revenue rulings*” in quella statunitense; “*public rulings*” in genere.

¹¹² Si vedano le risultanze dei sondaggi comparativi più recenti: AOTCA - CFE - STEP, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter*, a cura di CADESKY M. - HAYES I. - RUSSEL D., IBFD, Amsterdam, 2016 (esiti disponibili al collegamento <http://www.taxpayercharter.com/index.asp>); OCSE - CIAT - IMF - IOTA, *International Survey on Revenue Administration*, disponibile al collegamento <https://data.rafit.org/>, con il commento dell'OCSE (*Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Parigi, 2017, disponibile al collegamento https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en).

¹¹³ *Ibidem*.

l'art. 80A, comma terzo, del *Livre des procédures fiscales* tiene indenne il contribuente anche dalla maggior imposta che emerge a seguito della rettifica di un orientamento amministrativo espresso nelle proprie istruzioni o circolari pubblicate¹¹⁴.

La tensione teorica tra i principi di legalità e affidamento risulta a tratti irrisolta. Ciò è testimoniato dalla tendenza – su cui si tornerà più avanti¹¹⁵ – di alcuni ordinamenti a limitare l'affidamento su *ruling* (rivelatisi) *contra legem*, talora con efficacia retroattiva. In Lussemburgo, l'*Abgabenordnung* è stato di recente novellato con l'inserimento dell'art. 29a¹¹⁶, ai sensi del quale i *ruling* preventivi vincolano l'*Administration des contributions directes*, a meno che: (a) la situazione o le operazioni prospettate risultino incomplete o inaccurate; (b) la situazione o le operazioni implementate successivamente risultino diverse da quelle inizialmente prospettate; (c) la decisione anticipata appaia non in linea o non più in linea con il diritto nazionale, europeo o internazionale. La disposizione è modellata sulla disciplina belga, che presenta una formulazione quasi identica¹¹⁷. Contestualmente, in entrambi gli ordinamenti, è previsto che le decisioni anticipate non possano concedere esenzioni o moderazioni d'imposta prive di base

¹¹⁴ In tema, v. CONSEIL D'ÉTAT, *Le rescrit: sécuriser les initiatives et les projets*, Étude adoptée le 14 novembre 2013 par l'assemblée générale du Conseil d'État, 22, che pur rimarcando le differenze fra la circolare interpretativa e il *rescrit fiscal*, evidenzia che anche la prima è di ostacolo all'imposizione in caso di *revirement*, sulla scorta della disposizione menzionata.

¹¹⁵ Cfr., *infra*, § 3.6.

¹¹⁶ Art. 29a, *Loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931* («*Abgabenordnung*»), inserito ad opera della Loi du 19 Décembre 2014: «[...] (2) *La décision anticipée ne peut pas emporter exemption ou modération d'impôt.* (3) *La décision anticipée est valable pour une période qui ne peut pas dépasser cinq années d'imposition. Cette décision lie l'Administration des contributions directes pour la période précitée, sauf s'il s'avère que: a) la situation ou les opérations décrites l'ont été de manière incomplète ou inexacte; b) la situation ou les opérations réalisées ultérieurement divergent de celles à la base de la demande de décision anticipée; c) la décision anticipée s'avère par la suite comme n'étant pas ou plus conforme aux dispositions du droit national, du droit de l'Union européenne ou du droit international [...]*». Per un commento dottrinale sull'origine della novella e sul suo possibile impatto, CHAUCHE F., *Legitimate expectations in Luxembourg tax law. The case of administrative circulars and tax rulings*, Larcier, Bruxelles, 2019, 248 ss.; ID., *Les rulings sont morts, vivent les rulings!*, in *Journal des Tribunaux Luxembourg*, n. 2, 2020, 33 ss.

¹¹⁷ Art. 23, L. del 24 dicembre 2002 “*modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale*”: «*La décision anticipée lie le Service public fédéral Finances pour l'avenir, sauf: [...] 3° en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée; 4° lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne*».

normativa¹¹⁸. Le disposizioni non chiariscono se e quali fra le ipotesi prospettate comportino una revoca *ex tunc* dei responsi¹¹⁹.

Lo *standard* di legalità della *Ley General Tributaria* spagnola appare ancor più stringente in quanto prevede che cessi l'effetto vincolante delle “*consultas tributarias*”

¹¹⁸ Per il Belgio, art. 20, comma 3, L. del 24 dicembre 2002 “*modifiant le régime des sociétés en matière d’impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale*” («*La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d’impôt*»); per il Lussemburgo, con formulazione identica, art. 29a, *Loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931* («*Abgabenordnung*»), inserito ad opera della Loi du 19 Décembre 2014. Disposizioni analoghe – ma dalla portata non limitata alla fase di *compliance* preventiva – si riscontrano nel sistema italiano (art. 49 Regolamento di contabilità generale dello Stato), tedesco (art. 85 *Abgabenordnung*) e spagnolo (art. 18 *Ley General Tributaria*). Peraltro, il principio di legalità nell'imposizione tributaria trova espressione in pressoché tutte le Carte costituzionali degli Stati membri UE con apposite riserve di legge. Cfr., a titolo esemplificativo, gli artt. 34 della Costituzione francese; 31, comma 3, della Costituzione spagnola; 43 della Costituzione danese; 104 della Costituzione olandese; 21-22 della Costituzione irlandese; art. 10 della Costituzione austriaca, art. 170 della Costituzione belga, artt. 60 e 84 della Costituzione bulgara (consultata sul sito istituzionale <https://www.parliament.bg/en/const>); art. 24 della Costituzione cipriota; art. 81 della Costituzione finlandese; art. 78 della Costituzione greca; art. 99 della Costituzione lussemburghese; art. 217 della Costituzione polacca (<https://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/angielski/kon1.htm>); art. 103 della Costituzione portoghese; cap. II, art. 10, e cap. IX, art. 1 della Costituzione svedese; art. 147, Costituzione slovena (<https://www.us-rs.si/en/about-the-court/legal-basis/constitution/>). Quando non specificato diversamente, il testo degli articoli è stato consultato in AA.VV., *Codice delle Costituzioni. Vol. I*, a cura di CERRINA FERONI G., FROSINI T.E., TORRE A., Cedam, Padova, 2016; AA.VV., *Codice delle Costituzioni. Vol. II*, a cura di ORRÙ R., PARODI G., Cedam, Padova, 2016. V., compiutamente, nella prospettiva comparata, UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Cedam, Padova, 1999, 25 ss.; nella prospettiva europea, MASTROIACOVO V., *Il principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, in DI PIETRO A. - TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Cedam, Milano, 2014, spec. 8 ss.

¹¹⁹ Le disposizioni belga e lussemburghese si prestano a interpretazioni molteplici: la caducazione del *ruling ex tunc* pare rispondere alle intenzioni dei legislatori, come evidenziato da più parti in occasione della loro introduzione (CHAUCHE F., *Legitimate expectations in Luxembourg tax law. The case of administrative circulars and tax rulings*, Larcier, Bruxelles, 2019, 265). Del resto, il riferimento testuale è al venir meno del vincolo nel suo complesso senza clausole che facciano salvi gli effetti già prodottisi o riferimenti ad un'efficacia solo per i comportamenti futuri. Tale approccio può essere giustificato allorché l'istanza di *ruling* risulti priva dei requisiti di completezza e/o esattezza o vengano implementate operazioni con caratteristiche diverse da quelle inizialmente prospettate (e approvate dall'amministrazione) o, ancora, il *ruling* fosse *ab origine contra legem*. In caso di sopravvenuta non conformità al diritto nazionale, europeo o internazionale una revoca del parere *ex tunc* apparirebbe invece totalmente sproporzionata (sarebbe giustificata, invece, dal momento dell'innovazione legislativa). Quanto poi al mutamento di pertinenti orientamenti giurisprudenziali, non è chiaro se sia contemplato in quest'ultima previsione. In tal caso, la dottrina lussemburghese ha condivisibilmente osservato che «*as much as case-law may affect the interpretation of tax law made by the tax administration, any change in interpretation should only affect tax rulings' validity ex nunc so as to fully preserve certainty for the years prior to the judicial interpretation*» (CHAUCHE F., *Legitimate expectations in Luxembourg tax law. The case of administrative circulars and tax rulings*, Larcier, Bruxelles, 2019, 266).

escritas” anche quando muti il pertinente quadro giurisprudenziale¹²⁰ (secondo l’interpretazione più plausibile, con effetti *ex nunc*¹²¹).

Alcune misure adottate dai legislatori nazionali con l’obiettivo di evitare utilizzi distorti dei *ruling* appaiono proporzionate: è il caso delle previsioni che subordinano l’efficacia vincolante per l’amministrazione a requisiti di completezza e attualità di quanto dichiarato nell’istanza. Riteniamo, invece, che altre misure possano compromettere l’attrattiva dello strumento, che – come noto – presenta enormi vantaggi tanto per l’amministrazione quanto per il contribuente. Comprensibilmente, una prospettiva di possibili rettifiche crea incertezza, in contrasto con le finalità dell’istituto. Se è accettabile (*rectius*, auspicabile) che la validità di un *ruling* sia subordinata all’attualità del quadro legislativo, pare invece eccessivo pretendere, ad esempio, che il contribuente sia tenuto a conoscere anche l’evoluzione giurisprudenziale della materia oggetto della sua istanza approvata (specialmente nei sistemi di *civil law*). Da tali critiche non va esente neppure l’assetto italiano, poiché – secondo gli attuali orientamenti amministrativi¹²² – fra i mutamenti della situazione di diritto (rilevanti per

¹²⁰ Art. 89, comma primo, *Ley General Tributaria*: «*La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta*». Per un commento dottrinale, cfr. FALCÓN Y TELLA R., *Consultas vinculantes y jurisprudencia*, in *Quincena Fiscal*, n. 9, 1997, 2-3; ROVIRA FERRER I., *La compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes y los pronunciamientos judiciales*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 413-314, 2017, 19 ss.; VEGA BORREGO F.A., *Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Análisis de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 866/2016*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 440, 2019, 132-133.

¹²¹ Ciò è quanto si desume – nonostante l’apparente silenzio – dall’utilizzo dell’espressione “*En tanto*” (“*fintanto che*”) nell’art. 89, comma primo, *Ley General Tributaria*. In tal senso, si è espresso VEGA BORREGO F.A. (in *Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Análisis de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 866/2016*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 440, 2019, 130).

¹²² Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 25/E del primo giugno 2016. Sebbene tale posizione sia stata espressa con specifico riguardo all’interpello sui nuovi investimenti, è ragionevole ritenere che l’Amministrazione adotti lo stesso *standard* ogni qual volta il legislatore subordini il permanere del vincolo all’assenza di mutamenti della situazione di fatto o di diritto (come previsto per gli accordi per le imprese con attività internazionale). A *fortiori* questa impostazione rileverà anche per gli interpelli statuari, dati i vincoli meno stringenti alla rettificabilità dei pareri (che risponde alle normali logiche dell’autotutela).

la caducazione di APA e responsi agli interpelli) sono comprese «anche le sentenze della Corte di Cassazione, rese dalle Sezioni Unite o dalle Sezioni semplici che esprimano un orientamento consolidato e costante, secondo la definizione del c.d. “diritto vivente”». Nessuna riserva, invece, sulla doverosità di una revisione dei responsi resi, a seguito di pertinenti pronunce con effetti *erga omnes* della Corte costituzionale e della Corte di giustizia.

1.2.4. La dibattuta questione della tutela giurisdizionale.

Sulle tematiche sin qui affrontate, pur con qualche distinguo, si registrano approcci tendenzialmente uniformi tra gli ordinamenti provvisti di procedure di *compliance* preventiva. Invece, la tutela del contribuente contro responsi sfavorevoli o declaratorie di inammissibilità è affidata alle soluzioni più disparate.

Gran parte degli ordinamenti presi in considerazione non ravvisa una reale necessità di tutela, poiché (a) l'eventuale parere sfavorevole non vincola il contribuente, che resta libero di disattenderlo, e (b) una declaratoria di inammissibilità della domanda non preclude la possibilità di riproporla (opportunamente integrata nella forma o nella sostanza), purché nei termini previsti per la presentazione della dichiarazione. L'esigenza di tutela contro l'inerzia dell'amministrazione potrebbe essere avvertita ove non operi una clausola di silenzio-assenso¹²³, ma anche in questo caso l'inerzia in sé non è immediatamente lesiva della sfera economica del contribuente.

Prima di porre a confronto queste posizioni con i rari esempi di impugnabilità dei responsi, occorre però premettere che la comparazione, su questo punto, presenta limiti quasi insormontabili dovuti a variabili quali (i) il modello di processo adottato nel singolo Paese (e il relativo catalogo degli atti impugnabili, eventualmente previsto); (ii) la natura provvedimentale o meramente consultiva del responso; (iii) la competenza dell'Amministrazione o di un organo indipendente a rendere il parere; (iv) la discrezionalità o vincolatezza del potere amministrativo (*ergo* il diverso regime dei vizi deducibili).

¹²³ Cfr. FARRI F., *I procedimenti a istanza di parte nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 631 ss.

L’assetto italiano¹²⁴ esclude l’impugnabilità dei responsi negativi o di inammissibilità, fatta salva la possibilità di impugnazione differita (ossia unitamente all’atto impositivo) dei soli dinieghi di disapplicazione. A titolo esemplificativo, l’impugnabilità è esclusa anche nel sistema spagnolo¹²⁵ e lussemburghese¹²⁶, sul presupposto della natura meramente informativa (non provvedimento e, in ogni caso, non lesiva) del responso.

Il diritto a rimedi giurisdizionali è invece garantito in Germania, Svezia e Finlandia, ma con diversi gradi di sindacabilità dei responsi.

La “*verbindliche Auskunft*” tedesca, in quanto atto amministrativo (ai sensi del § 118 dell’*Abgabenordnung*) può essere oggetto di riesame amministrativo su istanza del contribuente: la stessa amministrazione fiscale che la ha emessa è così chiamata a «riesaminare integralmente la questione»¹²⁷. Tale rimedio amministrativo può avere ad oggetto tanto i responsi sfavorevoli al contribuente quanto il rifiuto di fornire informazioni vincolanti. Se il riesame amministrativo conferma la declaratoria di inammissibilità, è ammesso ricorso giurisdizionale ai fini della condanna dell’Amministrazione ad emettere l’atto amministrativo rifiutato o omesso¹²⁸. A fronte, invece, di un responso sfavorevole confermato a seguito di riesame, il ricorso al giudice è consentito solo per verificare se la qualificazione giuridica dei fatti sia conclusiva e

¹²⁴ Su cui v., *infra*, sezione II.

¹²⁵ Art. 89, comma 4, *Ley General Tributaria*, secondo cui «*la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación*»

¹²⁶ Nel sistema lussemburghese, neppure in occasione della recente riforma (attuata sulla scia dello scandalo giornalistico “*LuxLeaks*” e delle indagini della Commissione per aiuti di Stato), è stato introdotto il diritto a rimedi giurisdizionali nelle procedure di *ruling*. In dottrina, cfr. CHAOUCHÉ F., *Les rulings sont morts, vivent les rulings!*, in *Journal des Tribunaux Luxembourg*, n. 2/2020, 33 ss., secondo cui ciò si deve – analogamente a quanto previsto in Italia e Spagna – alla natura preparatoria e non immediatamente lesiva del responso («*il doit être relevé que dans la mesure où les rulings constituent des actes individuels détachables de la procédure d'imposition, ces décisions ne peuvent pas faire l'objet d'un recours contentieux intrinsèque. Le ruling est, en effet, un acte préparatoire dont les effets ne se matérialisent que lors de l'émission du bulletin d'imposition du contribuable. Seul ce dernier acte, lorsqu'il fait grief à son destinataire, ouvre droit à un recours contentieux, à la condition toutefois qu'un recours hiérarchique préalable ait été introduit dans un délai de trois mois à partir de la notification du bulletin d'imposition*»). In vista della riforma di tali procedimenti, la Camera di commercio del Paese, che svolge un ruolo consultivo di rilievo, si era espressa a favore dell’introduzione di un diritto di ricorso giurisdizionale secondo la procedura abbreviata già prevista in materia di controversie sollevate dallo scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali (*Avis de la chambre de commerce* del 18 novembre 2014, 13, disponibile al collegamento https://www.cc.lu/uploads/tx_userccavis/4342PMR_Procedure_ruling_final_.pdf).

¹²⁷ § 367, comma secondo, *Abgabenordnung* (traduzione libera).

¹²⁸ § 40, comma primo, *Finanzgerichtsordnung*.

non palesemente errata in diritto: secondo giurisprudenza consolidata, infatti, in linea con la *ratio* dell'istituto (che non vincola il contribuente), il sindacato nel merito deve essere riservato all'impugnativa dell'avviso di accertamento eventualmente emesso¹²⁹.

In Svezia e Finlandia sono invece garantite forme di tutela giurisdizionale immediata a sindacato pieno. Il giudice può essere adito sia dall'Amministrazione sia dal contribuente, in caso di parere sfavorevole all'una o all'altro, emesso – si rammenta¹³⁰ – da un comitato terzo. Al ricorso è attribuita priorità di trattazione rispetto alle controversie introdotte nei modi ordinari e il processo si svolge in unico grado dinanzi alla Suprema Corte Amministrativa (ordinariamente, giudice di massima istanza)¹³¹. Le esperienze scandinave sono significative perché contemperano il diritto alla tutela giurisdizionale del contribuente con l'esigenza di un sindacato rapido (onde evitare di veder vanificata la finalità di certezza preventiva dei *ruling*)¹³².

1.3. Criteri di classificazione dei *ruling* preventivi.

Alla luce dei tratti caratterizzanti emersi dall'analisi comparata, è possibile proporre – a fini descrittivi – una classificazione dei *ruling* preventivi. Tali tratti consentono, altresì, all'interprete di cogliere la natura (di *ruling* o altra) di alcune peculiari procedure preventive che difettano di una di esse o ne presentano una prevalente sulle altre.

¹²⁹ *Bundesfinanzhof*, sentenza del 29 febbraio 2012, IX R 11/11. DEUTSCHE WISSENSCHAFTLICHE INSTITUT DER STEUERBERATER E.V., *sub* § 89, in ID. (a cura di), *AO-Handbuch*, Beck, Monaco, 2017, 379.

¹³⁰ Cfr., *supra*, § 1.1.

¹³¹ PEKKANEN M., (*National Report*) *Finland*, in ELLIS M.J. (a cura di), *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999, 347 ss.; SILFVERBERG C., (*National Report*) *Sweden*, in ELLIS M.J. (a cura di), *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999, 572.

¹³² Esigenze analoghe sono state segnalate, in dottrina, rispetto alle forme nostrane extrastatutarie di *compliance* preventiva (*infra*, § 1.9). Si è proposto di farvi fronte con strumenti alternativi di risoluzione delle controversie, del resto già attivabili per controversie sorte nell'ambito di trattati fiscali bilaterali o nell'UE ai sensi della Direttiva n. 2017/1852 (RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Giappichelli, Torino, 2018, 117 ss.; si veda altresì l'auspicio espresso da BASILAVECCHIA M., *La determinazione concordata della ricchezza*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, I, 596). Orbene, per le controversie puramente domestiche (prive dei caratteri di transnazionalità che giustificano il ricorso alle previsioni convenzionali o della Direttiva) sarebbe forse più pratico un meccanismo di impugnazione in unico grado (salvo che per i profili tutelati dall'art. 111, comma 7, Cost.) dei responsi, sul modello di quello scandinavo. Un rimedio giurisdizionale – temperato dai descritti meccanismi acceleratori – sarebbe, infatti, esente dalle criticità di ordine teorico e pratico relative alla indisponibilità del tributo e alla potenziale inadeguatezza della decisione arbitrale secondo diritto rispetto ai profili fattuali (quali quelli estimativi) che caratterizzano la materia tributaria.

(A) *In base alla fonte legislativa o di prassi della disciplina: servizi di consulenza giuridica, ruling informali e procedimenti codificati.* Come anticipato, i procedimenti di *ruling* odierni derivano dalla formalizzazione di servizi di consulenza giuridica originariamente avviati dalle amministrazioni tributarie di vari ordinamenti. Nel panorama europeo i procedimenti di *ruling* preventivo sono oggi solitamente disciplinati da fonti primarie o secondarie del diritto¹³³, mentre negli U.S.A. la risalente esperienza di *compliance* preventiva (in termini di *private letter ruling* e APA) è tuttora compendiata in documenti di prassi amministrativa (c.d. “*revenue rulings*”)¹³⁴. L’avvio e la disciplina dei programmi di adempimento collaborativo sono, invece, ancora in gran parte rimessi alle amministrazioni (in questo senso, il D. lgs. italiano n. 128/2015 costituisce un’eccezione)¹³⁵. Come avvenuto per la *cooperative compliance*, di tanto in tanto, su impulso di organismi sovranazionali, vengono sperimentati nuovi meccanismi preventivi, attraverso “progetti pilota” informali (si pensi ai “*VAT cross-border rulings*”¹³⁶ promossi in sede europea o all’“*international compliance assurance programme*”¹³⁷ promosso dall’OCSE). Nel nostro ordinamento, accanto ai procedimenti normati dal legislatore, permane attivo il servizio di consulenza giuridica dell’Agenzia delle entrate alle condizioni fissate dalla Circolare n. 42/2011. Esso difetta dei principali tratti distintivi dei procedimenti di *ruling*: è teso a dirimere questioni di carattere generale (e non individuale) poste dagli uffici periferici o da enti rappresentativi degli interessi dei contribuenti; vi si può accedere non solo in via preventiva, ma anche

¹³³ A titolo esemplificativo, v. l’art. 11 dello Statuto italiano dei diritti del contribuente; il § 89 dell’*Abgabenordnung* tedesco; gli artt. 88-89 della *Ley General tributaria* spagnola; L. svedese n. 189/1998 (*Lag om förhandsbesked i skattefrågor*), ecc.

¹³⁴ Per la stipula di APA, Rev. Proc. 2015-41; per l’emissione di *private letter rulings*, Rev. Proc. 2021-1.

¹³⁵ In tal senso, v. OCSE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Parigi, 2008, 39, che, presentando l’innovativo modello di rapporti Fisco-contribuente, fece riferimento ad un «[...] *more collaborative, trust-based relationship [...] between revenue bodies and large corporate taxpayers who abide by the law and go beyond statutory obligations to work together co-operatively*».

¹³⁶ È un progetto (inaugurato nel 2013 e prorogato sino al 2022) che consente ai contribuenti che intendono effettuare operazioni transnazionali complesse in uno o più Stati membri aderenti di chiedere alle amministrazioni finanziarie coinvolte un parere congiunto sul trattamento IVA delle operazioni programmate. DIREZIONE GENERALE DELLA COMMISSIONE “FISCALITÀ E UNIONE DOGANALE”, *Progetto sperimentale sugli interpelli in contesto transfrontaliero*, nota informativa disponibile al collegamento https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/cbr_info-notice-to-the-public_it.pdf. Si rinvia a, *infra*, § 4.1.

¹³⁷ OCSE, *International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups*, OECD Publishing, Paris, 2021, disponibile al collegamento www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assuranceprogramme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.htm.

durante le attività di controllo, di valutazione delle istanze di rimborso o di autotutela; i responsi non offrono la tutela “rafforzata” dell’affidamento *ex art.* 11 dello Statuto, bensì *ex art.* 10, comma 2¹³⁸.

(B) *In base all’ambito soggettivo di applicazione: “public”, “private rulings” e ruling destinati alle imprese di grandi dimensioni.* I *ruling* preventivi (anche detti “*private*”, in considerazione del carattere personale del quesito e degli effetti) non devono essere confusi con i “*public rulings*”, documenti interpretativi fruibili dalla generalità dei contribuenti senza necessità di istanza. L’affidamento sui chiarimenti contenuti nei “*public*” o “*general rulings*” è in genere tutelato con minore intensità rispetto a quello riposto nei *ruling* individuali¹³⁹. Alcuni procedimenti preventivi sono riservati a particolari categorie di contribuenti, in genere, imprese di grandi dimensioni (misurate secondo soglie di varia natura). Simili scelte possono essere dettate dall’intenzione di attrarre investitori attraverso canali di *compliance* loro dedicati (talora più snelli di quelli ordinari) o dalle limitate risorse umane ed economiche che un’amministrazione può dedicare alla fase preventiva. Tuttavia, è stato efficacemente dimostrato¹⁴⁰ che la predisposizione di servizi amministrativi di informazione, assistenza e consulenza agevola lo spontaneo assolvimento degli adempimenti fiscali. È, dunque, auspicabile che l’accesso ai procedimenti di *compliance* preventiva più avanzati sia progressivamente esteso alla generalità dei contribuenti (di pari passo con una allocazione delle risorse amministrative che valorizzi il principio di certezza del diritto).

(C) *In base all’eventuale efficacia vincolante dei ruling per l’amministrazione e/o il contribuente.*

Uno dei tratti distintivi dei procedimenti di *ruling* è la protezione dell’affidamento in essi riposto da parte dei destinatari. In linea di principio, quindi, il responso dovrebbe vincolare l’amministrazione che lo ha reso e non il richiedente. Tuttavia, i destinatari non sono liberi di disattenderne il contenuto nei rari casi in cui i procedimenti di

¹³⁸ In senso critico, VIOTTO A., *Tutela dell’affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 689 ss.

¹³⁹ OCSE, *Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Parigi, 2017, 95-95 e Tabella A.115.

¹⁴⁰ Anche attraverso modelli economici. Cfr. MCKEE M. - SILADKE C.A. - VOSSLER C.A., *Behavioral dynamics of tax compliance when taxpayer assistance services are available*, in *Int’l Tax and Public Finance*, 2018, 722 ss.

compliance preventiva rispondano a logiche di “anticipazione del controllo” e/o uniformità decisionale (oltre che di certezza giuridica). Così va intesa – ad avviso di chi scrive – l’efficacia vincolante “bidirezionale” dei *ruling* doganali (decisioni su richiesta; informazioni tariffarie vincolanti; informazioni vincolanti in materia di origine) e, in diversi ordinamenti, degli APA.

Con l’entrata in vigore del “Codice doganale dell’Unione” (Reg. n. 2013/952), l’UE ha rafforzato il procedimento “comune” di *compliance* preventiva doganale. In particolare, è previsto che le decisioni su richiesta adottate dall’autorità doganale di uno Stato membro (siano esse sull’applicazione della normativa, sull’inquadramento nella “Tariffa” o sull’origine della merce) vincolino le autorità degli altri Stati membri ed il contribuente destinatario. Ciò è reso possibile da criteri univoci di individuazione dello Stato competente a rendere la decisione, attraverso un procedimento interamente informatizzato ed una piattaforma comune dei responsi. Alla *ratio* originaria di garantire certezza preventiva nella circolazione delle merci, si è infatti aggiunta nel tempo l’esigenza di contrastare fenomeni di “*customs shopping*” (come la presentazione di istanze in più Stati al fine di sfruttare – in assenza di un efficiente scambio di informazioni – la più favorevole). La mancata conformazione al responso (sfavorevole) può comportare l’applicazione di un maggior dazio e delle sanzioni connesse. Ai sensi dell’art. 23 del Codice, il destinatario è tenuto ad informare tempestivamente le autorità doganali su eventuali circostanze sopravvenute a seguito dell’adozione della decisione, potenzialmente in grado di incidere sulla sua validità (comma secondo). Inoltre, le autorità doganali vigilano sull’osservanza degli obblighi derivanti dalla decisione (concentrandosi, in particolar modo, sui destinatari stabilitisi da meno tre anni, nel primo anno dopo che la decisione è adottata)¹⁴¹. La previsione di un vincolo bilaterale è bilanciata dal diritto al contraddittorio preventivo, prima dell’adozione di una decisione sfavorevole¹⁴², e del diritto alla tutela giurisdizionale (immediata)¹⁴³.

Venendo agli “*advance pricing arrangements*”, si potrebbe imputare il vincolo “bilaterale” alla natura di accordo (e non di parere unilaterale, quale il responso all’interpello/*ruling*). Nel nostro ordinamento, il legislatore non disciplina compiutamente l’efficacia dell’istituto (denominato “accordo per le imprese con attività

¹⁴¹ Art. 23, comma 5, Codice doganale dell’UE.

¹⁴² Art. 22, comma 6, Codice doganale dell’UE.

¹⁴³ Art. 22, comma 7, Codice doganale dell’UE.

internazionale”), specie in situazioni patologiche. Si avrà modo, nel prosieguo, di richiamare il provvedimento attuativo dell’art. 31-ter, D.P.R. n. 600/1973, quanto alle ipotesi di violazione, modifica o rinnovo dell’accordo, ma non vi è traccia delle conseguenze giuridiche della risoluzione dell’accordo o degli eventuali vizi della volontà sulla sua formazione. Già con riguardo al previgente *ruling* di *standard* internazionale (ex art. 8, D.L. n. 269/2003, che pure conduceva alla formalizzazione di un “accordo”) si era ipotizzato che, per colmare le lacune, potesse soccorrere la disciplina civilistica del contratto¹⁴⁴. Questione “aperta” – di immediato interesse – attiene alle conseguenze della violazione del vincolo da parte dell’amministrazione¹⁴⁵ o del contribuente¹⁴⁶. Come si avrà modo di argomentare, l’applicazione – in via analogica¹⁴⁷ – delle disposizioni del codice civile deve essere indagata con assoluta cautela in considerazione del rilievo pubblicistico dell’accordo, della vincolatezza del potere amministrativo (anche in questa fase) e dell’autoritatività solo “attenuata” che contraddistingue l’istituto. Basti qui accennare al fatto che amministrazione e contribuente non sono posti su un piano di assoluta parità, essendo attribuiti alla prima poteri di verifica (documentale o tramite accesso)¹⁴⁸ del rispetto dei termini dell’accordo e del sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto su cui si basa. Tale approccio è conforme alle Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento, che raccomandano alle amministrazioni nazionali di monitorare, su base annua, il rispetto dell’APA richiedendo il deposito di idonea documentazione e/o con gli ordinari poteri di verifica (col solo limite di non rimettere in discussione la correttezza del metodo di stima concordato)¹⁴⁹.

¹⁴⁴ In tema, cfr. GAFFURI G., *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, 488 ss. Si rinvia a, *infra*, § 1.9.1.

¹⁴⁵ Manca, infatti, una previsione espressa di illegittimità degli atti amministrativi difformi (quale quella contenuta nell’art. 11 dello Statuto).

¹⁴⁶ In proposito, il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016 si limita ad affermare che, previo contraddittorio infruttuoso sulle violazioni, «l’accordo si considera risolto, eventualmente in maniera parziale, a decorrere dalla data in cui risulta accertato il comportamento integrante violazione dell’accordo, ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data di efficacia originaria dell’accordo medesimo». Nessun riferimento, dunque, alle conseguenze impositive e/o sanzionatorie della violazione.

¹⁴⁷ Manca, infatti, un rinvio alla disciplina civilistica quale quello contenuto nell’art. 11, comma secondo, L. n. 241/1990, in materia di accordi amministrativi. Cfr., compiutamente, FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Giappichelli, Torino, 1998, 213 ss.

¹⁴⁸ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016, § 7 ss.

¹⁴⁹ OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, 2017, § 4.148 - 4.149.

(D) *In base alla funzione prevalente di collaborazione o anticipazione del controllo: ruling facoltativi, obbligatori e probatori.*

Il criterio distintivo qui individuato è strettamente collegato – in chiave teleologica – al criterio (C). Si è visto, infatti, che i (rari) *ruling* che vincolano anche il contribuente rispondono, in genere, più a logiche di anticipazione del controllo che di assicurazione preventiva del contribuente. La previsione di un vincolo “bilaterale” è, però, solo una delle tecniche di monitoraggio preventivo, da parte delle amministrazioni, delle operazioni ad alto rischio fiscale. Altra modalità è rappresentata dall’istituzione di procedimenti “obbligatori” di *ruling*. L’obbligatorietà non delinea un sistema autorizzatorio: la presentazione dell’interpello non costituisce, infatti, una *condicio sine qua non* per ottenere un determinato trattamento fiscale derogatorio, bensì comporta un obbligo di *disclosure* nei confronti dell’amministrazione in merito a fattispecie potenzialmente insidiose. Nel nostro ordinamento tali strumenti sono stati sperimentati – come si vedrà di seguito¹⁵⁰ – per la disapplicazione delle discipline antielusive, fra le aspre critiche della dottrina e, da ultimo, della Corte dei conti. Secondo quest’ultima l’interpello obbligatorio persegue «il pubblico interesse per la via di una forzata testimonianza del rispetto di regole tributarie», introducendo «un “obbligo” nell’ambito di un regime di spontaneità» suscettibile di dar luogo a un rapporto fisco-contribuente «animato da forti contrapposizioni, certamente non partecipativo, sostanzialmente repulsivo, frequentemente contenzioso»¹⁵¹. Sebbene la L. Delega n. 23/2014 avesse promosso eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l’amministrazione»¹⁵², permane – a seguito del riordino *ex D. Lgs. n. 156/2015* – l’obbligo di segnalare in dichiarazione l’omessa presentazione dell’interpello disapplicativo o probatorio o l’omessa conformazione al responso sfavorevole, a pena di una sanzione amministrativa *ad hoc*¹⁵³. Altro obbligo di comunicazione¹⁵⁴ si rinviene nell’ambito del regime nostrano di *co-operative compliance*, in caso di comportamento difforme dal responso all’interpello c.d. abbreviato (art. 6, comma 2, D. lgs. n. 128/2015).

¹⁵⁰ *Infra*, § 1.8.

¹⁵¹ CORTE DEI CONTI – SEZ. CENTRALE DI CONTROLLO SULLA GESTIONE E DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO, *Gli istituti dell’interpello fiscale*, Deliberazione del 5 agosto 2015, n. 5/2015/G, 83.

¹⁵² Art. 6, comma 6, della L. 23/2014.

¹⁵³ Artt. 8, comma 3-*quinquies*, e 11, comma 7-*ter*, D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

¹⁵⁴ Privo di sanzione diretta, ma la cui violazione può compromettere l’adesione al programma.

(E) *In base all'ambito oggettivo della domanda: ruling di portata generale o limitata a specifiche materie. Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e richiesta di informazioni vincolanti in materia doganale.*

Oltre che per la portata soggettiva (di cui, *supra*, alla lett. B), i procedimenti di *compliance* preventiva possono essere differenziati per il loro oggetto generale o limitato ad uno specifico ambito. Hanno portata generale i procedimenti con cui il contribuente – in relazione ad un caso concreto, che lo riguardi direttamente – può ottenere chiarimenti sull'interpretazione o l'applicazione di qualsiasi disposizione tributaria. Tra i più diffusi procedimenti dall'ambito oggettivo limitato, figurano, invece, i *ruling* esperibili in materia doganale e gli “*advance pricing agreements*”. Ci si soffermerà su entrambi nel prosieguo¹⁵⁵.

1.3.1. (Segue) Procedimenti unilaterali, bilaterali, multilaterali.

I *ruling*, con precipuo riguardo agli APA, possono essere ulteriormente classificati in unilaterali, bi- o multilaterali, anche se questi ultimi sono assai rari¹⁵⁶. Del resto, procedure bi- o multilaterali costituiscono l'eccezione, in un ambito, quello fiscale, ove gli Stati tendono a custodire gelosamente le loro prerogative sovrane. In tempi recenti, si registrano però diverse aperture verso il multilateralismo sul piano convenzionale e su quello procedurale. Si pensi, nella prima prospettiva, all'ideazione di una convenzione multilaterale per la prevenzione dei fenomeni “*Beps*” (c.d. “*MLI*”) e, nella seconda, a moduli di cooperazione amministrativa per lo svolgimento di controlli fiscali simultanei o congiunti da parte di più amministrazioni tributarie¹⁵⁷. Ebbene, la materia della *compliance* preventiva può forse considerarsi precorritrice di questa recente tendenza: infatti, sin dalla seconda edizione delle linee guida sui prezzi di

¹⁵⁵ Rispettivamente, *infra*, § 4.1, 1.9.1 e 3.1.1.

¹⁵⁶ Si vedano le ultime statistiche dell'EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, *Statistics on APAs in the EU at the End of 2018, 2019*, disponibili al collegamento https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-3.pdf.

¹⁵⁷ La cornice giuridica per l'esercizio di queste forme di cooperazione è fornita, per l'imposizione diretta, dalla Direttiva UE n. 2011/16, e, per l'imposta sul valore aggiunto, dal Reg. UE n. 2018/1541. Tali atti recepiscono un modello delineato dall'OCSE (*Joint Audit Report. Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration (Istanbul, 15-16 settembre 2010)*, 2010, disponibile al collegamento <http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf>). In dottrina, cfr., per tutti, ČIČIN-ŠAIN N., *Joint and Simultaneous Audits*, in PISTONE P. (a cura di), *Tax Procedures: 2019 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2020, 151 ss.

trasferimento¹⁵⁸, l'OCSE ha promosso un modello bi- o multilaterale di dialogo *ex ante* sui prezzi di trasferimento (c.d. "MAP APA"), sulla scorta dell'art. 25 del Modello di convenzione contro le doppie imposizioni¹⁵⁹. Talora (non è il caso dell'Italia) le disposizioni convenzionali sulle procedure di "*mutual agreement*" possono costituire l'unica base giuridica per l'accesso a strumenti di dialogo preventivo: infatti, si ritiene che, anche negli ordinamenti privi di sistemi di *ruling* preventivo e/o APA (unilaterale), le amministrazioni fiscali debbano attivare la MAP (finalizzata alla conclusione dell'APA bi- o multilaterale) se un contribuente segnali un rischio di doppia imposizione delle transazioni di gruppo transfrontaliere o manifesti dubbi sull'interpretazione o applicazione di una Convenzione contro le doppie imposizioni¹⁶⁰.

Nei *framework* promossi dall'OCSE e dalle Nazioni Unite¹⁶¹, quindi, da tempo, le amministrazioni di due o più Stati coinvolti da un determinato *set* di operazioni transfrontaliere infragruppo possono negoziare APA rispettivamente bi- o multilaterali. Si può avviare il negoziato quando le azioni di uno Stato potrebbero comportare per il contribuente un'imposizione difforme dalla convenzione, purché tra gli Stati coinvolti siano in vigore trattati bilaterali contro le doppie imposizioni¹⁶². Un APA multilaterale

¹⁵⁸ OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, 1995, spec. terzo allegato.

¹⁵⁹ Cfr. diffusamente WILKIE J.S., *Article 25: Mutual Agreement Procedure*, in VANN R. - PISTONE P. - ANDRADE B. (a cura di), *Global Tax Treaty Commentaries*, in Banca dati IBFD, 2018; TRIVELLIN M., *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali con particolare riguardo al transfer pricing*, Giappichelli, Torino, 2018; SABBÌ L., *Il ruling e le norme procedurali (interpelli)*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2016, 358 ss.; CIOLELLA V. - DI VAIA S. - GIANFRATE M., *Advance pricing arrangement (APA) e mutual agreement Procedure*, in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscaltà internazionale e dei gruppi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2020, 1129 ss. Nel contesto europeo, è possibile argomentare a favore della stipula di APA bi- o multilaterali anche ai sensi della Convenzione multilaterale fiscale di arbitrato n. 90/436/CEE e della Direttiva UE n. 2017/1852 (tese ad eliminare la doppia imposizione causata dalle rettifiche sui prezzi di trasferimento e dalle divergenti interpretazioni delle convenzioni contro la doppia imposizione). Resta però dubbia l'attuabilità dei meccanismi arbitrali (ai sensi di tali testi o delle convenzioni contro le doppie imposizioni che li prevedano) per obbligare le amministrazioni e l'impresa alla stipula dell'APA (cfr., compiutamente, TRIVELLIN M., *ivi*, 46 ss.).

¹⁶⁰ OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, 2017, § 4.152, secondo cui un accordo bilaterale così raggiunto «*would be legally binding for both States and would create rights for the taxpayers involved. Inasmuch as double tax treaties take precedence over domestic law, the lack of a basis in domestic law to enter into APAs would not prevent application of APAs on the basis of a mutual agreement procedure*».

¹⁶¹ Art. 25 del Modello ONU di convenzione contro le doppie imposizioni. Cfr. ONU, *Practical Manual on Transfer Pricing*, United Nations, New York, 2017, § C.3.8, e ID., *Guide to the Mutual Agreement Procedure under Tax Treaties*, 2012 (disponibile al collegamento https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf).

¹⁶² OCSE, *Commentario al Modello di convenzione OCSE*, OECD Publishing, Parigi, 2017, spec. commento al comma 3 dell'art. 26 (§ 19.2). La procedura può essere avviata dal contribuente anche in

può assumere la forma di un unico documento negoziato da tutti gli Stati coinvolti o di una serie di accordi bilaterali distinti, ma coerenti.

L'approccio bi- o multilaterale, sebbene poco diffuso, conduce a statuizioni più stabili e attendibili, poiché previene qualsivoglia divergenza tra le amministrazioni fiscali statali su cosa è “*at arm's length*” e cosa no (riduce, quindi, al minimo il rischio di rettifiche unilaterali in aumento che potrebbero generare fenomeni di doppia imposizione). Vengono indirettamente scongiurati anche i rischi di doppia non imposizione e/o di concessione unilaterale (e opaca) di vantaggi indebiti, stante l'interesse confliggente delle giurisdizioni nella ripartizione della potestà impositiva¹⁶³.

Gli APA bi- o multilaterali sono utilizzati per prevenire dispute in materia di prezzi di trasferimento e attribuzione dei profitti alle stabili organizzazioni. Tuttavia, gli attuali *framework* convenzionali consentono un confronto preventivo anche su questioni diverse, che pure possono comportare fenomeni di doppia imposizione (si pensi all'interpretazione o applicazione dei requisiti per la configurazione di una stabile organizzazione in uno Stato contraente, delle disposizioni convenzionali sulle ritenute alla fonte o in tema di doppia residenza delle persone fisiche). Una MAP preventiva – nei limiti oggettivi rappresentati dai tributi coperti dal trattato bilaterale – potrebbe potenzialmente riguardare qualsiasi dubbio sull'interpretazione o applicazione di una Convenzione, quando vi è il rischio che una giurisdizione attui un'imposizione difforme dalla stessa. Sul modello sperimentato per i prezzi di trasferimento, sarebbe quindi auspicabile l'avvio di progetti multilaterali di dialogo preventivo, ad esempio, per le imprese aderenti a regimi domestici di *co-operative compliance* e/o per le persone fisiche ad alto potenziale di investimento (c.d. *high net-worth individuals*). Con particolare riguardo a questi ultimi, è stato evidenziato – anche in alcune sedi

via preventiva ossia «*without waiting until the taxation considered by him to be “not in accordance with the Convention” has been charged against or notified to him. To be able to set the procedure in motion, he must, and it is sufficient if he does, establish that the “actions of one or both of the Contracting States” will result in such taxation, and that this taxation appears as a risk which is not merely possible but probable. Such actions mean all acts or decisions, whether of a legislative or a regulatory nature, and whether of general or individual application, having as their direct and necessary consequence the charging of tax against the complainant contrary to the provisions of the Convention*» (ivi, § 14).

¹⁶³ Ne deriva una sostanziale auto-regolamentazione contro la concessione – in via unilaterale e opaca – di vantaggi fiscali indebiti ai contribuenti (fenomeno per il quale si rinvia ai capitoli successivi). Si veda PISTONE P., *General Report*, in ID. (a cura di), *Tax Procedures: 2019 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2020, 98, ove si afferma che «*The involvement of all relevant states acts as a mechanism of self-regulation [...], creating a system of checks and balances that, on the one hand, prevents a country from giving undue tax advantages, and on the other hand, prevents cross-border differences with regard to the applicable tax treatment in the different countries involved*».

istituzionali¹⁶⁴ – che i regimi agevolativi predisposti da diversi Paesi presentano caratteristiche riconducibili a fenomeni di concorrenza fiscale dannosa e pianificazione aggressiva. Nel contesto europeo, tali rischi non sono neppure arginati dallo scambio automatico di informazioni sui *ruling* transfrontalieri, poiché sono esclusi dall’ambito di applicazione della direttiva n. 2015/2376 i *ruling* destinati esclusivamente a persone fisiche (art. 8-bis, comma quarto). Tralasciando le ipotesi patologiche, però, canali di dialogo multilaterale garantirebbero, ai contribuenti in buona fede, certezza nella pianificazione fiscale, consentendo di chiarire tempestivamente dubbi di interpretazione o applicazione delle Convenzioni.

Venendo ora ai difetti delle odierne MAP preventive, si segnala che esse richiedono tempistiche talora dilatate rispetto a quelle usuali per gli APA unilaterali, col rischio che il contribuente perda interesse alla statuizione. A ciò può ovviare un meccanismo di c.d. *roll-back* che attribuisca efficacia retroattiva all’accordo¹⁶⁵.

Questione aperta e ancora scarsamente dibattuta¹⁶⁶ è la tutela dei diritti del contribuente nei procedimenti bi- o multilaterali. Al proposito, emergono diversi snodi problematici delle procedure di “MAP APA”: si pensi alla dubbia sorte, in caso di mancato accordo, dei dati fiscali acquisiti dalle amministrazioni¹⁶⁷ o alla frammentarietà delle discipline nazionali circa l’efficacia dei “MAP APA” e dei rimedi in caso di lesione del legittimo affidamento da essi generato. La situazione descritta riflette le origini storiche della MAP quale canale di dialogo tra amministrazioni tributarie alternativo e più snello rispetto alla tradizionale via diplomatica. Si tratta di un’impostazione che vede ancora protagonisti gli Stati quali soggetti del diritto internazionale pubblico, più

¹⁶⁴ OCSE, *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, Oecd Publishing, Parigi, 2009, 37 ss., disponibile al collegamento https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance_9789264068872-en; CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation. Special Report*, 2021, 20, disponibile al collegamento https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_EN.pdf.

¹⁶⁵ A partire dal periodo d’imposta in cui è stata presentata la domanda o, eventualmente, anche per periodi precedenti, purché presentino – in linea di principio – una situazione compatibile con la metodologia concordata e non siano stati interessati da verifiche fiscali.

¹⁶⁶ Tuttavia, cfr., compiutamente, PISTONE P., *General Report*, in ID. (a cura di), *Tax Procedures: 2019 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2020, 102; KOKOTT J. - PISTONE P. - MILLER R., *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: I diritti del contribuente. La fase I del progetto dell’International Law Association sul diritto tributario internazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 454 ss.

¹⁶⁷ Aspetto, questo, sollevato sia in sede OCSE (*Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, 2017, § 4.167) che ONU (ONU, *Practical Manual on Transfer Pricing*, United Nations, New York, 2017, § C.3.8).

che i singoli contribuenti interessanti all'esito delle procedure. Tuttavia, rispetto alle MAP tradizionali, occorre dare atto del maggior coinvolgimento del contribuente nelle MAP tese alla negoziazione di APA. Stando alla prassi dell'OCSE, infatti, è auspicabile un «*free flow of information*» tra tutti i soggetti coinvolti affinché si giunga ad un risultato giuridicamente corretto, oltre che praticabile¹⁶⁸.

Le procedure di APA bi- e multilaterale dovrebbero essere potenziate attraverso la condivisione, tra le amministrazioni nazionali, di buone pratiche¹⁶⁹ tese a limitare l'ampia discrezionalità amministrativa sull'accesso alle MAP, sulla loro durata e sull'utilizzo – in caso di mancato accordo – dei dati acquisiti in quella sede per fini estranei alla *compliance* preventiva.

Solo così affinati, tali fondamentali strumenti di dialogo preventivo potrebbero mostrarsi all'altezza dei nuovi modelli di tassazione proposti in sede sovranazionale. Del resto, proprio su meccanismi multilaterali di “*early certainty*” punta l'OCSE per la prevenzione delle dispute – non più e non solo in tema di *arm's length standard* – bensì anche sull'applicazione di possibili formule di allocazione dei profitti generati dalle attività digitali. Infatti, nonostante l'*impasse* registratasi nell'UE sul progetto “CCCTB”¹⁷⁰, in tema di tassazione dei gruppi societari, non è tramontato l'ideale del progressivo superamento del c.d. *separate-entity approach*, in favore dell'*unitary-business approach*. La seconda impostazione prevede, come noto, di determinare l'imponibile di gruppo in modo unitario per poi ripartirlo fra le giurisdizioni in cui esso opera, secondo una formula che riflette l'effettiva presenza economica delle entità del gruppo in ciascun territorio. Ciò consentirebbe di attribuire rilievo fiscale alle sinergie che rendono l'attività delle imprese associate tendenzialmente più redditizia di quella svolta da entità indipendenti¹⁷¹. In tempi recenti, sono state proposte – tanto in sede europea quanto in sede OCSE – formule che tengano conto dei nuovi modelli di esercizio

¹⁶⁸ Così, pressoché testualmente (traduzione libera), OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, 2017, § 4.154, secondo cui a tale scopo sono necessarie «*close consultation and cooperation*».

¹⁶⁹ Occorrerebbe sviluppare in tal senso la prassi avviata dall'OCSE con il “*Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*” (disponibile al collegamento <https://www.oecd.org/ctp/dispute/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm>).

¹⁷⁰ La base imponibile comune consolidata per la tassazione delle società. Aggiornamenti sulla proposta della Commissione europea possono essere consultati al collegamento <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/HIS/?uri=COM:2016:0685:FIN>.

¹⁷¹ Le posizioni dottrinali sul punto, coi rispettivi riferimenti bibliografici, sono riepilogate, *infra*, § 3.5.

dell'attività imprenditoriale, cioè della presenza non più e non solo fisica, ma anche digitale, di un soggetto nel mercato di un determinato territorio. In questo senso, si veda – da ultimo – il c.d. “*Pillar 1*” dell’OCSE, che propone nuovi nessi di collegamento territoriale degli utili, affinché, in un’era sempre più digitale, la ripartizione della potestà impositiva fra gli Stati non sia più rigidamente ancorata al criterio della presenza fisica. Il rapporto in questione ha il pregio di porre – sin dalla fase embrionale del progetto – l’esigenza di prevenzione delle dispute quale priorità (e neanche elemento essenziale¹⁷²) della nuova proposta di tassazione formulare dei gruppi.

In estrema sintesi, l’approccio proposto consiste in una combinazione della tassazione formulare, dedicata ai profitti derivanti da funzioni non routinarie su cui incide la digitalizzazione (“quota A”), con le regole di determinazione dei prezzi di trasferimento (secondo l’*arm’s length standard*), che continuerebbero a trovare applicazione per la stima dei profitti generati dalle attività (routinarie) di *marketing* e distribuzione fisicamente collegate ad una giurisdizione (“quota B”). L’ambito soggettivo di applicazione comprenderebbe gli “*automated digital services*” ed i “*consumer-facing businesses*”: i primi sono sistemi che forniscono servizi tramite Internet o rete elettronica e che, una volta impostati, comportano un coinvolgimento umano minimo da parte del fornitore¹⁷³; i secondi sono imprese che generano profitto dalla cessione di beni o prestazione di servizi ai consumatori, anche tramite intermediari, *franchising* o licenze. Tale seconda categoria, ben più estesa della prima, è stata individuata sul presupposto che ogni attività imprenditoriale rivolta al consumatore finale possa trarre vantaggio dalla digitalizzazione dell’economia (che consente di mettere in campo, ad esempio, strategie di *marketing* e *branding* più mirate, attraverso la raccolta, l’elaborazione e lo sfruttamento dei dati dei consumatori) ed espandersi in un nuovo mercato anche in assenza di una “presenza fisica”¹⁷⁴.

¹⁷² Vi si legge, infatti, che «*Securing tax certainty is an essential element of Pillar One. Providing and enhancing tax certainty across all possible areas of dispute brings benefits for taxpayers and tax administrations alike and is key in promoting investment, jobs and growth, and G20 Finance Ministers have recognised the importance of international cooperation to ensure tax certainty as an integral part of arriving at a consensus-based solution to the tax challenges of the digitalisation of the economy*» (OCSE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, OECD Publishing, Parigi, 174, § 704).

¹⁷³ *Ivi*, 20, § 26.

¹⁷⁴ *Ivi*, 21, § 33. Su tale fenomeno, cfr. FREGNI M.C., *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, I, 51 ss.

Venendo all'implementazione del canone di “*tax certainty*”, il progetto prevede meccanismi di prevenzione e risoluzione delle dispute differenziati a seconda che esse sorgano in merito alla quota “A” oppure “B”. Per la prevenzione delle dispute sulla quota B è previsto il potenziamento degli APA bi- e multilaterali già esaminati¹⁷⁵. Inedito è, invece, il meccanismo di “*early certainty*” proposto rispetto al calcolo e all'allocazione della quota A. L'*Inclusive Framework* ha infatti preso atto (i) dell'impraticabilità dell'esercizio, da parte delle amministrazioni domestiche, degli ordinari poteri di controllo sugli importi calcolati e ripartiti con metodo formulare, nonché (ii) dell'inadeguatezza degli attuali strumenti bilaterali prevenzione o risoluzione delle dispute, in caso di disaccordo tra le giurisdizioni. Allo stadio attuale delle trattative, il progetto prevede un meccanismo volontario di *compliance* preventiva, per cui la capogruppo può rivolgere una richiesta all'amministrazione fiscale dello Stato di residenza prima che qualsiasi amministrazione degli Stati in cui opera effettui rettifiche concernenti la quota A (quindi anche dopo la presentazione della dichiarazione consolidata ai fini del *Pillar 1*). L'istanza può riguardare chiarimenti circa l'inclusione del gruppo nell'ambito di applicazione soggettivo poc'anzi descritto ovvero la correttezza del calcolo e della ripartizione della quota A¹⁷⁶, inclusa l'individuazione delle giurisdizioni che dovranno provvedere a rimuovere fenomeni di doppia imposizione. Secondo il progetto, sarebbe necessaria una sospensione dei termini di accertamento nazionali nel corso del procedimento preventivo multilaterale, affinché, se il gruppo non ne condivide l'esito, le sue singole componenti possano esperire i rimedi domestici (senza pregiudizio, dunque, per l'attività istruttoria delle singole amministrazioni). L'esito della procedura prospettata sarebbe vincolante per tutte le amministrazioni e le entità di gruppo coinvolte. Laddove anche solo una di queste non lo condivide e attivi un rimedio domestico per ridurre la propria obbligazione tributaria a titolo di “quota A”, l'amministrazione di quel Paese informerà le omologhe estere della perdita di efficacia (in tutte le giurisdizioni) del responso per il periodo

¹⁷⁵ Tale potenziamento dovrebbe realizzato con l'avvio di un programma multilaterale di “*risk assessment and assurance*” (attraverso il già menzionato regime “ICAP”). Ad avviso di chi scrive, è di particolare interesse la possibilità – riferita a p. 191, nota 5 – di inaugurare procedimenti simili agli APA in materie diverse dal *transfer pricing*; ipotesi già esplorata, nella letteratura, da BALBIANO DI COLCAVAGNO F., *Advance Rulings on the Application of Tax Treaties*, in *Eur. Tax.*, 2007, 398 ss.

¹⁷⁶ Si veda, *ivi*, § 705, ove, a titolo esemplificativo, sono menzionate anche le seguenti questioni: «*correct delineation of business lines, allocation of central costs and tax losses to business lines, the existence of a nexus in a particular jurisdiction*».

interessato¹⁷⁷. In linea con la prassi in materia di APA unilaterali, bi- e multilaterali, l'OCSE propone la caducazione del responso con effetti retroattivi anche quando la situazione prospettata nella domanda si riveli inaccurata, incompleta o ingannevole¹⁷⁸.

Il progetto attuale – condivisibilmente – limita al minimo la discrezionalità dell'amministrazione che riceve l'istanza: se risulta completa, essa deve essere istruita, dandone notizia alla capogruppo entro un determinato termine¹⁷⁹.

L'istruttoria, di regola, dovrebbe essere condotta da un “*review panel*” di amministrazioni selezionate tra quelle interessate dalla ripartizione della “quota A” (comprese quelle tenute ad alleviare la doppia imposizione in conseguenza delle nuove chiavi di allocazione). I criteri di selezione devono ancora essere definiti, ma, per i gruppi multinazionali attivi in un numero elevato di giurisdizioni, è stato prospettato un panel di 6-8 amministrazioni egualmente rappresentativo delle c.d. “*market jurisdictions*” (ove il gruppo opera anche in assenza di strutture fisiche e, dunque, destinatarie della nuova quota) e delle giurisdizioni tenute ad alleviare la doppia imposizione (compresa, in genere, l'amministrazione dello Stato di residenza della capogruppo). La formazione del panel dovrebbe, altresì, rappresentare adeguatamente i paesi in via di sviluppo in cui eventualmente operi il gruppo.

Tuttavia, è previsto che l'amministrazione che riceve la domanda funga da filtro per la selezione dei quesiti di pronta soluzione o comunque “a basso rischio fiscale”: in tal caso, in assenza di obiezioni da parte delle omologhe straniere (debitamente informate), l'amministrazione può emettere direttamente il responso vincolante¹⁸⁰.

Ad eccezione di tali ipotesi, il “*review panel*” emette un responso da sottoporre al gruppo e alle amministrazioni interessate ma non rappresentate nel *panel* stesso. Se i membri del *panel* non convergono su una soluzione comune (entro un dato termine) o vi siano obiezioni¹⁸¹ da parte delle amministrazioni coinvolte nella ripartizione ma non incluse nel *panel*, la decisione spetta ad un “*determination panel*” (che, a differenza del primo, non può esimersi dal pronunciarsi). Se, invece, è il gruppo multinazionale a non condividere il responso del primo *panel*, può ritirare la richiesta di *compliance*

¹⁷⁷ *Ivi*, § 745.

¹⁷⁸ *Ivi*, § 731.

¹⁷⁹ *Ivi*, § 732.

¹⁸⁰ *Ivi*, 181 ss.

¹⁸¹ L'OCSE propone, infatti, per tali amministrazioni un meccanismo di silenzio-assenso entro un termine perentorio (*ivi*, § 764).

preventiva (il disaccordo della multinazionale rispetto al responso non è previsto quale motivo di ricorso al secondo *panel*)¹⁸².

La composizione del “*determination panel*” dovrebbe essere ispirata ai canoni di massima già enunciati per la formazione del “*review panel*”, ma le trattative sul punto si preannunciano particolarmente delicate perché, a differenza del primo *panel*, il secondo non solo è tenuto a pronunciarsi ma dovrebbe poterlo fare a maggioranza (anche semplice, ove necessario¹⁸³). Per non vanificare gli sforzi di sintesi del primo, il “*determination panel*” non compie una nuova istruttoria, ma riesamina i dati per fornire risposta agli specifici quesiti sottopostigli dal primo *panel*. Anche rispetto a tale decisione, il gruppo è libero di ritirare la domanda di *compliance* preventiva se non condivide la soluzione prospettata. Diversamente, il responso emesso dal “*determination panel*” all’esito di tale fase vincola le amministrazioni di tutte le giurisdizioni dell’*Inclusive Framework*¹⁸⁴ (attualmente 139, tra cui figurano diversi Paesi c.d. “in via di sviluppo”).

Da questa breve disamina, emergono diversi aspetti del progetto – ancora poco definiti – sui quali appare improbabile la convergenza di un numero sì elevato di Paesi, in assenza di espressa delega di sovranità all’OCSE. I negoziati dovrebbero auspicabilmente risolversi nella sottoscrizione e ratifica di un trattato multilaterale¹⁸⁵. La recente esperienza della convenzione multilaterale per la prevenzione dei fenomeni “*BEPS*” insegna, tuttavia, che progetti così ambiziosi e geograficamente estesi possono

¹⁸² Quanto al disaccordo di singole entità, al momento è previsto (*ivi*, § 781) che «*If, in exceptional cases, legal or practical issues mean it was not possible for a particular entity within an MNE group to agree in advance to be bound by decisions of the co-ordinating entity, and the entity does not accept a panel conclusion, the tax certainty provided to other entities in the MNE group may also fall away, even though they have accepted panel outcomes*». Se i negoziati per l’implementazione del c.d. *Pillar I* proseguiranno, tale aspetto merita particolare attenzione, poiché il disaccordo di una sola entità rischia di rendere vano un procedimento lungo e dispendioso per la multinazionale e per le amministrazioni degli Stati coinvolti.

¹⁸³ *Ivi*, § 773, ultimo punto, e 775.

¹⁸⁴ Come, del resto, il responso eventualmente emesso dal *review panel*, in assenza di obiezioni delle amministrazioni non *ivi* rappresentate.

¹⁸⁵ *Ivi*, p. 15, § 10, ultimo punto (ove si legge che «*The new Amount A taxing right would be implemented through changes to domestic law, and by way of public international law instruments, in particular, a multilateral convention would be required. The domestic law and multilateral convention would be supplemented by guidance and other instruments where necessary*») e § 819.

essere indeboliti da opzioni e reciproche riserve circa l'applicazione di singole disposizioni convenzionali¹⁸⁶.

¹⁸⁶ Le numerose opzioni e riserve formulate dagli Stati aderenti alla MLI possono essere consultate al collegamento <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. Tale situazione è stata efficacemente descritta con l'espressione "multilateralismo *à la carte*" (PIANTAVIGNA P., *Gli effetti della convenzione multilaterale sui trattati fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, I, 265).

SEZIONE SECONDA – **PROCEDIMENTI DI INTERPELLO NEL DIRITTO ITALIANO**

SOMMARIO: 1.4. Lo sviluppo della *compliance* fiscale preventiva in Italia: evoluzione e prospettive. – 1.4.1. (*Segue*) Funzione consultiva e attenuazione dell'autoritatività – 1.4.2. (*Segue*) Natura vincolata del potere amministrativo nell'istruzione degli interpelli. – 1.5. L'introduzione nell'ordinamento del procedimento di interpello speciale *ex art. 21, L. n. 431/1991*. – 1.6. L'estensione del diritto di interpello con l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente. – 1.7. La proliferazione delle forme di interpello e l'assenza di sistematicità. – 1.8. Il riordino della disciplina statutaria degli interpelli tributari *ex D. lgs. n. 156/2016*. – 1.9. Le nuove forme extrastatutarie di *compliance* preventiva. – 1.9.1. Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale. – 1.9.2. L'interpello sui nuovi investimenti. – 1.9.3. Il regime di adempimento collaborativo.

1.4. Lo sviluppo della *compliance* fiscale preventiva in Italia: evoluzione e prospettive.

L'introduzione dell'interpello nell'ordinamento italiano risale ai primi anni Novanta (art. 21, L. 30 dicembre 1991, n. 413)¹ e appare strumentale alla corretta applicazione della prima disciplina antielusiva, che consentiva il disconoscimento dei «vantaggi conseguiti [...] allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta» in occasione di fusioni e altre specifiche operazioni societarie (art. 10, L. 29 dicembre 1990, n. 408). Questo primo canale di interlocuzione preventiva² consentiva di ottenere «pareri su richiesta dei contribuenti»³ relativamente all'applicazione della citata disciplina antielusiva «ai casi concreti rappresentati dal contribuente»⁴; la mancata emissione del parere entro un termine perentorio – a seguito di «diffida ad adempiere da parte del contribuente»⁵ – equivaleva a silenzio-assenso. Pur in presenza di alcuni tratti caratteristici dei moderni procedimenti di “*ruling*” (carattere preventivo, concreto e personale del quesito), il primo interpello italiano era privo di una chiara efficacia

¹ Tale interpello è stato infatti definito «il mezzo [...] per contemperare la portata dell'art. 10 cit. con l'esigenza di certezza sui risvolti tributari delle operazioni societarie ivi considerate, per impedire insomma gli assai temuti (all'epoca) effetti dirompenti (poi, in concreto, non riscontrati)». Così, testualmente, PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 3.

² Non con l'Amministrazione finanziaria ma con il Comitato consultivo appositamente istituito presso il Ministero delle finanze “per l'applicazione delle norme antielusive”, soluzione poi abbandonata con l'estensione generalizzata del diritto di interpello ad opera del c.d. Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212).

³ Art. 21, comma 1, L. 30 dicembre 1991, n. 413.

⁴ Art. 21, comma 2, L. cit.

⁵ Art. 21, comma 9, L. cit.

preclusiva rispetto ad atti impositivi difformi. Con una formula ambigua e ampiamente dibattuta in dottrina⁶, l'art. 21, L. n. 413/1991, si limitava a statuire che «nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere del comitato».

Sin da questa prima esperienza di modesta portata, è comunque parsa evidente l'intenzione del legislatore di fornire al contribuente strumenti di reazione alla crescente complessità delle disposizioni tributarie e di promuovere un rapporto Fisco-contribuente basato non più e non solo sul controllo *ex post* del dichiarato. Negli anni successivi, le possibilità di dialogo preventivo con l'Amministrazione sono state ampliate principalmente grazie all'estensione generalizzata del diritto di interpello ad opera dello Statuto dei diritti del contribuente. Da strumento inizialmente relegato a chiarimenti sulle fattispecie elusive, di interposizione fittizia e alla qualificazione di determinate spese, l'interpello diviene quindi esperibile ogni qual volta – in vista della dichiarazione – il contribuente si trovi alle prese con «obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni»⁷ tributarie. La codificazione del diritto di interpello in questi termini costituisce la presa d'atto, da parte del legislatore, dell'elevato grado di complessità dell'ordinamento fiscale. In linea con le risalenti indicazioni dell'OCSE⁸, è quindi stato riconosciuto il diritto del contribuente alla certezza e all'informazione, ossia a conoscere in anticipo le conseguenze fiscali delle proprie azioni per valutarne l'impatto sulla propria vita privata o d'affari⁹. L'interlocuzione preventiva giova

⁶ Cfr., fra gli altri, CONSOLO C., *I pareri del Comitato per l'applicazione della norma antielusiva e la loro sfuggente efficacia*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 951 ss.; LA ROSA S., *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, ne *Il Fisco*, 1992, 7946 ss., ora in ID., *Scritti Scelti*, Vol. II, Giappichelli, Torino, 2011, 809 ss.; NUSSI M., *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, 1859 ss.; COMELLI A., *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L. n. 413/1991 allo statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 617; ZOPPINI G., *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 996 ss.; PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 30 ss.; GIOVANNINI A., *L'interpello preventivo all'Agenzia delle entrate (C.F.C. e Statuto dei diritti del contribuente)*, in *Rass. trib.*, 2002, 449 ss.; GIORGIANNI A., *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 233 ss.; MAURO M., *L'efficacia dei pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 847.

⁷ Art. 11, comma primo, Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000) nella formulazione in vigore sino al riordino.

⁸ OCSE, *Taxpayers' Rights and Obligations – a Survey of the Legal Situation in OECD countries*, OECD Publishing, Parigi, 1990.

⁹ In questi termini, cfr. MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2010, 217.

peraltro alla stessa amministrazione, che, nell'epoca della fiscalità di massa¹⁰, può guidare i contribuenti verso la risoluzione in via preventiva di errori “scusabili” (in virtù dell'obiettiva incertezza) e concentrare le limitate risorse pubbliche verso il contrasto a forme più insidiose di evasione o elusione.

In seguito, si è assistito al fenomeno della proliferazione delle forme di interpello, nella misura in cui si sono venuti a sovrapporre, al modello “generale” delineato dallo Statuto, modelli “particolari” creati dal legislatore in relazione a regimi specifici di nuova introduzione¹¹. La ricchezza di modelli di riferimento, lungi dal rivelarsi un valore, si è tradotta in un elemento di complicazione del sistema, tale da generare disorientamento nel contribuente circa la corretta individuazione della tipologia da esperire. Si è reso, pertanto, necessario un intervento di revisione generale della disciplina degli interpelli tributari, attuato ad opera del D. Lgs. n. 24 settembre 2015, n. 156, sulla scorta dei criteri individuati dalla Legge di delega fiscale n. 23/2014¹².

Di recente, è inoltre stato introdotto l'adempimento collaborativo, che consente un'interlocuzione più strutturata e costante fra l'impresa e l'Amministrazione finanziaria al precipuo scopo di minimizzare il c.d. rischio fiscale, cioè il rischio di violare le norme tributarie¹³. Si tratta di un regime dalla portata soggettiva assai limitata, perché riservato ai soli contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo di tale rischio, cioè i contribuenti di maggiori dimensioni, in grado di approntare una struttura interna dedicata alla accorta gestione degli adempimenti fiscali. Lo strumento privilegiato per l'interlocuzione con l'Amministrazione è rappresentato dai c.d. “*fast-track rulings*”, interpelli soggetti a termini di risposta (o di formazione del c.d. silenzio-assenso) più brevi di quelli ordinariamente previsti dallo Statuto¹⁴.

Nonostante il riordino ad opera del D. Lgs. n. 156/2015, permangono altre forme extrastatutarie di interpello dall'ambito di applicazione soggettivo limitato ai

¹⁰ Cfr., fra gli altri, MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2010, 24 ss.; CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al controllo preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento alla compliance*, Cedam, Milano, 2018, 57.

¹¹ Relazione illustrativa al D. Lgs. 156/2015, 2.

¹² Art. 6, comma 6, della Legge di delega fiscale 25 novembre 2014, n. 23. In tema, si veda PISTOLESI F., *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2014, 1836 ss.

¹³ D. lgs. 5 ottobre 2015, n. 128, artt. 3-7; D.M. 30 marzo 2020. Si rinvia a, *infra*, § 1.2.8.3, per i riferimenti dottrinali.

¹⁴ Art. 6, comma 2, D. lgs. n. 128/2015; D.M. 15 giugno 2016.

contribuenti di maggiori dimensioni e/o con attività transfrontaliera. Si pensi agli interpelli sui nuovi investimenti e agli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale. I primi (art. 2, D. lgs. n. 147/2015) sono dedicati alle imprese non residenti che intendano effettuare investimenti nel territorio italiano di ammontare non inferiore a venti milioni di euro e con significative ricadute occupazionali. A differenza degli interpelli statuari, che concernono l'interpretazione, la disapplicazione o la qualificazione di singole disposizioni o fattispecie, tale strumento prevede che sia sottoposto all'Agenzia delle entrate il complessivo piano di investimento progettato, affinché ne sia valutato l'impatto fiscale. Analogamente, gli accordi preventivi – disciplinati dal D.P.R. n. 600/1973 – forniscono certezza al contribuente rispetto a tutte le operazioni transfrontaliere contemplate nell'accordo che abbiano luogo nei cinque anni successivi¹⁵ alla stipula, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto ivi previste. Modellati sulla falsariga degli *advance pricing arrangements* diffusi in diversi ordinamenti stranieri e promossi dalle linee guida OCSE, possono avere ad oggetto la stima dei prezzi di trasferimento, l'individuazione e/o l'operatività di una stabile organizzazione nel territorio italiano e altri aspetti specialistici delle operazioni transfrontaliere¹⁶.

Gli strumenti menzionati sono accomunati dall'assenza di carattere autoritativo dei responsi dell'amministrazione: nell'ambito dei procedimenti di interpello, adempimento collaborativo e accordo preventivo, infatti, l'Amministrazione non agisce come soggetto che emana atti autoritativi, esplicando piuttosto una funzione consultiva.

¹⁵ Si vedano, tuttavia, le recenti modifiche apportate dalla L. 30 dicembre 2020, n. 178 ("Legge di bilancio 2021") sull'efficacia temporale delle due tipologie di APA sottoscrivibili, unilaterali e bi-/multilaterali, e sulla possibilità di farne retroagire gli effetti.

¹⁶ OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, OECD Publishing, Parigi, 2017, § 4.143. Sulla distinzione tra APA e *ruling*, vi si legge che: «APAs, including unilateral ones, differ in some ways from more traditional private rulings that some tax administrations issue to taxpayers. An APA generally deals with factual issues, whereas more traditional private rulings tend to be limited to addressing questions of a legal nature based on facts presented by a taxpayer. The facts underlying a private ruling request may not be questioned by the tax administration, whereas in an APA the facts are likely to be thoroughly analysed and investigated. In addition, an APA usually covers several transactions, several types of transactions on a continuing basis, or all of a taxpayer's international transactions for a given period of time. In contrast, a private ruling request usually is binding only for a particular transaction».

Tali canali di interlocuzione preventiva, insieme ai procedimenti deflativi del contenzioso, sono esemplificativi dei nuovi modelli dell'azione amministrativa¹⁷, che ampliano le possibilità di partecipazione del privato e valorizzano la collaborazione in sede di determinazione dell'*an* e del *quantum* del tributo. La loro origine viene generalmente rintracciata nella riforma del procedimento amministrativo (attuata dalla L. 7 agosto 1990, n. 241) e nell'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, che – *inter alia* – ha codificato il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti Fisco-contribuente¹⁸ e i doveri informativi dell'Amministrazione.

Prima di addentrarci nell'evoluzione della disciplina italiana degli interpelli, giova giustificare alcuni assunti sin qui formulati in ordine: (i) al carattere consultivo dell'attività demandata all'Amministrazioni tributaria nelle procedure di interpello; (ii) alla natura vincolata del suo potere – anche – in questa sede.

1.4.1. (*Segue*) Funzione consultiva e attenuazione dell'autoritatività.

In relazione al primo profilo, l'attività svolta dalle amministrazioni fiscali nell'istruzione degli interpelli dei contribuenti è espressione di una funzione consultiva. La funzione consultiva si contrappone alla tradizionale autoritatività dei poteri degli enti pubblici impositori, strumentale all'imposizione del tributo indipendentemente dalla volontà del soggetto passivo (cioè – all'occorrenza – con atti autoritativi)¹⁹. L'assenza di elementi autoritativi nella procedura d'interpello delineata dallo Statuto si desume in primo luogo dall'inidoneità del parere – espresso o tacito – a vincolare il contribuente, il quale resta libero di disattenderlo. Come noto, infatti, se l'amministrazione avalla la ricostruzione del contribuente (anche tacitamente), il suo affidamento è tutelato dalla previsione di illegittimità di ogni atto impositivo o sanzionatorio difforme. Di contro, in

¹⁷ In tal senso, MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020, 407; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, aggiornato da FREGNI M.C. - SARTORI N. - TURCHI A., Utet, Milano, 2020, 164.

¹⁸ Su cui, v. – senza pretesa di eusattività – TRIVELLIN M., *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Cleup, Padova, 2008; ID., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009; SARTORI N., *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. it.*, 2018, 763 ss.

¹⁹ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, aggiornato da FREGNI M.C. - SARTORI N. - TURCHI A., Utet, Milano, 2020, 164.

caso di parere negativo, il contribuente può o (a) discostarsene in sede di dichiarazione e successivamente impugnare l'avviso eventualmente notificatogli, unitamente al parere, o (b) conformarvisi e, a seguito di dichiarazione, chiedere il rimborso di quanto versato in disaccordo con il responso ricevuto.

Inoltre, prescindendo per un momento dalla tipicità del procedimento di interpello e dei suoi effetti, l'attività demandata all'amministrazione in quella sede non si discosta nella sostanza dalle operazioni interpretative ordinariamente svolte per l'adozione di atti interni quali le circolari o per fornire risposta alle istanze di consulenza giuridica²⁰: assimilazione, questa, che avvalora l'assenza (o forte attenuazione) dei profili autoritativi nella fase di *compliance* preventiva. Del resto, è lo stesso art. 11, comma 4, a raccordare la disciplina degli interpelli con l'ordinaria attività interpretativa dell'amministrazione, prevedendo la possibilità che uno stesso quesito possa ricevere risposta tanto con una circolare o risoluzione resa pubblica secondo lo *standard* indicato *ex art. 5, comma 2, dello Statuto*, quanto con un atto di portata individuale, con l'attivazione della tutela "rafforzata" dell'affidamento che consegue all'interpello. Come noto, infatti, se una fattispecie corrispondente a quella rappresentata dal contribuente è già stata oggetto di circolari o risoluzioni, non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza: l'amministrazione non è quindi tenuta a rispondere²¹ e il contribuente (che abbia proposto una ricostruzione in linea con la suddetta prassi) godrà della tutela ordinaria *ex art. 10, comma 2*. Invece, in assenza di previ chiarimenti ufficiali, l'amministrazione è chiamata a rispondere, sia su base individuale sia con la pubblicazione di apposita circolare o risoluzione, alle istanze numerose su fattispecie analoghe o su norme di recente approvazione o nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito²².

²⁰ Cioè, a domande di individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie a carattere generale (su cui l'Agenzia delle entrate si pronuncia, in assenza di una disciplina legislativa, in base ai criteri fissati nella Circolare n. 42/E 5 agosto 2011).

²¹ In tal caso, infatti, l'istanza è considerata inammissibile *ex art. 5, comma primo, lett. c), D. lgs. del 24 settembre 2015, n. 156*.

²² Art. 11, comma 6, dello Statuto.

L'assenza (o forte attenuazione) della funzione autoritativa nell'istruzione degli interpelli trova conferma nell'orientamento giurisprudenziale²³ consolidatosi a partire dalla sentenza della Corte Costituzionale del 14 giugno 2007, n. 191, secondo cui «[l]'istituto dell'interpello del contribuente, regolato dall'art. 11 della legge n. 212 del 2000, costituisce lo strumento attraverso il quale si esplica in via generale l'attività consultiva delle agenzie fiscali in ordine all'interpretazione delle disposizioni tributarie. In particolare, esso si sostanzia nella richiesta all'amministrazione finanziaria di un parere nelle ipotesi in cui vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione di dette disposizioni. Tale parere è vincolante soltanto per l'amministrazione e non anche per il contribuente, il quale resta libero di disattenderlo». Ne consegue, dunque, che «[...]la risposta all'interpello, resa dall'amministrazione ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000, deve considerarsi un mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente»²⁴.

Corollario dell'assenza di profili autoritativi è l'inidoneità dei responsi a ledere la sfera giuridica dei richiedenti: ciò implica, in un sistema processuale aderente al modello impugnatorio, la loro generale non impugnabilità. Anche il riordino *ex D. lgs. n. 156/2015* ha confermato quanto precedentemente delineatosi in via giurisprudenziale: è esclusa l'immediata impugnabilità di tutti i pareri ed è fatta salva l'impugnazione differita (*id est*, unitamente all'atto impositivo) dei responsi che negano la disapplicazione delle norme con *ratio* antielusiva²⁵.

Le procedure di *compliance* preventiva non sono sempre e del tutto avulse dal procedimento d'imposizione. Alcuni interpelli, ad esempio, rispondono più ad una logica di anticipazione del controllo che di rassicurazione del contribuente: si pensi agli interpelli disapplicativi – in precedenza c.d. obbligatori – il cui obiettivo primario pare essere la tempestiva acquisizione da parte dell'amministrazione di elementi utili al successivo (comunque eventuale) controllo di fattispecie potenzialmente insidiose. A tal fine è oggi previsto che l'autonoma disapplicazione da parte del contribuente di una disposizione antielusiva (senza previo interpello o in caso di esito negativo) debba

²³ Cass., sez. trib., 6 settembre 2013, n. 20526; ID., 21 settembre 2020, n. 19659. Fra le delibere della Corte dei conti, sul *discrimen* fra la propria funzione consultiva e quella spettante all'Amministrazione finanziaria, v. da ultimo Corte dei Conti Sicilia Sez. contr., 15 ottobre 2020, n. 126.

²⁴ Corte Cost., 14 giugno 2007, n. 191.

²⁵ Art. 6, comma primo, D. lgs. n. 156/2015. Si rinvia per i riferimenti giurisprudenziali e dottrinali a *infra*, § 1.5-1.8 e – per i profili comparatistici – *supra*, a § 1.2.4.

essere segnalata in dichiarazione, a pena di una sanzione amministrativa *ad hoc*²⁶. Altri profili di autoritatività (seppur attenuata) si rinvergono nella disciplina di alcuni interpelli extra-statutari. Ai sensi dell'art. 31-*ter*, D.P.R. n. 600/1963, l'accordo per le imprese con attività internazionale vincola anche il contribuente²⁷ e all'amministrazione sono riconosciuti poteri di verifica del rispetto dei termini dell'accordo e del sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto su cui si basa²⁸. Analoghi poteri istruttori spettano all'Agenzia nell'ambito dell'attuazione del responso all'interpello sui nuovi investimenti *ex art. 2, comma 4, D. lgs. del 14 settembre 2015, n. 147.*

1.4.2. (*Segue*) Natura vincolata del potere amministrativo nell'istruzione degli interpelli.

L'assenza di autoritatività nelle procedure di *compliance* preventiva non vale a derogare al principio di vincolatezza del potere dell'amministrazione finanziaria italiana.

Il concetto di potere discrezionale – da cui si ricava in negativo quello di potere vincolato – è stato magistralmente sviluppato nel diritto pubblico. Non essendo possibile richiamare compiutamente in questa sede le relative elaborazioni dottrinali, si terrà come punto fermo la nozione classica di discrezionalità amministrativa, che – nel contesto dinamico dell'esercizio della funzione amministrativa attraverso il procedimento – si estrinseca nel contemperamento dell'interesse primario, individuato dalla legge²⁹ quale scopo della funzione, con gli altri interessi secondari, pubblici o privati, coesistenti³⁰. All'esito di questa ponderazione comparativa, l'amministrazione perviene alla «soluzione più opportuna per il caso concreto, che comporta la

²⁶ Art. 8, comma 3-*quiquies*, D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. In tema di interpello disapplicativo, cfr., *infra*, § 1.5 ss.

²⁷ Anche se, come si vedrà (*infra*, § 1.9.1.) tale aspetto non dovrebbe essere eccessivamente enfatizzato.

²⁸ Art. 31-*ter*, comma 6, D.P.R. n. 600/1963; § 7, Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016.

²⁹ Secondo il «principio di legalità inteso come limite alla azione autoritativa, tipico dello stato liberale», nelle parole di PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Giuffrè, Milano, 1969, 24.

³⁰ È l'impostazione riconducibile a GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, Giuffrè, Milano, 1939.

realizzazione dell'interesse primario con il minor sacrificio possibile degli interessi secondari»³¹.

Le pubbliche amministrazioni, a differenza dei privati³², operano nell'interesse generale e con poteri che sono attribuiti dalla legge in modo prefissato³³: è escluso quindi che possano operare qualsiasi scelta alla stregua di un privato. In tal senso, il potere delle pubbliche amministrazioni si definisce anche vincolato in senso lato.

Il potere impositivo è invece vincolato in senso stretto³⁴: con ciò, si intende che la legge predetermina nel dettaglio non solo le attività della funzione in astratto, ma la stessa azione da compiere, l'atto da adottare al ricorrere di un fatto assunto come presupposto³⁵. Ne deriva l'impossibilità per l'amministrazione finanziaria di transigere o rinunciare ai propri crediti tributari³⁶. Allo stesso modo, sono precluse la novazione e la remissione del debito, quali modi di estinzione dell'obbligazione tributaria³⁷.

Sul piano teorico, la ragione viene individuata nella tutela dell'interesse fiscale (ossia l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi) e delle esigenze di perequazione cui è preposto il fisco moderno. Sul piano empirico, è stato osservato che, a differenza delle

³¹ GALLO F., (voce) *Discrezionalità (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 537, nota 5.

³² I quali conformano la propria azione, in rapporto ai propri interessi, come meglio credono e possono finanche agire contro il proprio interesse (per esempio donando al primo venuto un bene in loro possesso). La legge, rispetto alla scelta autonoma del privato, può solo porre limiti esterni, per esempio sulla forma da adottare per la conclusione di un determinato negozio. Così, pressoché testualmente, MERLONI F., *Istituzioni di Diritto Amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2012, 215. Sul confine tra discrezionalità e vincolatezza, cfr., altresì, VILLALTA R. – RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2017, 73.

³³ MERLONI F., *Istituzioni di Diritto Amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2012, 216. Cfr., in specie, VILLALTA R. – RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2017, 57-60, ove si osserva che fino alla fine del XIX secolo prevalse una concezione di discrezionalità «come sfera libera e insindacabile dell'amministrazione», ma, successivamente, la prospettiva muta: da atto amministrativo assolutamente libero, l'atto discrezionale diviene invece «legato» dalla legge, «che non costituisce più solamente il limite esterno all'esercizio del potere, ma diviene la fonte della legittimazione del potere stesso». Ne deriva la sindacabilità dell'atto discrezionale, oltre che, in punto di mera legalità, anche sull'eccesso di potere: «l'oggetto del sindacato non è costituito dalla scelta discrezionale in sé considerata, ma, prevalentemente, dalla logicità e dalla razionalità dell'attività svolta».

³⁴ Si veda, in tal senso, fra gli altri, ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Utet, Torino, 1969, 107, note 101 e 103: «[...] l'imposizione è attività vincolata non solo nel senso che deve essere svolta scondo le linee tracciate dalla legge alla stregua della realtà economica nel singolo caso scoperta, ma altresì nel senso che, in presenza delle condizioni che la giustificano, l'imposizione *deve* aver luogo: salvo che eccezionalmente la finanza non sia autorizzata ad astenersi dall'imposizione o a mitigarla». L'Autore specifica, inoltre, che «vincolata è non solo l'attività che si compia in obbedienza ad un preciso obbligo giuridico, cui corrisponda dal lato attivo un diritto altrui; ma altresì l'attività, il cui contenuto sia predeterminato, come avviene riguardo all'imposizione, da una norma strumentale posta dell'interesse generale».

³⁵ MERLONI F., *Istituzioni di Diritto Amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2012, 216.

³⁶ Corte cost., 25 luglio 2014, n. 225.

³⁷ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, aggiornato da FREGNI M.C. - SARTORI N. - TURCHI A., Utet, Milano, 2020, 167.

funzioni amministrative in cui tende a configurarsi uno scambio di utilità con il privato (procedimenti concessori, espropriativi, ecc.), la funzione impositiva mal si presta a dinamiche consensuali che implicino una ponderazione e composizione dell'interesse pubblico e di quelli privati. Infatti, mentre nelle prime si registra l'interesse del privato ad interventi accrescitivi della propria sfera patrimoniale, l'interesse del contribuente è strutturalmente “oppositivo” rispetto ad un intervento del Fisco, che potrebbe provocare diminuzioni della sua sfera patrimoniale³⁸.

Nel nostro ordinamento, la discrezionalità nell'azione dell'amministrazione finanziaria è in genere considerata esclusa o limitata dalla riserva di legge sulle prestazioni patrimoniali imposte³⁹. L'art. 23 della Costituzione repubblicana pone una riserva di legge relativa: è dunque necessaria una “base” legislativa dell'imposizione, ovvero un contenuto minimo previsto dalla legge che, secondo la giurisprudenza costituzionale, deve ricomprendere criteri per l'individuazione dei soggetti passivi, del

³⁸ Così, pressoché testualmente, CROVATO F., *Il consenso nella determinazione dei tributi*, Dike, Roma, 2012, 26 ss.

³⁹ In tal senso si sono espressi – fra gli altri – GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956, 22 ss.; ALLORIO E., *La portata dell'art. 23 della Costituzione e la incostituzionalità delle leggi sui contributi turistici*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, II, 79 ss.; BARTHOLINI S., *Principio di legalità dei tributi in materia d'imposte*, Cedam, Padova, 1957, 190; FEDELE A., *Commento all'art. 23*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Zanichelli, Bologna, 1978, 105 ss. (seppur con le precisazioni di cui al § 13, nota 29); CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, Esi, 2006, 173; GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Giuffrè, Milano, 2011, 119 ss. Per una ricognizione di alcune posizioni (anche critiche) circa il fondamento e la portata dell'indisponibilità in materia tributaria si rinvia – senza pretesa di esaustività – a MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in ID. (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1999, 5 ss.; VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001; AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di LA ROSA S., Giuffrè, Milano, 2007; AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di LA ROSA S., Giuffrè, Milano, 2008; FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 1047; MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Giuffrè, Milano, 2007; CROVATO F., *Il consenso nella determinazione dei tributi*, Dike, Roma, 2012; ALLENA M., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Cedam, 2017; MARTIS M., *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2018. È espressione della vincolatezza del potere degli enti impositori anche l'art. 49 del Regolamento di contabilità generale dello Stato (R.D. 23 maggio 1924, n. 827) che stabilisce il divieto nei contratti di «convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione». Cfr. analogamente gli artt. 13 e 8 delle ormai abrogate leggi del registro (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269) e tributaria sulle successioni (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270), a norma dei quali nessuna autorità pubblica né i funzionari da essa dipendenti avrebbero potuto concedere alcuna diminuzione delle tasse e soprattasse ivi stabilite, né sospenderne la riscossione, senza divenirne personalmente responsabili.

presupposto e della misura del tributo⁴⁰. Se così non fosse, il potere legislativo, regolando i tributi in maniera vaga, non fornirebbe all'amministrazione, che li deve applicare, «alcun criterio che le valga di guida e ad un tempo ne contenga l'arbitrio»⁴¹.

Trattandosi di riserva relativa, residua un margine di discrezionalità (esercitabile attraverso regolamenti) sul piano della potestà normativa d'imposizione e non invece su quello della potestà amministrativa d'imposizione: i singoli atti amministrativi – generali e individuali – devono limitarsi ad applicare leggi e regolamenti tributari ai casi concreti, qualificandoli (o effettuando le necessarie operazioni di stima) senza, tuttavia, poter autonomamente ponderare gli interessi pubblici e privati coinvolti⁴².

La dottrina maggioritaria ammette che vi possano essere deroghe al canone di vincolatezza, laddove per legge vengano individuati interessi secondari da bilanciare con l'interesse primario alla percezione dei tributi. Si pensi all'interesse di evitare un contenzioso lungo, incerto e dispendioso, di cui tener conto nell'istruttoria dei procedimenti deflativi, o ai molteplici interessi da contemperare in fase di riscossione⁴³.

Nei procedimenti di consulenza giuridica, interpello e adempimento collaborativo non vengono in rilievo esigenze ulteriori e contrapposte rispetto a quella di una corretta prospettazione del presupposto e della misura del tributo, conformemente alla capacità contributiva del soggetto istante.

Non depongono in senso contrario neppure le circostanze di obiettiva incertezza in cui opera – per definizione – l'amministrazione ai sensi dell'art. 11 dello Statuto. Infatti, nessuna delle attività demandate nell'istruzione delle istanze (interpretazione, applicazione, disapplicazione di disposizioni tributarie o qualificazione di fattispecie alla luce delle stesse) richiede una ponderazione di interessi pubblici o privati

⁴⁰ Quest'ultimo requisito è rispettato anche laddove la legge non indichi la base imponibile o l'aliquota, purché fissi i criteri e limiti idonei a delimitare ed orientare le scelte fatte con fonti regolamentari (Corte cost., 28 dicembre 2001, n. 435; ID., 1 aprile 2003, n. 105; ID., 14 giugno 2007, n. 190; ID., 26 ottobre 2007, n. 350).

⁴¹ Così, testualmente, ALLORIO E., *La portata dell'art. 23 della Costituzione e la incostituzionalità delle leggi sui contributi turistici*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, II, 79-80.

⁴² In tal senso, cfr., compiutamente, GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Giuffrè, Milano, 2011, 133 ss.

⁴³ Senza alcuna pretesa di esaustività, FANTOZZI A., *Diritto tributario*², Utet, Torino, 1998, 219 ss.; MARTIS M., *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2018, 85 ss.; MAURO M., *Gli accordi nella riscossione dei tributi*, 137 ss., e ALLENA A., *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d'impresa*, 161 ss., entrambi in GUIDARA A. (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario. Atti del convegno (Catania, 25 e 26 ottobre 2019)*, Pacini, Pisa, 2020.

confliggenti, bensì un procedimento intellettuale improntato ai canoni interpretativi normalmente ammessi nella materia.

Gli specifici meccanismi approntati dall'art. 11 a tutela del legittimo affidamento del contribuente denotano un bilanciamento compiuto a monte dal legislatore fra il principio di legalità e quello di certezza del diritto. La tutela dell'affidamento è alla base del successo (o insuccesso) delle politiche di *compliance* fiscale: è difficile immaginare che i contribuenti aderiscano a interlocuzioni che implicano una *disclosure* preventiva (col rischio di "attirare" successivi controlli) senza idonee garanzie, non solo in termini sanzionatori ma anche impositivi, contro il *revirement* dell'amministrazione. La clausola del silenzio-assenso e la previsione di nullità di ogni atto impositivo o sanzionatorio difforme rispetto al responso (tacito o espresso) sono posti a tutela dell'affidamento del contribuente. Di contro, è espressione del principio di legalità la rettificabilità della posizione dell'amministrazione (con valenza esclusivamente per i comportamenti futuri dell'istante)⁴⁴.

Infine, è da escludere che nell'istruttoria dei menzionati procedimenti preventivi possano essere prese in considerazione esigenze extrafiscali quali l'attrazione di investimenti o il mantenimento dell'occupazione. Queste possono al più rilevare, se previste dalla legge, quali requisiti per l'accesso a specifici canali di interlocuzione con l'amministrazione (è il caso del progetto di investimento di rilevante entità, con ricadute occupazionali significative, previsto dalla disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti). Se l'ente impositore, al di fuori di simili ipotesi, operasse delle scelte in ordine all'*an* o al *quantum* dell'imposizione prospettabile, non solo violerebbe il principio di indisponibilità del tributo, ma si esporrebbe a censure sotto il profilo del divieto di aiuti di Stato⁴⁵.

⁴⁴ Art. 11, comma 3, ultimo periodo. La Circolare dell'Agenzia delle entrate del 1 aprile 2016, n. 9/E, ne illustra la portata: «[...] resta confermata la regola secondo cui occorre aver riguardo al momento in cui la rettifica della risposta viene notificata o comunicata al contribuente. Ove, infatti, al momento della ricezione della risposta rettificativa, quest'ultimo abbia già posto in essere il comportamento prospettato nell'istanza o dato attuazione alla norma oggetto dell'interpello, comportandosi in senso conforme al parere dell'Agenzia (anche formatosi per effetto del silenzio) resta confermata la regola della nullità degli eventuali atti impositivi o sanzionatori fondati sul diverso parere contenuto nella risposta rettificativa. Qualora, invece, la nuova risposta sia notificata o comunicata prima che l'istante abbia tenuto il comportamento prospettato o dato attuazione alla norma oggetto dell'interpello, l'Amministrazione finanziaria, in applicazione del parere contenuto nella nuova risposta e disatteso dal contribuente, può recuperare le imposte eventualmente dovute ed i relativi interessi, senza tuttavia, in omaggio al generale principio di tutela dell'affidamento, irrogare le sanzioni».

⁴⁵ Si rinvia a, *infra*, § 1.9. e 3.2.3.

1.5. L'introduzione nell'ordinamento del procedimento di interpello speciale ex art. 21, L. n. 431/1991.

Come anticipato, la prima esperienza italiana di interpello fiscale preventivo era strumentale (art. 21, L. 30 dicembre 1991, n. 413) alla corretta applicazione della prima disciplina antielusiva, che consentiva il disconoscimento dei «vantaggi conseguiti [...] allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta» in occasione di fusioni e altre specifiche operazioni societarie (art. 10, L. 29 dicembre 1990, n. 408).

L'elemento di novità non risiedeva tanto nella possibilità di interloquire, in via preventiva, con l'amministrazione finanziaria, quanto piuttosto nella tipicità del procedimento e degli effetti. Già in precedenza era possibile interpellare l'amministrazione su qualsiasi questione fiscalmente rilevante (da cui, la prassi delle risoluzioni ministeriali), senza che essa fosse però tenuta a pronunciarsi e comunque con una valenza incerta dell'eventuale responso nei confronti del destinatario e degli altri contribuenti interessati⁴⁶. È tuttora possibile accedere ad un servizio di consulenza giuridica attivato dall'Agenzia delle entrate – non regolamentato dal legislatore – per l'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale. Tale servizio, che risponde in primo luogo all'esigenza uniformare il comportamento delle varie strutture territoriali dell'Amministrazione, costituisce peraltro l'unico canale di confronto fra essa e gli enti rappresentativi (associazioni sindacali e di categoria; ordini professionali), che – diversamente rispetto ad esperienze straniere⁴⁷ – non possono presentare formale interpello. L'affidamento dei contribuenti interessati è tutelato ai sensi dell'art. 10, comma 2⁴⁸.

L'interpello *ex art. 21, L. n. 413/1991*, denominato “speciale” al sopraggiungere dell'interpello “ordinario” introdotto dallo Statuto, era contraddistinto da: (a) una

⁴⁶ In proposito, si rinvia a LA ROSA S., *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in ID., *Scritti Scelti*, Vol. II, Giappichelli, Torino, 2011, 810, ove l'Autore rammenta la distinzione fra «l'efficacia meramente interna dell'eventuale risposta, nei riguardi del singolo Ufficio periferico interessato [...], e per il solo caso specificamente deciso [e la] rilevanza invece di mero fatto [...] della Risoluzione in sede giurisdizionale, e nei riguardi degli altri contribuenti [...]».

⁴⁷ Si rinvia a, *infra*, § 1.3.2.

⁴⁸ In senso critico, cfr. VIOTTO A., *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 689 ss.

portata oggettiva circoscritta alla qualificazione della natura elusiva di talune operazioni, all'esistenza di interposizione *ex art. 37*, ultimo comma, D.P.R. n. 600/1973 e alla qualificazione di spese di rappresentanza o pubblicità; (b) un articolato procedimento che coinvolgeva un Comitato terzo; (c) effetti dei responsi in termini di tutela dell'affidamento ben più limitati rispetto all'assetto odierno.

Si tratta di una disciplina dagli sviluppi travagliati, divenuta operativa nel solo nel 1997⁴⁹, per andare a concorrere di lì a poco con gli interpelli di nuova introduzione (fra i quali spicca l'interpello "ordinario" introdotto con l'entrata in vigore dello Statuto). Essa predispondeva una procedura articolata e gravosa⁵⁰ per il contribuente, il quale, per ottenere un parere, doveva: (i) innanzitutto rivolgersi alla competente direzione generale del Ministero delle finanze fornendo gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie; (ii) in caso di mancata risposta da parte della direzione generale (trascorsi sessanta giorni dalla richiesta del contribuente) o di responso reputato non condivisibile, interpellare un comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive⁵¹; (iii) trascorsi 60 giorni senza aver ricevuto riscontro, sollecitare il comitato consultivo con formale diffida ad adempiere. Solo al protrarsi del silenzio per ulteriori 60 giorni, si considerava perfezionato l'assenso del comitato.

Come anticipato, l'affidamento del contribuente era solo parzialmente tutelato: non era prevista una clausola preclusiva di atti impositivi o sanzionatori difformi, bensì una ripartizione sfavorevole, in sede processuale, dell'onere della prova nei confronti della parte che non si fosse uniformata al parere del comitato. In tema di sanzioni penali, tuttavia, l'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000 aveva introdotto una causa di esclusione della colpevolezza⁵² nei confronti di chi si fosse adeguato al parere del comitato consultivo,

⁴⁹ Con l'emanazione dei D.M. del Ministro delle finanze del 13 giugno 1997, nn. 194 e 195, riguardanti il primo l'organizzazione interna, il funzionamento e le dotazioni finanziarie del Comitato Consultivo, e il secondo i termini e le modalità di invio dell'istanza al Ministero delle finanze.

⁵⁰ Fra i primi commenti, cfr. ZIZZO G., *Diritto d'interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 142, che osserva efficacemente che «[n]onostante l'alone di modernità che avvolge l'istituto dell'interpello la procedura articolata nell'art. 21 non si affranca da quei bizantinismi e da quelle macchinosità che in Italia sempre connotano i rapporti fra pubbliche amministrazioni e privati, specie allorquando siano questi ultimi a trovarsi dal lato attivo del rapporto medesimo».

⁵¹ Il comitato è stato soppresso dall'art. 29, comma 4, del D.L. 223/2006, convertito dalla L. 248/2006; da ciò la Circolare 40/E del 20 giugno 2007 ha tratto l'abrogazione implicita delle previsioni indicate nel testo *sub ii)* e *iii)* e del D.M. n. 194/1997.

⁵² CONSULICH F., *Lo statuto penale delle scriminanti. Principio di legalità e cause di giustificazione: necessità e limiti*, Giappichelli, Torino, 2018, 44-45.

ovvero avesse compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si era formato il silenzio-assenso⁵³.

L'art. 11, comma 13, della L. n. 413/1991 estendeva il procedimento *ex art. 21* anche ad istanze sulla natura e il trattamento fiscale di transazioni con soggetti residenti in territori a fiscalità privilegiata, finalizzate alla deducibilità dei relativi costi (c.d. costi “*black-list*”)⁵⁴.

Di particolare interesse, anche in retrospettiva, è l'attribuzione della competenza consultiva ad un organo terzo (per quanto afferente al Ministero) rispetto al contribuente e all'Amministrazione⁵⁵. L'istituzione di un simile organo pare mutuata dall'esperienza francese, che contempla la possibilità per l'Ufficio delle imposte o per il contribuente di adire il “*Comité consultatif pur la répression des abus de droit*” (anch'esso terzo) laddove in sede di verifica emergano indizi di abuso del diritto ai sensi dell'art. 64 del *Livre des procédures fiscales*. Se l'Amministrazione non si conforma al parere del comitato, su di essa graverà in sede contenziosa l'onere di provare la fondatezza dell'accertamento. Il comitato francese opera, dunque, nella fase di accertamento e non in via preventiva, come invece previsto dal legislatore italiano. I contribuenti francesi possono invece rivolgersi all'amministrazione centrale, prima della conclusione di un contratto o di un accordo, fornendole tutte le informazioni necessarie per valutare la vera portata dell'operazione: in caso di parere favorevole al contribuente o di mancata risposta (trascorsi sei mesi), l'Ufficio decade dalla possibilità di qualificarla come abusiva (art. 64B).

La possibilità di rivolgersi ad un organo terzo in via preventiva è invece tipica dei consolidati sistemi scandinavi⁵⁶ di *tax ruling*, che sin dalle origini sono resi da autorità paragiurisdizionali di nomina governativa formalmente indipendenti dalle

⁵³ La disposizione, della quale in dottrina (v. PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 77-78) si era suggerita un'interpretazione estensiva e costituzionalmente orientata, che comprendesse anche le risposte e il silenzio-assenso a seguito di interpello ordinario, è stata soppressa dall'art. 14 del D.Lgs. n. 156/2015. Nella Relazione illustrativa si legge che, poiché dalla previsione era stato tratto uno dei principali argomenti in favore della punibilità penale dell'elusione fiscale, la disposizione era rimasta «priva di significato» [v. Cass. Pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, sul noto caso *Dolce&Gabbana*], ma l'elusione non è più punibile (art. 10-*bis*, comma 13, della L. n. 212/2000)].

⁵⁴ Disciplina inizialmente prevista *ex art. 76*, commi 7-*bis*-7-*ter*, poi transitata nell'art. 110, commi 10-12-*bis* e infine abrogata dall'art. 1, comma 142, lett. a), L. 28 dicembre 2015 n. 208.

⁵⁵ Quasi la metà dei componenti era infatti estranea all'Amministrazione (art. 21, comma 4).

⁵⁶ Si richiamano di seguito alcune caratteristiche dei sistemi svedese e finlandese. Cfr., *supra*, § 1.1.

amministrazioni fiscali⁵⁷. Si è già accennato che, secondo gli esperti, tale configurazione stimola le politiche di *compliance* preventiva poiché i contribuenti si affidano più volentieri ad un organo imparziale che alle amministrazioni. Peraltro, amministrazione e contribuente sono così posti in una situazione di reale parità, da cui deriva la possibilità per entrambi di impugnare, alle medesime condizioni, i responsi dell'autorità, che in caso contrario si consolidano vincolando l'amministrazione e il giudice (ma non il contribuente, che resta libero di non invocare il parere ottenuto). A sua volta, nell'esperienza svedese, l'immediata impugnabilità dei pareri (in unico grado di giudizio e con priorità di trattazione rispetto alle controversie introdotte nei modi ordinari) ha favorito la creazione di un corposo apparato di pronunce giurisprudenziali definitive rese in tempi rapidi, idonee ad orientare la generalità dei contribuenti, specie se aventi ad oggetto l'interpretazione di disposizioni di nuova introduzione.

Il procedimento delineato dall'art. 21, L. n. 431/1991, operativo dal 1997, è rimasto in vigore sino al recente riordino della disciplina degli interpelli (D. lgs. n. 156/2015).

Nel 1997 è stato introdotto anche l'interpello disapplicativo (*ex art. 37-bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973) col quale il contribuente poteva domandare all'Amministrazione – senza alcun coinvolgimento del comitato consultivo – la disapplicazione di norme con *ratio* antielusiva che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario⁵⁸. A tal fine, al contribuente erano richieste la compiuta descrizione dell'operazione, l'indicazione delle disposizioni da disapplicare, le motivazioni e la documentazione pertinente, integrabile su richiesta

⁵⁷ Si veda a titolo esemplificativo il § 11 della L. sull'Amministrazione fiscale finlandese n. 503 del 6 novembre 2010 (*Laki Verohallinnosta*) che prevede la necessaria rappresentanza nel Comitato dell'Amministrazione e dei contribuenti.

⁵⁸ Con decorrenza dal 2006, l'art. 37-*bis* comma 8 è richiamato dall'art. 30, comma 4-*bis*, L. 23 dicembre 1994, n. 724, poi divenuto la principale fonte del contenzioso in tema di interpelli. Ai sensi del comma 4-*bis* cit., la società che non abbia raggiunto un determinato reddito «può» richiedere la disapplicazione della disciplina in tema di società di comodo «in presenza» (ovvero, *dimostrando*) l'esistenza di «oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito» minimo di cui all'art. 30 cit., comma 1. L'Agenzia delle Entrate aveva sostenuto in passato che la presentazione dell'interpello in tema di società di comodo, oggi facoltativo perché ricondotto alla categoria degli interpelli probatori di cui all'art. 11, lett. *b*), L. n. 212/2000 (v. la Circolare n. 9/E del 1 aprile 2016, § 1.2), fosse obbligatoria, con la conseguenza che il ricorso avverso l'avviso di accertamento non preceduto da istanza di interpello sarebbe stato inammissibile (Circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007), ma che la risposta fosse non vincolante e (quindi) non direttamente impugnabile. Proprio in adesione (peraltro solo iniziale: cfr. Cass. 15 luglio 2014, n. 16183, in *Corr. trib.*, 2014, 2932, con nota pienamente adesiva di PISTOLESI F., *La non obbligatorietà dell'interpello "disapplicativo"*) a questa ricostruzione, la Cassazione ha elaborato la teoria dell'impugnabilità, dapprima obbligatoria e poi facoltativa, sulla quale v. *infra* nel testo.

dell'ufficio con conseguente sospensione del termine di 90 giorni del termine, anch'esso di 90 giorni, entro cui rendere la risposta.

Quanto all'eventuale preventività dell'istanza, si è sostenuta, ferma la necessità di non "interferire" con attività di controllo già avviate, la possibilità di presentare l'interpello anche successivamente all'adempimento da porre in essere (come, ad esempio, la presentazione della dichiarazione), potendo sussistere l'interesse del contribuente a usufruire del ravvedimento o ad ottenere il rimborso⁵⁹. Una recente pronuncia⁶⁰, smentendo una prassi amministrativa⁶¹ che imponeva di computare, ai fini della preventività, anche il termine di 90 giorni per l'esame dell'istanza, ha affermato che l'interpello rispetta la preventività se è proposto prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. L'argomento decisivo della pronuncia risiede nella differenza, quanto agli effetti della risposta, tra interpello ordinario e disapplicativo, dato che la risposta sarebbe vincolante per l'Amministrazione solo nel primo caso⁶².

Un profilo particolarmente dibattuto è quello relativo dell'impugnabilità delle risposte all'interpello disapplicativo, ammessa da una giurisprudenza ormai univoca ma tradizionalmente oggetto di critica da parte della dottrina maggioritaria, che ne rileva la contraddizione rispetto al modello processuale impugnatorio⁶³. La Corte di Cassazione, seguendo una tendenza espansiva manifestatasi a partire dal 2007⁶⁴ che si fonda sulla

⁵⁹ PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 92. In tema di rimborso, si pensi all'ipotesi in cui il contribuente abbia prudenzialmente dichiarato il reddito determinate a norma dell'art. 30, comma 3, L. 724/1994 (cfr. nota che precede) ma, successivamente alla presentazione della dichiarazione, sia stato "autorizzato" a dichiarare quello effettivo, di ammontare inferiore.

⁶⁰ Cass. 22 gennaio 2019, n. 1317.

⁶¹ Come tale non vincolante, e che comunque non considerava l'eventualità del prolungamento del termine per richieste di integrazione documentale.

⁶² Ciò non è del tutto esatto, posto che il provvedimento del Direttore regionale è qualificato come «definitivo» dall'art. 1, comma 6 del D.M. 259/1998, e che quindi nemmeno l'accoglimento dell'interpello disapplicativo può essere ritrattato in sede di accertamento. Ciò che distingue l'interpello disapplicativo da quello ordinario e da quello antielusivo è la mancanza, nel primo, del silenzio-assenso (differenza «priva di ogni giustificazione» per PISTOLESI F., *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2014, 1837); da qui, la non necessità di considerare il lasso di tempo necessario per la sua formazione.

⁶³ V., tra gli altri, CARINCI A., *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 617 ss.; GLENDI G., *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 2528; nella manualistica, per tutti, TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, aggiornato da TURCHI A., Giappichelli, Torino, 2020, 67-70 (ma, *contra*, GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Cedam, Milano, 2019, 220).

⁶⁴ V., ad esempio, in tema di impugnabilità di un "invito di pagamento" emesso dal comune per il pagamento della TOSAP, Cass. 8 ottobre 2007, n. 21045; in tema di preavviso di fermo amministrativo,

progressiva espansione della giurisdizione tributaria e sulla centralità dell'interesse ad agire *ex art. 100 c.p.c.*, suole interpretare estensivamente il catalogo degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 ammettendo l'impugnazione degli atti che portino «comunque» a conoscenza del contribuente una «ben individuata pretesa tributaria». In adesione a tale orientamento, si è dapprima⁶⁵ ricondotto il provvedimento negativo del Direttore regionale al “diniego di agevolazioni” di cui alla lett. i) dell'art. 19 cit., soggetto a impugnazione entro il termine decadenziale, per poi approdare⁶⁶ alla teoria dell'impugnazione facoltativa, o tutela anticipata.

A partire da Cass. 5 ottobre 2012, n. 17010⁶⁷, si afferma infatti che il contribuente non può incorrere in decadenze per effetto della mancata impugnazione di atti estranei all'elenco dell'art. 19, ma che ha comunque facoltà di ottenere «il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto» prima che la pretesa tributaria trovi espressione in uno degli atti tipici (*id est*, l'avviso di accertamento).

La questione è stata risolta dal legislatore della riforma che, con l'art. 6 del D. lgs. n. 156/2015, ha previsto la non impugnabilità delle risposte alle istanze di interpello *ex art. 11 della L. n. 212/2000*, fatti salvi i responsi agli interpelli disapplicativi (comma 2), per i quali è possibile l'impugnazione differita (ovvero «unitamente all'atto impositivo»)⁶⁸.

Cass. 11 maggio 2009, n. 10672; per le comunicazioni di irregolarità a seguito di controllo formale, Cass. 28 luglio 2015, n. 15957.

⁶⁵ Il riferimento è a Cass. 15 aprile 2011, n. 8663, in *Corr. trib.*, 2011, 1701, con nota critica di TUNDO F., *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?* In senso favorevole alla posizione della Cassazione, sia per l'«analogia sul piano funzionale (se non anche effettuale) delle risposte a interpello (negative) con gli atti previsti per il riconoscimento di regimi agevolati», sia per l'inammissibilità di una tutela differita, esercitata cioè congiuntamente all'impugnazione dell'atto “tipico”, v. però FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pacini, Pisa, 2020, 211 ss.

⁶⁶ FRANSONI G., *ivi*, 213, rileva che la tesi dell'impugnazione facoltativa è stata determinata proprio dall'esigenza di mitigare gli effetti dell'*overruling*, così salvaguardando i diritti di coloro i quali non avessero proposto ricorso contro il diniego all'interpello.

⁶⁷ Sulla possibilità di ricorrere avverso un atto di natura non provvedimento, l'estratto di ruolo, per far valere l'omessa notifica dell'atto presupposto anche senza attendere l'inizio dell'esecuzione, v. Cass. Sez. Un., 2 ottobre 2015, n. 19704 (in *Giur. it.*, 2016, 1983, con nota critica di CANÉ D., *Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*). L'impugnabilità “facoltativa” del diniego di disapplicazione è ribadita da ultimo da Cass. 24 dicembre 2020, n. 29501.

⁶⁸ Secondo SAMMARTINO S., *Il diritto di interpello*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Giappichelli, Torino, 2016, 133-134 il legislatore delegato non ha dato completa attuazione alla delega nella parte in cui aveva previsto la tutela giurisdizionale tra i criteri direttivi. In contrario può però rilevarsi che la Legge delega è, in tema di interpelli, piuttosto “vaga” (così anche PISTOLESI F., *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2014, 1837-1838): stando all'art. 6, comma 6, della L. 23/2014, «il Governo è delegato ad introdurre [...] disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri [...]».

Se, secondo la Corte di Cassazione, l'art. 6 cit. non concerne i giudizi pendenti⁶⁹, non può escludersi che, in relazione agli interpelli successivi alla riforma, in adesione ad alcune obiezioni formulate in sede dottrinale⁷⁰ e in continuità con la giurisprudenza di legittimità, possa essere sollevata questione di costituzionalità.

1.6. L'estensione del diritto di interpello con l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente.

Nel 2000, con l'approvazione dello Statuto dei diritti del Contribuente⁷¹, è stata introdotta un'ulteriore forma di interpello, c.d. "ordinario", destinata ad affiancarsi a quelli di cui agli artt. 21, L. n. 413/91 (interpello c.d. speciale o antielusivo) e 37-bis comma 8, D.P.R. n. 600/73 (c.d. disapplicativo).

Attraverso l'interpello ordinario, il quale «esce dai limiti angusti in cui era previsto e diventa istituto di generale applicazione»⁷², il contribuente⁷³ poteva sottoporre all'amministrazione finanziaria un quesito concernente l'applicazione di disposizioni

⁶⁹ Cass. 6 ottobre 2017, n. 23469 e 11 settembre 2020, n. 18962, che escludono la portata interpretativa o retroattiva dell'art. 6 (*contra*, GLENDI G., *Nonostante l'intervento del legislatore, permangono le divergenze dei giudici di merito sull'autonoma impugnabilità del diniego di interpello*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 2617).

⁷⁰ Per FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pacini, Pisa, 2020, 181-183, la disposizione, che paradossalmente confermerebbe la tesi della non tassatività degli atti impugnabili, è priva di valore precettivo nella parte in cui nega in radice l'interesse ad agire in giudizio, se non proprio contrastante con il diritto di azione tutelato dall'art. 24 Cost. La Cassazione giustifica il proprio orientamento, inoltre, con l'esigenza di garantire il buon andamento dell'attività amministrativa, tutelato dall'art. 97 Cost., nell'ottica del quale si porrebbe il doveroso riconoscimento di azioni idonee a paralizzare "sul nascere" iniziative accertative infondate.

⁷¹ Per alcune considerazioni a cinque e venti anni dalla sua entrata in vigore, cfr. rispettivamente MARINO G., *Lo Statuto del Contribuente a cinque anni dalla sua istituzione. Presentazione dello Studio CERTI Università Bocconi*, Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano, 18 maggio 2005 (disponibile al collegamento https://www.odcec.mi.it/docs/default-source/convegni-garanzie-e-tutele/Ricerca_2005.pdf), e SARTORI N., *The Italian Statute of Taxpayers' Rights: State of the Art 20 Years after Its Enactment*, in *Intertax*, 2020, 1045 ss. Con specifico riguardo agli effetti dell'interpello generalizzato, v. compiutamente FRATINI F., *Gli interpelli tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente*, Cacucci, Bari, 2012, 116 ss.

⁷² Così MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2010, 219.

⁷³ Anche non residente; così, oltre alla dottrina, la Circolare 9/E del 13 febbraio 2003, che attribuiva la competenza per la relativa trattazione alla Direzione Centrale.

tributarie⁷⁴ a casi concreti e personali, in presenza di obiettive condizioni di incertezza⁷⁵, ovvero di più alternative ermeneutiche (relative alla norma in sé o alla sua applicazione al caso concreto⁷⁶), una delle quali doveva essere a pena di inammissibilità prospettata dal contribuente.

La (sola) norma regolamentare prevedeva, inoltre, che l'istanza di interpello dovesse essere preventiva, ovvero precedere il comportamento o l'attuazione della norma oggetto dell'interpello. Anche se non prevista dalla fonte di rango primario, la caratteristica della preventività è stata giustificata dall'esigenza di evitare interferenze con l'istituto del ravvedimento operoso (evitando la "sanatoria" di comportamenti già adottati) e soprattutto di consentire il pieno dispiegarsi dell'effetto del silenzio-assenso⁷⁷.

⁷⁴ All'art. 1 del D.M. 26 aprile 2001, n. 209, si specificava che «l'interpello non può essere proposto con riferimento ad accertamenti tecnici». Il limite negativo, pur non essendo previsto nemmeno nell'attuale formulazione dell'art. 11 (cfr. il § 1.2.7), è richiamato anche dalla relazione illustrativa al D. Lgs. n. 156/15 con riferimento all'interpello c.d. qualificatorio. L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 31/E/2020 del 23 dicembre 2020 in tema di credito d'imposta "ricerca e sviluppo", ha sostenuto l'inammissibilità delle istanze che presuppongano esclusivamente l'espletamento di accertamenti tecnici di competenza di altre amministrazioni; tuttavia, la Legge di bilancio per il 2021 (L. 30 dicembre 2020, n. 178) prevede, all'art. 1, comma 1062, la possibilità di una «forma di collaborazione» tra l'Agenzia e il Ministero dello Sviluppo Economico «anche in relazione agli interpelli presentati all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212».

⁷⁵ Anche di carattere procedimentale, secondo MOSCATELLI M.T., *L'interpello del contribuente*, in FANTOZZI A. - FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2005, 618 e, implicitamente, Cass. 16 giugno 2009, n. 14328, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 22 ss. con nota di BASILAVECCHIA M., *Efficacia soggettiva dell'interpello ove* (p. 26) l'osservazione che «l'esigenza di personalità si attenua se il parere reso abbia natura in qualche modo 'procedimentale', dovendo affrontare una casistica coinvolgente, negli stessi termini, più soggetti». Per PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 67-68, l'estensione alle norme procedurali, comunque escluse quelle che regolano l'attività di verifica e accertamento, si evince anche dalla previsione che commina la nullità di qualsiasi atto «anche a contenuto impositivo o sanzionatorio». Per un recente esempio di interpello avente ad oggetto una disposizione procedimentale cfr. la risposta n. 620 del 24 dicembre 2020, sul rapporto tra la dichiarazione integrativa per l'anno 2015 e la proroga dei termini di notifica dell'accertamento di cui all'art. 157, D.L. n. 34/2020.

⁷⁶ Come rileva PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 48, le condizioni di incertezza possono concernere non solo le disposizioni in sé, ma anche le disposizioni in rapporto a una determinata circostanza di fatto.

⁷⁷ MOSCATELLI M.T., *L'interpello del contribuente*, in FANTOZZI A. - FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2005, 620-622; in senso contrario, PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 57 osserva che la preventività «deve intendersi come un'occasione e non come un limite od un condizionamento per il soggetto passivo che aspira ad apprendere le indicazioni dell'Ente impositore» (così anche RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Giappichelli, Torino, 2009, 129, che pure esclude l'incompatibilità tra l'art. 11 e il D.M. n. 209/2001). In giurisprudenza v. Cass. 17 luglio 2014, n. 16331 e Cass. 22 gennaio 2020, n. 1317, che argomentando *a contrario* giunge a soluzione opposta in merito all'interpello disapplicativo di cui all'art. 37-bis comma 8 D.P.R. n. 600/73 ed afferma che, non essendo in questa seconda ipotesi previsto un meccanismo di silenzio-assenso, la preventività implica soltanto che l'interpello debba precedere il comportamento, senza dover considerare anche il lasso di tempo concesso all'ente impositore per la risposta.

A fronte della presentazione dell'istanza, gli uffici competenti, specificamente indicati dagli artt. 2 e 4 del D.M. n. 209/2001, erano tenuti a rispondere con provvedimento espresso e motivato entro 120 giorni, a pena di formazione del silenzio-assenso e di conseguente conferma implicita della soluzione o del comportamento prospettati dall'istante. Il D.M. n. 209/2001 precisava all'art. 5 che l'efficacia della risposta, beninteso nei soli confronti dell'istante e limitatamente al caso sottoposto, «si estende anche ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello», salvo rettifica⁷⁸.

L'innovazione più dirompente dell'interpello c.d. ordinario risiede nella disciplina degli effetti della risposta espressa, alla quale è equiparato il silenzio, in merito agli eventuali successivi atti dell'amministrazione finanziaria. Mentre con riguardo all'interpello "speciale" era previsto⁷⁹ che il parere del Comitato consultivo avrebbe spiegato effetti nel solo «ambito del rapporto tributario», nel quale evidentemente non era ricompresa la potestà di accertamento⁸⁰, nell'interpello *ex art. 11*, Statuto, l'interpretazione "favorevole" al contribuente poneva un vincolo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, consumando la facoltà di accertamento⁸¹.

In particolare, il comma 2 stabiliva la nullità degli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi dalla risposta o dal silenzio-assenso, mentre il comma 3 prevedeva che «limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta» entro i 120 giorni, fatto salvo il recupero dell'imposta. Tale previsione, che

⁷⁸ Per PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 66, gli effetti "ultrattivi" della risposta «si giustificano alla luce del principio della tutela dell'affidamento, sancito dall'art. 10 della L. n. 212/2000»

⁷⁹ Dall'art. 21, comma 3, L. 413/91.

⁸⁰ Ed infatti, in sede contenziosa, l'onere della prova era posto a carico della parte che aveva disatteso il parere, com'era sua facoltà.

⁸¹ In dottrina si è condivisibilmente sostenuto che «alla luce della particolare 'protezione' garantita dall'art. 11 – in termini di imposte e sanzioni – si deve *a fortiori* ritenere non configurabile la punibilità sotto il profilo penale del contribuente che si sia adeguato al parere reso a seguito di interpello ordinario»: così BAGAROTTO E., *Interpello e accordi amministrativi [dir. trib.]*, in , in *Dir. online Treccani*, 2013 (disponibile al collegamento [https://www.treccani.it/enciclopedia/interpello-e-accordi-amministrativi-dir-trib-\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/interpello-e-accordi-amministrativi-dir-trib-(Diritto-on-line)/)). Secondo GIANONCELLI S., *Il diritto ad una buona amministrazione nell'interpretazione della norma tributaria e gli interpelli*, in PIERRO M. (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, 111-115, la maggiore tutela assicurata dall'interpello rispetto a quella, operante solo sul versante sanzionatorio, che scaturisce dal legittimo affidamento riposto nei provvedimenti di prassi (art. 10, comma 2, L. 212/2000), trova giustificazione nella «volontaria disclosure» con la quale il contribuente anticipa (e previene) la funzione di accertamento. In questa prospettiva, sarebbe da inquadrarsi l'eventualità della richiesta di integrazione documentale.

contempera la tutela dell'affidamento del contribuente con il principio generale di indisponibilità del tributo, è da leggere alla luce dell'art. 5, comma 3 del D.M. n. 209/2001, che ammette una risposta "rettificativa" purché il contribuente non abbia ancora posto in essere l'adempimento in relazione al quale aveva presentato l'istanza⁸². La rettifica manifesta una situazione di obiettiva incertezza ed è, pertanto, coerente con il disposto dell'art. 10, comma 3 dello Statuto.

Oltre all'assenza dei dati identificativi, della compiuta descrizione del caso concreto e personale, dell'elezione di domicilio e della sottoscrizione, un'autonoma causa di inammissibilità dell'istanza di interpello era prevista, dall'art. 3 comma 5 del D.M. n. 209/2001, qualora l'amministrazione si fosse già pronunciata su una fattispecie «corrispondente» a quella prospettata dal contribuente, mediante un provvedimento di prassi reso pubblico. In tali ipotesi, in cui non potevano dirsi sussistenti le condizioni di incertezza, l'ufficio avrebbe comunque dovuto comunicare all'istante, nella risposta, il provvedimento contenente la soluzione applicabile.

Per così dire speculari era invece l'ipotesi (nella quale trovava applicazione la tutela dell'art. 11 e non solo quella prevista dall'art. 10, comma 2, dello Statuto, in relazione alle istruzioni di prassi) della presentazione da parte di più contribuenti di istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe. Al ricorrere di tale situazione, secondo l'art. 11, comma 4, la risposta poteva manifestarsi attraverso una circolare o una risoluzione soggetta a pubblicità; cionondimeno, il D.M. n. 209/2001 (art. 5, comma 4) prevedeva l'obbligo di portare a conoscenza del contribuente gli estremi del documento di prassi contenente la risposta⁸³.

Poiché la risposta all'istanza di interpello costituisce non un provvedimento ma un mero parere, vincolante solo per l'amministrazione e non per il contribuente, libero di discostarsene, la dottrina maggioritaria ne ha negato l'impugnabilità in via autonoma. La lesione della posizione soggettiva del contribuente non è determinata dall'emissione

⁸² Come osserva PISTOLESI F., *Gli interpellati tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 73, la tutela assoluta dell'affidamento trova il suo limite nella «concreta attuazione [...] dell'indirizzo desunto dal responso all'interpello»; con riferimento all'attuale art. 11 della L. 212/2000, FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pacini, Pisa, 2020, 157.

⁸³ Confutando sia la tesi che ravvisa nella circolare ex art. 11, comma 4 dello Statuto una mera modalità di risposta, sia quella che, per evitare disparità di trattamento tra soggetti istanti e no, le attribuisce un'efficacia preclusiva generalizzata, MOSCATELLI M.T., *La risposta collettiva all'interpello dei contribuenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1395 ss. sottolinea l'esigenza di distinguere tra il piano individuale della risposta ed il piano collettivo, relativo all'emanazione di atti indirizzati *in primis* agli uffici. Gli effetti propri dell'interpello si producono solo nei confronti dei soggetti istanti.

del responso non auspicato dal contribuente, bensì (ad esempio) dalla notifica dell'avviso di accertamento che ponga a proprio fondamento la tesi contraria alla soluzione proposta. In quella sede sarà possibile impugnare l'atto impositivo congiuntamente alla risposta e, qualora il giudice accerti in via incidentale l'illegittimità dell'istanza di interpello per vizi propri, come l'illogicità della motivazione, dichiarerà la formazione del silenzio-assenso e quindi la nullità dell'atto impositivo, per violazione dell'art. 11, comma 2⁸⁴.

Diversamente da quanto si è avuto modo di constatare in tema di interpello disapplicativo, la Corte di Cassazione, muovendo dalla sua natura non di provvedimento bensì di parere, suole negare l'impugnabilità della risposta all'interpello ordinario⁸⁵.

1.7. La proliferazione delle forme di interpello e l'assenza di sistematicità.

Accanto ai tre modelli sin qui descritti sono state nel tempo introdotte diverse *species* di interpello, ciascuna delle quali caratterizzata da presupposti, finalità, procedure ed

⁸⁴ Così PISTOLESI F., *Gli interPELLI tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 83, che tuttavia ritiene possibile impugnare la dichiarazione di inammissibilità, anche se davanti al giudice amministrativo. Diversa la ricostruzione di FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pacini, Pisa, 2020, 175 ss. Muovendo dalla centralità dell'interesse ad agire (non comprimibile *ex lege*, se non in violazione dell'art. 24 Cost.) come criterio cardine per individuare gli atti impugnabili, dall'estensibilità dell'elenco dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 e previa confutazione delle teoriche dell'impugnazione congiunta e dell'impugnazione facoltativa, l'Autore opera una distinzione tra i vizi che possono manifestarsi in seno alla procedura di interpello a seconda che riguardino la declaratoria di inammissibilità, la perenzione del procedimento per inottemperanza alla richiesta di integrazione o per rinuncia, la risposta e la rettifica. Così, accanto a vizi non lesivi (ad. es., una rettifica che si autodichiari retroattiva) e a vizi che possono trovare tutela nello stesso procedimento di interpello (ad. es. attraverso la riproposizione dell'istanza, ove possa avvenire rispettando la preventività) si collocano vizi immediatamente lesivi e segnatamente vizi di merito e vizi-inadempimento. I primi possono configurarsi soltanto in relazione agli interPELLI "obbligatori", e la risposta negativa è equiparabile al diniego di agevolazioni (art. 19 cit., lett. i); quanto ai vizi del secondo tipo, tra cui rientra *in primis* l'inammissibilità dichiarata in carenza dei presupposti, è configurabile una tutela costitutiva di annullamento (che, in quanto tale, non renderebbe necessaria la ricerca di un provvedimento "nominato" assimilabile: p. 215) che, rimosso il provvedimento, faccia "emergere" il silenzio-assenso. In tema di interpello per la disapplicazione della disciplina delle c.d. società di comodo, 2020, n. 26977, pur richiamando il consolidato indirizzo di cui si è dato conto al § 1.5, ha affermato che l'istanza dichiarata improcedibile è da considerarsi alla stregua di una «non istanza» e, pertanto, il provvedimento, non definitivo ma «solo "interlocutorio"», non è impugnabile.

⁸⁵ Cass., 20 dicembre 2018, n. 32962, la cui argomentazione muove anche dal disposto dell'art. 6 del D. lgs. n. 156/15 (che pure non ritiene applicabile *ratione temporis*), il quale ha mantenuto ferma la distinzione tra interpello ordinario e disapplicativo prevedendo la non impugnabilità della risposta nel primo caso e l'impugnazione differita nel secondo. In senso conforme, per la natura di parere, v. anche Corte Cost., 5 giugno 2007, n. 191. Per una ricognizione delle posizioni dottrinali e giurisprudenziali nella vigenza della precedente formulazione dell'art. 11, ZIZZO G., *Commento all'art. 11*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Vol. I, Padova, 2011, 579-580.

effetti diversi, tanto da indurre il legislatore della riforma ad esprimersi in termini di «proliferazione delle tipologie di interpello»⁸⁶.

All'interpello ordinario era riconducibile quello di cui all'art. 124, comma 5 del TUIR⁸⁷, necessario ai fini della continuazione del consolidato nazionale allorché si fosse verificata la fusione della società o ente controllante con società o enti non inclusi nel gruppo. All'interpello *ex art. 11* rimandava (e tuttora rimanda, specificando – come per il consolidato nazionale – che trattasi di interpello c.d. probatorio di cui alla lett. *b*) l'art. 132, comma 3, del TUIR, che condizionava l'accesso al consolidato mondiale ad un parere favorevole dell'Agenzia delle entrate. È evidente come a tali ipotesi, in cui il contribuente chiede una verifica delle condizioni che permettono (rispettivamente) il mantenimento o l'accesso all'istituto, sia completamente estraneo il presupposto dell'obiettivo incertezza sull'interpretazione di disposizioni pertinenti a un caso concreto e personale.

Ancora, rimandava all'art. 11 dello Statuto (ma di fatto solo con riguardo al procedimento) l'art. 113 del TUIR, che consentiva di ottenere la disapplicazione del regime di *participation exemption* sulle partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari verso imprese in difficoltà temporanea⁸⁸. Attraverso l'interpello ordinario era poi possibile ottenere, per le imprese operanti nel settore della ricerca e sviluppo in alcune Regioni d'Italia, la rimozione di alcuni limiti quantitativi alle compensazioni d'imposta⁸⁹.

L'interpello antielusivo di cui all'art. 21, L. 413/1991, pur avendo ad oggetto l'interposizione fittizia e le operazioni potenzialmente elusive, era richiamato dall'art. 11, comma 13, della stessa Legge, e poteva pertanto essere proposto anche al fine di ottenere la disapplicazione del divieto⁹⁰ di deduzione dal reddito d'impresa dei costi derivanti da rapporti con imprese domiciliati in Paesi *black list*. A tal fine, era richiesto

⁸⁶ Così la Relazione illustrativa allo schema del decreto legislativo di riforma, del 26 giugno 2015.

⁸⁷ Così come diverse disposizioni richiamate nel prosieguo (artt. 113, 132, 108, 109, 84, 110, 167, 172 del TUIR; art. 37 D.P.R. 600/73; art. 1 D.L. 201/2011; art. 30 L. 724/94), anche l'art. 124 è stato modificato dall'art. 7 del D. Lgs. n. 156/2015, con il riferimento alla corretta tipologia di interpello applicabile.

⁸⁸ Anche tale interpello è stato ricondotto dalla riforma del 2015 tra quelli c.d. probatori, divenendo facoltativo; in alternativa all'interpello preventivo, infatti, gli enti creditizi possono esercitare autonomamente l'opzione per la disapplicazione della *p.ex.*

⁸⁹ V. l'art. 1, commi 53-55, della L. 244/2007.

⁹⁰ Previsto dall'allora art. 76, comma 7-ter del TUIR, divenuto a seguito dell'introduzione dell'IRES (D. Lgs. n. 344/2003) art. 110, comma 10, per poi essere dapprima modificato (art. 7, D. Lgs. n. 156/15) con la deduzione dei costi nei limiti del valore normale ed infine abrogato dall'art. 1, comma 142, L. 208/2015.

che fosse offerta la prova dell'effettività delle operazioni e dell'attività commerciale dell'impresa estera.

Un'ulteriore forma di interpello, obbligatoria, è quella in tema di *Controlled Foreign Companies* (c.d. interpello CFC). Ai sensi dell'art. 167 del TUIR⁹¹, al fine di evitare l'imputazione per trasparenza dei redditi conseguiti da società controllate e localizzate in Paesi *black list*, il contribuente doveva dimostrare «preventivamente» lo svolgimento di un'attività effettiva nel mercato dello Stato estero o, in alternativa, che dalla partecipazione non conseguiva l'effetto di localizzare i redditi in tale Paese, oltre ad altri requisiti posti (non dalla legge ma) dal regolamento. Ulteriore presupposto dell'imputazione per trasparenza, superabile dimostrando in sede interpello⁹² che l'insediamento all'estero non rappresentava una «costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale», è quello della sussistenza di una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella applicabile in Italia e della prevalenza di *passive income* (da verificarsi in capo ai soggetti controllati, anche “non *black list*”).

Per l'interpello CFC⁹³ era stato infatti emanato un regolamento *ad hoc*⁹⁴, che prevedeva la proposizione dell'istanza alla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate per il tramite della Direzione Regionale, un termine per la risposta di 120 giorni (180 per le imprese estere) e l'applicazione del silenzio-assenso. Pur richiamando l'art. 11 dello Statuto, l'interpello CFC si differenziava da quello ordinario perché aveva ad oggetto la valutazione di prove⁹⁵.

⁹¹ L'art. 167 è richiamato dall'art. 168, in tema di imprese estere “collegate”, e dagli artt. 47, 68, 87 e 89 del TUIR, in materia di tassazione di dividendi e *capital gains* maturati da soggetti passivi IRPEF ed IRES.

⁹² Cfr. l'art. 167, commi 8-*bis* e 8-*ter* del T.U.I.R. L'art. 4 del D. Lgs. n. 142/2018 ha parzialmente modificato i requisiti al ricorrere dei quali si verifica l'estensione della presunzione ed ha ridotto ad unità l'oggetto dell'interpello, oggi consistente nella dimostrazione che il soggetto controllato «svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali».

⁹³ In precedenza (almeno apparentemente) obbligatorio, ma oggi anch'esso ricondotto tra gli interpelli c.d. probatori e quindi facoltativo. Ciò si desumeva dalla locuzione «deve interpellare». Sul punto v. però GIOVANNINI A., *L'interpello preventivo all'Agenzia delle entrate (C.F.C. e Statuto dei diritti del contribuente)*, in *Rass. trib.*, 2002, 449 ss., il quale esclude, oltre all'impugnabilità della risposta negativa, la sussistenza – a pena di violazione degli artt. 24, 53 e 113 Cost. – di preclusioni derivanti dall'omessa presentazione dell'interpello.

⁹⁴ Cfr. l'art. 5 del D.M. del Ministro delle Finanze del 21 novembre 2011, n. 429, che all'ultimo comma rinvia, per quanto non previsto, al regolamento concernente l'interpello ex art. 11, L. 212/2000.

⁹⁵ Come osserva PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007, 164, che per tale motivo ritiene che il modulo procedimentale più confacente all'interpello CFC fosse quello dell'art. 21, L. 413/91, «l'effetto qualificatorio della fattispecie che discende dalla risposta dell'Amministrazione finanziaria promana dall'accertamento del fatto, non dall'interpretazione della norma».

Alla frammentarietà della precedente disciplina, stigmatizzata (oltre che dalla dottrina) anche dalla Corte di Conti, in una relazione del 2015⁹⁶ in cui si erano individuate ben diciotto tipologie di interpelli, ha posto in buona parte⁹⁷ rimedio il D. Lgs. n. 156 del 2015. Nell'ambito di una serie più ampia di riforme che ha avuto ad oggetto, tra l'altro, il processo tributario, il sistema sanzionatorio e l'abuso del diritto, il Parlamento aveva delegato il Governo «ad introdurre [...] disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione»⁹⁸.

1.8. Il riordino della disciplina statutaria degli interpelli tributari ex D. lgs. n. 156/2016.

La razionalizzazione del sistema, obiettivo della legge delega, è stata perseguita innanzitutto attraverso la riconduzione di tutti gli interpelli vigenti al 2014-2015 nell'alveo dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente; si tratta di una scelta che – si è detto – «nobilita» la disciplina⁹⁹.

⁹⁶ CORTE DEI CONTI – SEZ. CENTRALE DI CONTROLLO SULLA GESTIONE E DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO, *Gli istituti dell'interpello fiscale*, Deliberazione del 5 agosto 2015, n. 5/2015/G; per una sintesi delle diversità, che nel loro complesso generano una «situazione indubbiamente confusa», e per i possibili correttivi, v. p. 101 ss.

⁹⁷ SAMMARTINO S., *Il diritto di interpello*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Giappichelli, Torino, 2016, 133-134, che evidenzia la frammentazione della disciplina in più provvedimenti, ovvero l'art. 11 come riformato, l'art. 10-bis comma 5 dello Statuto in tema di abuso del diritto e gli artt. da 2 a 8 del D.Lgs. 156/2015.

⁹⁸ Così l'art. 6, comma 6, della L. 23/2014. Per un esame delle criticità vigenti, e per l'individuazione delle possibili linee di intervento della normativa delegata (tra le quali, ad es., la riduzione a due modelli di interpello, la riduzione e unificazione dei termini di risposta e la generalizzazione del silenzio-assenso, la necessità di instaurazione del contraddittorio ai fini della rettifica della risposta e la soppressione di ogni forma di interpello obbligatorio), v. PISTOLESI F., *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2014, 1836 ss.

⁹⁹ Così GREGGI M., *Il (nuovo) interpello nella gestione del rischio fiscale*, in GLENDI C. - CORASANITI G. - CORRADO OLIVA C. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P. (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, vol. II, Cedam, Milano, 2019, 1011; la collocazione sistematica, afferma l'Autore, sottende una precisa scelta circa la natura dell'interpello, di vero e proprio diritto del contribuente piuttosto che strumento a garanzia dell'efficienza dell'azione amministrativa.

Dopo aver premesso che il diritto di interpello concerne fattispecie «concrete e personali», l'art. 11 della L. 212/2000 prevede, al primo comma, tre tipologie di interpello pacificamente facoltative.

La prima, di cui alla lett. *a*), corrisponde sostanzialmente al precedente interpello ordinario ed è attivabile per ottenere un parere (con gli effetti che si vedranno) in presenza di condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta applicazione di disposizioni tributarie (c.d. interpello “interpretativo”) o in merito alla corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili (c.d. interpello “qualificatorio”). Rientrano ad esempio nella seconda ipotesi, come chiarito dalla Relazione illustrativa, la qualificazione delle spese come di pubblicità o di rappresentanza, che in precedenza rientrava nell'ambito dell'art. 21 L. n. 413/1991 (pur essendo estranea all'ambito dell'elusione), o la valutazione dell'esistenza di un'azienda¹⁰⁰.

La risposta dell'Amministrazione ottenibile attraverso l'interpello c.d. probatorio concerne, invece, «la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti». Alla lettera *b*) è stato ricondotto, tra l'altro, così sancendone definitivamente la facoltatività, l'interpello in tema di “società di comodo” (non operative e in perdita sistematica). Vi rientrano, inoltre, l'interpello CFC, l'interpello previsto dall'art. 113 in materia di partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari, gli interPELLI per la prosecuzione del consolidato nazionale e per l'accesso al consolidato mondiale, nonché l'interpello per l'accesso al regime dei neoresidenti¹⁰¹.

Il contribuente, infine, può proporre interpello per conoscere se specifiche operazioni che intende compiere¹⁰² possano essere valutate come abusive (e quindi «inopponibili all'amministrazione finanziaria») ai sensi dell'art. 10-*bis* della L. 212/2000. La fattispecie dell'interposizione fittizia, prima ricondotta all'interpello antielusivo insieme

¹⁰⁰ Evidentemente, ai fini dell'applicazione dell'IVA o dell'imposta di registro; ne è un esempio la risposta n. 546 del 12 novembre 2020.

¹⁰¹ Oltre che a seguito di responso favorevole all'interpello, che pur essendo facoltativo e non vincolante per il contribuente costituisce «uno specifico atto autorizzatorio», è possibile accedere al regime agevolato esercitando l'opzione in dichiarazione. Sul tema, e più in generale sul regime, v. SARTORI N., *Il regime fiscale dei neoresidenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, I, 32 ss.

¹⁰² Anche l'interpello antiabuso deve rispettare il requisito della necessaria preventività, previsto a pena di inammissibilità dagli art. 2, comma 2, e 5, comma 1 lett. *b*), del D. lgs. n. 156/2015. In precedenza, il requisito era indicato dal comma 5 dell'art. 10-*bis*.

alle ipotesi “nominate” di abuso del diritto di cui all’art. 37-*bis*, D.P.R. 600/73, è oggi ricondotta all’interpello ordinario di cui alla lett. a)¹⁰³.

Al secondo comma dell’art. 11, il D. lgs. ha previsto – così tradendo l’auspicio della legge delega – una forma di interpello obbligatorio, prevedendo che il contribuente «interpella» (e non «può interpellare») l’amministrazione finanziaria «per la disapplicazione di norme tributarie 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 nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi». Nell’ambito degli interpelli di cui al secondo comma rientrano, una volta esclusi quelli in tema di società di comodo e di aiuto alla crescita economica¹⁰⁴, il riporto delle perdite maturate in occasione di operazioni straordinarie (artt. 84 comma 9 e 172 comma 10 del TUIR) e il *dividend washing* (art. 109, comma 3-*sexies* del TUIR).

Nonostante le diverse indicazioni ritraibili dalla Relazione illustrativa, e recepite dalla prassi dell’Agenzia delle Entrate¹⁰⁵, la dottrina nutre diversi (e fondati) dubbi sulla obbligatorietà dell’interpello¹⁰⁶, per una serie di ragioni che appaiono più pregnanti di

¹⁰³ Sul punto, la Relazione afferma che l’interpello relativo all’applicazione dell’art. 37, comma 3, D.P.R. 600/73, abbia «carattere realmente antielusivo» e quindi lo ritiene riconducibile a quello “antiabuso” (collocazione che sarebbe appropriata, a giudizio di MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020, 410-411). In realtà, nell’ambito delle modifiche di coordinamento delle disposizioni vigenti che rinviano agli interpelli, l’art. 7 comma 7 del D.Lgs. 156/2015 ha inserito nell’art. 37 un quarto comma che fa riferimento alla lett. a). Ciò è coerente con la differenza strutturale che intercorre tra l’interposizione fittizia, che attiene più propriamente all’evasione, e l’abuso del diritto, come ha riconosciuto di recente anche la giurisprudenza (v. Cass. 10 settembre 2020, n. 18767; in dottrina v., tra gli altri, STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 708 e TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, aggiornato da FREGNI M.C. – SARTORI N. – TURCHI A., Utet, Milano, 2020, 235).

¹⁰⁴ Interpelli “ex obbligatori”, secondo la terminologia della Circolare 1 aprile 2016, n. 9. In tema di aiuto alla crescita economica, l’art. 10 del D.M. 14 marzo 2012 ha introdotto una disposizione antielusiva, in precedenza ritenuta superabile attraverso l’*ex* interpello “disapplicativo” (v. la Circolare 3 giugno 2015, n. 21); oggi, l’art. 1 comma 8 della norma primaria (il D.L. 201/2011, conv. in L. 214/2011) rinvia all’interpello “probatorio”.

¹⁰⁵ Circolare dell’Agenzia delle entrate del 1 aprile 2016, n. 9/E, § 1.4, ove si afferma che «il legislatore delegato ha lasciato un’area – molto più ristretta rispetto al passato – di ipotesi presidiate da un vincolo di preventiva “disclosure” del contribuente, caratterizzate dalla obbligatorietà della presentazione dell’istanza, ma dalla non vincolatività della risposta per il contribuente».

¹⁰⁶ V. ad es. GLENDI G., *Disciplina dell’interpello*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Ipsoa, Milano, 2016, 122; RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Giappichelli, Torino, 2018, 25-26; TARIGO P., *L’interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 396 ss.; FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pacini, Pisa, 2020, 165 ss., per il quale (cfr. pp. 142, 158 ss. e 212) l’unico esempio di interpello “autenticamente” obbligatorio, pur qualificato come facoltativo (probatorio), è l’interpello c.d. *ad excludendum* previsto, nella disciplina del gruppo

quelle a favore (l'argomento testuale, già ricordato, e la collocazione in un comma separato dell'art. 11).

In primo luogo, come riconosce anche l'amministrazione finanziaria, la risposta non vincola il contribuente, il quale è libero di disattenderla; inoltre, se questi è destinatario di avviso di accertamento¹⁰⁷, non incontra preclusioni di sorta in sede amministrativa e contenziosa in merito alla facoltà di provare l'impossibilità di verifica degli effetti elusivi¹⁰⁸.

Nemmeno appare utile l'argomento processuale che fa leva sulla previsione (l'art. 6 del D.Lgs. n. 156/2015) in tema di impugnabilità, giacché il riconoscimento della tutela "differita" avverso le risposte agli interpelli disapplicativi/obbligatorie non consente di dimostrare l'esistenza di un interesse a ricorrere¹⁰⁹.

L'inammissibilità potrebbe evincersi dalle conseguenze sanzionatorie per la mancata presentazione dell'interpello facoltativo. In linea generale, in alcuni dei casi (partecipazioni per il recupero di crediti bancari, consolidato, società "di comodo" e "ACE") per i quali è previsto l'interpello c.d. probatorio, laddove il contribuente ritenga di versare nelle condizioni che legittimano l'applicazione del regime "ordinario", egli è tenuto a segnalare in dichiarazione di aver ricevuto risposta negativa o di non aver presentato l'interpello. La sanzione pecuniaria prevista dall'art. 8, comma 3-*quinquies* del D.Lgs. 471/1997 (importo compreso tra un minimo di € 2.000 e un massimo di € 21.000) è applicabile, giusta il richiamo dell'art. 11, comma 7-*ter*, anche per l'omessa

IVA, quale *unica modalità* per superare la presunzione di sussistenza del vincolo economico e organizzativo tra le società al ricorrere di quello finanziario posta dall'art. 70-*ter*, comma 4, D.P.R. 633/1972. Nello stesso senso v. anche CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al controllo preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento alla compliance*, Cedam, Milano, 2018, 73 e 107 ss.

¹⁰⁷ Il quale, se compiuto nei confronti di contribuenti che hanno ricevuto una risposta negativa, deve essere preceduto da un invito a fornire chiarimenti e redatto con motivazione c.d. rafforzata (che replica, cioè, alle eventuali deduzioni difensive). A differenza di quanto è previsto per l'abuso del diritto (cfr. i commi 6 e 7 dell'art. 10-*bis* L. 212/2000, rispetto ai quali la proposizione dell'interpello e l'esito della procedura sono irrilevanti), l'art. 6 comma 2 del D.Lgs. 156/2015 sottrae al contraddittorio le ipotesi della mancata proposizione dell'interpello "disapplicativo" e dell'istanza inammissibile.

¹⁰⁸ Se il comma 2 dell'art. 11 riferisce l'assenza di preclusioni ai «casi in cui non sia stata resa risposta favorevole» (casi che per FARRI F., *I procedimenti a istanza di parte nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 646, nota 37 includono il difetto di istanza; così anche la Circolare 1 aprile 2016, n. 9/E, 21), esso nemmeno pone esplicitamente (come sarebbe stato necessario nell'ipotesi di obbligatorietà) condizioni di accesso alla tutela giurisdizionale qualora l'istanza sia mancante. Si consideri poi che l'art. 6, comma 3, D. Lgs. 156/2015 deroga alla c.d. preclusione probatoria con riferimento a tutti i tipi di interpello, nessuno escluso.

¹⁰⁹ Per questa argomentazione v. FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pacini, Pisa, 2020, 168, il quale, pur essendo – anche nell'attuale sistema – fautore della tesi dell'impugnabilità delle risposte negative o delle declaratorie di inammissibilità, rileva che l'assenza di preclusioni e la previsione di un'ulteriore fase di contraddittorio priverebbe della sua utilità il ricorso avverso la risposta negativa.

presentazione dell'interpello "obbligatorio", con aggravamento qualora a seguito di controllo «l'amministrazione finanziaria disconosca la disapplicazione delle norme aventi ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo». Tuttavia, come ha rilevato la dottrina, se l'ipotesi aggravata concerne il disconoscimento della disapplicazione, e se quindi l'ipotesi base ha riguardo alla "conferma" della disapplicazione, ciò implica che la mancata presentazione dell'interpello, di per sé (ovvero quando il contribuente si assoggetta volontariamente al trattamento più gravoso¹¹⁰), non è sanzionabile¹¹¹.

L'obbligatorietà dell'interpello è relativa, più che a un'autorizzazione (a una *condicio sine qua non* per ottenere un determinato trattamento fiscale derogatorio), a un obbligo di *disclosure* nei confronti dell'amministrazione, che opera sul piano procedimentale e non su quello sostanziale. Del resto, anche la Corte dei Conti, nel 2015, aveva rilevato che, per quanto fosse comprensibile la cautela che circonda «diffuse pratiche trasgressive ed alcune volte fraudolente», l'uso dell'interpello ordinario per il contrasto di tali fini costituisce uno sviamento dalla sua funzione originaria¹¹².

Si auspicava così l'attribuzione di natura provvedimentale alla «nuova formula di interpello» (obbligatoria), con conseguente impugnabilità (diretta) in sede giurisdizionale; come già rappresentato, tuttavia, il legislatore delegato ha seguito diverse linee direttrici, da un lato confermando (o tentando di confermare) l'obbligatorietà di alcuni interpelli, e dall'altro rinviando la tutela giurisdizionale all'impugnazione dell'atto "a valle", di fatto privandola di utilità pratica¹¹³.

¹¹⁰ Ad esempio, quando in tema di "società di comodo" il contribuente dichiara il reddito determinato a norma dell'art. 30, L. 724/1994, e non quello effettivamente conseguito.

¹¹¹ Oltre a FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pacini, Pisa, 2020, 170, v. TARIGO P., *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 401, e MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020, 414.

¹¹² CORTE DEI CONTI – SEZ. CENTRALE DI CONTROLLO SULLA GESTIONE E DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO, *Gli istituti dell'interpello fiscale*, Deliberazione del 5 agosto 2015, n. 5/2015/G, 108. Secondo la relazione (p. 83) il meccanismo garantisce «il pubblico interesse per la via di una forzata testimonianza del rispetto di regole tributarie», introducendo «un "obbligo" nell'ambito di un regime di spontaneità» suscettibile di dar luogo a un rapporto fisco-contribuente «animato da forti contrapposizioni, certamente non partecipativo, sostanzialmente repulsivo, frequentemente contenzioso». Per analoghe (e precedenti) considerazioni in PISTOLESI F., *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2014, 1841-1842; le considerazioni della Corte sono condivise anche da CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al controllo preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento alla compliance*, Cedam, Milano, 2018, 68-69.

¹¹³ Così GLENDI G., *Disciplina dell'interpello*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Ipsoa, Milano, 2016, 120, ove si chiarisce che se il vizio della risposta è recepito dall'avviso di accertamento, il giudizio non ricade sul parere, mentre, se non lo è, l'annullamento del parere non influenza l'esito del ricorso contro l'atto impositivo.

La riforma del 2016, oltre a generalizzare il silenzio-assenso, ha semplificato i termini di risposta, determinandoli in 90 giorni per l'interpello ordinario (lett. *a*) e in 120 per tutte le altre ipotesi. I termini sono suscettibili di interruzione allorché l'Amministrazione, adempiendo all'obbligo previsto dall'art. 3, comma 3, del D. lgs. n. 156/2015, entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza inviti il contribuente¹¹⁴ a regolarizzarla perché priva dell'indicazione del tipo di interpello prescelto, delle disposizioni interessate, della soluzione proposta, del domicilio e dei recapiti per le comunicazioni o della sottoscrizione. Ai sensi dell'art. 4 del D. lgs. cit., è possibile richiedere «una sola volta» un'integrazione documentale al contribuente; il termine per la risposta è prorogato di 60 giorni dalla ricezione della documentazione, e il procedimento è suscettibile di perenzione se la documentazione non è prodotta entro un anno¹¹⁵.

Il legislatore ha inoltre definitivamente risolto il problema della preventività dell'istanza mediando tra la tesi, invalsa nella prassi amministrativa, secondo cui con riferimento ai comportamenti che trovano attuazione nella presentazione della dichiarazione occorre tener conto dei tempi necessari per la risposta¹¹⁶, e quella, dottrinale¹¹⁷, secondo cui il contribuente può essere portatore attuale di un interesse al chiarimento dell'amministrazione anche dopo aver posto in essere il comportamento, ivi compresa la presentazione della dichiarazione. Così, l'art. 2, secondo comma, del D. Lgs. n. cit., stabilisce che l'istanza deve precedere la dichiarazione o l'assolvimento di altri obblighi tributari ma «senza che, a tali fini, assumano valenza i termini concessi all'amministrazione per rendere la propria risposta».

¹¹⁴ A pena di inammissibilità. Le ipotesi di inammissibilità dichiarate al di fuori dei presupposti (ad es.: dopo la formazione del silenzio-assenso, o sulla base di richiesta di integrazione "tardiva", o per carenza di interesse in realtà inesistente) sono esaminate, unitamente ai risvolti in tema processuale, da FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pacini, Pisa, 2020, 187 ss.

¹¹⁵ Ciò non preclude la presentazione di una nuova istanza, ove ne ricorrano i requisiti (primo fra tutti, la preventività).

¹¹⁶ Così la Circolare 14 giugno 2010, n. 32/E, § 5.2, la quale chiarisce che nelle altre ipotesi è sufficiente che l'istanza preceda il comportamento (ad es., la registrazione di un atto), potendo poi, a seguito del responso, integrare l'imposta o chiederne il rimborso.

¹¹⁷ PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007 (con riferimento ai tre principali tipi di interpello vigenti prima del 2016, v. pp. 10-13, 57 e 92). In senso contrario v. Cass. 17 luglio 2014, n. 16331.

Per il resto l'art. 11 dello Statuto, che per la prima volta diviene disposizione di portata generale destinata ad essere applicata anche dagli enti locali¹¹⁸, riprende in buona parte la (già esaminata) disciplina del previgente interpello ordinario. Così, ad esempio, il quarto comma riprende il disposto dell'art. 3, comma 5, D.M. 26 aprile 2001, n. 209, ed esclude che ricorrano condizioni di obiettiva incertezza nelle ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria abbia già esternato la propria interpretazione con circolari o risoluzioni¹¹⁹, mentre il quinto comma esclude l'attitudine dell'istanza a interrompere o sospendere termini prescrizionali e decadenziali. Nel ribadire la regola secondo cui la risposta vincola l'amministrazione che la rende (vero e proprio scopo dell'interpello), il terzo comma fa salvo il potere («immanente», precisa la Relazione illustrativa) di rettifica, con effetti solo *pro futuro*¹²⁰.

È stata riproposta, inoltre, la disciplina della risposta collettiva, ovvero della possibilità della pubblicazione di una circolare o risoluzione¹²¹ avente ad oggetto quesiti proposti da un numero elevato di contribuenti (pur con la precisazione che «resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti»). A tal proposito è particolarmente apprezzabile, sotto il profilo dell'attenzione al principio di trasparenza e alle indicazioni provenienti dagli organismi sovranazionali, il provvedimento n. 185630 del 7 agosto 2018 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il quale si è prevista la pubblicità dei chiarimenti interpretativi «del tutto nuovi» e la pubblicazione sul sito istituzionale delle risposte ad interpello¹²², ivi incluse, ma limitatamente alla

¹¹⁸ L'art. 8, comma 4, del D. Lgs. n. 156/2015 prevede che «gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dal presente Titolo I».

¹¹⁹ Non è più previsto l'obbligo (di cui all'art. 3, comma 5, dell'abrogato D.M. n. 209/2001) di comunicare l'inammissibilità dell'istanza con l'indicazione del documento di prassi pertinente; ma, sul punto, la Circolare 1 aprile 2016, n. 6, afferma al § 4.3 che l'Agenzia è tenuta a fornire al contribuente l'indicazione dell'atto nel quale quest'ultimo può trovare risposta al quesito presentato.

¹²⁰ La nuova disciplina non reca più la distinzione, di cui al D.M. n. 209/2001, tra le rettifiche che precedono l'adempimento del contribuente, che consentono il recupero dell'imposta ma l'irrogazione di sanzioni, e quelle successive, che non lo consentono. Tuttavia, la Circolare 1 aprile 2016, n. 9, al § 4.4, ha confermato la vigenza della regola garantistica.

¹²¹ Alla quale devono comunemente attribuirsi «gli effetti propri dell'interpello *ad personam*», come osserva MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020, 417, onde evitare che l'esistenza di effetti vincolanti discenda dalla circostanza, casuale, del numero degli interpellanti.

¹²² Fanno però eccezione le risposte relative al regime dei neoresidenti, di cui all'art. 24-*bis* T.U.I.R., sia per l'assenza di profili di diritto rilevanti che per motivi di tutela della riservatezza degli istanti. Non vi è un analogo provvedimento in materia di APA né di adempimento collaborativo.

sintesi delle posizioni interpretative, quelle relative ai nuovi investimenti «che abbiano interesse generale»¹²³.

È inoltre previsto che la risposta vincoli ogni organo dell'amministrazione; ciò significa, ad esempio, che un interpello favorevole ottenuto dall'Agenzia delle Entrate in relazione a una determinata fattispecie può essere opposto anche alla Guardia di Finanza che, in sede di verifica, intenda contestare il trattamento fiscale di un'operazione.

1.9. Le nuove forme extrastatutarie di *compliance* preventiva.

Nonostante il riordino operato sulla scorta della L. delega, sono state contestualmente introdotte nuove forme di *compliance* preventiva che esulano dal modello generale posto dallo Statuto dei diritti del contribuente. Ci riferiamo al programma di adempimento collaborativo e alle procedure di interpello sui nuovi investimenti e di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale.

La scelta del legislatore di non ricondurli – se non parzialmente¹²⁴ – alla disciplina statutaria potrebbe dipendere dalla loro limitata portata oggettiva e (soprattutto) soggettiva. Ciò, a sua volta, pare rispondere a ragioni di politica economica improntata all'attrattività per gli investitori di grandi dimensioni, da attuarsi anche attraverso procedimenti dedicati di *compliance*. Tale approccio suscita non poche perplessità sulla costituzionalità dei nuovi strumenti e sulla loro compatibilità con il diritto europeo.

In linea di prima approssimazione, si può infatti osservare che esigenze di certezza e prevedibilità delle conseguenze fiscali delle proprie condotte sono comuni a tutti i contribuenti. Né i modesti carichi tributari dei piccoli contribuenti dovrebbero valere ad escluderli dalla fruizione di innovativi canali di confronto preventivo con il Fisco. È stato condivisibilmente osservato che «i valori vanno visti in senso relativo e non assoluto»: ad esempio, «un atto dell'amministrazione che neghi l'agevolazione prima

¹²³ *In parte qua*, il Provvedimento riproduce la disciplina legislativa (v. l'art. 2, comma 5, D. lgs. n. 147/2015).

¹²⁴ Come risulta dal D.M. 15 giugno 2016 che riconduce l'interpello abbreviato per gli aderenti al regime di adempimento collaborativo alle tipologie disciplinate dall'art. 11 dello Statuto (nonostante il silenzio in proposito dell'art. 6, comma 2, D. lgs. 5 agosto 2015, n. 128).

casa può produrre il default economico del “piccolo contribuente” con effetti soggettivi molto più nefasti»¹²⁵.

Alle perplessità sulla parità di trattamento dei contribuenti, si aggiungono quelle relative al rischio di disposizione del tributo ove venga adottato lo schema dell’“accordo” in luogo del “parere” reso all’esito dell’interpello. È il caso degli accordi per le imprese con attività internazionale¹²⁶, la cui disciplina si pone in continuità con quella – ora abrogata – del *ruling* di *standard* internazionale¹²⁷. Il riferimento all’“accordo” presente in entrambe le discipline ha indotto alcuni autori a ravvisarvi logiche dispositive o negoziali, e non meramente interpretative¹²⁸. Come si vedrà, tuttavia, il dato testuale e sistematico non pare ammettere valutazioni di opportunità, né reciproche concessioni in considerazione, ad esempio, del gettito che l’investitore potrebbe apportare.

Entrambi i profili devono poi essere attentamente vagliati alla luce del divieto di aiuti di Stato (art. 107 TFUE). La norma preclude, come noto, anche pratiche amministrative idonee a favorire talune imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione di fatto o di diritto comparabile (se ciò si traduca in un beneficio economico ed in un rafforzamento¹²⁹ della posizione concorrenziale delle prime). Ci si chiede quindi se l’ambito soggettivo di questi regimi possa essere censurabile *ex art. 107 TFUE*, dal momento che vi è ammessa una limitata schiera di contribuenti (principalmente imprese di grandi dimensioni). Secondo la Commissione europea «i *ruling* conferiscono un vantaggio selettivo ai loro destinatari in particolare quando [...] non sono disponibili per imprese che si trovano in una situazione di diritto e di fatto analoga»¹³⁰. Si tratta in

¹²⁵ SALANITRO G., *Profili giuridici dell’adempimento collaborativo tra la tutela dell’affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 645.

¹²⁶ Art. 31-ter, D.P.R. n. 600/1973.

¹²⁷ Art. 8, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, conv. con modificazioni da L. 24 novembre 2003, n. 326, e attuato con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004. La disciplina è stata abrogata in occasione dell’introduzione dell’art. 31-ter nel D.R.P. n. 600/1973

¹²⁸ Per una ricognizione di alcune posizioni espresse sulla disciplina previgente, v. GAFFURI G., *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, 488 ss.; TOSI L. - TOMMASINI A. - LUPI R., *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 489 ss.; CROVATO F., *Il consenso nella determinazione dei tributi*, Dike, Roma, 2012, 198 ss. Dopo la riforma, sulla natura di tali accordi: GRANDINETTI M., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 680 ss.; PERRONE A., *Sull’inquadramento sistematico e sulla natura giuridica degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e sulla loro estensibilità all’IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, 399 ss.; ZIZZO G., *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*, in *Corr. trib.*, 2019, 66 ss.

¹²⁹ Anche solo potenziale (cfr., *infra*, § 3.4.3.).

¹³⁰ Comunicazione della Commissione n. 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016, § 174, lett. b).

primo luogo di verificare se le circostanze elevate a condizioni di accesso agli strumenti di *compliance* in esame (volume di affari o di ricavi; presenza di un sistema interno di controllo del rischio fiscale; progetto di investimento di rilevante entità, con ricadute occupazionali significative) siano tali da rendere non comparabili piccole e grandi imprese¹³¹.

Si rammenta, inoltre, che alcune caratteristiche di questi regimi possono, direttamente o indirettamente, ridurre gli esborsi complessivi dei partecipanti rispetto al regime tributario ordinario: i vantaggi possono essere rappresentati da una riduzione o esclusione delle sanzioni o, nel caso di alcuni regimi di *cooperative compliance*, da dilazioni nei versamenti e/o mancata richiesta di garanzie per determinati rimborsi (con indubbi benefici termini di liquidità).

Valutazioni discrezionali delle amministrazioni fiscali in ordine all'*an* o al *quantum* del tributo – oltre a minare sul piano domestico il principio di indisponibilità – rilevano anche ai fini della concessione di aiuti di Stato. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, infatti, «se le autorità competenti dispongono di un ampio potere discrezionale per determinare i beneficiari e le condizioni della misura concessa sulla base di criteri estranei al sistema fiscale, quali il mantenimento dell'occupazione, l'esercizio di tale potere deve allora essere considerato tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre, che si troverebbero, alla luce dell'obiettivo perseguito, in una situazione fattuale e giuridica paragonabile»¹³².

1.9.1. Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.

La disciplina del *ruling* di *standard* internazionale (art. 8, D.L. n. 269/2003) è stata abrogata dal D. lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (recante «misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese»), che ha predisposto un nuovo strumento di interlocuzione Fisco-contribuente su aspetti specialistici della fiscalità internazionale¹³³.

¹³¹ Ossia tali da escludere in radice l'esistenza del requisito della selettività della misura.

¹³² Corte giust., 18 luglio 2013, C-6/12, *P Oy*, § 27.

¹³³ Si avrà modo di puntualizzare nel prosieguo che la nuova disciplina si pone in sostanziale continuità con quella precedente. È allora il caso di ricordare che la prima fu accolta in dottrina – pur se tra vari dubbi interpretativi – come innovazione di rilievo rispetto al diritto di interpello, in quanto «si fonda non

La riforma si pone nel contesto della L. n. 23, 2014, che ha delegato al Governo l'adozione – *inter alia* – di disposizioni «per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea».

È significativa la collocazione della disciplina nel nuovo art. 31-*ter* del titolo IV del D.P.R. n. 600/1973¹³⁴, dedicato all'accertamento e ai controlli sulle imposte sui redditi. Secondo la relazione illustrativa al c.d. “Decreto internazionalizzazione”, manifesta «la volontà del Legislatore di intendere il controllo di tipo tradizionale come un momento eventuale del rapporto con il Contribuente, favorendo invece forme di interlocuzione avanzata, tese ad esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi»¹³⁵.

Gli accordi preventivi evocano gli “*advance pricing agreements*” sottoscrivibili – secondo le raccomandazioni OCSE¹³⁶ – in materia di prezzi di trasferimento infragruppo e implementati negli Stati uniti a partire dai primi anni Novanta¹³⁷. L'art. 31-*ter* detta la disciplina per la sottoscrizione di accordi unilaterali, ossia fra l'impresa e la sola Amministrazione italiana, ma contempla altresì l'ipotesi che l'istanza consegua ad analoghi accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni: in tal caso, i termini dell'accordo saranno quelli concordati fra l'autorità italiana e quelle straniere (c.d. APA multilaterale).

L'ambito oggettivo e soggettivo di applicazione dell'art. 31-*ter* si pone in sostanziale continuità con quanto previsto dall'abrogato art. 8, D.L. n. 269/2003.

su funzioni oracolari dell'autorità finanziaria, ma, finalmente, su intese delle parti trasparenti e imperative [...] sull'esempio di analoghi istituti stranieri» (GAFFURI G., *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, 490).

¹³⁴ Attuato dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016.

¹³⁵ Relazione illustrativa al D. lgs. 147/2015, 2.

¹³⁶ OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, OECD Publishing, Parigi, 2017, § 4.150-4.159.

¹³⁷ Rev. Proc. 1991-22. Come riferito dal Manuale ONU sui prezzi di trasferimento, l'esperienza giapponese è coeva a quella statunitense (ONU, *Manuale ONU sui prezzi di trasferimento*, 2017, § B.8.5.3.)

Il procedimento è dedicato alle “imprese con attività internazionale”, residenti¹³⁸ o no nel territorio dello Stato (purché esercenti la propria attività in Italia attraverso una stabile organizzazione).

A titolo esemplificativo¹³⁹, l’art. 31-*ter*, comma primo, elenca i principali ambiti di operatività degli accordi: (i) la determinazione dei metodi di calcolo del valore di libera concorrenza delle operazioni infragruppo¹⁴⁰; (ii) l’individuazione del valore d’ingresso e uscita dei beni dell’impresa che trasferisce la propria residenza in o dall’Italia; (iii) il trattamento fiscale di altri componenti reddituali in entrata o in uscita dal territorio italiano¹⁴¹ (iv) l’attribuzione alle stabili organizzazioni italiane o estere di utili o perdite¹⁴²; (v) la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione nel territorio italiano da parte di un’impresa non residente¹⁴³; (vi) il trattamento fiscale di dividendi, interessi o *royalties* e di altre componenti reddituali in entrata o in uscita dal territorio dello Stato¹⁴⁴.

A ciò si aggiunga il *ruling* previsto in materia di “*patent box*”¹⁴⁵, che segue il procedimento delineato dall’art. 31-*ter*. L’accordo preventivo in questo ambito, un tempo necessario per fruire delle agevolazioni, non è più obbligatorio a seguito di una recente riforma¹⁴⁶. Anche in considerazione della tempistica necessaria alla

¹³⁸ Secondo il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016, §1.1., è considerata “impresa con attività internazionale” l’impresa residente nel territorio dello Stato, che, in alternativa o congiuntamente: (a) si trovi rispetto a società non residenti in una o più delle condizioni indicate *ex art.* 110, comma 7, TUIR; (b) il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi 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.

¹³⁹ La nuova disciplina replica la vaghezza che ha contraddistinto quella previgente, censurata in dottrina quale possibile lesione del canone di legalità (art. 23 Cost.). Anche l’art. 8, D.L. n. 269/2003 faceva infatti riferimento alla nozione di “impresa con attività internazionale” (criticata perché «imprecisa») e adottava la medesima tecnica di esemplificazione. Il riferimento è a TOSI L. - TOMMASINI A. - LUPI R., *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 491. La vaghezza dell’istituto potrebbe – a parere di chi scrive – essere al più fonte di problemi di ordine pratico, nella scelta del procedimento da attivare, posto che è inammissibile l’interpello ordinario (art. 11, Statuto) nelle materie oggetto di accordo preventivo, interpello sui nuovi investimenti (art. 5, comma 1, lett. e), D. lgs. n. 156/2015).

¹⁴⁰ Ai sensi dell’art. 110, comma 7, TUIR.

¹⁴¹ Ai sensi degli artt. 166-166-*bis*, TUIR.

¹⁴² L’istanza può riguardare l’applicazione ad un caso concreto di norme sia interne sia di origine convenzionale.

¹⁴³ Ai sensi dell’art. 162, TUIR, e/o delle pertinenti previsioni convenzionali.

¹⁴⁴ Ai sensi della disciplina domestica e/o delle pertinenti previsioni convenzionali

¹⁴⁵ Art. 1, commi 37-45, L. 23 dicembre 2014, n. 190.

¹⁴⁶ Art. 4, D.L. 30 aprile 2019, n. 34, attuato dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 30 luglio 2019.

sottoscrizione dell'accordo, il legislatore è intervenuto introducendo l'opzione (esercitabile in dichiarazione) per l'autodeterminazione del reddito generato dall'uso degli *intangibles* e dalle plusvalenze derivanti dall'eventuale cessione.

Alla procedura si accede presentando un'istanza in carta libera all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia. Come da prassi instauratasi già nella vigenza dell'art. 8, D.L. n. 269/2003¹⁴⁷, è possibile ottenere preliminarmente, anche in forma anonima, chiarimenti e indicazioni sulla procedura (c.d. attività di *pre-filing*)¹⁴⁸.

A pena di inammissibilità, l'istanza deve indicare chiaramente l'oggetto dell'accordo preventivo e – in linea con gli interpelli statutari – illustrare la soluzione che si intende adottare.

Sul piano degli effetti, non sono previsti termini per la sottoscrizione dell'accordo¹⁴⁹ e non opera una clausola di silenzio-assenso. Tuttavia, entro trenta giorni dal ricevimento dell'istanza l'Ufficio deve comunicare la formale ammissibilità della domanda (da cui consegue l'istruibilità della pratica), la sua inammissibilità o l'improcedibilità per l'impossibilità di verificare la sussistenza dei requisiti essenziali (§ 2.3. del provvedimento attuativo). Nell'ultimo caso, all'impresa è concesso un termine non inferiore a trenta giorni per integrare l'istanza.

L'istruzione della domanda si svolge nel contraddittorio fra le parti¹⁵⁰: a differenza delle procedure di interpello già esaminate, sono previsti uno o più incontri (anche al fine di verificare la completezza della documentazione e delle informazioni fornite) e accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, nei tempi concordati, per acquisire diretta cognizione di elementi utili ai fini istruttori. Di ogni attività, svolta in contraddittorio, è redatto processo verbale.

¹⁴⁷ “Bollettino del *Ruling internazionale*”² dell'Agenzia delle entrate del 19 marzo 2013.

¹⁴⁸ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016, § 2.9.

¹⁴⁹ Laddove l'istanza abbia ad oggetto alcune delle materie riportate a titolo esemplificativo nell'art. 31-ter, il provvedimento attuativo (§ 4.1.) prevede che il procedimento debba concludersi entro centottanta giorni dal ricevimento dell'istanza. Tuttavia, esso è da ritenersi ordinatorio, mancando una clausola di silenzio-assenso. Ritiene che si tratti di termine ordinatorio anche GRANDINETTI M., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 677, conclusione avvalorata dalla possibilità per «le parti [di] concordare la prosecuzione dell'istruttoria anche oltre questo termine». In caso di inerzia del contribuente, è prevista l'estinzione del procedimento (nella specie, per la mancata produzione, senza giustificato motivo, entro il termine comunicato all'atto della richiesta o del diverso termine eventualmente concordato con l'Ufficio, della documentazione e/o dei chiarimenti necessari ai fini della prosecuzione dell'istruttoria).

¹⁵⁰ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016, § 4 ss.

L'accordo si perfeziona con la sottoscrizione del responsabile dell'Ufficio e del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza dell'impresa¹⁵¹. La peculiarità dell'accordo – già riferibile alla previgente disciplina – risiede nell'efficacia vincolante per entrambe le parti (per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato e per i quattro periodi di imposta successivi¹⁵², salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e ivi cristallizzate).

Sono dubbie le conseguenze giuridiche dell'inosservanza dei termini dell'accordo tanto da parte dell'Amministrazione quanto da parte del contribuente.

Manca una previsione espressa di illegittimità degli atti difformi a contenuto impositivo o sanzionatorio (quale quella *ex art. 11* dello Statuto). Tuttavia, la previsione di un vincolo presidiato da una clausola "*rebus sic stantibus*" limita di fatto i poteri istruttori e sanzionatori dell'Amministrazione, che dovrebbero essere circoscritti alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo e della sussistenza delle circostanze di fatto o di diritto che lo hanno determinato (al venir meno delle quali, è possibile avviare un procedimento di revisione¹⁵³). Si dovrebbe, perciò, propendere per la nullità degli atti lesivi adottati al di fuori delle ipotesi prospettate; nullità da far valere con tempestivo ricorso, onde evitare che l'atto divenga definitivo. Diversamente dall'*art. 11* dello Statuto, l'*art. 31-ter* non consente un *revirement* amministrativo (espressione del potere di autotutela): l'accordo può essere modificato solo nell'ambito di un procedimento di revisione che si svolge in contraddittorio, al ricorrere di un mutamento delle circostanze

¹⁵¹ L'eventuale mancato raggiungimento dell'accordo è fatto constare mediante processo verbale.

¹⁵² V. le recenti modifiche apportate dalla L. 30 dicembre 2020, n. 178 ("Legge di bilancio 2021") con riguardo all'efficacia temporale delle due tipologie di APA sottoscrivibili e sulla possibilità di farne retroagire gli effetti. Cfr. ASCOLI G. – ROMAGNOLI V., *Davvero efficaci le modifiche alla disciplina degli accordi preventivi?*, ne *Il fisco*, 2020, 4566 ss.

¹⁵³ In base al Provv. attuativo, il contribuente può richiedere una modifica al ricorrere «di circostanze non previste né altrimenti prevedibili e sostanziali mutamenti di quelle iniziali, parimenti non previsti né altrimenti prevedibili, suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo». L'*art. 31-ter* prevede che debba essere rivisto l'accordo ove cambino le circostanze di fatto o di diritto (senza dunque postulare una disparità di condizioni, introdotta invece dal Provv.). In senso critico, cfr. PIZZONIA G., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale: opportunità e criticità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 503; GRANDINETTI M., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 680.

di fatto¹⁵⁴ o di diritto¹⁵⁵ su cui si basa. Secondo il provvedimento attuativo, si deve trattare di «circostanze suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo», non «prevedute né altrimenti prevedibili» al momento della sottoscrizione¹⁵⁶.

Costituiscono violazioni dell'accordo comportamenti tenuti dal contribuente sostanzialmente incompatibili con le sue finalità o «episodi di mancata collaborazione o trasparenza, che apprezzati complessivamente, non consentano di poter efficacemente verificare il rispetto dell'accordo nei tempi e nei modi previsti»¹⁵⁷. È prevista la formale contestazione della violazione da parte dell'Ufficio con conseguente possibilità per il contribuente di contraddire. Secondo il provvedimento attuativo, infatti, il contribuente può presentare memorie entro trenta giorni dalla contestazione: in caso di risposta omessa o considerata non idonea a smentire la denunciata violazione dell'accordo, esso «si considera risolto, eventualmente in maniera parziale, a decorrere dalla data in cui risulta accertato il comportamento integrante violazione dell'accordo, ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data di efficacia originaria dell'accordo medesimo». La violazione dell'accordo da parte del contribuente non è immediatamente sanzionata dal punto di vista amministrativo o penale, ma riteniamo

¹⁵⁴ Si pensi a cambiamenti nei processi produttivi e/o nelle funzioni svolte all'interno del gruppo societario direttamente incidenti sul metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento prescelto e confermato nell'accordo.

¹⁵⁵ Secondo l'interpretazione consolidata in materia di interpelli, rilevano a tal fine mutamenti del quadro normativo. Cfr., in tal senso, LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Giuffrè, Milano, 2002, 265, secondo cui in tal caso non occorrerebbe neppure la notifica di una revoca espressa. Non è chiaro se un mutamento del quadro giurisprudenziale rilevante per l'accordo possa giustificare l'avvio di un procedimento di revisione (congiunta) dell'accordo o la rettifica (unilaterale) del responso all'interpello. In alcuni ordinamenti stranieri, tale ipotesi è espressamente prevista dal legislatore (si veda l'art. 89, comma primo, *Ley General Tributaria*). Non dovrebbero esservi dubbi sulla doverosità di una revisione a seguito di pertinenti pronunce con effetti *erga omnes* della Corte costituzionale e della Corte di giustizia. In ossequio ai principi di buona fede e legittimo affidamento, sono comunque fatti salvi gli effetti già prodottisi. Secondo i chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate in materia di interpello sui nuovi investimenti (materia anch'essa sottratta al potere di rettifica/autotutela), «fra le circostanze di diritto alla cui invarianza è vincolata la validità della risposta resa devono includersi (oltre alle modifiche normative, alle sentenze della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in particolare nelle ipotesi in cui essa interpreti norme comunitarie cui la norma nazionale si sia conformata) anche le sentenze della Corte di Cassazione, rese dalle Sezioni Unite o dalle Sezioni semplici che esprimano un orientamento consolidato e costante, secondo la definizione del c.d. "diritto vivente" [...]. Tale impostazione discende da una lettura dell'ordinamento giuridico in termini di effettività, il cui fulcro è dato dall'interpretazione giurisprudenziale e, soprattutto, da quella delle Alte magistrature in funzione nomofilattica» (Circolare dell'Agenzia delle entrate n.25/E del primo giugno 2016).

¹⁵⁶ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016, § 9.3.

¹⁵⁷ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016, § 8.

che la risoluzione esponga il contribuente all'ordinaria attività di controllo (che può concludersi con la notifica di atti a contenuto impositivo o sanzionatorio¹⁵⁸).

Controversa è anche la natura dell'istituto, sulla quale la dottrina si interrogava già nella vigenza della disciplina precedente. Alla luce della previsione di un vincolo bilaterale (e non solo per l'Amministrazione, come avviene in caso di risposta all'interpello statutario) e dell'impiego di una terminologia privatistica ("accordo"; "parti"; "risoluzione") ci si chiede se il procedimento risponda a logiche interpretative o dispositive.

L'accordo è così stato accostato talvolta anche ad atti bilaterali a contenuto transattivo¹⁵⁹, talaltra agli accordi amministrativi¹⁶⁰. Le opzioni menzionate si intrecciano inevitabilmente con la tematica – già affrontata – della latitudine del potere amministrativo nei procedimenti di *compliance* preventiva.

Va da sé, infatti, che l'adesione alla tesi della natura transattiva presupponga la possibilità per l'amministrazione di contemperare gli interessi pubblici e privati in gioco secondo criteri di opportunità (ad esempio in considerazione del gettito che l'accordo con l'investitore potrebbe "garantire").

¹⁵⁸ Come segnala GRANDINETTI M. (*Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 686), laddove l'Amministrazione rimanga convinta della "bontà" dell'accordo, ben potrebbe emettere avvisi di accertamento basati sull'accordo stesso per gli esercizi interessati dalla risoluzione.

¹⁵⁹ ADONNINO P., *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV, 69-70. Constatano la natura negoziale dell'istituto TOSI L. - TOMMASINI A. - LUPI R., *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi*, 2004, 489 ss.; GAFFURI G., *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, 488 ss. (il quale comunque evidenzia, a p. 497, che il *ruling* internazionale «non può in alcun modo arricchire la disciplina normativa o derogare a questa, come accade in alcuni ordinamenti stranieri, nei quali l'accordo può concedere agevolazioni o attenuazioni del prelievo, in casi specifici, prescindendo dalle regole originarie»); SUCCIO R., *Advanced pricing agreements e procedure negoziate di determinazione del valore normale: la Cassazione nega il potere di veto dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, V, 35.

¹⁶⁰ Sulla base del modello fornito dall'art. 11, L. n. 241/1990, pur con le dovute accortezze imposte dalla parziale inapplicabilità diretta della L. n. 241/1990 alla materia tributaria (con precipuo riguardo alle norme concernenti le attività discrezionali e la partecipazione del cittadino al procedimento) ai sensi dell'art. 13 della stessa. Secondo VERSIGLIONI M., tanto per il c.d. *ruling* internazionale quanto per l'interpello, «è proprio la struttura dogmatica dell'accordo amministrativo a fornire un formidabile (quanto inconsapevole) supporto alla tesi bilaterale negoziale, poiché esso è in grado di coniugare il veicolo pubblicistico del fenomeno con il contenuto negoziale "simil-accertativo" (in quanto prefigurato) dello stesso» (così, testualmente, ID., *L'interpello nel diritto tributario: contributo alla teoria generale dell'interpretazione amministrativa della norma tributaria*, Perugia, 2005, 391. Cfr., altresì, ID., *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Vol. I, Milano, 2006, 91 ss.). *Contra* – limitatamente all'interpello – v. DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in LA ROSA S. (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008, 166-167. Per un commento all'art. 11, L. n. 241/1990, TIGANO F., *Gli accordi integrativi o sostitutivi del provvedimento*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Giuffrè, Milano, 2017, 655 ss.

Eguualmente, l'evocazione dell'accordo amministrativo *ex art.* 11, L. n. 240/1990 implica l'ammissibilità di scelte discrezionali in ordine all'*an* e al *quantum* della prestazione concordata col privato. L'accostamento dei due istituti si deve al bilanciamento – tanto nella disciplina degli accordi amministrativi quanto in quella del *ruling* internazionale – dei principi “*pacta sunt servanda*” e “*rebus sic stantibus*”. L'art. 11, L. n. 240/1990, infatti, pur ammettendo che «si applicano, ove non diversamente previsto, i principi del codice civile in materia di obbligazioni e contratti in quanto compatibili» (e, dunque, in tema di buona fede e legittimo affidamento), non sottrae l'innovativo strumento alle cautele pubblicistiche, facendo salva la possibilità di recesso unilaterale da parte dell'amministrazione «per sopravvenuti motivi di pubblico interesse»¹⁶¹. Tuttavia, il contenuto discrezionale (per definizione) dell'accordo *ex art.* 11 e l'espressa esclusione dei procedimenti tributari dall'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione (art. 13, L. n. 240/1990) impongono la massima cautela negli accostamenti.

È dunque il caso di verificare se, fra le attività demandate all'Ufficio nell'istruzione della domanda di accordo, vi possano essere valutazioni discrezionali sull'*an* e il *quantum* del tributo. Si è anticipato che all'Amministrazione – in contraddittorio con l'impresa – spettano: (a) l'«applicazione ad un caso concreto di norme» concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione e l'erogazione o la percezione “transnazionale” di componenti reddituali; (b) la verifica della sussistenza dei requisiti *legali*¹⁶² per la configurazione di una stabile organizzazione; (c) operazioni di stima richieste dalla normativa sul *transfer pricing* e l'*exit taxation*. Si propende quindi per la soluzione negativa, dal momento che l'attività cognitiva richiesta all'amministrazione appare saldamente ancorata all'applicazione di disposizioni dettate nell'esclusivo interesse pubblico alla rigorosa determinazione dell'imponibile. Né si evincono, del resto, interessi concorrenti pubblici o privati idonei a determinare una attenuazione del tributo¹⁶³. L'art. 31-*ter* tende ad una preventiva prospettazione del presupposto e della misura del tributo che non si presti a censure successive. Pertanto, l'unico interesse (comune all'amministrazione e al privato) che concorre con quello alla rigorosa

¹⁶¹ Misura temperata dalla doverosità, in tale eventualità, della liquidazione di un indennizzo per gli eventuali pregiudizi subiti dal privato (art. 11, comma 4, L. 241/1990).

¹⁶² Cioè previsti dall'art. 162 TUIR.

¹⁶³ V., in tal senso, Zizzo G., *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*, in *Corr. trib.*, 2019, 71.

determinazione dell'imponibile è quello alla sua stabilità nel tempo. Il bilanciamento fra i due si può considerare operato a monte dal legislatore, che ha previsto una tendenziale stabilità della determinazione (grazie ad un vincolo bilaterale) subordinata però all'attualità, in punto di fatto e di diritto, del contenuto dell'accordo (clausola "*rebus sic stantibus*"). Il bilanciamento tra tutela dell'affidamento e principio di legalità si evince dal conferimento all'Amministrazione di poteri di controllo circa l'attualità dell'accordo e il rispetto del suo contenuto. In questo senso, pur trattandosi di un istituto ad autorità fortemente attenuata, l'art. 31-ter non postula la «pari ordinazione tra l'impresa con attività internazionale e l'Agenzia delle entrate»¹⁶⁴.

Né riteniamo auspicabile, in termini di *policy*, una piena parificazione delle posizioni: fra gli strumenti di dialogo Fisco-contribuente (preventivi e deflattivi in senso proprio), infatti, gli APA più di altri hanno attirato le censure di organismi sovranazionali rispetto a procedimenti tanto discrezionali da sfociare in fenomeni di "*private lawmaking*", che si pongono al di fuori del normale procedimento legislativo¹⁶⁵. Negoziati sull'*an* e il *quantum* del tributo possono infatti risolversi in agevolazioni surrettizie (e opache), idonee ad attrarre slealmente investimenti stranieri e ad innescare una gara al ribasso fra le giurisdizioni fiscali.

Per tale ragione, in ambito OCSE ed UE, sono stati potenziati i sistemi di scambio di informazioni su APA e *ruling* transfrontalieri, non solo per ovviare a rischi di doppia imposizione, ma anche per prevenire fenomeni di elusione ed erosione fiscale¹⁶⁶. A ciò si aggiunga il favore pressoché unanime espresso dagli organismi sovranazionali verso forme multilaterali di *compliance* preventiva, in luogo degli APA unilaterali.

Infine, è giusto il caso di accennare alla questione della gratuità o meno dell'accesso alle procedure di APA. La questione, che coinvolge anche l'ordinamento italiano, pur se di ordine prettamente pratico, può incidere sull'attrattività o meno degli APA. Alcuni sistemi stranieri prevedono il pagamento di "*fees*" di accesso ai procedimenti di

¹⁶⁴ GRANDINETTI M., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 684.

¹⁶⁵ Si rinvia ai capitoli seguenti.

¹⁶⁶ A tale esigenza sembra informato anche il recente Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020, che, modificando i requisiti di documentazione sui prezzi di trasferimento, esige l'indicazione e «una breve descrizione degli "accordi preventivi sui prezzi di trasferimento" (APA) e dei "ruling preventivi transfrontalieri" sottoscritti con, o rilasciati dalle, amministrazioni fiscali dei Paesi in cui il gruppo opera, descrivendo oggetto, contenuti e periodi di validità [...]» (compresi dunque i *ruling*/APA che non coinvolgono direttamente la società italiana).

interpello e di APA. L'OCSE ha censito venticinque giurisdizioni nelle quali è prevista una tariffa per l'accesso ai procedimenti di *ruling* preventivo¹⁶⁷. In alcuni casi, come nell'ordinamento tedesco, la commissione dovuta alla presentazione dell'interpello è commisurata al valore della materia sottoposta all'amministrazione¹⁶⁸ (è fissa, invece, per gli APA bi- o multilaterali¹⁶⁹). Il sistema italiano non prevede alcuna tariffa per la presentazione di interpelli ma è stata di recente introdotta di una «commissione», per le domande di APA bi- o multilaterale, parametrata al fatturato complessivo del gruppo di appartenenza del contribuente¹⁷⁰. La previsione di una tariffa (sulla cui natura si auspica un chiarimento) si giustifica alla luce della complessità e dispendiosità dell'attività consultiva demandata all'amministrazione (specie se dai dati dovesse emergere un ricorso sempre più diffuso a tali strumenti). Una criticità della misura risiede nel rischio di disincentivazione delle domande bi- o multilaterali a vantaggio di quelle unilaterali, che rimarrebbero gratuite. In base a quanto già constatato, un simile effetto contrasterebbe coi più moderni orientamenti in tema di coordinamento fra amministrazioni finanziarie statali nell'analisi preventiva delle conseguenze fiscali di fattispecie transfrontaliere. Giova comunque precisare che si tratta forse di un rischio solo teorico. Infatti, gli importi previsti (elevati se paragonati ad esempio al contributo unificato dovuto per l'accesso alla giustizia tributaria) sono in linea con le “fees” previste per analoghi procedimenti in altri Stati europei e assai inferiori rispetto a quelle statunitensi.

1.9.2. L'interpello sui nuovi investimenti.

Altro istituto introdotto in attuazione della L. delega n. 23/2014 (artt. 6, commi 1 e 2, e 12) è quello dell'interpello sui nuovi investimenti, che trova la sua disciplina nell'art. 2 del D. lgs. n. 147/2015 e nel D.M. del 29 aprile 2016.

¹⁶⁷ OCSE, *Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Parigi, 2017, Tabella A.115.

¹⁶⁸ § 89 dell'*Abgabenordnung*, rubricato “*Beratung, Auskunft*”, commi da 4 a 7.

¹⁶⁹ § 89 dell'*Abgabenordnung*, rubricato “*Kosten bei besonderer Inanspruchnahme der Finanzbehörden*”, comma secondo.

¹⁷⁰ L. 30 dicembre 2020, n. 178 (“Legge di bilancio 2021”).

Dal 20 maggio 2016, data di emanazione del Provvedimento direttoriale previsto dal comma 7 dell'art. 2 cit., le imprese che intendono effettuare in Italia investimenti di ammontare non inferiore a venti milioni di euro¹⁷¹, e che abbiano ricadute occupazionali significative e durature, possono presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del piano.

L'obiettivo che si è prefissato il legislatore della riforma è quello di attrarre imprenditori¹⁷² esteri (ma non necessariamente tali) attraverso un procedimento che possa condurre all'individuazione, in modo tendenzialmente irrevocabile, del trattamento fiscale di un progetto economicamente rilevante.

Oltre alle generalità dell'impresa o delle imprese partecipanti, nell'istanza deve essere fornita la descrizione dettagliata del piano sul cui trattamento fiscale si invoca il parere dell'Agenzia delle entrate. Nel decreto attuativo si richiede la descrizione, a pena di inammissibilità, dell'ammontare dell'investimento e della metodologia usata per la quantificazione¹⁷³, dei tempi e delle modalità di realizzazione, delle ricadute

¹⁷¹ Il requisito quantitativo, che deve essere allegato dall'impresa (art. 3, comma 2, lett. *b*) del decreto attuativo, D.M. 29 aprile 2016), deve essere verificato con riferimento alla parte di attività che si svolge in Italia (sul punto v. LEO M., *L'interpello sui nuovi investimenti: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate e le questioni ancora aperte*, ne *Il Fisco*, 2016, 4040).

¹⁷² La definizione di "impresa" si rinviene nell'elencazione, volutamente ampia (in termini adesivi VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 952 e LEO M., *L'interpello sui nuovi investimenti: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate e le questioni ancora aperte*, ne *Il Fisco*, 2016, 4039) dell'art. 1 del decreto attuativo. Sono ivi incluse le persone fisiche non imprenditori e gli enti che non svolgono attività commerciale, a condizione che l'investimento comporti un'attività commerciale o si traduca nella partecipazione al patrimonio di soggetti che svolgono attività commerciale. In tali operazioni di *share deal* rimane però irrisolto il problema di come si debba valutare in concreto il parametro del requisito occupazionale (ASCOLI G. – PELLECCIA M., *Interpello sui nuovi investimenti: incerta l'individuazione delle 'ricadute occupazionali significative e durature'*, ne *Il fisco*, 2016, 3023).

¹⁷³ In particolare, il D.M. indica le risorse finanziarie necessarie per l'attuazione del riferimento; la Circolare 1 giugno 2016, n. 25, § 2.3, suggerisce di far riferimento ai costi di acquisizione e/o costruzione delle immobilizzazioni (materiali, immateriali e finanziarie).

occupazionali¹⁷⁴ e dei riflessi dell'investimento oggetto dell'istanza sul sistema fiscale italiano, anche in termini quantitativi¹⁷⁵.

Sebbene l'art. 2 si limiti a sottendere la posteriorità dell'investimento rispetto all'interpello, il D.M. richiede a pena di inammissibilità che l'istanza sia preventiva, con la precisazione che la preventività deve essere valutata non con riferimento alle operazioni, ma alla dichiarazione o agli altri adempimenti fiscali che ad esse conseguono¹⁷⁶.

Si tratta, come si è detto, di «una figura ibrida, a metà tra *ruling* applicativo e interpello interpretativo»¹⁷⁷, che con il primo ha in comune il contraddittorio e la «diffusa ricostruzione fattuale» (essendo espressamente previsto che, nell'ambito dell'istruttoria, l'Agenzia possa accedere alla sede dell'impresa) e, con il secondo, la struttura.

Il modello procedimentale è infatti quello, già descritto allorché si sono trattati gli interpelli “statutari”, che si fonda sulla presentazione di un'istanza alla quale deve seguire, entro 120 giorni (prorogabili di 90 in caso di richiesta di integrazione

¹⁷⁴ Esse possono consistere non solo nell'incremento, ma anche nel solo mantenimento dei livelli occupazionali preesistenti; l'investimento può avere ad oggetto anche (*ex art. 2 del D.M.*) la ristrutturazione di un'attività economica esistente, al fine di consentire all'impresa il superamento di una situazione di crisi. Secondo GREGGI M., *Il (nuovo) interpello nella gestione del rischio fiscale*, in GLENDI C. - CORASANITI G. - CORRADO OLIVA C. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P. (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, vol. II, Cedam, Milano, 2019, 1016, «il richiamo all'impatto occupazionale delle scelte poste all'attenzione dell'Amministrazione statale, per la sua oggettiva estraneità, rispetto a scelte di correttezza prettamente tributaria». Per ASCOLI G. – PELLECCCHIA M., *Interpello sui nuovi investimenti: incerta l'individuazione delle 'ricadute occupazionali significative e durature'*, ne *Il fisco*, 2016, 3024 «l'istituto, ancorché nato con il fine di creare un rapporto più proficuo e collaborativo tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, sembra essere utilizzato dal legislatore soprattutto quale mezzo di promozione dell'occupazione».

¹⁷⁵ La Circolare 1 giugno 2016, n. 25, in particolare, pone tra i requisiti di ammissibilità dell'istanza la circostanza che l'investimento generi «materia imponibile», pur non richiedendo all'impresa di indicare gli effetti “a cascata” sull'economia italiana; *contra* VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 955-956, che sottolinea il contrasto sia con la disposizione di rango primario che con la finalità dell'istituto, che è quella di favorire non il gettito ma gli investimenti; ASCOLI G. – PELLECCCHIA M., *Interpello sui nuovi investimenti: incerta l'individuazione delle 'ricadute occupazionali significative e durature'*, ne *Il fisco*, 2016, 3024 sottolineano la difficoltà, per l'investitore, di misurare (e rappresentare all'Agenzia) le prestazioni di lavoro commissionate a soggetti diversi da quelli coinvolti nel piano.

¹⁷⁶ Adesivamente VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 955-964, che condivide la precisazione di cui alla Circolare 1 giugno 2016, n. 25, circa la possibilità che, ove il quesito abbia ad oggetto una questione destinata a riproporsi, possa comunque tenersi conto della preventività in relazione ai periodi d'imposta successivi. Secondo TOMASSINI A., *L'ambizione della certezza del diritto (almeno) per i nuovi investimenti*, ne *Il fisco*, 2016, 3635, la preventività dovrebbe essere «svalutata», anche tenendo conto del principio generale di rettificabilità delle dichiarazioni, per valorizzare l'interesse prevalente «di favorire il dialogo preventivo con il contribuente».

¹⁷⁷ ALFANO R. - VERRIGNI C., *Gli interpelli: evoluzione sistematica e trend legislativo italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, 861-862.

documentale), a pena di formazione del silenzio-assenso, il responso scritto e motivato dell'amministrazione o delle amministrazioni interessate¹⁷⁸.

Possono formare oggetto dell'istanza i quesiti che sarebbero proponibili con l'interpello "generale" dell'art. 11 dello Statuto¹⁷⁹, ovvero quelli relativi all'applicazione di specifiche disposizioni in merito alle quali sussiste una condizione di obiettiva incertezza¹⁸⁰ (lett. *a*), all'accesso a particolari regimi o istituti (lett. *b*), alla valutazione preventiva circa l'assenza di elusione (lett. *c*), alla sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive (comma 2). Non è escluso che gli investitori possano, in alternativa, presentare uno o più interPELLI "statutari", aventi ad oggetto una o più questioni specifiche.

Il D.M. si è inoltre soffermato sul rapporto con gli accordi preventivi di cui all'art. 31-ter del D.P.R. 600/73, prevedendo, all'art. 4 lett. *d*), l'inammissibilità dell'istanza nella parte in cui verte su questioni oggetto della procedura, fatta però eccezione per i quesiti che richiedano di valutare la sussistenza di una stabile organizzazione. La rigida previsione, criticata¹⁸¹ (anche) perché ben lungi dal regolare le sole modalità applicative dell'interpello, come invece richiesto dall'art. 2 comma 6 del D. lgs. n. 147/2015, è stata parzialmente mitigata dalla prassi. Si è chiarito¹⁸², infatti, che nell'interpello sui nuovi investimenti possono rientrare le questioni di natura interpretativa inerenti al trattamento di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali, sempre che sulle medesime problematiche non sia già stata attivata la procedura di cui all'art. 31-ter cit.

¹⁷⁸ L'art. 2 prevede al co. 1 che, se la richiesta concerne anche tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, quest'ultima la trasmetta agli altri enti impositori competenti, ciascuno dei quali rende in autonomia la propria risposta. Come specifica l'art. 5 comma 6 del D.M. n. 209/2001, la risposta è resa ai sensi dell'art. 11 dello Statuto; sul punto VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 969, obietta che tale previsione, che non trova fondamento nella norma di rango primario, contrasta con la finalità di creare un "canale dedicato" per i nuovi investimenti, dotato di regole sue proprie.

¹⁷⁹ L'interpello sui nuovi investimenti ha infatti una portata onnicomprensiva e trasversale (così CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al controllo preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento alla compliance*, Cedam, Milano, 2018, 152).

¹⁸⁰ Secondo VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 958, e diversamente da quanto afferma la prassi dell'Agenzia delle Entrate, l'interpello ex art. 11 lett. *a*) dello Statuto, se proposto nell'ambito dei "nuovi investimenti", non richiede le condizioni di obiettiva incertezza. Non solo il D.M. si è pronunciato su una questione non "delegata" dalla norma primaria, ma ha introdotto una previsione che crea un «inutile duplicato» (p. 959) della procedura ordinaria, trascurando che la finalità dell'art. 2 è quella di attrarre investitori stranieri, i quali aspirano ad una risposta individuale e "completa".

¹⁸¹ Da VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 962.

¹⁸² Nell'ambito del "Forum Tax 2016"; cfr. LEO M., *L'interpello sui nuovi investimenti: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate e le questioni ancora aperte*, ne *Il Fisco*, 2016, 4040.

Ai sensi del terzo comma dell'art. 2 del D. lgs. n. 147/2015, il contribuente che dà esecuzione alla risposta¹⁸³ gode di un canale privilegiato per l'accesso all'istituto dell'adempimento collaborativo, a prescindere dal volume d'affari e dai ricavi realizzati, ordinariamente non inferiore a € 10 miliardi.

La tutela dell'affidamento è, nel caso dei “nuovi investimenti”, particolarmente intensa. La risposta dell'Amministrazione Finanziaria, oltre a precludere l'adozione di atti difformi, resta infatti valida «finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali è stata resa o desunta». Diversamente da quanto accade nella disciplina generale, è sostanzialmente esclusa la facoltà di rettifica, anche con effetti soltanto *pro futuro*.

È comunque fatta salva, per l'Agenzia delle Entrate, la possibilità di verificare, attraverso gli ordinari poteri istruttori (accessi, questionari, ecc.) e previa interlocuzione obbligatoria con l'ufficio (la Divisione Contribuenti) che ha reso la risposta¹⁸⁴, l'assenza di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto e la corretta applicazione delle indicazioni rese; se, infatti, emerga un mutamento delle circostanze di fatto o di diritto, o si appuri che quelle rappresentate nell'istanza non erano veritiere, non si producono gli effetti legali della risposta, espressa o tacita.

Tra le circostanze di diritto suscettibili di mutamento, la prassi dell'Amministrazione ha incluso non solo le modifiche normative, le sentenze della Corte Costituzionale e quelle delle Corti di Giustizia dell'UE, ma anche le pronunce delle Sezioni Unite o quelle delle Sezioni semplici che esprimano un “diritto vivente”. Tale ultimo aspetto è stato giustamente criticato da tutta la dottrina intervenuta sul tema, la quale ha sottolineato le frequenti oscillazioni che caratterizzano la giurisprudenza della Corte di Cassazione¹⁸⁵. In effetti, la tesi che include nel novero dei mutamenti di diritto anche gli orientamenti della Cassazione non sembra tutelare adeguatamente l'affidamento del contribuente, che costituisce il tratto caratterizzante dell'istituto in commento, oltre che

¹⁸³ Con «risposta», precisa VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 983, deve intendersi anche il silenzio-assenso.

¹⁸⁴ Così l'art. 6, comma 3, del D.M. 29 aprile 2016.

¹⁸⁵ V., tra gli altri, CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al controllo preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento alla compliance*, Cedam, Milano, 2018, 161; VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 969-970, nota 52; LEO M., *L'interpello sui nuovi investimenti: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate e le questioni ancora aperte*, ne *Il fisco*, 2016, 4041; TOMASSINI A., *L'ambizione della certezza del diritto (almeno) per i nuovi investimenti*, ne *Il fisco*, 2016, 3636; DONESANA A.R. – ANGELILLIS P., *Interpello nuovi investimenti: l'Agenzia fornisce la prima risposta*, in *Corr. trib.*, 2017, 755.

attribuire alla giurisprudenza un ruolo paralegislativo che, in un ordinamento di *civil law*, dovrebbe esserle estraneo¹⁸⁶.

L'attitudine della risposta a "consolidarsi" irrevocabilmente ha suscitato alcune perplessità in ordine alla possibilità che ciò possa «condurre ad un prelievo difforme dal dovuto, in contrasto con i principi costituzionali di capacità contributiva e di uguaglianza» oltre che di indisponibilità della pretesa tributaria, mentre – si è affermato – sarebbe stato preferibile «modellare la disciplina gli effetti della risposta sulla base della disciplina ordinaria dello Statuto»¹⁸⁷. Altri autori, invece, hanno valorizzato, come principi anch'essi meritevoli di considerazione ai fini del bilanciamento, quelli di buona fede, certezza del diritto e legittimo affidamento, evincibili dagli artt. 2, 3, 41 e 97 Cost. e riconosciuti dalla Corte di Giustizia e dalla Corte EDU¹⁸⁸.

Secondo parte della dottrina il nuovo procedimento avrebbe la funzione di «espandere i margini di negoziazione» dell'Amministrazione finanziaria, in una «logica compensativa» estranea alla cultura giuridica del Paese¹⁸⁹, fino a consentirle, ad esempio, di negare la valutazione di abusività di un'operazione che, in assenza di un rilevante investimento, si presterebbe a censure.

È preferibile (e si auspica che anche la prassi applicativa si muova, al di là delle enunciazioni di principio, in tale direzione¹⁹⁰) sostenere che i "rilevanti investimenti"

¹⁸⁶ Non è un caso che le applicazioni del *prospective overruling*, reputato dalla Cassazione lo strumento più adatto alla tutela dell'affidamento delle parti al cospetto di mutamenti repentini di giurisprudenza, siano limitate alla sola materia processuale. Al di fuori di tale ipotesi (come chiarisce, ad es., Cass. Sez. Un., 12 febbraio 2019, n. 4135), l'interpretazione giurisprudenziale è retroattiva, perché "dichiarativa" del significato originario della legge. I nuovi orientamenti giurisprudenziali non sono quindi idonei a far ritenere mutate le circostanze di diritto; diversamente opinando, si attribuirebbe all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di rimediare ai propri errori, in violazione dell'art. 2 del D. lgs. n. 147/2015 che preclude ogni rettifica anche *ex nunc*.

¹⁸⁷ CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al controllo preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento alla compliance*, Cedam, Milano, 2018, 154 ss.

¹⁸⁸ VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 972-975; tuttavia, precisa l'Autore (p. 976), in tanto l'affidamento è tutelabile, in quanto l'errore in cui in cui sia eventualmente incorsa l'Amministrazione non sia riconoscibile; ciò anche in conformità alla clausola, che informa gli accordi bilaterali per la promozione e la protezione degli investimenti sottoscritti anche dall'Italia, che impone a ciascuno Stato di garantire un quadro legale stabile e di osservare, in buona fede, gli obblighi assunti nei confronti del singolo investitore.

¹⁸⁹ GREGGI M., *Il (nuovo) interpello nella gestione del rischio fiscale*, in GLENDI C. - CORASANITI G. - CORRADO OLIVA C. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P. (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, vol. II, Cedam, Milano, 2019, 1016.

¹⁹⁰ Stando ai dati comunicati del Ministero delle Finanze (disponibili al sito istituzionale <https://www.mef.gov.it/focus/Dalla-lotta-allevasione-alle-misure-per-attrarre-investimenti-il-bilancio-dell'Agenzia-delle-Entrate-nel-2018/>), nel 2018 vi sono state 27 risposte a interpelli, per investimenti pluriennali di circa 15 miliardi di Euro, 13 mila nuovi di posto di lavoro e un gettito di 269 milioni di Euro.

possono costituire un filtro di accesso alla procedura ma non una ragione di deroga ai principi di legalità ed indisponibilità che governano la materia tributaria¹⁹¹.

Altro aspetto sul quale possono esprimersi perplessità è la vaghezza del parametro di “significatività” delle ricadute occupazionali, che né la legge né il D.M. definiscono con sufficiente precisione¹⁹², pur elevando la relativa descrizione a requisito di ammissibilità dell’interpello. Ciò introduce indubbiamente margini di descrittività, che potrebbero costituire motivo di contenzioso ove l’Amministrazione dovesse opporre la non rilevanza dell’investimento a cagione della quantità di personale impiegato nel nuovo investimento. In effetti, anche a voler aderire alla tesi (qui preferita) che ritiene i pareri non impugnabili perché non vincolanti, un argomento a favore dell’impugnabilità della dichiarazione di inammissibilità¹⁹³ risiede nell’interesse dell’investitore ad essere ammesso ad una procedura con oggetto potenzialmente illimitato e dagli effetti – come si è visto – pressoché irrevocabili.

1.9.3. Il regime di adempimento collaborativo.

Il regime di adempimento collaborativo ha innovato significativamente la *compliance* preventiva, a lungo caratterizzata da contatti sporadici fra Fisco e contribuente (attraverso, ad esempio, l’interpello). Si tratta di un programma di derivazione sovranazionale che attua un’interlocuzione strutturata e costante fra

¹⁹¹ Si rimanda alle considerazioni espresse al § 1.4.2; nello stesso ordine di idee v. GUIDARA A., *Discrezionalità e vincolatezza nell’azione dell’amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 33 ss.: «[gli atti amministrativi che indirizzano l’azione di accertamento] non estrinsecano alcuna volontà amministrativa, non contengono alcuna disposizione degli interessi convolti [...] non sono altro che pareri [...] il vincolo, che discende dal parere reso, è sottratto alla volontà dell’ufficio interpellato [...] ciò vale anche in presenza di contenuti particolari, di procedimenti complessi e finanche partecipati».

¹⁹² Sulla *vaghezza* del parametro (sul quale la Circolare 1 giugno 2016, n. 25 non può che rimandare, al § 2.1, a un apprezzamento «case by case alla luce della specifica attività esercitata dall’investitore») v., con unanimità di vedute, tutta la dottrina sin qui citata. Come osservano DONESANA A.R. – ANGELILLIS P., *Interpello nuovi investimenti: l’Agenzia fornisce la prima risposta*, in *Corr. trib.*, 2017, 754, a commento della prima risposta a un interpello sui nuovi investimenti (si tratta della Ris. 17 gennaio 2017, n. 4/E, sulla configurabilità di un *hub* logistico quale stabile organizzazione e sul trattamento ai fini IVA delle operazioni di acquisto e vendita di prodotti immagazzinati in depositi IVA), il parametro di 90 nuovi assunti a tempo pieno «non può essere adottato come “metro di paragone” per altre istanze», dovendo essere rapportato ad altri fattori rilevanti.

¹⁹³ Sulla quale non dovrebbe incidere la previsione dell’art. 6 del D.Lgs. 156/2015 che, pur successiva al c.d. decreto internazionalizzazione, menziona le sole «risposte alle istanze di interpello di cui all’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212».

l'impresa e l'Amministrazione finanziaria al precipuo scopo di minimizzare il c.d. rischio fiscale, ossia il rischio di violare o eludere le norme tributarie.

Il programma si deve in particolare all'elaborazione di apposite linee guida in sede OCSE alla luce delle esperienze di “*enhanced relationship*” implementate da alcune Amministrazioni tributarie estere (sovente, attraverso documenti di prassi e in assenza di una disciplina legislativa¹⁹⁴). A partire dallo studio del 2008 sul ruolo degli intermediari nella *compliance* e nello sviluppo di strategie fiscali aggressive¹⁹⁵, l'OCSE ha presentato i tratti essenziali di una relazione Fisco-contribuente “*enhanced*” rispetto alla “*basic relationship*” fondata sul controllo *ex post* del dichiarato: si dovrebbe basare, da parte dell'amministrazione, sull'approfondimento della comprensione dei meccanismi imprenditoriali, l'imparzialità, la proporzionalità, nonché sulla sollecitudine nelle comunicazioni (tesa a garantire una maggior certezza del diritto); da parte del contribuente, sulla trasparenza e la *disclosure*. Appariva auspicabile, inoltre, un «*positive engagement*» con gli intermediari fiscali (quali banche, consulenti, ecc.) che, in quanto immediatamente coinvolti nella pianificazione fiscale dei propri clienti, collaborando maggiormente con le amministrazioni, avrebbero potuto favorire il corretto adempimento delle obbligazioni tributarie (in luogo di pratiche aggressive). Oltre ai vantaggi in termini di «*early certainty*» per i contribuenti¹⁹⁶, l'interlocuzione e la *disclosure* strutturate consentono al contribuente di sviluppare strategie interne di gestione del rischio fiscale¹⁹⁷ nell'ottica della prevenzione delle controversie fiscali (e dei conseguenti costi) e all'amministrazione di profilare i contribuenti in base al rischio più o meno alto di violazione delle norme fiscali. In ultima analisi, si potranno così dedicare maggiori risorse pubbliche al contrasto alle forme più insidiose di elusione ed evasione fiscale. A partire dal *report* del 2013, l'OCSE adotta l'espressione “*co-*

¹⁹⁴ Tant'è che questo nuovo corso nei rapporti Fisco-contribuente fu così rappresentato: «[...] *a more collaborative, trust-based relationship can develop between revenue bodies and large corporate taxpayers who abide by the law and go beyond statutory obligations to work together co-operatively*» (OCSE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Parigi, 2008, 39).

¹⁹⁵ OCSE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Parigi, 2008.

¹⁹⁶ Analogamente a quanto accade nei sistemi classici di *ruling*, l'interlocuzione preventiva/costante nei programmi di *cooperative compliance* giova anche all'amministrazione, che, interrogata ad esempio sull'elusività o meno di talune operazioni, acquisisce informazioni “in tempo reale” sulle nuove forme di pianificazione fiscale.

¹⁹⁷ Come osserva MELIS G. (*Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020, 264), i programmi di *cooperative compliance* si inquadrano nella prospettiva della “*corporate social responsibility*”, idonea a promuovere, a tutti i livelli aziendali, una cultura dei valori di trasparenza, correttezza, onestà e rispetto delle regole. In tema, cfr. FAZIO A., *L'interpello tributario nella prospettiva della responsabilità sociale dell'impresa*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 542 ss.

operative compliance” che racchiude il mezzo (la collaborazione) e il fine (la *compliance*) di tali programmi¹⁹⁸. Dopo l’avvio da parte dell’Agenzia delle entrate di un progetto pilota¹⁹⁹ in linea con gli orientamenti OCSE, il regime di *cooperative compliance* è stato istituzionalizzato dal D. lgs. n. 128/2015, su impulso della L. Delega n. 23/2014 (art. 6).

La portata soggettiva risulta assai limitata, perché l’accesso al regime è riservato ai soli contribuenti «dotati [...] di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno»²⁰⁰, cioè i contribuenti di maggiori dimensioni. È inoltre prevista una soglia minima di ricavi o un volume minimo di affari, da poco ridotti a cinque miliardi²⁰¹ in luogo dei dieci inizialmente previsti²⁰². Tale soglia non rileva per i soggetti che abbiano già ottenuto un responso – espresso o tacito – all’interpello sui nuovi investimenti, il quale però a sua volta richiede una capacità economica non comune (essendo attivabile per progetti d’investimento in Italia di almeno 20 milioni di euro)²⁰³.

¹⁹⁸ OCSE, *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Parigi, 16, ove si legge che «the term “co-operative compliance” describes the concept most accurately as it not only describes the process of co-operation but also demonstrates its goal as part of the revenue body’s compliance risk management strategy: compliance leading to payment of the right amount of tax at the right time».

¹⁹⁹ Annunciato sul sito istituzionale il 25 giugno 2013. Sull’esperienza italiana, cfr. compiutamente, CANNAS F. - GRANDINETTI M., *From Tax Rulings to Co-operative Compliance: A New Deal Between the Taxpayer and the Italian Tax Administration?*, in HEIN R. - RUSSO R. (a cura di), *Co-operative Compliance and the OECD’s International Compliance Assurance Programme*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2020, 115 ss.

²⁰⁰ Art. 4, comma primo, D. lgs. n. 128/2015.

²⁰¹ Art. 1, D.M. 30 marzo 2020.

²⁰² Art. 7, comma 4, D. lgs. n. 128/2015. Possono accedere, altresì, i contribuenti che avessero aderito al progetto pilota, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro. Inoltre, ai sensi dell’art. 7, comma 4, lett. b), con decreto ministeriale sono stabiliti i criteri in base ai quali possono essere, progressivamente, individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese.

²⁰³ La soglia non rileva neppure per l’accesso al regime di adempimento collaborativo da parte degli aderenti alla procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata *ex art. 1-bis*, D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (convertito, con modificazioni, da L. 21 giugno 2017, n. 96), che permette alle società e agli enti non residenti operanti in Italia di definire i debiti tributari dell’eventuale stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato. Tuttavia, anche in questo caso, la procedura “di partenza” richiede una capacità economica non comune, poiché è destinata società o enti «che appartengono a gruppi multinazionali con ricavi consolidati superiori a 1 miliardo di euro annui e che effettuino cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a 50 milioni di euro annui» (art. 1-bis *cit.*). La disciplina è attuata dal Provv. del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 16 aprile 2019. In dottrina, cfr. compiutamente CERRATO M., *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 751 ss.; CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2019, 430-431.

Assunti reciproci doveri²⁰⁴ in linea coi citati orientamenti OCSE, il contribuente può «pervenire con l’Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali». A tal fine, sono predisposti strumenti differenziati (anche se non rigidamente) a seconda che il rischio derivi dalla valutazione di elementi di fatto o dall’interpretazione o applicazione di disposizioni tributarie. Le implicazioni fiscali di elementi di fatto possono essere discusse nell’ambito di un contraddittorio di carattere continuativo volto al «comune intendimento in merito agli elementi [...] costitutivi della fattispecie»²⁰⁵ (c.d. “interlocazione costante e preventiva su elementi di fatto”). In quel contesto, l’Agenzia può esercitare gli ordinari poteri di controllo, anche d’ufficio, realizzando una “anticipazione del controllo”: trattandosi di un controllo “in tempo reale” e non successivo alla dichiarazione, tale anticipazione sembra rispondere anche all’interesse del contribuente all’“*early certainty*”. Ogni attività svolta in contraddittorio è documentata da apposito processo verbale, copia del quale è rilasciata al contribuente²⁰⁶. L’Amministrazione è vincolata alle posizioni espresse all’esito delle interlocuzioni costanti e preventive fintantoché restino invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese, salvo rettifica della soluzione interpretativa con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell’istante²⁰⁷.

Lo strumento approntato per l’interlocazione su elementi di diritto è l’interpello abbreviato, ossia soggetto a termini di risposta (o formazione del silenzio-assenso)

²⁰⁴ Art. 5, D. lgs. n. 128/2015. In particolare, è richiesto al contribuente un «comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all’Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva». Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo (*id est*, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali) ed esauriente all’Agenzia, se essa non condivide la posizione dell’impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell’accertamento. In caso di denuncia per reati fiscali, l’Agenzia delle entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all’attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato (art. 6, commi 3-4). Tuttavia, dal dettato legislativo non si evince se l’adesione al programma abbia effetti sul piano di eventuali violazioni di carattere penale. È stato, però, condivisibilmente osservato che quando il contribuente, avendo debitamente informato l’Ufficio dei possibili rischi fiscali, si sia adeguato alle sue indicazioni, pare venir meno l’elemento soggettivo della condotta di rilevanza penale. Cfr., per tutti, GIANONCELLI S., *Cooperative compliance e tutela penale dell’interesse fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 269-270.

²⁰⁵ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, § 1.

²⁰⁶ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, § 4.9.

²⁰⁷ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, § 2.2., lett. c), che rinvia all’art. 9, comma primo, secondo periodo, D.M. 15 giugno 2016.

minori di quelli previsti dall'art. 11 dello Statuto. Entro quindici giorni dalla sua presentazione, l'amministrazione deve verificare che il contenuto risponda ai requisiti *ex art. 4*, comma primo, D.M. 15 giugno 2016. Il termine di risposta o formazione del silenzio assenso è fissato in quarantacinque giorni.

I quesiti possono riguardare l'«applicazione delle disposizioni tributarie a fattispecie concrete in relazione alle quali [il contribuente] ravvisa rischi fiscali». La terminologia “manageriale” qui impiegata si discosta dal presupposto di matrice giuridica individuato dallo Statuto nelle “condizioni di obiettiva incertezza”. Il dettato legislativo definisce il “rischio fiscale” quale «rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario», ma è stato opportunamente osservato che il «rischio fiscale può in effetti assumere varie forme dal momento che è un concetto alieno alla esperienza e forse anche alla cultura giuridica domestica»²⁰⁸. Alla luce dell'indeterminatezza della nozione di “rischio fiscale”, si spiega forse l'aggiunta in sede di Decreto ministeriale delle “condizioni di obiettiva incertezza” fra i requisiti da indicare nell'istanza a pena di inammissibilità²⁰⁹. Il soggetto aderente al regime può presentare tutte le tipologie di interpello previste dall'art. 11 dello Statuto²¹⁰, con effetti analoghi. A tutela dell'affidamento del contribuente, operano infatti, oltre alla clausola di silenzio-assenso, la previsione di nullità di ogni atto emesso in senso difforme e la salvaguardia degli effetti già prodottisi in caso di rettifica *in pejus* del parere. Come previsto anche nello Statuto, non può formarsi il silenzio-assenso su istanze prive di un'esposizione chiara e univoca della soluzione proposta dal contribuente e del comportamento che intende adottare.

La disciplina si discosta, invece, dall'art. 11, richiedendo all'aderente al programma che tenga un comportamento difforme dal parere di darne comunicazione all'Agenzia²¹¹. Devono essere altresì comunicate tempestivamente eventuali modifiche delle circostanze di fatto o di diritto sulla base delle quali è stata formulata la risposta²¹². Ancora – diversamente dalla disciplina *ex art. 11* – l'interpello può essere istruito anche

²⁰⁸ GREGGI M., *Il (nuovo) interpello nella gestione del rischio fiscale*, in GLENDI C. - CORASANITI G. - CORRADO OLIVA C. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P. (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, vol. II, Cedam, Milano, 2019, 1020.

²⁰⁹ Art. 6, comma primo, lett. g), D.M. 15 giugno 2016.

²¹⁰ Art. 1, D.M. 15 giugno 2016.

²¹¹ Art. 8, comma primo, D.M. 15 giugno 2016.

²¹² Art. 8, comma secondo, D.M. 15 giugno 2016.

con interlocuzioni, previo invito al contribuente, e/o con accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa, nei tempi concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili per la risposta²¹³.

Sui rischi comunicati dal contribuente al di fuori della procedura di interpello, l'Agenzia prende posizione «mediante pareri motivati o altri strumenti idonei a garantire certezza preventiva sulle fattispecie esaminate»²¹⁴. In assenza di espressa regolamentazione dell'efficacia di tali pareri, è ragionevole ritenere che l'affidamento del contribuente – che in buona fede e con spirito collaborativo comunica elementi di rischio fiscale – vada tutelato nelle medesime forme previste per l'interpello abbreviato²¹⁵.

Secondo il provvedimento attuativo, quando l'impresa segnali alcune questioni all'Ufficio attinenti al trattamento fiscale di «operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute strategiche [...] l'ufficio, effettuati i necessari approfondimenti, invita il contribuente al contraddittorio al fine di pervenire ad una comune valutazione della fattispecie da formalizzare in un documento, sottoscritto dall'ufficio stesso e dal contribuente, denominato “accordo di adempimento collaborativo”»²¹⁶. Il contenuto dell'accordo vincola le parti per il periodo di imposta nel corso del quale è stata definita la soluzione condivisa e per i periodi di imposta successivi, salvo mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini della comune valutazione. A tale “accordo” è dunque riconosciuta un'efficacia, di maggior intensità rispetto a quella del responso all'interpello abbreviato, analoga a quella degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale o dei responsi agli interpelli sui nuovi investimenti. All'Ufficio è infatti precluso l'esercizio del potere di autotutela attraverso la rettifica delle posizioni espresse nell'accordo. Si è già osservato che le discipline esaminate (art. 31-ter, D.P.R. n. 600/1973; art. 2, D. lgs. n. 147/2015) sono frutto di un bilanciamento, operato a monte dal legislatore, fra i principi di legittimo affidamento e legalità.

²¹³ Art. 5, commi 3 e 4, D.M. 15 giugno 2016.

²¹⁴ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, § 5.1.

²¹⁵ In tema, cfr. PISTOLESI F., *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *Corr. trib.*, 2017, 2412 ss., secondo cui «non si può dubitare che a detti “pareri motivati o altri strumenti idonei” vada assegnata la stessa efficacia delle risposte agli interpelli. Al pari di queste ultime, difatti, tali responsi garantiscono “certezza preventiva sulle fattispecie esaminate”, come si legge nell'art. 5.1. Inoltre, siccome tali pareri sono concepiti come alternativi rispetto alle risposte agli interpelli, v'è una ragione ulteriore per predicarne la rilevata assimilazione degli effetti».

²¹⁶ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, § 5.4.

Tuttavia, il D. lgs. n. 128/2015 nulla dispone in proposito, ad eccezione della previsione dei doveri dell'Amministrazione di «promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza» e di «esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile»²¹⁷. Ci si chiede dunque se il provvedimento, in tema di accordo sulle operazioni strategiche, non esorbiti dal dettato legislativo. Pur non ravvisandosi una immediata violazione della riserva di legge *ex art. 23 Cost.* (che ha ad oggetto solo le norme impositrici e non quelle procedimentali)²¹⁸, non escludiamo un *vulnus* al principio di legalità. E ciò in considerazione del fatto che in via amministrativa vengono fortemente limitati, per più periodi d'imposta, poteri posti a presidio della legalità (quale il potere di autotutela) nell'applicazione di nozioni talvolta vaghe o estranee all'esperienza giuridica di *civil law* (“rischio fiscale”; “operazioni strategiche”, ecc.). Pare francamente irragionevole che la disciplina dell'interpello abbreviato – aderente in larga misura all'art. 11 dello Statuto – sia posta con disposizioni legislative e regolamentari *ad hoc*, mentre nulla è previsto per uno strumento, l'“accordo”, con effetti ben più marcati sul piano della tutela dell'affidamento.

Altra criticità – questa volta del programma nel suo complesso – attiene alla limitata schiera di contribuenti coinvolti²¹⁹. Sebbene siano state abbassate di recente le soglie dimensionali di ammissione (a cinque miliardi di euro di ricavi o volume d'affari), resta esclusa una porzione importante dell'imprenditoria, che pur avrebbe i mezzi e la forma giuridica adatta a predisporre un efficace sistema interno di gestione del rischio fiscale. Occorre evitare che tale nuovo regime sia percepito quale “salotto buono del fisco” dai soggetti esclusi²²⁰. Se è vero che l'ordinamento predispose altri strumenti di *compliance* preventiva accessibili a tutti i contribuenti, va dato atto altresì degli elementi di assoluta novità dell'adempimento collaborativo, che lo rendono particolarmente attrattivo per tutte le imprese in grado di dotarsi di un sistema interno di gestione del rischio fiscale.

²¹⁷ Art. 5, comma primo, lett. c) ed e), D. lgs. n. 128/2015.

²¹⁸ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, aggiornato da FREGNI M.C. - SARTORI N. - TURCHI A., Utet, Milano, 2020, 15; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Milano, 2020, 150 (e 83 ss.).

²¹⁹ L'elenco dei soggetti aderenti deve essere pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.

²²⁰ POTITO A., *Nessun salotto buono della fiscalità d'impresa*, in *Sole 24 Ore*, 16 giugno 2016, 41; TROPEA A., *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 814.

Oltre alle garanzie già analizzate, infatti, il provvedimento attuativo assicura che «in aderenza ai doveri di correttezza e trasparenza che animano il regime, l'ufficio competente utilizza le informazioni inerenti i rischi fiscali comunicati dal contribuente, anche in sede di istanza di adesione o raccolte nel corso della procedura, solo ai fini dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e delle attività e dei controlli relativi al regime di adempimento collaborativo, limitatamente ai periodi di imposta per i quali il regime stesso trova applicazione»²²¹. Gli elementi acquisiti, anche laddove l'adesione al regime non si perfezioni²²², «non costituiscono fonti di innesco per successive attività di controllo relative ad esercizi precedenti all'ingresso al regime, nei confronti del contribuente [...] o di altre società appartenenti al medesimo gruppo societario». Viene dunque meno, in questo contesto, uno dei principali motivi di ritrosia riscontrati in relazione agli altri procedimenti di *compliance* preventiva: il timore che la *disclosure* preventiva “attiri” successivi controlli.

²²¹ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, § 2.1.

²²² Ovvero il contribuente ammesso venga successivamente escluso o receda dal regime. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, § 2.1. Sulle conseguenze dell'eventuale violazione da parte dell'Amministrazione di tali limitazioni, cfr. PISTOLESI F., *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *Corr. trib.*, 2017, 2413, secondo cui «la pretesa impositiva avanzata solo sulla scorta delle prove inutilizzabili sarebbe infondata poiché, appunto, priva di supporto istruttorio. E il giudice tributario, investito della controversia, non potrebbe - se in tal senso richiesto - che riconoscere detta inutilizzabilità, ravvisando la carenza di prova della pretesa e, dunque, non condividerla».

CAPITOLO II – I *ruling* preventivi nella dimensione sovranazionale

SOMMARIO: 2.1. I procedimenti di *compliance* preventiva e i rischi di concorrenza fiscale dannosa e pianificazione fiscale aggressiva. – 2.2. *Ruling* preventivi e concorrenza fiscale dannosa secondo la prassi OCSE. – 2.2.1. Lo scambio spontaneo obbligatorio di informazioni sui *ruling* transfrontalieri nell’ambito dell’azione n. 5 del Piano anti-BEPS. – 2.3. La politica di contrasto alle misure di concorrenza fiscale dannosa nell’UE: la progressiva assimilazione agli aiuti di Stato. – 2.3.1. Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* transfrontalieri nell’ambito della Direttiva UE sulla cooperazione amministrativa. – 2.4. Politiche di trasparenza a confronto e approcci alternativi. – 2.4.1. (*Segue*) *Soft vs. Hard Law*. – 2.5. Tutela dei diritti del contribuente. – 2.5.1. (*Segue*) Diritto al contraddittorio preventivo – 2.5.2. (*Segue*) Diritto alla tutela giurisdizionale. – 2.5.3. (*Segue*) Diritto alla tutela dei segreti industriali, commerciali o professionali. – 2.5.4. (*Segue*) Diritto alla protezione dei dati personali. – 2.6. Considerazioni di *policy* sulla trasparenza dei *ruling* preventivi: scambio di informazioni o pubblicazione?

2.1. I procedimenti di *compliance* preventiva e i rischi di concorrenza fiscale dannosa e pianificazione fiscale aggressiva.

Nelle stesse sedi sovranazionali ove è stata promossa l’introduzione di procedimenti di *compliance* preventiva, più di recente è emerso il rischio che, in alcune circostanze, essi possano contribuire a pratiche concorrenziali dannose o di pianificazione fiscale aggressiva. Già nel 1998 l’OCSE segnalava che «l’uso inappropriato di *ruling* preventivi e simili accordi negoziati individualmente può anche distorcere la posizione competitiva dei Paesi, ove il trattamento accordato al contribuente non sia trasparente [e] non si basi su un esame completo e dettagliato dei fatti e delle circostanze»¹.

¹ Così, testualmente, OCSE, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Parigi, 1998, § 72 (traduzione libera). Il *Report* e le raccomandazioni contenute nell’allegato I sono stati approvati dal Consiglio con l’astensione di Lussemburgo e Svizzera. Simili rischi sono stati evidenziati in più occasioni in sede UE, come riepilogato nel capitolo successivo (§ 3.2.). In tempi molto più recenti, una *Technical Note* del Fondo monetario internazionale se, da un lato, constata che «i *ruling* fiscali preventivi sono una caratteristica comune dei sistemi fiscali maturi» a beneficio della chiarezza e della coerenza in merito all’applicazione della normativa fiscale, dall’altro, mette in guardia rispetto ai rischi intrinseci associati alla concessione di *ruling* preventivi confidenziali che non sono pubblicati o altrimenti segnalati: vi si legge, in particolare, che «*The discretion given to the tax authority to issue private tax rulings can lead, in more extreme cases, to ‘private law making’ outside the normal legislative process. In this regard, the issue of private tax rulings by the tax authority has the potential to give rise to a*

Prima di ricostruire nel dettaglio i contributi della prassi internazionale e – da ultimo – del legislatore europeo sul *design* dei procedimenti di *ruling*, appare opportuna una sintetica premessa sui fenomeni economici e giuridici della concorrenza fiscale fra Stati e della pianificazione aggressiva.

Le nozioni di concorrenza e competitività interstatale presentano tratti tutt'altro che definiti. Le dottrine economiche² e giuridiche³ sono generalmente concordi nel premettere che non ne esiste una definizione generalmente accettata. Sul piano descrittivo, appare utile distinguere la dimensione macroeconomica da quella microeconomica: nella prima, si apprezza la competitività fra Stati, volta all'accrescimento degli indicatori statali macroeconomici; nella seconda, si apprezza la competitività tra imprese e lavoratori che operano in differenti mercati, che può essere intesa o nel senso di accrescere la competitività all'estero delle imprese domestiche (*outbound*) o nel senso di attrarre investimenti nel proprio paese (*inbound*)⁴. Alcuni economisti ritengono che la prospettiva più ristretta – quella microeconomica – oltre che più intuitiva, sia anche più funzionale all'applicazione dei modelli comunemente impiegati per valutare gli effetti economici delle politiche governative. Tale orientamento muove dalla constatazione dell'impossibilità di paragonare lo Stato all'impresa, perché lo Stato non può cessare l'attività: questa differenza di fondo condurrebbe ad adottare, per la valutazione della *performance* statale nel suo complesso, altri parametri più consolidati (quale, ad esempio, la crescita della produzione o,

parallel method of tax policy-making, thereby resulting in a hidden source of tax law which runs counter to the normal operation of the rule of law. Private tax rulings should not be used to short circuit the policy ratification process by the legislature which often carefully considers tax law design options and then ultimately passes the tax laws following appropriate debate and oversight. Similarly, only the legislative process can achieve full transparency of a country's international commitments in the area of tax policy and administration» (WAERZEGGERS C. – HILLIER C., *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime—Design considerations for achieving certainty and transparency*, *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, 2016, spec. 1 e 8). In tema, cfr., altresì, Osservatorio sui conti pubblici italiani, *L'Unione Europea e le eccessive differenze nella tassazione dei profitti tra paesi*, 16 maggio 2020 (disponibile al collegamento <https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-Nota%20tassazione%20europea.pdf>).

² Cfr., senza pretesa di esaustività, KRUGMAN P., *Competitiveness: A Dangerous Obsession*, in *Foreign Affairs*, 1994, 28 ss.; KNOLL M.S., *The Connection Between Competitiveness and International Taxation*, in *Tax L. Rev.*, 351; SLEMROD J., *Competitive Tax Policy*, in HASSETT K.A. (a cura di), *Rethinking Competitiveness*, American Enterprise Institute Press, Washington D.C., 2012, 34; ALTSHULER R., *Inter-Nation Competitiveness: A Discussion Paper on Base Erosion and Profit Shifting*, in *Bull. for Int'l Tax'n*, 2014, § 2.

³ Cfr., senza pretesa di esaustività, AVI-YONAH R.S. – SARTORI N., *Foreword*, in *Tax L. Rev.*, 2012, 314; PIANTAVIGNA P., *Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy*, in *World Tax J.*, 2017, 480.

⁴ AVI-YONAH R.S. – SARTORI N., *Foreword*, in *Tax L. Rev.*, 2012, 314 ss.

relativamente alle politiche fiscali, la verifica della loro neutralità rispetto ai diversi tipi di investimento) senza necessità di ricorrere alla competitività internazionale, che rimarrebbe dunque un concetto sfuggente⁵.

L'adozione della prospettiva microeconomica non impedisce di valutare il complessivo impatto delle politiche fiscali nazionali sull'attrattività degli investimenti stranieri e sulla competitività delle imprese domestiche nei mercati esteri.

Con l'avvio del processo di globalizzazione, attraverso la progressiva rimozione degli ostacoli al commercio e agli investimenti internazionali⁶, gli Stati, abituati sino a quel momento a determinare in piena autonomia le politiche fiscali in forza della propria sovranità, hanno iniziato a doversi confrontare con gli effetti delle politiche fiscali altrui sulle proprie economie. Determinante in tal senso è la maggior mobilità, in questa epoca, del capitale rispetto al lavoro⁷. Mentre, sino all'inizio del secolo scorso, la forza lavoro era mobile almeno quanto il capitale, la successiva evoluzione tecnologica e la diminuzione dei controlli sul tasso di cambio hanno fatto sì che il mercato dei capitali si sia rapidamente espanso e internazionalizzato⁸.

In un contesto economico globalizzato, le dinamiche concorrenziali basate su incentivi fiscali devono essere monitorate con particolare riguardo alla sostenibilità delle politiche di *welfare*. A tal fine, si è soliti individuare:

(a) un aspetto oggettivo, rappresentato dagli specifici meccanismi approntati dall'ordinamento per ridurre il carico fiscale (agevolazioni fiscali o, in termini economici, *tax expenditures*⁹);

⁵ «Elusive», nelle parole del premio Nobel per l'economia KRUGMAN P. (*Competitiveness: A Dangerous Obsession*, in *Foreign Affairs*, 1994, 31).

⁶ OCSE, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OCSE, Parigi, 1998, § 20 ss.

⁷ AVI-YONAH, R.S., *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard L. Rev.*, 2000, 1575.

⁸ *Ibidem*.

⁹ Come noto, dal punto di vista giuridico, sono agevolazioni le misure che, derogando al trattamento fiscale ordinario (c.d. *benchmark*), riducono il *quantum* dell'imposizione. Dal punto di vista contabile, si tratta di una mancata entrata, ovvero – al pari delle sovvenzioni pubbliche – di «spese che la comunità sostiene per determinati programmi economici e sociali» (così, testualmente, FICHERA F., *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, 969). Entrambe le nozioni – che, pur con qualche sottile sfumatura, hanno la medesima portata – si devono all'elaborazione dottrinale. In estrema sintesi, sul piano giuridico, si distinguono approcci che valorizzano il dato strutturale, ossia la deroga, favorevole per il contribuente, alle regole di determinazione e applicazione dei tributi, da approcci che danno rilievo ai fini perseguiti dalle agevolazioni. Sul piano dei conti pubblici, le misure agevolative possono essere previste e monitorate attraverso il c.d. bilancio della spesa fiscale, secondo il modello elaborato e sperimentato negli U.S.A. da Stanley S. Surrey a partire dal 1968, perseguendo uno scopo di maggiore trasparenza. Oggi, in molti Stati membri dell'OCSE e/o

(b) un aspetto soggettivo, relativo allo specifico obiettivo perseguito dallo Stato attraverso la riduzione del carico fiscale.

È in ordine a questo secondo aspetto che, almeno in linea teorica, è possibile distinguere la concorrenza fiscale “sana” da quella “dannosa”, a seconda che la riduzione del carico fiscale miri a stimolare positivamente l’economia, a beneficio di tutti i contribuenti, oppure ad attrarre investimenti o capitale stranieri a danno delle economie dei paesi vicini. Si pensi, in particolare, al diverso impatto sul complessivo sviluppo di un Paese di politiche di fiscalità agevolata volte a rafforzare il sistema produttivo, con esternalità positive in termini di maggior lavoro, ricchezza e dignità sociale per varie fasce della popolazione, rispetto ad incentivi volti ad attrarre stanziamenti minimi di società multinazionali che, trasferendo ad esempio la sola sede legale, beneficerebbero di vantaggiosi trattamenti fiscali di alcuni flussi reddituali¹⁰. Per

dell’Unione europea, le agevolazioni sono riepilogate attraverso documenti aggiornati e pubblicati annualmente. Nel nostro ordinamento, devono essere incluse in un rapporto allegato allo stato di previsione dell’entrata, nell’ambito del bilancio di previsione dello Stato (art. 21, comma 11-*bis*, L. n. 196/2009). Inoltre, in ossequio all’art. 108, comma terzo, TFUE, ogni progetto che preveda misure di favore per le imprese dovrebbe essere comunicato alla Commissione (obbligo di notifica) ed implementato solo dopo la sua approvazione (obbligo di *standstill*). In dottrina, senza pretesa di esaustività, cfr., SURREY S.S., MCDANIEL P.R., *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985; LA ROSA S., *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, 1989, 1 ss.; ID., *Le agevolazioni fiscali*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, I, 401 ss.; FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992; ID., *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, 969 ss.; ID., *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano (2)*, in *Rass. trib.*, 2013, 211 ss.; BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, 2002, 48 ss.; BATISTONI FERRARA F., *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in Cassese S. (a cura di), *Diz. dir. pubbl.*, I, 2006, 175 ss.; DEL FEDERICO L., *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, n. 3, 2006, 19 ss.; INGROSSO M. – TESAURO G. (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009; PACE A., *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino, 2012; GUIDARA A., *Agevolazioni fiscali*, in *Dir. online Treccani*, 2013 (disponibile al collegamento http://www.treccani.it/enciclopedia/agevolazioni-fiscali_%28Diritto-on-line%29/); AVI-YONAH R.S., FISHBIEN N., MAZZONI G., *Stanley Surrey, the Code and the Regime*, University of Michigan Public Law Research Paper n. 653, in *SSRN*, 2019 (disponibile al collegamento <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3414965>); AVI-YONAH R.S., *Should US Tax Law be Constitutionalized? Centennial Reflections on Eisner V. Macomber (1920)*, University of Michigan Public Law Research Paper n. 675, in *SSRN*, 2020 (disponibile al collegamento <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3569562>). Per un riepilogo sulla trasparenza delle spese fiscali negli Stati membri OCSE e UE, cfr. rispettivamente OCSE, *Tax Expenditures in OECD Countries*, OCSE, Paris, 2010; Direzione generale degli Affari economici e finanziari della Commissione europea, *Tax expenditures in direct taxation in EU Member States*, Occasional Papers n. 207, 2014 (disponibile al collegamento https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf).

¹⁰ Così, testualmente, BORIA P., *La concorrenza fiscale fra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale*, in BORIA P. (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati. Atti del convegno tenuto a Roma presso la Sapienza Università di Roma il 9 febbraio 2017*, Cedam, Milano, 2018, 7. In tema, cfr., altresì, diffusamente GALGANO F. - CASSESE S. - TREMONTI G. - TREU T., *Nazioni senza ricchezza ricchezze senza*

queste ragioni, il modello di concorrenza fiscale fra enti locali – alla base della teoria di Tiebout sul federalismo fiscale¹¹ – non può essere agevolmente impiegato su scala globale, in un contesto caratterizzato dall’elevata mobilità delle basi imponibili. Secondo quella teoria, in estrema sintesi, sarebbe possibile immaginare un meccanismo di decentramento istituzionale caratterizzato da un insieme ampio di comunità locali che si differenziano l’una dall’altra per il “mix” di tributi e servizi locali che offrono ai propri cittadini, fra le quali gli individui potrebbero scegliere quella in cui vivere in funzione della combinazione preferita “tributi-servizi”¹². Dal modello, fondato sul principio del beneficio (e non sulla funzione redistributiva del tributo) e sulla perfetta mobilità fra le giurisdizioni fiscali, emerge una nozione di concorrenza fiscale che consente agli individui di soddisfare le proprie preferenze ed esigenze, senza che ne derivi una gara al ribasso in termini di imposizione effettiva. Tuttavia, tralasciando altre osservazioni critiche sui presupposti del modello, nel contesto globalizzato odierno la mobilità degli investimenti è senz’altro superiore a quella degli individui e, per attrarre i primi, le politiche fiscali tendono ad agevolarli (pur garantendo all’investitore la fruizione di servizi e infrastrutture locali), accrescendo l’imposizione di basi meno mobili (come il lavoro).

Fra le definizioni di competitività che adottano la (controversa) prospettiva macroeconomica, quella di Joel Slemrod mette in luce i variegati effetti della concorrenza fiscale odierna, dai più desiderabili ai più problematici:

«A competitive economy would maintain (and preferably expand) the real incomes of citizens, fairly shared, in the face of global international markets and the policies of other countries, which vary in trade policy from a free-trade orientation to aggressive promotion of exports, and vary in tax policy from

nazione, Il Mulino, Bologna, 1993; AVI-YONAH R. S., *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard L. Rev.*, 2000, 1575 ss.; Id., *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State: A Twentieth Anniversary Retrospective*, University of Michigan L. & Econ. Research Paper No. 19-002 (disponibile al collegamento <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3367340>); SCHÖN W., *Tax Competition in Europe – General Report*, in SCHÖN W. (a cura di), *Tax Competition in Europe*, IBFD, Amsterdam, 6 ss.; PINTO C., *Tax Competition and EU Law*, Kluwer Law International, L’Aia, 2003, 9 ss.; LANG J., *Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb*, in *Steuer und Wirtschaft*, n. 2, 2011, 144 ss. (trad. it. a cura di FREGNI, M.C., *La tassazione delle imprese nella competizione internazionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, 237 ss.); PERRONE A., *Tax competition e giustizia sociale nell’Unione europea*, Cedam, Milano, 2019, 125 ss.

¹¹ TIEBOUT C.M., *A Pure Theory of Local Expenditures*, in *J. of Political Economy*, n. 5, 1956, 416 ss.

¹² Così, testualmente, BOSI P. – GUERRA M.C., *Il decentramento fiscale*, in BOSI P. (a cura di), *Corso di scienza delle finanze*, Il Mulino, Bologna, 2019, 299 ss.

domestically oriented and open to international cooperation, to aggressive courting of foreign investment, to the beggar-thy-neighbor behavior of tax havens»¹³.

Dalla fine degli anni Novanta, l'OCSE e l'Unione europea hanno implementato due articolate strategie contro i fenomeni di concorrenza fiscale dannosa. Pur con notevoli differenze, entrambe prevedono alcuni indicatori di regimi speciali o pratiche fiscali dannose. Come illustrato di seguito, sin dall'introduzione dei primi meccanismi di monitoraggio di questi fenomeni, le due Organizzazioni internazionali hanno evidenziato la necessità di contrastare non solo misure previste in via legislativa idonee ad innescare una "gara al ribasso", ma anche pratiche amministrative che – specie in regime di segretezza – possano avere il medesimo effetto. Ciononostante, solo di recente, grazie all'impulso impresso dalle indagini della Commissione europea sui possibili aiuti di Stato sottesi a taluni *ruling*, entrambe le Organizzazioni hanno implementato strategie volte a promuovere una maggiore trasparenza dei procedimenti di *compliance* preventiva.

Nel contesto internazionale si sta affermando l'esigenza di contrastare non solo le erosioni di gettito determinate da politiche di concorrenza fiscale dannosa, ma anche quelle – non imputabili ad uno specifico Stato – derivanti dallo sfruttamento delle disparità esistenti tra le diverse giurisdizioni fiscali¹⁴. In sede OCSE ed UE, è infatti allo studio una nuova «categoria concettuale del diritto tributario globale»¹⁵, definita

¹³ SLEMROD J., *Competitive Tax Policy*, in HASSETT K.A. (a cura di), *Rethinking Competitiveness*, American Enterprise Institute Press, Washington D.C., 2012, 34.

¹⁴ In merito a tale distinzione, cfr. compiutamente PANTAVIGNA P., *Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy*, in *World Tax J.*, 2017, 489 ss.

¹⁵ PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 395. Fra i contributi più rilevanti sul concetto di pianificazione fiscale aggressiva, si segnalano, nell'UE, la Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 e – nell'ambito del c.d. "Anti Tax Avoidance Package" – le disposizioni anti-ibridi delle direttive antielusiva (n. 2016/1164, come emendata dalla n. 2017/952) e i meccanismi di trasparenza predisposti dalla direttiva sulla cooperazione amministrativa (n. 2011/16, come emendata dalle nn. 2015/2376 e 2018/822), *id est* lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling*/APA transfrontalieri e sugli schemi di pianificazione soggetti ad obbligo di notifica. In base alla Raccomandazione cit., «la pianificazione fiscale aggressiva consiste nello sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta» (§ 2). Diverso è l'approccio della Direttiva n. 2018/822, che non fornisce una definizione del fenomeno, perché – si legge nel preambolo (§ 9) – «i meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva [...] sono costantemente soggetti a modifiche e adattamenti per reagire alle contromisure difensive adottate dalle autorità fiscali»: il legislatore europeo ritiene quindi più efficace «la compilazione di un elenco delle peculiarità e degli elementi delle operazioni che presentano una forte indicazione di elusione e abuso fiscale, piuttosto che definire il concetto di pianificazione fiscale aggressiva» (c.d. elementi distintivi o *hallmarks*). Un approccio casistico trasparente

“pianificazione fiscale aggressiva”, che delimita ulteriormente il perimetro del legittimo risparmio fiscale. La dottrina che si è occupata del tema – rielaborando criticamente i contributi emersi in seno alle due Organizzazioni – delinea la pianificazione fiscale aggressiva quale fenomeno che

«scaturisce dallo sfruttamento delle disparità fiscali tra i singoli ordinamenti tributari e realizza un disallineamento tra la produzione della ricchezza imponibile e l’esercizio della sovranità impositiva al fine di ottenere vantaggi fiscali che gli Stati non avrebbero altrimenti inteso concedere»¹⁶.

Comunemente, i modelli di contrasto all’abuso del diritto fanno salva la possibilità per il contribuente di scegliere, fra regimi o operazioni alternative, quella che comporta il minor carico fiscale, purché essa sia in linea con la *ratio*, oltre che con la lettera, delle norme impositive vigenti¹⁷. Alcune fattispecie considerate elusive, se presentano elementi di transnazionalità, possono integrare anche i presupposti della nuova categoria della pianificazione fiscale aggressiva. La frizione tra forma e sostanza è un dato

altresì dallo studio – inserito fra i lavori preparatori dell’“*Anti Tax Avoidance Package*” – svolto, su incarico della Commissione europea, da un gruppo di esperti indipendenti (IHS-Dondena-CPB, *Aggressive Tax Planning Indicators. Final Report*, Working Paper n. 71-2017, in *Commission’s Directorate-General for Taxation and Customs Union’s Taxation Papers*, 2017). Nella specie, attraverso un’analisi economica, lo studio identifica i più diffusi modelli di pianificazione fiscale aggressiva, gli indicatori giuridici ed empirici che facilitano il fenomeno e la presenza di tali indicatori in ciascuno Stato membro.

¹⁶ PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 436.

¹⁷ Cfr., nel nostro ordinamento, art. 10-*bis*, comma 4, L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), in base al quale «Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale» (in attuazione dell’art. 5, comma 1, lett. b), L. delega 11 marzo 2014, n. 23). Per una compiuta disamina del confine fra abuso del diritto e lecito risparmio d’imposta cfr. – senza pretesa di esaustività – CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell’elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1992 148 ss.; PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, 5 ss.; FIORENTINO S., *L’elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 1996, 23 ss.; Garcea A., *Il legittimo risparmio d’imposta*, Cedam, Padova, 2000, *passim*; PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo*, Giappichelli, Torino, 2011, 305 ss.; TESAURO F., *Elusione e abuso del diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 688; GIOVANNINI A., *L’abuso del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 907 ss.; CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d’imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1421 ss.; AA. VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di DELLA VALLE E. – FICARI V. – MARINI G., Giappichelli, Torino, 2016, spec. 32 e 292; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet, Milano, 2017, 255-256; CIPOLLINA S., (voce) *Abuso del diritto o elusione fiscale*, in *Digesto comm.*, agg., vol. VIII, Milano, 2017, 4-5; MASTELLONE P., (voce) *Contrasto all’erosione nel diritto tributario internazionale*, in *Digesto comm.*, agg. VIII, Milano, 2017, 54. In giurisprudenza, cfr., *ex pluribus*, Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, 223 ss., con nota di CORASANITI G., *Sul generale divieto di abuso del diritto nell’ordinamento tributario*; Cass., sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1372, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 287 ss., con nota di BASILAVECCHIA M., *L’autonomia contrattuale recupera sull’abuso del diritto*, e, di recente, Cass., sez. trib., 28 maggio 2020, n. 10118.

comune ai fenomeni di elusione e pianificazione fiscale aggressiva, ma le fattispecie elusive (anche transnazionali) sono finalizzate al conseguimento di un risparmio d'imposta nello stesso Stato in cui si realizzano, mentre, nella pianificazione fiscale aggressiva il risparmio d'imposta scaturisce «dalle diverse forme che la medesima sostanza può assumere nei diversi ordinamenti tributari»¹⁸. Peraltro, a differenza delle ipotesi elusive, nei casi di pianificazione aggressiva non occorre dimostrare che è stata aggirata una norma altrimenti applicabile, perché il risparmio è frutto della semplice disparità nelle disposizioni fiscali di due giurisdizioni. Il contrasto di simili fattispecie richiede quindi necessariamente forme di coordinamento internazionale volte a riallineare il trattamento fiscale. Misure di questo tipo sono state adottate, con efficacia vincolante, nell'Unione attraverso previsioni anti-ibridi contenute nelle direttive “*Anti Tax Avoidance*”¹⁹ e meccanismi *ad hoc* di trasparenza predisposti dalla Direttiva n. 2018/822 che emenda la n. 2011/16 (c.d. DAC 6).

Gli scandali giornalistici, le inchieste di alcuni Parlamenti nazionali e, infine, le indagini per aiuti di Stato della Commissione europea hanno messo in luce diffuse pratiche di concorrenza fiscale dannosa e pianificazione aggressiva avallate da *ruling* preventivi. Infatti, come illustrato di seguito²⁰, il risparmio fiscale conseguito dai gruppi multinazionali coinvolti è in genere dovuto alla manipolazione dei prezzi di trasferimento unita allo sfruttamento di strutture ibride che permettono di beneficiare di doppie deduzioni del medesimo costo in diverse giurisdizioni o di deduzioni di pagamenti senza corrispondente inclusione nell'imponibile del percettore, fiscalmente residente in un altro Paese.

La Commissione europea ritiene che alle imprese destinatarie di *ruling* siano stati riconosciuti in tal modo vantaggi competitivi contrari al principio di libera concorrenza. Infatti, la riduzione dei normali oneri fiscali gravanti su un'impresa può rafforzarne la

¹⁸ PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 417.

¹⁹ Come noto, l'iniziativa europea si pone sulla scia del piano Anti-BEPS dell'OCSE. Con specifico riguardo alle disposizioni anti-ibridi, il preambolo della seconda direttiva antielusiva manifesta l'esigenza di «stabilire norme volte a neutralizzare i disallineamenti da ibridi con una modalità il più possibile onnicomprensiva», che includa i disallineamenti da ibridi che coinvolgono Paesi terzi e sia coerente e non meno efficace delle «norme raccomandate dalla relazione dell'OCSE sulla “*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 — 2015 Final Report*”» (§ 5).

²⁰ Cfr., *infra*, § 3.2.-3.3.

posizione concorrenziale, specialmente se essa appartiene ad un gruppo che opera in gran parte degli Stati membri.

I *ruling* scrutinati presentano alcuni degli indici di concorrenza fiscale dannosa previsti dal Codice di condotta per la tassazione delle imprese: secondo le ricostruzioni della Commissione, infatti, i *ruling* (a) individuano dei metodi di determinazione dell'imponibile di imprese associate «che si discostano dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale» e (b) «difettano di trasparenza, [a causa di un'applicazione] meno rigorosa e [...] non trasparente a livello amministrativo»²¹. Poiché, come noto, il Codice è un *gentlemen's agreement* – e dunque privo di efficacia vincolante – tali circostanze rilevano solo indirettamente: laddove la Corte di giustizia confermasse che i *ruling* violano il divieto di aiuti di Stato, i beneficiari non potrebbero opporre la lesione del principio di legittimo affidamento per paralizzare l'ordine di recupero²², perché già dalla fine degli anni Novanta erano stati evidenziati alcuni potenziali effetti pregiudizievoli che precludevano la formazione di una aspettativa legittima.

Per accertare se ricorra un'ipotesi di pianificazione fiscale aggressiva (secondo la definizione qui condivisa) occorre verificare se uno Stato membro abbia visto eroso il proprio gettito a causa di una disparità fiscale transnazionale confermata in un *ruling* emesso da un altro Stato membro. La conferma della legittimità dello schema da parte di uno dei due Stati interessati non esclude questa possibilità, perché rileva la prospettiva dello Stato che ha subito la perdita di gettito²³. Tale aspetto si coglie, in particolare, nella Decisione di recupero degli aiuti di Stato concessi ad Apple, ove la Commissione riconosce che la somma da recuperare in Irlanda potrebbe essere inferiore se gli Stati membri a cui sono riferibili le vendite *online* (registrate però interamente in Irlanda) e/o gli U.S.A., sede dell'attività di ricerca e sviluppo, accerteranno autonomamente

²¹ Risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti di governi degli Stati membri su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese dell'1 dicembre 1997, § B, nn. 4-5. Cfr., più ampiamente, *infra*, § 2.2.

²² A norma dell'art. 16, comma 1, Reg. UE n. 2015/1589, gli Stati membri sono esonerati dal recupero solo in caso di impossibilità assoluta o se esso contrasti «con un principio generale del diritto dell'Unione». I principi generalmente invocati per evitare il recupero sono la certezza del diritto e il legittimo affidamento, che, tuttavia, secondo giurisprudenza consolidata, non risultano violati (e, dunque, non impediscono il recupero degli aiuti) laddove le Istituzioni abbiano fornito indicazioni in senso contrario all'aiuto o, comunque, non sia stata esperita la procedura di preventiva notifica alla Commissione ex art. 108 TFUE.

²³ Come efficacemente rilevato da PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 415-416.

un'erosione della propria base imponibile in conseguenza della pianificazione avallata nei *ruling*²⁴. Va da sé che simili accertamenti devono essere condotti in base al quadro normativo vigente *ratione temporis* in ciascuna giurisdizione, non potendo trovare applicazione i meccanismi comuni di contrasto ai disallineamenti normativi recentemente introdotti dalle direttive “*Anti Tax Avoidance*”. Inoltre, è dibattuta la censurabilità *ex art. 107 TFUE* dei disallineamenti da ibridi: infatti, uno dei requisiti necessari per l'accertamento dell'esistenza di un aiuto vietato è la sua origine statale²⁵, mentre le erosioni di gettito dovute allo sfruttamento di disparità normative interstatali hanno necessariamente una dimensione transfrontaliera, che rende difficilmente imputabile ad un solo Stato il vantaggio derivatone.

2.2. Ruling preventivi e concorrenza fiscale dannosa secondo la prassi OCSE.

Come anticipato, con l'espressione “concorrenza fiscale” ci si riferisce, in genere, alla riduzione del carico fiscale con l'obiettivo di migliorare l'economia ed il *welfare* di uno Stato aumentando la competitività delle imprese domestiche e/o attraendo investimenti stranieri²⁶. Configurano pratiche di concorrenza fiscale dannosa tutte

²⁴ Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*, § 449-451. Proprio tale aspetto, esemplificativo degli effetti dannosi della pianificazione fiscale aggressiva, allo stesso tempo parrebbe alla base dell'annullamento da parte del Tribunale UE della decisione di recupero degli aiuti concessi ad Apple dall'amministrazione fiscale irlandese (Tribunale UE, 15 luglio 2020, T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 182 ss.). Rinviamo al capitolo successivo per un'analisi più approfondita (§ 3.3.4), basti qui rilevare che la Commissione in quel caso, in luogo di una compiuta ricostruzione della remunerazione “*at arm's length*” per le funzioni svolte e i rischi assunti dalle *branches* irlandesi, si è limitata ad attribuire loro tutti i profitti delle due società “casa madre” apolide ai fini fiscali e prive di dipendenti (§ 265 e 307). Il Tribunale ha invece confermato la tesi dei ricorrenti secondo cui, nel determinare gli utili imponibili delle società non residenti che esercitano un'attività commerciale in Irlanda attraverso filiali irlandesi, occorre avere riguardo alle attività effettivamente svolte dalle filiali e al loro peso ai fini della creazione di valore del Gruppo. In definitiva, almeno per i giudici di prima istanza, non è sufficiente che la Commissione – sulla quale grava l'onere di provare l'aiuto – individui errori nell'allocazione dei profitti infragrupo, occorrendo un esame dettagliato delle funzioni svolte dalle entità coinvolte. Nel caso di specie, in realtà, è evidente che vi sia stata una pianificazione fiscale volta ad erodere la base imponibile di alcuni Stati europei (ad esempio quelli a cui sono riferibili le vendite *online*), ma l'obiettivo principale della struttura (ibrida) adottata in Europa da Apple appare piuttosto finalizzata ad evitare o differire la tassazione delle *royalties* relative all'attività di ricerca e sviluppo svolta precipuamente negli Stati Uniti. V., in tal senso, già prima della pronuncia di primo grado, TAVARES R.J.S. – BOGENSCHNEIDER B.N. – PANKIV M., *The Intersection of EU State Aid and U.S. Tax Deferral: A Spectacle of Fireworks, Smoke, and Mirrors*, in *Florida Tax Rev.*, 2016, 121 ss.

²⁵ Si rinvia a *infra*, § 3.2.2.

²⁶ PINTO C., *Tax Competition and EU Law*, Kluwer Law International, L'Aia, 2003, 1.

quelle ipotesi di gara al ribasso (conosciute anche come «*beggar-thy-neighbour policies*») che danno luogo alla c.d. *fiscal degradation*: infatti, sia i Paesi che attuano tali politiche sia quelli che ne subiscono gli effetti vedono la propria base imponibile erodersi. Di conseguenza, da un lato, avranno meno risorse a disposizione per fornire servizi pubblici di qualità; dall'altro, tenderanno ad aumentare la pressione fiscale su fonti di ricchezza meno "volatili" del capitale, quali il lavoro e la proprietà immobiliare.

Nella pratica, il confine fra misure di concorrenza fiscale sana e dannosa può essere labile²⁷. In ragione di ciò, l'OCSE e l'UE hanno elaborato nei loro documenti di *soft law* una serie di criteri aggiuntivi per valutare in quest'ottica sia l'aspetto oggettivo (riduzione del carico fiscale) sia quello soggettivo (specifico obiettivo perseguito).

Sotto il profilo oggettivo, il principale criterio di distinzione è il carattere generale o selettivo dell'incentivo fiscale. Solamente le misure che deviano rispetto al sistema tributario di riferimento (c.d. *benchmark*), favorendo alcune specifiche tipologie di attività economiche, potrebbero dare luogo a concorrenza fiscale dannosa.

La strategia dell'OCSE contro queste pratiche prende le mosse dal *Report on Harmful Tax Competition* pubblicato nel 1998. Il *Report* individua una serie di circostanze indicative di *harmful tax competition*²⁸:

- aliquote fiscali effettive basse o nulle;
- limitazione della misura a certe categorie di reddito, di attività o di contribuenti (c.d. *ring-fencing*);
- deviazione dai principi comunemente accettati a livello internazionale (ad esempio, dalle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento).
- assenza di trasparenza, clausole di segretezza, rifiuto di scambiare informazioni con amministrazioni fiscali straniere;
- pratiche discrezionali amministrative che possano dar luogo a negoziazione della base imponibile o delle aliquote;
- regime che favorisca operazioni dettate essenzialmente da ragioni fiscali.

In base a tali criteri, gli *advance ruling* erano stati inseriti già dal 1998 fra le pratiche con possibili effetti di concorrenza fiscale dannosa. In particolare, il *Report* differenzia i *ruling* e gli APA coerenti con le disposizioni fiscali domestiche da quelli che se ne

²⁷ SALVINI L., *I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese*, in *Giur. comm.*, 2016, I, 132.

²⁸ OCSE, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Parigi, 1998, 26-34.

discostano, consentendo a determinati contribuenti di operare in condizioni fiscali più favorevoli rispetto a quelle ordinarie²⁹. L'impiego degli strumenti in questione è, inoltre, qualificato come «inappropriato» e idoneo ad alterare la concorrenza fra Stati qualora il trattamento accordato al contribuente non sia trasparente, non si basi su un esame completo e dettagliato dei fatti rilevanti e tenti di fornire completa certezza del trattamento fiscale individuando i prezzi effettivi di trasferimento, piuttosto che un'appropriata metodologia di determinazione degli stessi³⁰.

In proposito, fra le raccomandazioni conclusive, si evidenziava l'esigenza di rendere pubbliche le condizioni per la concessione, il diniego o la revoca dei *ruling*, al fine di garantire la parità di trattamento fra contribuenti³¹. Quanto allo scambio di informazioni, il *Report*, in virtù del suo carattere non vincolante, rimetteva ai Paesi membri l'adozione di soluzioni concrete sulla base dei trattati bilaterali e multilaterali esistenti. Inoltre, veniva raccomandato di modificare l'art. 26 del Modello di convenzione OCSE in modo da estendere il suo ambito d'applicazione a tributi ulteriori rispetto a quelli sui redditi e sul capitale³²: la modifica è stata recepita con l'aggiornamento del 2000 del Modello³³.

Alla pubblicazione del *Report* è seguita l'implementazione di due organismi deputati allo sviluppo delle principali linee d'azione dell'OCSE contro la concorrenza fiscale dannosa: il *Forum on Harmful Tax Practices*³⁴, con l'obiettivo di monitorare i regimi di tassazione preferenziale³⁵, assicurando che non presentino aspetti che possano avere un

²⁹ Cfr., in particolare, OCSE, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Parigi, 1998, 28,-29, ove vengono evidenziate le esigenze di legalità e parità di trattamento dei contribuenti: «*Favourable administrative rulings (e.g., regulatory, substantive, and procedural rulings) are given, allowing a particular sector to operate under a lower effective tax environment than other sectors. As an example of a favourable administrative ruling, tax authorities may enter into agreements with a taxpayer or may agree to issue advance tax rulings in requested cases. However, where these administrative practices are consistent with and do not negate or nullify statutory laws, they can be viewed as a legitimate and necessary exercise of administrative authority. To assure equality in treatment, the ruling criteria should be well-known or publicised by the authority granting the ruling and available on a non-discriminatory basis to all taxpayers*».

³⁰ OCSE, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Parigi, 1998, § 72.

³¹ *Ivi*, 44-45.

³² *Ivi*, § 117.

³³ OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, 2019, OECD Publishing, Paris, M-72.

³⁴ D'ora in avanti, "FHTP".

³⁵ Il ruolo del FHTP può essere paragonato a quello del Gruppo "Codice di condotta per la tassazione delle imprese" istituito nell'ambito del Consiglio dell'UE. Per oltre venti anni il FHTP ha monitorato i regimi preferenziali alla ricerca elementi che possano avere un impatto negativo sulla base imponibile di altre giurisdizioni e causare una "gara al ribasso", con particolare attenzione ai regimi rivolti ai redditi geograficamente mobili (remunerazione per l'uso di *intangibles* o per servizi finanziari), che presentano

impatto negativo sul gettito di altre giurisdizioni, e il *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Nell'ambito di quest'ultimo (al quale partecipano anche Paesi terzi) è stato elaborato il Modello di accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, che ha rivoluzionato lo scambio di informazioni su richiesta. La promozione dei nuovi *standard* è riflessa in ulteriori modifiche all'art. 26 del Modello di convenzione OCSE, secondo cui gli Stati contraenti scambiano non più solo le informazioni «necessarie» bensì quelle «rilevanti e verosimilmente pertinenti» per l'amministrazione dei tributi nello Stato richiedente (Art. 26, comma 1), al quale l'altro non può opporre il segreto bancario (Art. 26, comma 5)³⁶. L'attuale formulazione dell'art. 26 del Modello, nonostante le modifiche che si sono susseguite, mantiene come *standard* minimo un meccanismo di scambio su richiesta: ciò non toglie che gli Stati contraenti possano adottare altri modelli, quali lo scambio spontaneo e quello automatico³⁷. Come illustrato di seguito, le recenti iniziative dell'OCSE e dell'Unione europea rappresentano un'evoluzione rispetto allo scambio su richiesta, poiché prevedono rispettivamente lo scambio spontaneo e lo scambio automatico³⁸ dei *ruling* e degli APA con profili di transnazionalità.

un rischio di attività BEPS. Dal 2016, il FHTP monitora non solo le pratiche degli Stati membri OCSE, ma anche quelli dell'*Inclusive Framework on BEPS*, per un totale di 137 giurisdizioni. Se un regime presenta uno o più indici di concorrenza fiscale dannosa (concordati nel *Report* del 1998 e specificati nella *guidance* successiva), ne vengono valutati gli effetti economici e, laddove risulti realmente dannoso (e non solo potenzialmente), allo Stato membro viene richiesta la modifica o l'abrogazione. In tema, cfr. OCSE, *Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes. Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2019, 13-17.

³⁶ Le modifiche risalgono rispettivamente agli aggiornamenti del 2000 e del 2005 del Modello (come riepilogato in OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, 2019, OECD Publishing, Paris, M-72 e M-74). Per un commento dottrinale, cfr. OBERSON X., *International Exchange of Information in Tax Matter. Toward Tax Transparency*, Elgar, Cheltenham – Northampton, 2018, §2.7 – 2.10; RING D., *Article 26: Exchange of Information*, in VANN R., PISTONE P., ANDRADE B., *Global Tax Treaty Commentaries*, in Banca dati IBFD, 2018, *passim*.

³⁷ Il comma primo dell'art. 26 del Modello prevede quale meccanismo *standard* di scambio quello “su richiesta”, ma il Commentario specifica che può fungere da base giuridica anche per lo scambio automatico e spontaneo (o una combinazione di essi). Saggiunge, inoltre, che l'articolo «*does not restrict the possibilities of exchanging information to these methods and [...] Contracting States may use other techniques to obtain information which may be relevant to both Contracting States such as simultaneous examinations, tax examinations abroad and industry wide exchanges of information*» (OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, 2019, OECD Publishing, Paris, C(26)-9 e C(26)-10). Sui menzionati metodi di scambio, cfr. compiutamente OECD Committee on Fiscal Affairs, *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, 2006 (disponibile al collegamento www.oec.d.org/ctp/eoi/manual).

³⁸ Come noto, per “scambio spontaneo” si intende l'invio, da parte di un'amministrazione A, di informazioni prevedibilmente rilevanti per un'amministrazione straniera B senza previa richiesta. Pur in assenza di specifica richiesta, si tratta in genere di informazioni più mirate (e quindi probabilmente

Al *Report* del 1998 sono seguiti diversi *progress reports*³⁹ e note applicative che trattano, *inter alia*, le problematiche di trasparenza e scambio di informazioni poste dalle pratiche di *ruling*. Nel 2004 è stata pubblicata una versione consolidata dei documenti in questione che nel capitolo n. 5 illustra dettagliatamente i criteri per individuare i *ruling* potenzialmente dannosi per la concorrenza fiscale.

La prima parte della guida – dedicata agli aspetti definitivi – delimita la portata delle istruzioni ai *ruling* che confermano il trattamento fiscale di attività geograficamente mobili, quali quelle finanziarie e di fornitura di altri servizi, compresa la concessione in uso di beni immateriali⁴⁰. La nozione di *ruling* adottata dall'OCSE, oltre ai *ruling* preventivi e agli APA, comprende anche i c.d. *public rulings*, documenti interpretativi fruibili dalla generalità dei contribuenti senza necessità di istanza del contribuente⁴¹. Una nozione così ampia, infatti, è idonea a comprendere tanto le pratiche isolate quanto i regimi collettivi che presentano uno o più «fattori chiave» di cui al *Report* del 1998:

- aliquote fiscali effettive basse o nulle;
- limitazione della misura a certe categorie di reddito, di attività o di contribuenti (c.d. *ring-fencing*);
- assenza di trasparenza;
- assenza di un effettivo scambio di informazioni.

Il rischio di una tassazione bassa o nulla può sussistere se⁴²: (a) l'amministrazione avalla discrezionalmente un trattamento fiscale che devia rispetto alla normale applicazione delle pertinenti disposizioni sostanziali; (b) i *ruling* individuali o gli APA

efficaci) di quelle scambiate automaticamente, secondo scadenze prestabilite e formulari standardizzati. Di contro, rispetto alla modalità automatica, che riduce al minimo la discrezionalità dell'amministrazione mittente, la modalità spontanea richiede spirito collaborativo e valutazioni sulla prevedibile rilevanza delle informazioni.

³⁹ OCSE, *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, 2000 (disponibile al collegamento www.oec.d.org/ctp/harmful/2090192.pdf); ID., *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, 2001 (disponibile al collegamento doi.org/10.1787/9789264033993-en); ID., *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, 2004 (disponibile al collegamento www.oec.d.org/ctp/harmful/oecd-harmful-tax-practices-project-2004-progress-report.pdf); ID., *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries*, 2006 (disponibile al collegamento www.oec.d.org/ctp/harmful/37446434.pdf).

⁴⁰ OCSE, *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, 2004, 47, § 161 (disponibile al collegamento www.oec.d.org/ctp/harmful/30901132.pdf).

⁴¹ L'equivalente delle circolari interpretative degli enti impositori italiani. Sul punto, si rinvia alla classificazione operata *supra*, § 1.3.

⁴² OCSE, *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, 2004, 50-51 (disponibile al collegamento www.oec.d.org/ctp/harmful/30901132.pdf).

vengono emessi in assenza di dati fattuali sufficienti a verificare l'effettiva spettanza del trattamento fiscale confermato in base alle pertinenti disposizioni fiscali; (c) se i *ruling* individuali o gli APA vengono emessi sulla base di sufficienti dati fattuali, ma l'amministrazione omette i necessari controlli successivi sulla completezza e l'accuratezza della situazione attestata; (d) se i *ruling* individuali o gli APA non vengono sottoposti ai procedimenti di revisione necessari in caso di sopravvenuto mutamento delle circostanze di fatto o di diritto che ne costituiscono il presupposto.

Gli altri fattori chiave rilevano solo se sussiste il rischio di una tassazione bassa o nulla. Fenomeni di *ring-fencing* possono verificarsi se la fruizione di un regime preferenziale è subordinata all'emissione di un *ruling* che può essere richiesto (a) solo da contribuenti non residenti o da controllate di imprese estere oppure (b) solo rispetto ad attività o transazioni esercitate in un mercato estero⁴³.

Secondo gli *standard* OCSE elaborati fra il 1998 e il 2004, l'assenza di trasparenza nei procedimenti di *ruling* e di un effettivo scambio di informazioni sugli stessi può agevolare pratiche di concorrenza dannosa se: (a) le condizioni per concedere, revocare o revisionare i *ruling* non sono chiare e pubbliche; (b) per motivi di fatto o di diritto un procedimento di *ruling* non è accessibile da parte di tutti i contribuenti che soddisfino le condizioni previste per l'emissione; (c) se un'amministrazione fiscale non informi le amministrazioni straniere tempestivamente e spontaneamente dell'esistenza di un *ruling* nonostante la consapevolezza del suo potenziale impatto sul gettito di altri Paesi⁴⁴; (d) l'amministrazione fiscale che ha emesso un APA non accetta la richiesta da parte di un'amministrazione straniera di accedere ad una *mutual agreement procedure*⁴⁵ (ai sensi dell'articolo 25 del Modello OCSE o di una previsione di contenuto analogo) nonostante il *ruling* possa influire sul gettito del secondo Paese e/o in base alle linee guida OCSE sul *transfer pricing* una MAP sia adeguata in quelle circostanze⁴⁶.

⁴³ *Ivi*, 52.

⁴⁴ Si pensi ad un APA unilaterale che prevede una rettifica in diminuzione che non sarebbe riflessa direttamente nella contabilità della consociata residente in un altro Stato che effettua operazioni controllate con la destinataria dell'APA: in condizioni di opacità, la seconda amministrazione fiscale non effettuerebbe la corrispondente rettifica in aumento, con conseguente doppia non imposizione internazionale. Cfr., *infra*, § 3.2.1.

⁴⁵ D'ora in avanti, "MAP". Per un commento dottrinale all'art. 25 del Modello OCSE, WILKIE J.S., *Article 25: Mutual Agreement Procedure*, IN VANN R. - PISTONE P. - ANDRADE B. (a cura di), *Global Tax Treaty Commentaries*, in Banca dati IBFD, 2018; TRIVELLIN M., *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali con particolare riguardo al transfer pricing*, Giappichelli, Torino, 2018, 51 ss.

⁴⁶ OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, OECD Publishing, Parigi, 2017, § 4.159 e allegato II al capitolo IV.

Sorprende che la guida pubblicata nel 2004 compendi tutte le criticità ed i possibili utilizzi distorti che dieci anni dopo sono emersi da inchieste giornalistiche, audizioni parlamentari e indagini della Commissione europea per aiuti di Stato illegali. L'impressione è che un catalogo di “patologie” dei procedimenti di *ruling*, per quanto esaustivo, non abbia sufficiente efficacia deterrente, in assenza di adeguati *standard* di trasparenza comuni. I limiti delle azioni intraprese dall'OCSE nel decennio successivo alla pubblicazione del *Report* risiedono, a parere di chi scrive, nella frammentarietà della base giuridica per lo scambio di informazioni e nella strutturale inadeguatezza (rispetto ai *ruling*) del modello “su richiesta”: la richiesta da parte dello Stato A sottende infatti un sospetto – invero assai improbabile – sulla possibile concessione nello Stato B di un *ruling* idoneo ad incidere negativamente sul gettito di A. Tuttavia, specie in materia di prezzi di trasferimento, i *ruling* che possono innescare strategie “*beggar-thy-neighbour*” non solo sono segreti nello stesso Stato che li emette, ma hanno quale destinatario un soggetto giuridicamente distinto da quelli sottoposti alla giurisdizione del Paese che subisce la perdita di gettito (si pensi ad un APA concesso ad una consociata residente in B che incide indirettamente sul gettito di A). Va comunque riconosciuto il fondamentale impulso impresso dal *Report* e dal *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* sull'adozione di misure di trasparenza che oggi coinvolgono ben 161 Stati⁴⁷.

2.2.1. Lo scambio spontaneo obbligatorio di informazioni sui *ruling* transfrontalieri nell'ambito dell'azione n. 5 del Piano anti-BEPS.

L'approccio del *Report* sugli *advance rulings* si è tradotto in anni recenti in una strategia più strutturata, delineata nell'azione n. 5 del piano *Anti Base Erosion and Profit Shifting*⁴⁸. Come noto, il piano d'azione anti-BEPS si compone di quindici macro-raccomandazioni ispirate da tre “pilastri”: (i) coerenza delle legislazioni nazionali riguardanti le attività transfrontaliere; (ii) rafforzamento dei requisiti di sostanza negli

⁴⁷ L'elenco degli Stati aderenti al *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* può essere consultato al collegamento www.oec.d.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/.

⁴⁸ D'ora in avanti, “anti-BEPS”. OCSE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Parigi, 2015.

attuali standard internazionali; (iii) miglioramento delle misure di trasparenza e certezza.

L'azione n. 5, volta a dare attuazione al terzo pilastro, prevede che i Paesi aderenti implementino lo scambio spontaneo obbligatorio di informazioni fra le proprie amministrazioni fiscali su determinati tipi di *tax ruling*.

Il FHTP, per individuare le categorie potenzialmente problematiche, è partito dall'assunto secondo cui non tutti i *ruling* sottendono l'applicazione di un regime di favore, riconoscendo che non rappresentano una minaccia per la concorrenza fiscale in quanto tali. Tuttavia, si puntualizza che la strategia procedurale deve essere determinata parallelamente rispetto a quella sostanziale: al fine di approntare politiche di trasparenza efficaci, il *Forum* ritiene necessario che lo scambio di informazioni comprenda anche *ruling* non immediatamente problematici, ma che potrebbero sottendere un rischio BEPS se mantenuti segreti.

Le categorie di *ruling* così individuate sono le seguenti⁴⁹:

- *ruling* individuali collegati a regimi preferenziali;
- APA unilaterali e ogni altro *ruling* che abbia ad oggetto la determinazione dei prezzi di trasferimento transfrontalieri o l'applicazione dei principi che li regolano;
- *ruling* con rilevanza transfrontaliera che avallano variazioni in diminuzione della base imponibile;
- *ruling* relativi all'esistenza di una stabile organizzazione e/o all'attribuzione di profitti alla stessa;
- *related-party conduit rulings* (*id est*, *ruling* concessi ad un'entità attraverso la quale transitano flussi transfrontalieri di fondi o entrate destinati, per via diretta o indiretta, ad un'entità straniera);
- ogni altro *ruling* che, in assenza di scambio automatico di informazioni, possa dare luogo a fenomeni *BEPS*.

Per ciascuna categoria è fornita una definizione dettagliata e sono indicati i criteri per stabilire con quali Paesi dovrebbe avvenire lo scambio e quali informazioni dovrebbe comprendere.

⁴⁹ OCSE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Parigi, 2015, 47 ss.

Ai fini del presente studio, risultano di particolare interesse le buone pratiche individuate dall'OCSE per approntare sistemi di *ruling* che non favoriscano fenomeni di concorrenza dannosa⁵⁰. Le raccomandazioni agli Stati membri sono suddivise in buone pratiche riguardanti (a) le procedure per l'emissione di un *ruling*, (b) le procedure di controllo e revisione e (c) la pubblicazione e lo scambio di informazioni. Mentre lo scambio d'informazioni viene raccomandato solo con riguardo ai tipi di *ruling* individuali menzionati, le buone pratiche riguardano altresì i c.d. *public rulings* (quali ad esempio le circolari interpretative delle amministrazioni), in quanto astrattamente idonei a veicolare regimi preferenziali dannosi.

Relativamente alle procedure di emissione dei *ruling*, in linea con il *Report* del 1998, si raccomanda la massima trasparenza sulle condizioni per la concessione, il diniego o la revoca. Inoltre, si auspica che vengano rese note eventuali tariffe per accedere alle procedure ed un'informativa completa circa gli effetti giuridici di un *ruling* e le eventuali sanzioni per aver fornito all'amministrazione informazioni false o incomplete.

Particolari cautele circondano la discrezionalità amministrativa in fase di concessione: questa dovrebbe essere esercitata entro i limiti ed in conformità con la legislazione fiscale nazionale e dovrebbe attenere esclusivamente alla determinazione delle modalità di applicazione delle previsioni normative ad una o più operazioni pianificate o intraprese dal contribuente⁵¹.

Per garantire un adeguato controllo, i *ruling* dovrebbero essere emessi solo dall'ufficio ministeriale o dall'autorità competente⁵² e nella procedura dovrebbero essere coinvolti almeno due funzionari, in particolare nei casi in cui le norme applicabili e le procedure amministrative ammettano l'esercizio di discrezionalità amministrativa.

Si raccomanda, inoltre, l'impiego della forma scritta in fase sia di richiesta sia di risposta.

Nella valutazione delle istanze, occorre verificare l'adempimento degli obblighi di documentazione: l'esito positivo della procedura dovrebbe infatti essere giustificato e supportato da un'adeguata descrizione dei fatti e delle circostanze da parte del

⁵⁰ *Ivi*, 56 ss.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² *Ibidem*. Se emessi da un diverso ufficio, dovrebbero essere soggetti all'approvazione da parte dell'ufficio competente.

contribuente. Non solo: l'azione n. 5 raccomanda anche di controllare che l'esito sia coerente con i pareri resi in precedenza in ordine a questioni giuridiche e fattuali simili⁵³.

Tali previsioni sono evidentemente ispirate all'esigenza di garantire soluzioni in linea col dettato normativo di ciascuno Stato membro, evitando indebite disparità di trattamento fra contribuenti.

Venendo ora alle procedure di revisione e controllo, si prevede che i *rulings* individuali e gli APA debbano essere modificati, revocati o annullati laddove mutino le circostanze legali o fattuali alla loro base, vengano rilevate omissioni o alterazioni nella prospettazione effettuata dal contribuente al momento dell'istanza oppure muti la relativa disciplina normativa. A tal proposito, le amministrazioni fiscali dovrebbero approntare procedure efficaci per verificare periodicamente che le informazioni sulla base delle quali il *ruling* è stato emesso rimangano corrette ed attuali.

Con particolare riguardo agli APA, si raccomanda che sia previsto un termine di validità e che siano soggetti a revisione periodica.

Infine, fra le buone pratiche per garantire trasparenza sui *rulings* individuali, viene previsto che, al ricorrere delle circostanze citate⁵⁴, l'amministrazione che li ha emessi li trasmetta spontaneamente all'ufficio competente ad effettuare lo scambio di informazioni con le amministrazioni straniere (c.d. scambio spontaneo di informazioni). Il Paese che ha emesso il *ruling* o l'APA dovrebbe inviarlo al (a) Paese di residenza di tutte le parti correlate con cui il contribuente effettua operazioni oggetto del chiarimento o che conseguono redditi derivanti da un trattamento preferenziale oggetto del *ruling* e (b) ai Paesi di residenza della capogruppo e della controllante diretta⁵⁵. Si auspica che lo scambio abbia luogo in tempi rapidi e, in ogni caso, entro tre mesi da quando tale autorità ne viene in possesso⁵⁶. In base al programma stabilito dall'azione n. 5, oltre ai *rulings* di nuova emissione, dovevano essere scambiati entro la fine del 2016 anche quelli concessi dal 2010 e ancora in vigore al primo gennaio 2014, purché contenenti informazioni sufficienti ad individuare i Paesi potenzialmente interessati allo scambio⁵⁷.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ Per l'esattezza, l'azione n. 5 prevede che lo scambio venga effettuato non solo al ricorrere delle circostanze ivi indicate, ma anche laddove ciò sia previsto in un *framework* UE o convenzionale.

⁵⁵ OCSE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Parigi, 2015, 52-53.

⁵⁶ *Ivi*, 55

⁵⁷ *Ivi*, 54-55.

Le basi giuridiche per lo scambio d'informazioni, a causa del carattere non vincolante della prassi OCSE, continuano ad essere varie: si spazia dalle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (art. 26 dei Modelli OCSE ed ONU) alla Convenzione multilaterale OCSE-UE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale⁵⁸ (art. 7), passando per la Direttiva UE sulla cooperazione amministrativa (n. 2011/16) e specifici accordi finalizzati allo scambio⁵⁹. A questi stessi strumenti è rimessa la tutela del diritto alla riservatezza rispetto alle informazioni oggetto dello scambio. La modalità operativa raccomandata, indipendentemente dal *framework* di riferimento, dovrebbe mediare fra l'interesse del Paese ricevente ad un'informazione accurata e completa e il diritto alla riservatezza del contribuente. Pertanto, è previsto un procedimento organizzato in due fasi: nella prima, l'amministrazione che ha emesso il *ruling* invia un *template* recante i dati identificativi del destinatario, il gruppo a cui appartiene, la data di emissione, i periodi d'imposta interessati e il tipo di *ruling* (classificandolo sulla base alle categorie citate); nella seconda fase, se l'altra amministrazione lo richiede, viene fornita copia del provvedimento per esteso. La dottrina⁶⁰ che si è occupata del tema ritiene che l'amministrazione ricevente possa attivare la seconda fase solo se, in base ai dati del *template*, il *ruling* sembri contenere informazioni «prevedibilmente rilevanti». Lo scambio è subordinato ad un principio di reciprocità “attenuato”⁶¹, in quanto non tutti gli Stati aderenti al progetto anti-BEPS prevedono dei sistemi di *ruling*: se possibile,

⁵⁸ D'ora in avanti, “CMAAT” (disponibile al collegamento www.oec.d.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm). La convenzione, modellata sul primo Trattato nordico Multilaterale sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale stipulato dai Paesi scandinavi, è attualmente il «*most comprehensive and wide-ranging legal instrument for internationally exchanging information*» al quale aderiscono 137 giurisdizioni. Cfr., più ampiamente, OBERSON X., *International Exchange of Information in Tax Matter. Toward Tax Transparency*, Elgar, Cheltenham – Northampton, 2018, § 7; RING D., *Article 26: Exchange of Information*, in VANN R., PISTONE P., ANDRADE B. (a cura di), *Global Tax Treaty Commentaries*, in *Banca dati IBFD*, 2018, § 1.2.5.1.

⁵⁹ L' OCSE mette a disposizione a tal fine il Modello di *Tax Information Exchange* (c.d. TIA, disponibile al collegamento www.oec.d.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm) sviluppato, a partire dagli anni Novanta, per richiedere informazioni a giurisdizioni in genere non cooperative o non dotate di un *network* di convenzioni contro le doppie imposizioni. Peraltro, il Modello TIA ha anticipato alcune importanti modifiche dell'art. 26 del Modello OCSE, prevedendo, ad esempio, l'impossibilità di opporre il segreto bancario alla richiesta di informazioni. Cfr., più ampiamente, OBERSON X., *International Exchange of Information in Tax Matter. Toward Tax Transparency*, Elgar, Cheltenham – Northampton, 2018, § 6; RING D., *Article 26: Exchange of Information*, in VANN R. – PISTONE P. – ANDRADE B. (a cura di), *Global Tax Treaty Commentaries*, in *Banca dati IBFD*, 2018, § 1.2.5.2.

⁶⁰ OBERSON X., *International Exchange of Information in Tax Matter. Toward Tax Transparency*, Elgar, Cheltenham – Northampton, 2018, § 14.28.

⁶¹ OCSE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Parigi, 2015, 55.

è quindi auspicabile che lo scambio sia reciproco, ma ad uno Stato privo di un sistema di *ruling* non dovrebbe essere negato l'invio di provvedimenti rilevanti col pretesto della mancanza di reciprocità⁶².

2.3. La politica di contrasto alle misure di concorrenza fiscale dannosa nell'UE: la progressiva assimilazione agli aiuti di Stato.

L'impegno delle Istituzioni comunitarie contro i fenomeni di concorrenza fiscale dannosa prende le mosse dall'opera di studio sull'imposizione societaria realizzata nel 1992 da un comitato di esperti indipendenti presieduta da Onno Ruding (c.d. *Ruding Report*)⁶³. L'obiettivo di tale studio, realizzato su incarico della Commissione europea, era stabilire se le differenze fra i sistemi fiscali degli Stati membri creassero distorsioni significative nel mercato interno. In caso di risposta affermativa, la commissione *Ruding* avrebbe dovuto fornire raccomandazioni circa le eventuali e opportune misure di armonizzazione⁶⁴.

Fra le principali problematiche prese in considerazione vi erano le c.d. *beggar-thy-neighbour policies*: si temeva, infatti, che, a causa della crescente mobilità del capitale, gli Stati potessero avere la tentazione di attrarre investimenti dai Paesi vicini offrendo aliquote effettive sempre più ridotte⁶⁵.

Il Comitato, dopo aver calcolato le aliquote marginali effettive delle imposte vigenti in ciascuno Stato membro, concluse che i sistemi d'imposizione dei redditi societari europei non erano neutrali rispetto alle scelte degli investitori. Allo stesso tempo, nel misurare l'incidenza della concorrenza fiscale sul gettito degli Stati membri, rilevò che

⁶² *Ibidem*. Tale previsione ricalca il § 15.1. del commento all'art. 26 del Modello OCSE 2017.

⁶³ COMITATO "RUDING", *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commissione europea, Lussemburgo, 1992.

⁶⁴ Si vedano, per un commento, i numeri dedicati di *Ec Tax Rev.* 1-2/1992; TERRA B.J.M. – WATTEL P.J. – RIJKERS A.C. – SCHONIS H.M.N. – ZWEMMER J.W. (a cura di), *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2001, 180-189.

⁶⁵ COMITATO "RUDING", *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commissione europea, Lussemburgo, 1992, 143. Contestualmente, si ipotizzavano anche effetti positivi della concorrenza fiscale fra Stati: «*Even if the corporate income tax does not vanish under tax competition, lack of tax coordination may still enable governments to impose negative economic spillover effects on each other by manipulating corporate tax systems such as offering particular tax advantages. On the other hand, it has also been argued that tax competition could play a beneficial role by inducing more convergence of national corporate taxation*».

il grado di competizione in atto a quel tempo non avrebbe avuto conseguenze di rilievo sulla localizzazione degli investimenti. In particolare, secondo gli esperti, vi erano varie ragioni per ritenere improbabile una grave erosione del gettito derivante dalle differenze nell'imposizione societaria degli Stati membri: innanzitutto in molti casi lo Stato della fonte può trarre vantaggio dal fatto che le imposte ivi versate dalle imprese multinazionali possono essere recuperate nello Stato della residenza con il credito d'imposta; inoltre, si osservava che la tassazione, benché importante, è solo uno dei fattori che influenzano le decisioni sulla localizzazione delle imprese⁶⁶. Ad ogni modo, il *Report* distinse le perdite di gettito derivanti da politiche altrui di attrazione di «investimenti effettivi» rispetto a quelle dovute al mero «spostamento di materia imponibile [da parte di] società multinazionali da paesi a tassazione elevata a paesi a fiscalità privilegiata»⁶⁷. Ritenne, quindi, particolarmente insidiose le politiche di creazione di regimi speciali destinati agli investitori esteri e di attrazione degli investimenti di portafoglio, data la loro maggior mobilità rispetto agli investimenti diretti.

Sul piano procedimentale, il Comitato mise in guardia rispetto al rischio di concessione di agevolazioni in via amministrativa. Constatava, infatti, che «poiché la libertà dei singoli Stati membri di influenzare l'allocazione delle risorse all'interno della Comunità attraverso sovvenzioni dirette diventa sempre più limitata a seguito di un più attento controllo di tali misure da parte della Commissione, gli Stati possono invece diventare più inclini a ricorrere a incentivi fiscali», censurando «la natura opaca di molti incentivi fiscali[,] contraria al principio di trasparenza, che è essenziale per garantire la responsabilità dei governanti nelle società democratiche e quindi limitare la discrezionalità amministrativa»⁶⁸.

In risposta alle criticità emerse dalla ricognizione, il rapporto *Ruding* – rimasto in larga parte disatteso – promosse uno *standard* minimo di armonizzazione⁶⁹, raccomandando di:

⁶⁶ COMITATO “RUDING”, *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commissione europea, Lussemburgo, 1992, 200.

⁶⁷ *Ibidem*.

⁶⁸ *Ivi*, 42.

⁶⁹ Non reputando sufficiente la convergenza spontanea.

«(a) rimuovere le caratteristiche discriminatorie e distorsive degli assetti fiscali degli Stati membri che limitano l'attività d'impresa e la partecipazione azionaria transfrontaliere;

(b) fissare un'aliquota minima d'imposizione sulle società e delle regole comuni per la determinazione della base imponibile, per limitare una concorrenza fiscale eccessiva fra gli Stati membri volta ad attirare investimenti mobili o utili di società multinazionali, che tende ad erodere la base imponibile della Comunità nel suo complesso;

(c) incoraggiare la massima trasparenza degli incentivi fiscali accordati dagli Stati membri per promuovere gli investimenti»⁷⁰.

Un approccio più mirato alle distorsioni generate dalla concorrenza fiscale fra gli Stati membri si registra nel triennio 1996-1998 con i lavori della Commissione e dell'ECOFIN culminati nell'istituzione del "Codice di condotta per la tassazione delle imprese".

Con il c.d. *Monti paper* (dal nome del Commissario Mario Monti) fu inaugurato un tentativo di approccio "globale" alle problematiche poste dalla tassazione nel mercato interno, sino ad allora trattate frammentariamente⁷¹. Il *paper* individuò tre principali sfide per le politiche europee che, in quanto strettamente interconnesse, avrebbero dovuto trovare soluzioni comuni che si rafforzassero reciprocamente⁷²: si trattava delle esigenze di stabilizzazione dei gettiti fiscali degli Stati membri, del corretto funzionamento del mercato

unico e della promozione dell'occupazione lavorativa attraverso la leva fiscale. Venne posto l'accento sulla necessità di arginare, con un'azione coordinata, il fenomeno della c.d. *fiscal*

degradation,

ovvero

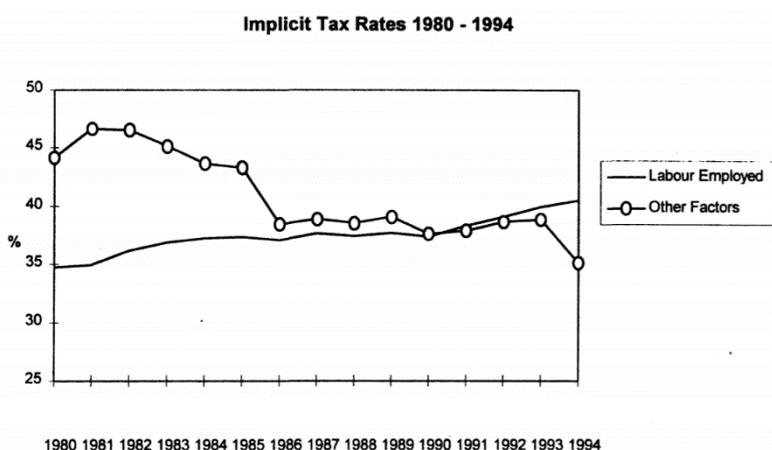


Figura 1 – Comunicazione della Commissione COM(96) 546 del 22 ottobre 1996, *Taxation in the European Union. Report on the Development of Tax Systems*, 3.

⁷⁰ COMITATO "RUDING", *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commissione europea, Lussemburgo, 1992, 202.

⁷¹ MONTI M., *Taxation in the European Union. Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers: SEC (96) 487 Final*. (Brussels, 20 March 1996), in *Ec Tax Rev.*, 1996, 94 ss.

⁷² *Ibidem*.

dell'erosione delle basi imponibili dovuta alla concorrenza fiscale (trasferimento degli investimenti in altri paesi) e allo sviluppo dell'economia sommersa⁷³: infatti – rilevò il *paper* – a fronte di un incremento, nei quindici anni precedenti, della tassazione sul lavoro, si era registrato un decremento del gettito derivante dal complesso delle altre fonti produttive⁷⁴. Tale fenomeno venne ascritto alla maggior mobilità, anche nell'Unione, del capitale rispetto al lavoro, grazie alle opportunità offerte dalla globalizzazione, dalla maggior integrazione dei mercati finanziari e dall'informatizzazione. In particolare, il *trend* opposto registratosi nella tassazione del lavoro rispetto alle altre fonti produttive, testimoniava, secondo il *paper*, un «cambiamento strutturale nei sistemi fiscali degli Stati membri» che avrebbero raggiunto «la stabilità del gettito fiscale totale [...] a scapito di una progressiva alterazione della struttura fiscale [, spostando] l'onere fiscale [...] sulla base imponibile meno mobile – lavoro – al fine di recuperare l'imposta persa nell'erosione di altre basi più mobili»⁷⁵. Attraverso il documento in questione, venne quindi sottoposta all'ECOFIN la questione sull'opportunità di prevedere un livello minimo di tassazione effettiva (c.d. *safety net*) nell'Unione per agevolare la stabilizzazione del gettito fiscale; venne ribadita, inoltre, la necessità di trasparenza rispetto agli incentivi fiscali concessi dagli Stati, per facilitare la valutazione sui loro effetti nel mercato unico⁷⁶. Infine, proprio in quella sede cominciò a prendere corpo l'idea di effettuare una ricognizione degli incentivi esistenti per valutarne la conformità alle regole sugli aiuti di Stato⁷⁷.

Seguirono l'approvazione in sede ECOFIN delle osservazioni preliminari contenute nel *Monti paper* e l'incarico al Gruppo ad alto livello con l'obiettivo di approfondire gli aspetti relativi alla concorrenza fiscale. Le conclusioni del Gruppo vennero raccolte nella Comunicazione della Commissione COM(96) 546, ove si auspicava l'adozione di un “codice di buona condotta” che garantisse un largo consenso e degli *standard* comuni

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ Nella Comunicazione della Commissione COM(96) 546 del 22 ottobre 1996, § 2.1.2., si legge che: «È possibile analizzare l'evoluzione della struttura impositiva nel lungo periodo calcolando le cosiddette aliquote implicite d'imposizione (ossia le entrate fiscali divise per la base imponibile) per funzione economica (fattori di produzione e consumo). Tra il 1980 e il 1994 l'aliquota media implicita sul lavoro dipendente è salita dal 34,7% al 40,5%, scivolando invece dal 44,1% al 35,2% per gli altri fattori di produzione (capitale, lavoro autonomo, energia, risorse naturali)».

⁷⁵ MONTI M., *Taxation in the European Union. Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers: SEC (96) 487 Final. (Brussels, 20 March 1996)*, in *Ec Tax Rev.*, 1996, 94.

⁷⁶ *Ivi*, 98.

⁷⁷ *Ibidem*.

in base ai quali individuare le misure di concorrenza fiscale dannosa nella Comunità⁷⁸. Il negoziato sul “Codice” – di cui recano traccia due successive Comunicazioni della Commissione⁷⁹ – terminò nel 1998 con il Consiglio ECOFIN⁸⁰ che incaricò per la sua stesura un gruppo di esperti, presieduto dal ragioniere generale del Tesoro del Regno Unito, Dawn Primarolo (da cui, “Gruppo Primarolo”). Come noto, il “Codice” è un c.d. *gentlemen’s agreement*, un accordo politico formalmente non vincolante, fondato sulla reciproca buona fede. Il mandato del Gruppo “Codice di condotta per la tassazione delle imprese” consiste nell’individuazione delle misure fiscali «che [...] possono avere una sensibile incidenza sull’ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio della Comunità», ivi comprese «le disposizioni legislative o regolamentari nonché le pratiche amministrative»⁸¹. Traspare, dunque, sin dalle prime azioni dell’Unione sul fronte della concorrenza fiscale, la consapevolezza che anche in via amministrativa possano essere concessi trattamenti fiscali che determinano un livello d’imposizione effettivo nettamente inferiore ai livelli ordinariamente applicati nello Stato membro interessato⁸².

L’accordo fra gli Stati prevede un meccanismo di monitoraggio delle misure potenzialmente pregiudizievoli basato su cinque indici di concorrenza fiscale dannosa:

⁷⁸ Comunicazione della Commissione COM(96) 546 del 22 ottobre 1996, 10.

⁷⁹ Comunicazioni della Commissione COM(97) 495 dell’1 ottobre 1997 e COM(1997) 564 del 5 novembre 1997.

⁸⁰ Risoluzione del Consiglio 98/C 2/01 dell’1 dicembre 1997.

⁸¹ Risoluzione del Consiglio 98/C 2/01 dell’1 dicembre 1997, lett. a).

⁸² Risoluzione del Consiglio 98/C 2/01 dell’1 dicembre 1997, lett. b). Per una constatazione dottrinale del fenomeno – su cui hanno fatto luce di recente le indagini per aiuti di Stato intraprese dalla Commissione – cfr. AMATUCCI F., *Ruling fiscali, discrezionalità amministrativa e compatibilità con il diritto sovranazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 13; PEPE F., *Sulla tenuta giuridica e sulla praticabilità geo-politica della “dottrina Vestager” in materia di tax rulings e aiuti di Stato alle imprese multinazionali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 717; MARIAN O., *The State Administration of International Tax Avoidance*, in *Harvard Business L. Rev.*, 2017, 201 ss., nel quale l’Autore illustra, anche attraverso dati statistici, come un sistema possa divenire un c.d. paradiso fiscale attuando procedure amministrative eccessivamente discrezionali e opache (in riferimento al Lussemburgo, scrive: «[...] it is generally understood that tax haven jurisdictions possess two important characteristics: low statutory tax rates and strict secrecy laws. The results demonstrate how such features can be generated by opaque administrative practices, rather than by explicit statutory prescriptions. In fact, Luxembourg’s tax laws look nothing like one might expect from a tax haven. Luxembourg’s corporate tax rate is about 29%, higher than the rate in most industrialized jurisdictions. It has anti-tax avoidance measures in place and requires taxpayers who seek favorable administrative rulings to have a substantive presence in Luxembourg. Nonetheless, during the sample period, Luxembourg enabled taxpayers to eliminate their tax liabilities through administrative rulings. Luxembourg did this by issuing binding yet unpublished agreements without reviewing taxpayers’ submissions and without asking taxpayers for information where information was obviously missing. At the same time, Luxembourg ignored its own administrative guidance, binding intergovernmental legal procedures, and well-established principles of international tax law»).

- agevolazioni applicabili esclusivamente ai non residenti o a transazioni effettuate con non residenti o comunque completamente isolate dall'economia domestica, in modo da non incidere sulla base imponibile nazionale (c.d. *ring-fencing*);
- agevolazioni accordate anche in mancanza di qualsiasi attività economica effettiva e di una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro che le offre;
- norme di determinazione dei profitti derivanti dalle attività interne svolte da un gruppo multinazionale che si discostano dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, in particolare dalle norme concordate in sede OCSE;
- misure fiscali che difettano di trasparenza, compresi i casi in cui le norme giuridiche sono applicate in maniera meno rigorosa e in modo non trasparente a livello amministrativo.

Gli Stati si impegnarono sulla base di questi criteri a riesaminare, modificare o abolire le misure fiscali allora esistenti (c.d. clausola di *rollback*) e ad astenersi dall'introdurre di nuove (c.d. clausola di *standstill*). Già in quella sede il Consiglio constatò che una parte delle misure fiscali contemplate dal Codice rientrava nel campo di applicazione delle disposizioni sugli aiuti di Stato, auspicando un intervento della Commissione che chiarisse il suo orientamento sull'applicazione del divieto nel settore dell'imposizione diretta.

L'affinità fra i concetti di *ring-fencing* e selettività e l'attenzione alle agevolazioni fiscali sono solo alcuni dei motivi di contatto e sovrapposizione fra i due *framework*. A ciò si aggiunga l'ampia formulazione dell'art. 107 TFUE (rimasta invariata col succedersi dei Trattati istitutivi) che ne ha favorito l'applicazione ai più vari e mutevoli comportamenti attraverso cui gli Stati «cercano di creare surrettiziamente delle situazioni di vantaggio a favore di imprese nazionali»⁸³. Non deve quindi sorprendere l'assimilazione di molte misure di concorrenza fiscale dannosa agli aiuti di Stato incompatibili col mercato interno.

⁸³ Così, testualmente, ORLANDI M., *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione europea*, Aracne, Roma, 2018, 156. In tema, cfr., altresì, BORIA P., *La concorrenza fiscale fra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale*, in BORIA P. (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati. Atti del convegno tenuto a Roma presso la Sapienza Università di Roma il 9 febbraio 2017*, Cedam, Milano, 2018, 21 ss.

I chiarimenti auspicati dal Consiglio al momento dell'adozione del Codice di condotta giunsero con la pubblicazione nel 1998, da parte della Commissione, della Comunicazione sull'applicazione del divieto di aiuti di Stato nel settore dell'imposizione diretta. Ai nostri fini, segnaliamo che anche in materia di aiuti di Stato – in linea con quanto visto precedentemente in sede OCSE ed ECOFIN – furono considerate rilevanti le pratiche amministrative connotate da ampia discrezionalità e/o scarsa trasparenza. La Commissione evidenziò infatti che, secondo l'orientamento della Corte di giustizia «il trattamento degli operatori economici su base discrezionale può conferire all'applicazione individuale di una misura generale le caratteristiche di una misura selettiva, in particolare quando il potere discrezionale venga esercitato al di fuori della semplice gestione del gettito fiscale secondo criteri obiettivi». Con espresso riferimento ai procedimenti preventivi di *ruling*, venne chiarito che:

«se è vero che nella prassi quotidiana le norme fiscali hanno bisogno di essere interpretate, esse non devono peraltro permettere un trattamento discrezionale delle imprese. In linea di principio, qualsiasi decisione amministrativa che si discosti dalle norme fiscali generalmente applicabili per favorire singole imprese comporta una presunzione di esistenza di un aiuto di Stato e deve essere esaminata in dettaglio. Le “*administrative rulings*”, in quanto procedure destinate a fornire una semplice interpretazione delle regole generali, non danno luogo, di massima, ad una presunzione di aiuto. Tuttavia, la scarsa trasparenza delle decisioni adottate dalle amministrazioni e il margine di manovra di cui talvolta dispongono possono motivare la presunzione che tali pratiche abbiano questo tipo di effetto per lo meno in alcuni casi. Ciò non limita comunque le possibilità per gli Stati membri di fornire ai propri contribuenti certezza e prevedibilità del diritto in ordine all'applicazione delle norme fiscali generali»⁸⁴.

Infine, è giusto il caso di accennare al coordinamento, sul fronte della concorrenza fiscale, fra il c.d. Gruppo Primarolo e la Commissione nei primi anni di operatività del Codice. In proposito, si osserva che, ad un poderoso censimento delle misure potenzialmente dannose secondo i canoni del Codice di condotta, non è corrisposta un'azione altrettanto capillare in termini di indagini *ex art. 108 TFUE*. Infatti, mentre nel primo anno di operatività del Codice, il Gruppo aveva individuato sessantasei regimi

⁸⁴ Comunicazione della Commissione n. 1998/C 384/03 del 10 dicembre 1998, § 21-22.

nazionali distorsivi, furono solo quindici le indagini condotte dalla Commissione sino al 2004 per sospetta violazione del divieto di aiuti di Stato⁸⁵. Sebbene la Commissione nel Report del 2004 non abbia reso note le ragioni dello scarto numerico fra le due iniziative, è possibile immaginare che esso sia un una certa misura “fisiologico” nel confronto fra uno strumento informale (di convergenza “quasi spontanea”⁸⁶), quale il Codice, ad una procedura di diritto positivo particolarmente impattante sugli operatori economici, quale un’indagine *ex art. 108*⁸⁷. Si deve, infatti, considerare che una buona parte delle misure scrutinate dal Gruppo Primarolo è stata modificata o abolita dagli Stati membri, secondo le indicazioni ricevute, e che una minima parte di esse è stata sottoposta ad indagine da parte della Commissione. L’esecutivo europeo, dopo aver premesso che le due azioni sono formalmente indipendenti e condotte su binari paralleli, ha chiarito che, fra le misure segnalate dal Gruppo, erano state sottoposte ad indagine per aiuti indebiti quelle di «impatto economico significativo e [con] effetti particolarmente negativi sulla concorrenza e sugli scambi»⁸⁸.

Attualmente, è allo studio una riforma del Codice di condotta che ne estenda la portata. Secondo una recente proposta della Commissione, una migliore *governance* fiscale «contribuirà ad affrontare le conseguenze socioeconomiche della crisi della COVID-19»⁸⁹. Il Codice è tuttora ritenuto uno strumento strategico, perché – pur non essendo vincolante – ha consentito di scrutinare, dalla sua introduzione, circa quattrocento regimi fiscali potenzialmente dannosi. Inoltre, fornisce il *framework* necessario per il censimento e il monitoraggio delle giurisdizioni fiscali terze non

⁸⁵ Relazione della Commissione C(2004)434 del 9 febbraio 2004 “sull’attuazione della comunicazione della Commissione sull’applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese”, § 64.

⁸⁶ Il Codice di condotta, infatti, è uno strumento di *soft law* che si basa solo sul monitoraggio attraverso la «*peer review*» e la «*peer pressure*».

⁸⁷ A differenza delle istruttorie avviate sotto l’egida del Codice di condotta, infatti, quelle condotte dalla Commissione per aiuti di Stato possono risolversi – oltre che nella richiesta di rimozione – in un ordine di recupero presso l’impresa beneficiaria (con interessi), in caso di aiuti illegali e incompatibili col mercato interno. I Trattati non prevedono espressamente l’obbligo di recupero: è, invece, stato dedotto – in via giurisprudenziale – dall’art. 108 TFUE e successivamente incorporato nel diritto derivato dell’UE (art. 16 del Reg. UE n. 2015/1589). Cfr., *ex multis*, il primo caso deciso in tal senso da Corte giust., 12 luglio 1973, *Commissione c. Germania*, C-70/72, § 13. Si veda, altresì, la Comunicazione della Commissione 2007/C 272/05 del 15 novembre 2007, § 9-10. In dottrina, fra tutti, MORENO GONZÁLEZ S., *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, 250.

⁸⁸ Relazione della Commissione C(2004)434 del 9 febbraio 2004 “sull’attuazione della comunicazione della Commissione sull’applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese”, § 69.

⁸⁹ Comunicazione della Commissione COM(2020) 313 del 15 luglio 2020, 1.

cooperative. Il nuovo Codice, secondo la recente proposta, dovrebbe recepire il nuovo *standard* della tassazione effettiva minima, alla luce del quale monitorare anche i Paesi terzi. Su questo fronte, è necessario attendere l'esito dei lavori in seno all'OCSE⁹⁰, ma la Commissione ha già manifestato l'intenzione di adeguare il Codice al nuovo *standard* anche in caso di mancato accordo in quella sede. Inoltre, intende aggiornare il novero delle pratiche fiscali che possono essere monitorate attraverso il Codice, includendovi «altri tipi di regimi e aspetti generali dei sistemi nazionali di imposta sulle società, nonché altre imposte pertinenti, diverse da quella sulle società». Infatti, nell'attuale formulazione, il Codice intercetta solo misure e regimi fiscali specifici. Ai fini della presente indagine, risulta di particolare interesse l'intenzione della Commissione di ricomprendervi «strutture generali dei [...] sistemi fiscali» quali «le norme in materia di residenza fiscale che possono tradursi in una doppia non imposizione oppure in esenzioni fiscali per redditi di fonte estera, con il rischio di favorire pratiche fiscali dannose»⁹¹. Dalle indagini della Commissione in materia di aiuti di Stato, è emerso che i gruppi multinazionali coinvolti hanno sistematicamente sfruttato disallineamenti fra le normative fiscali di più Stati; comportamento che, tuttavia, non appare censurabile di per sé *ex art. 108 TFUE*. Infatti, la transnazionalità che li contraddistingue preclude l'imputabilità dell'aiuto ad un singolo Stato membro. Lo sfruttamento di alcune strutture ibride può oggi essere “disinnescato” attraverso le previsioni anti-ibridi delle direttive “antielusive”⁹², ma permangono ipotesi non contemplate. È il caso del disallineamento di residenza sfruttato dal Gruppo Apple in Irlanda⁹³: mentre l'art. 9-ter consente di disconoscere la “doppia deduzione” derivante da fenomeni di doppia residenza, nulla è previsto per i casi di doppia non inclusione causata da apolidia a fini fiscali.

⁹⁰ Il riferimento è alla consultazione pubblica avviata da OECD, *Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two*, 2019 (disponibile al collegamento <https://www.oec.d.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>).

⁹¹ Oltre alle norme sulla residenza, la proposta della Commissione intende estendere il monitoraggio ai «regimi [...] in materia di cittadinanza, volti ad attirare espatriati o persone facoltose», poiché «spesso tali provvedimenti costituiscono una scorciatoia per attirare in maniera sleale imprese e investimenti da altri paesi [o] per eludere le norme in materia di trasparenza fiscale». Così testualmente, Comunicazione della Commissione COM(2020) 313 del 15 luglio 2020, 5.

⁹² Direttiva UE n. 2016/1164, come emendata dalla n. 2017/952.

⁹³ Si rinvia al capitolo successivo per un'accurata descrizione dello schema di pianificazione fiscale adottato dal Gruppo in Europa.

2.3.1. Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* transfrontalieri nell'ambito della Direttiva UE sulla cooperazione amministrativa.

Sin dal primo periodo di operatività del Gruppo “Codice di condotta per la tassazione delle imprese”, i procedimenti di interpello e accordo preventivo di alcuni Stati membri sono stati ritenuti potenzialmente lesivi della libera concorrenza, specie in assenza di scambio di informazioni. Risale al 2002 il primo documento di *soft law* col quale il gruppo raccomandava lo scambio spontaneo di informazioni sui *ruling* individuali in materia di prezzi di trasferimento, al fine di scoraggiare accordi non conformi alla realtà economica nell'allocazione dei profitti⁹⁴. A tali raccomandazioni ne sono seguite altre⁹⁵, ma solo una serie di rivelazioni sulla pianificazione fiscale aggressiva di noti gruppi multinazionali (in concomitanza con l'iniziativa anti-BEPS dell'OCSE) ha evidenziato la necessità di introdurre in via legislativa misure di trasparenza più efficaci⁹⁶.

L'esigenza di un nuovo *standard* di trasparenza sui *ruling* transfrontalieri è emersa trasversalmente nelle Istituzioni europee. Anche quale effetto della risonanza mediatica delle indagini sugli aiuti di Stato, sono seguite risoluzioni del Parlamento europeo⁹⁷ e del Gruppo “Codice di condotta per la tassazione delle imprese”⁹⁸ che raccomandavano agli Stati membri l'adozione di *best practices* che potessero limitare la discrezionalità degli enti impositori. Sono state proposte, in particolare: (i) l'adozione della forma scritta in ogni fase del procedimento; (ii) la pubblicazione dei *ruling*, integrale o in forma semplificata, nel rispetto degli obblighi di riservatezza; (iii) la garanzia di parità di trattamento e l'accessibilità da parte di tutti i contribuenti, nonché la preventiva pubblicazione dei criteri di concessione, rifiuto e revoca dei pareri. In tema di modelli organizzativi, si raccomandavano (iv) il coinvolgimento di almeno due funzionari nell'istruttoria o un ulteriore vaglio del procedimento decisionale da parte di altro

⁹⁴ Progress report del 17 luglio 2002, doc. n. 11077/02, 2-4.

⁹⁵ Progress report del 25 maggio 2010, doc. n. 10033/10, 12-13.

⁹⁶ E, nei casi più evidenti di violazione, di intraprendere indagini per aiuti di Stato illegali. In tema, cfr., per tutti, NOUWEN M. - WATTEL P.J., *Tax Competition and the Code of Conduct for Business Taxation*, in WATTEL P.J., MARRES O., VERMEULEN H. (a cura di), *European Tax Law: General Topics and Direct Taxation*, Wolters Kluwer, Deventer, 2018, 941 ss.

⁹⁷ Risoluzione del Parlamento europeo n. 2015/2066(INI) del 25 novembre 2015 sulle decisioni anticipate in materia fiscale (*tax ruling*) e altre misure analoghe per natura o effetto.

⁹⁸ Gruppo “Codice di condotta per la tassazione delle imprese”, *Guidance on the conditions and rules for the issuance of tax rulings: standard requirements for good practice by Member States*, concordata nel novembre 2016, doc. 14750/16.

personale; (v) l'assenza di discrezionalità e la piena osservanza delle pertinenti disposizioni fiscali; (vi) un adeguato sistema di controllo e revisione dei pareri resi, con particolare riguardo all'accuratezza e attualità della situazione di fatto e di diritto per la quale il *ruling* è stato emesso.

Gli Stati membri hanno condiviso l'esigenza di maggiore trasparenza, approvando all'unanimità la Direttiva UE n. 2015/2376⁹⁹ che ha emendato la Direttiva "base" sulla cooperazione amministrativa (n. 2011/16) introducendo un meccanismo di scambio automatico obbligatorio sui *ruling* transfrontalieri e sugli APA. Precedentemente, in assenza di previsioni dedicate, potevano essere scambiati spontaneamente, nei casi in cui l'amministrazione di uno Stato membro avesse fondati motivi per presumere che potesse verificarsi una perdita di gettito fiscale in un altro Stato membro (art. 9, Direttiva UE n. 2011/16). Il legislatore europeo, tuttavia, ha ritenuto che tale approccio fosse poco efficace perché ostacolato da importanti «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»¹⁰⁰.

Il nuovo meccanismo si basa sul principio secondo cui gli altri Stati membri, e non quello che emana il *ruling*, si trovano nella posizione migliore per valutarne l'impatto potenziale e la pertinenza, in una prospettiva evidentemente capovolta rispetto a quella tuttora promossa dall'OCSE.

La riforma ha ad oggetto i *ruling* preventivi e gli APA transfrontalieri emanati, modificati o rinnovati dal governo o dall'amministrazione fiscale di uno Stato membro, nei confronti di un soggetto o di un gruppo di persone che hanno diritto ad invocarli circa:

- l'interpretazione o l'applicazione delle disposizioni tributarie;

⁹⁹ Per una compiuta disamina, cfr. MORENO GONZÁLEZ S., *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, 137 ss.; AMADDEO F., *Scambio automatico obbligatorio di informazioni inerenti i ruling preventivi transfrontalieri e gli APAs*, in *Novità fiscali*, n. 3/2016, 14 ss. La Direttiva è stata recepita in Italia dal D. lgs. 15 marzo 2017, n. 32, che ha modificato il D. lgs. di attuazione della Direttiva "base" sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (D. lgs. 4 marzo 2014, n. 29). Per un commento al recepimento in Italia della Direttiva, si vedano MATTIA S., *Cooperazione tra Stati: la disciplina dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui tax rulings*, in *Fisc. e comm. int.*, n. 7/2017, 30 ss.; STRIANESE L., *Decisioni anticipate in materia fiscale, lo scambio dei ruling in Italia: nuove regole e possibili strategie*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 164-167.

¹⁰⁰ Come specificato dal § 4 del preambolo alla Direttiva UE n. 2015/2376.

- la stima dei prezzi di trasferimento per le operazioni transfrontaliere fra imprese associate;
- l'attribuzione degli utili a una stabile organizzazione.

Lo scambio deve avvenire indipendentemente dal fatto che i *ruling* e gli APA siano effettivamente rispettati ai fini degli adempimenti tributari nello Stato membro emittente¹⁰¹.

La definizione adottata dalla Direttiva è talmente ampia da includere, a seguito del suo recepimento ad opera del D. lgs. 15 marzo 2017, n. 32, gli interpelli ordinari e antiabuso¹⁰², gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale¹⁰³, gli accordi preventivi sul regime “*patent box*”¹⁰⁴, gli interpelli abbreviati previsti nell’ambito del regime di adempimento collaborativo¹⁰⁵, gli interpelli sui nuovi investimenti e ogni altro accordo o parere reso su istanze di interpello con effetti simili alle categorie elencate, presentate ai sensi di una normativa emanata dopo il recepimento della direttiva. Gli istituti menzionati rilevano ai fini dello scambio d’informazioni se hanno carattere o impatto transfrontaliero secondo le circostanze elencate *ex art. 2, D. lgs. 4 marzo 2014, n. 29*.

La Direttiva prevede che debbano essere scambiati i dati che consentono di conoscerne i destinatari (ad eccezione delle persone fisiche), il contenuto in sintesi, la data di emanazione o revisione, il periodo di validità, il tipo, l’importo delle operazioni e i criteri utilizzati per determinare il metodo di stima dei prezzi di trasferimento¹⁰⁶. Devono, inoltre, essere comunicati quali Stati membri e quali imprese situate nell’Unione possano essere interessati dal *ruling* o dall’APA (art. 8-*bis*, Direttiva UE n. 2011/16). Laddove lo Stato membro ricevente ritenesse pertinenti quelle informazioni per la propria attività, potrebbe richiedere i provvedimenti per esteso secondo il procedimento previsto per lo scambio “su richiesta” (art. 5, Direttiva UE n. 2011/16)¹⁰⁷.

¹⁰¹ Come specificato dal § 8 del preambolo alla Direttiva UE n. 2015/2376.

¹⁰² Art. 11, L. 27 luglio 2000, n. 212, lett. a) e c) (Statuto dei diritti del contribuente).

¹⁰³ Art. 31-*ter*, comma primo, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

¹⁰⁴ Art. 1, commi 37-45, L. 23 dicembre 2014, n. 190.

¹⁰⁵ Art. 6, comma 2, D. lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

¹⁰⁶ D’ora in avanti, “riepilogo” o “sommario”.

¹⁰⁷ Il § 17 del preambolo ha chiarito che il regime linguistico e di traduzione di cui all’art. 21, comma 4, della Direttiva “base” è applicabile anche quando gli Stati membri chiedano informazioni supplementari dopo la fase di scambio automatico obbligatorio sui *ruling* preventivi/APA transfrontalieri.

Per limitare la discrezionalità dell'amministrazione mittente, è previsto che il menzionato riepilogo sia accessibile a tutti gli Stati membri secondo le modalità operative disposte dalla Commissione¹⁰⁸. Sorprende, tuttavia, che il comma 8 dell'art. 8-*bis* precluda la comunicazione di alcune delle informazioni menzionate alla Commissione europea, con l'effetto di ostacolare il suo controllo sull'effettivo rispetto del diritto UE da parte degli Stati¹⁰⁹. Inoltre, le (poche) informazioni accessibili alla Commissione dovrebbero essere utilizzate solo per controllare il rispetto degli obblighi imposti dalla Direttiva. Viene precisato che la condivisione di alcuni dati con la Commissione non esonera gli Stati membri dall'obbligo di notificare alla Commissione i *ruling* e gli APA che possano rilevare ai fini del controllo sugli aiuti di Stato¹¹⁰.

In linea generale, sono assoggettati allo scambio automatico anche gli APA bilaterali o multilaterali di cui sia parte uno Stato membro. Tuttavia, è possibile escludere dallo scambio gli APA conclusi con Paesi terzi, secondo i trattati internazionali vigenti, qualora le disposizioni degli stessi non ne consentano la divulgazione a soggetti terzi all'accordo. In tali casi, tuttavia, dovrebbe essere comunque formato e scambiato il menzionato riepilogo, almeno limitatamente alle informazioni desumibili dall'istanza che ha portato all'emanazione dell'APA¹¹¹. L'accordo per esteso può essere ottenuto secondo il procedimento di scambio spontaneo di cui all'art. 9 della Direttiva "base", qualora la convenzione fiscale internazionale in virtù della quale è stato negoziato ne consenta la divulgazione e l'autorità competente del paese terzo autorizzi la divulgazione delle informazioni.

Quanto alle tempistiche, le informazioni dovrebbero essere comunicate senza indugio dopo l'emanazione, la modifica o il rinnovo dei *ruling* ed è pertanto opportuno fissare intervalli regolari per lo scambio¹¹². È previsto anche lo scambio automatico di

¹⁰⁸ Art. 8-*bis*, comma 7, e § 12 del preambolo, Direttiva UE n. 2016/1164. In attuazione dell'art. 21, comma 5, della Direttiva "base", le informazioni sono rese disponibili in registro centrale accessibile a tutti gli Stati membri e alla Commissione (con i limiti ex art. 8-*bis*, comma 8), in cui gli Stati membri caricano e conservano le informazioni. Nelle more dell'istituzione della "*central directory*" (o "registro centrale sicuro", nella terminologia adottata dal legislatore italiano) è stata utilizzata la rete comune di comunicazione (CCN), sviluppata dall'Unione per rendere sicure tutte le trasmissioni con mezzi elettronici nell'ambito del tradizionale scambio su richiesta. Cfr. art. 2, D. lgs. 4 marzo 2014, n. 29.

¹⁰⁹ In tal senso, cfr. PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, 266.

¹¹⁰ § 14 del preambolo alla Direttiva UE n. 2015/2376.

¹¹¹ Art. 8-*bis*, comma 3, Direttiva UE n. 2015/2376.

¹¹² La Commissione europea ha reso noto che nel primo anno di operatività della DAC 3 sono stati immessi nella *central directory* circa 18 mila *ruling*, a fronte di qualche decina negli anni precedenti. Comunicazione della Commissione COM(2018) 844 del 17 dicembre 2018, 11. Per un commento a questi dati, si rinvia al paragrafo successivo.

informazioni relative ai *ruling* e agli APA emanati, modificati o rinnovati nel corso dei cinque anni precedenti al primo gennaio 2017¹¹³. Solamente ai fini di tale applicazione retroattiva, possono essere esclusi dallo scambio i *ruling* e gli APA i cui destinatari abbiano un fatturato netto annuo, a livello di gruppo, inferiore a 40 milioni di euro.

Gli unici limiti allo scambio automatico che si evincono dalla Direttiva “base” attengono alla tutela, da parte dello Stato mittente, dell’ordine pubblico e dei segreti industriali, commerciali e professionali (art. 17, comma quarto). Inizialmente, la Commissione era intenzionata a escludere l’applicabilità di questa previsione allo scambio sui *ruling*, introducendo una disposizione *ad hoc* che avrebbe assoggettato le informazioni scambiate al segreto d’ufficio e alla protezione accordata alle informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale dello Stato membro ricevente¹¹⁴. Secondo la Commissione, infatti, la natura limitata delle informazioni che devono essere condivise con tutti gli Stati membri sarebbe stata sufficiente a proteggere gli interessi industriali, commerciali e professionali. Tuttavia, una tutela affidata ai diversi *standard* nazionali, senza un previo filtro dell’amministrazione mittente, avrebbe potuto scoraggiare l’utilizzo degli istituti di *compliance* preventiva. La soluzione adottata ci pare più coerente con la premessa della Direttiva sulla garanzia del diritto alla protezione dei dati personali e della libertà d’impresa¹¹⁵.

2.4. Politiche di trasparenza a confronto e approcci alternativi

2.4.1. (Segue) *Soft vs. Hard Law*.

Le misure approntate dall’OCSE e dall’UE sulla trasparenza dei *ruling* transfrontalieri rispondono ad una comune esigenza con approcci differenti.

¹¹³ Nel caso in cui i *ruling*/APA preventivi transfrontalieri siano emanati, modificati o rinnovati tra il primo gennaio 2012 e il 31 dicembre 2013, tale comunicazione avviene a condizione che fossero ancora validi al primo gennaio 2014.

¹¹⁴ Comunicazione della Commissione COM(2015) 135 del 18 marzo 2015, 8 e 13. In senso critico, cfr. VANISTENDAEL F., *Automatic Exchange of Tax Rulings in the EU*, in *Tax Notes Int’l*, 20 aprile 2015, 261 SS.; OBERSON X., *International Exchange of Information in Tax Matter. Toward Tax Transparency*, Elgar, Cheltenham – Northampton, 2018, § 14.46.

¹¹⁵ § 22 del preambolo alla Direttiva UE n. 2015/2376.

In primo luogo, in assenza di una cessione di sovranità statale in sede OCSE, i documenti elaborati dall'Organizzazione non hanno efficacia vincolante per gli Stati membri e non possono far altro che raccomandare l'adozione dei nuovi *standard* nei trattati bilaterali o multilaterali in vigore fra gli Stati. Sono comunque previste forme di monitoraggio periodico ad opera dal FHTP sull'adozione delle misure raccomandate¹¹⁶. I Paesi dell'Unione, invece, pur preservando la propria sovranità in materia fiscale, acconsentono da decenni all'implementazione di misure di cooperazione amministrativa attraverso strumenti di diritto positivo, sulla cui attuazione e interpretazione vigilano rispettivamente la Commissione e la Corte di giustizia. Si tratta in genere di direttive, strumenti di legislazione indiretta (o in due stadi), che vincolano gli Stati membri rispetto ad un risultato da raggiungere¹¹⁷ attraverso un atto legislativo di recepimento interno: questa tecnica di normazione fa sì che i nuovi *standard* abbiano una comune base giuridica dotata di forza vincolante per gli Stati, sebbene le previsioni interne possano attuarla con lievi differenze da Paese a Paese. La corretta trasposizione ed implementazione delle direttive a livello nazionale è presidiata dalla possibilità per la Commissione di avviare, in caso contrario, una procedura di infrazione (artt. 258-259 TFUE). A ciò si aggiunge la possibilità – introdotta dal Trattato di Lisbona – di chiedere, già al momento del deferimento alla Corte, una sanzione pecuniaria per lo Stato che non le abbia recepite tempestivamente (art. 260, comma 3 TFUE)¹¹⁸.

Le differenze sul piano giuridico si riflettono sul meccanismo di scambio di informazioni selezionato e sulla tutela offerta alle situazioni giuridiche dei contribuenti nell'ambito delle operazioni di cooperazione amministrativa¹¹⁹.

¹¹⁶ Si vedano le relazioni pubblicate annualmente dall'OCSE: OCSE, *Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings*, OECD Publishing, Paris, 2017; ID., *Harmful Tax Practices – 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings*, Oecd Publishing, Paris, 2018; ID., *Harmful Tax Practices – 2018 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings*, OECD Publishing, Paris, 2019.

¹¹⁷ Art. 288 TFUE. Si vedano, più ampiamente, TESAURO G., *Manuale di diritto dell'Unione europea*, aggiornato da DE PASQUALE P. - FERRARO F., Editoriale scientifica, Napoli, 2020; STROZZI G. – MASTROIANNI E., *Diritto dell'Unione Europea: parte istituzionale*, Giappichelli, Torino, 2016, 293 ss.; ADAM R. – TIZZANO A., *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Giappichelli, Torino, 2017, 173 ss.; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet, Milano, 2017, 29-30.

¹¹⁸ Sulla concreta praticabilità di questa via, si veda, però, VARNAY E., *Sanctioning Under Article 260 (3) TFEU: Much Ado About Nothing?*, in *Eur. Public L.*, 2017, 301 ss.

¹¹⁹ Fra i numerosi contributi in tema di tutela dei diritti dei contribuenti nei procedimenti di scambio di informazioni di natura fiscale, si segnalano, senza pretesa di esaustività: SCHAUMBURG H. – SCHLOSSMACHER S., *Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination*, in *Bull. Int'l Tax'n*, 2000, 522 ss.; DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra Autorità*

Quanto al meccanismo adottato, senza una base giuridica comune è difficile immaginare un'unica piattaforma di scambio automatico (quale quella prevista in sede UE)¹²⁰. Il nuovo *standard* promosso da OCSE/G20 con riguardo alle informazioni

Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni, in *Riv. dir. trib. int.*, 2010, I, 221 ss.; SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 321 ss.; SAPONARO F. *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea. Accertamento e riscossione*, Tangram Edizioni Scientifiche, Trento, 2012, 117-118; CALDERÓN CARRERO J.M. – QUINTAS SEARA A., *The Taxpayer's Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures*, in *Bull. Int'l Tax'n*, 2014, 498 ss.; AA. VV., *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights. 2015 Basel IFA Congress*, a cura di BAKER P. - PISTONE P., in *Cashiers de droit fiscal international*, vol. 100b, 2015; MELIS G. - GARCÍA PRATS A.F., *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in *Dir. e proc. trib.*, 2015, 265 ss.; DE FLORA M.J., *Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*, in *Intertax*, 2017, 447 ss.; CHAOUCHE F. – HASLEHNER W., *Cross-Border Exchange of Tax Information and Fundamental Rights*, in HASLEHNER W. – KOFLER G. – RUST. A., *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 179 ss.; PIERRO M., *La comunicazione preventiva nei procedimenti tributari di controllo e la Tax compliance*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, I, 405 ss.; SÁNCHEZ LÓPEZ M.E., *The taxpayer's protection in the field of the automatic information exchange*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2018, I, 7 ss.; GARCÍA ANTÓN R., *The Fragmentation of Taxpayers' Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue*, in *World Tax J.*, 2019, 131 ss. La giurisprudenza delle Corti sovranazionali in materia è costantemente monitorata nella rassegna di BAKER QC P., *Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)*, in *Eur. Tax*.

¹²⁰ Ciononostante, su impulso del G20, l'OCSE ha introdotto uno *standard* globale per lo scambio automatico di informazioni (il "*Common reporting standard*") che dovrebbe essere adottato da un centinaio di giurisdizioni. L'UE vi si è uniformata con la Direttiva UE n. 2014/107 (che emenda la Direttiva "base"), che ha ampliato l'ambito di applicazione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni (precedentemente limitato a elementi reddituali, quali redditi da lavoro dipendente, compensi per dirigenti, prodotti di assicurazione sulla vita, pensioni, proprietà e redditi immobiliari), ricomprendendovi anche dividendi, plusvalenze, altri redditi finanziari e saldi dei conti correnti. Lo scambio di informazioni sui *ruling* è fuori dalla portata del *Common reporting standard*, poiché lo *standard* raccomandato dall'OCSE nel Piano anti-BEPS non è di tipo automatico, ma spontaneo. L'UE ha quindi adottato uno *standard* più ambizioso in materia di scambio di informazioni sui *ruling*. La dottrina statunitense che si è occupata del tema non esclude che la divergenza fra *standards* pressoché coevi sia dovuta alle tensioni politiche fra Stati uniti (Stato membro OCSE) ed UE sollevate dalle indagini sui *ruling* fiscali, che hanno visto coinvolti per la maggior parte gruppi multinazionali di origine statunitense. Si veda, compiutamente, MASON R., *The Transformation of International Tax*, in *American J. of Int'l L.*, 2020, § II-C, nota 132 («*BEPS rulings exchange served an additional strategic purpose: to put the Commission out of the business of reviewing rulings granted by EU Member States. Due to uncertainty surrounding how to apply the facts-intensive and fuzzy arms-length standard, many taxpayers request, and many tax administrations—including the IRS—grant, rulings that confirm how the arm's-length standard will apply to the requesting taxpayer's particular facts. Securing a ruling requires disclosure by companies of sensitive business information, and the resulting rulings are kept confidential, even in states where other types of administrative rulings are disclosed in redacted form. This confidentiality, however, makes administrative tax rulings a potential vector for delivering secret subsidies to particular taxpayers, a practice that would violate EU state aid laws that prohibit certain targeted subsidies. Aware of the potential problems with rulings, the Commission launched an investigation of Member State ruling practices that exposed cozy deals between states and taxpayers. To cure what it saw as impermissible subsidies, however, the Commission sought to impose its own arm's-length standard that would supplant or compete with the OECD arm's-length standard. That move met significant resistance both within and outside Europe. [...] The rulings-exchange regime negotiated as part of BEPS—to which the Commission was denied access—can be understood as an effort to ward off further intrusive state-aid investigations of Member State ruling practices. [...] the Commission's investigations triggered an alliance between the*

contenute nei *ruling* transfrontalieri ne prevede quindi uno scambio spontaneo, seppur entro termini prestabiliti e con un monitoraggio del FHTP. Se da un lato la soluzione adottata lascia una certa discrezionalità all'amministrazione fiscale mittente nella selezione delle informazioni «rilevanti e verosimilmente pertinenti» per le amministrazioni straniere, dall'altro, prevede l'adesione di oltre cento giurisdizioni fiscali. A circa tre anni dall'adozione dell'azione n. 5 del piano anti-BEPS, gli Stati aderenti hanno comunicato l'esistenza di circa 18 mila¹²¹ *ruling*/APA rientranti nell'ambito di applicazione delle raccomandazioni, condividendone le informazioni con i Paesi interessati. Anche nel *framework* UE, nello stesso periodo di tempo, sono stati messi a disposizione degli altri Stati i sommari di circa 18 mila *ruling*/APA in via automatica, nonostante lo scambio sia territorialmente limitato entro i confini europei. Il monitoraggio da parte della Commissione ha evidenziato la maggior efficacia, in termini quantitativi, dello scambio automatico rispetto al previgente scambio spontaneo: risulta, infatti, che prima dell'implementazione del nuovo *standard* venissero scambiati spontaneamente fra i dieci e i cento *ruling* all'anno. Sul versante qualitativo, sono invece emerse importanti criticità legate alla eccessiva sinteticità dei sommari comunicati nella prima fase dello scambio, dai quali è difficile cogliere e dimostrare la prevedibile rilevanza delle informazioni per l'inoltro della richiesta del *ruling* per esteso¹²².

2.5. Tutela dei diritti del contribuente.

In tema di garanzie procedurali per i contribuenti coinvolti dallo scambio, in linea di prima approssimazione, entrambi i *framework* appaiono carenti. A fronte

United States and the EU Member States that were subject to state-aid investigations for their tax treatment of U.S. multinationals»).

¹²¹ OCSE, *Harmful Tax Practices – 2018 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings*, OECD Publishing, Paris, 2019, 13. Gli ultimi dati disponibili evidenziano circa 20 mila *ruling* rientranti nell'ambito di applicazione dell'Azione n. 5, emessi dalle 124 giurisdizioni che prendono parte allo scambio (OCSE, *Harmful Tax Practices – 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings*, OECD Publishing, Paris, 2020, 9).

¹²² *Staff working document* della Commissione europea SWD(2019) 327 del 12 settembre 2019 di valutazione della Direttiva UE n. 2011/16, 21, ove si legge che «No information is available on the actual use of DAC3 information, but a finding which emerges from the targeted consultation with Member States is that information exchanged (especially, the summary of the ruling) is often too brief to be usable. This means that it is difficult for a Member State to know when to request further information, and if further information is requested to demonstrate that it satisfies the foreseeably relevance requirement; and therefore it is relatively easy for a Member State to refuse to exchange more information».

dell'evoluzione tecnologica e giuridica che consente la comunicazione massiva di dati fra le amministrazioni fiscali, la tutela rimane perlopiù affidata alle discipline domestiche. Peraltro, alcuni ordinamenti escludono l'applicazione delle garanzie procedurali interne ai contribuenti coinvolti nello scambio, invocando la specialità delle disposizioni in materia di cooperazione amministrativa¹²³. Per contrastare queste pratiche, alcune convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni sanciscono espressamente l'applicazione delle garanzie procedurali domestiche¹²⁴. I diritti solitamente invocati dai contribuenti nel contesto dello scambio di informazioni attengono (i) al contraddittorio preventivo, (ii) alla tutela giurisdizionale, (iii) alla tutela dei segreti industriali, commerciali o professionali e (iv) alla protezione dei dati personali.

2.5.1. (Segue) Diritto al contraddittorio preventivo.

Gli attuali modelli convenzionali – bi- o multilaterali – non prevedono forme di contraddittorio preventivo rispetto all'invio delle informazioni, indipendentemente dal tipo di meccanismo di scambio promosso. Ciò non preclude, naturalmente, alle amministrazioni nazionali di notificare al contribuente l'avvio del procedimento in virtù di previsioni domestiche o agli Stati di convenire *standard* più elevati di tutela nei trattati stipulati¹²⁵. Rispetto a tali ipotesi, il commentario del Modello OCSE raccomanda di bilanciare l'interesse fiscale sotteso alla cooperazione amministrativa con l'interesse del contribuente al contraddittorio preventivo: nella specie, suggerisce di prevedere

¹²³ SCHAUMBURG H. - SCHLOSSMACHER S., *Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination*, in *Bull. Int'l Tax'n*, 2000, 524 e 528; cfr., altresì, BAKER P. - PISTONE P., *General Report*, in ID. (a cura di) *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights. 2015 Basel IFA Congress*, in *Cashiers de droit fiscal international*, vol. 100b, 2015, 51.

¹²⁴ CHAOUICHE F. - HASLEHNER W., *Cross-Border Exchange of Tax Information and Fundamental Rights*, in HASLEHNER W. - KOFLER G. - RUST. A., *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 202.

¹²⁵ L'ordinamento italiano non garantisce, in ambito tributario, il diritto del contribuente ad essere avvertito dell'avvio nei suoi confronti di un'istruttoria domestica né di un'attività di cooperazione amministrativa con un'Amministrazione straniera. Oltre al silenzio dell'art. 31-*bis*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, depono in questo senso l'espressa esclusione dei procedimenti tributari dall'ambito di applicazione del Capo relativo alla partecipazione (artt. 7-12) della Legge 7 agosto 1990, n. 241 ai sensi della quale «l'avvio del procedimento [...] è comunicato [...] ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti ed a quelli che per legge debbono intervenire». Si veda, più ampiamente, PIERRO M., *Il dovere di informazioni dell'amministrazione finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2013, 87.; ID., *La comunicazione preventiva nei procedimenti tributari di controllo e la Tax compliance*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, I, 405 ss.

eccezioni al contraddittorio preventivo quando l'informazione richiesta sia urgente o se la previa notifica al contribuente rischi di compromettere l'esito dell'indagine condotta dall'amministrazione richiedente; esorta, inoltre, gli Stati a segnalare l'esistenza di simili garanzie procedurali interne in fase di negoziazione o revisione delle convenzioni¹²⁶.

Neppure dalle Direttive UE sulla cooperazione amministrativa si evince una qualche forma di diritto al contraddittorio preventivo. Tuttavia, con particolare riguardo allo scambio su richiesta, la Corte di giustizia in più occasioni è stata chiamata a pronunciarsi in via pregiudiziale circa la compatibilità con la Carta dei diritti fondamentali dell'UE¹²⁷ delle normative nazionali e delle stesse Direttive nella parte in cui non prevedono il diritto del contribuente ad essere informato della richiesta di informazioni giunta da altra amministrazione. Il principio invocato è contenuto all'art. 41, che fra i corollari del diritto ad una buona amministrazione annovera anche «il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio». Con la sentenza *Sabou*, la Corte, pronunciandosi per la prima volta sullo scambio d'informazioni in materia di tributi non armonizzati, dopo essersi dichiarata competente a decidere il caso, ha negato che la Direttiva n. 1977/799 (vigente *ratione temporis*) conferisse «diritti specifici al contribuente e [che prevedesse] alcun obbligo per le autorità competenti degli Stati membri di consultarlo»¹²⁸. Non potendosi pronunciare sulla tutela offerta dalla Carta di Nizza, entrata in vigore dopo l'emissione dell'avviso di accertamento che ha dato luogo alla controversia principale¹²⁹, la Corte ha tuttavia verificato la compatibilità del procedimento nazionale con il diritto di difesa. Secondo giurisprudenza consolidata¹³⁰

¹²⁶ OCSE, *Commentario al Modello di convenzione OCSE*, OECD Publishing, Parigi, 2017, spec. commento al comma 3 dell'art. 26 (§ 14.1), ove si legge che «*notification procedures should permit exceptions from prior notification, e.g. in cases in which the information request is of a very urgent nature or the notification is likely to undermine the chance of success of the investigation conducted by the requesting State. A Contracting State that under its domestic law is required to notify the person who provided the information and/or the taxpayer that an exchange of information is proposed should inform its treaty partners in writing that it has this requirement and what the consequences are for its obligations in relation to mutual assistance. Such information should be provided to the other Contracting State when a convention is concluded and thereafter whenever the relevant rules are modified*».

¹²⁷ D'ora in avanti "Carta di Nizza".

¹²⁸ Corte giust., 22 ottobre 2013, C-276/12, *Sabou c. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, § 36.

¹²⁹ *Ivi*, § 25.

¹³⁰ *Ex multis*, Corte giust., 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé c. Fazenda Pública*, § 36-37; ID., 24 ottobre 1996, C-32/95, *Commissione c. Lisrestal e a.*, § 21.

si tratta di un principio generale del diritto UE, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare un atto lesivo nei confronti di un soggetto: in forza di esso, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intenda fondare la sua decisione¹³¹. Secondo i giudici la richiesta da parte dell'autorità competente di uno Stato membro di informazioni ad una competente amministrazione straniera e la risposta di quest'ultima non sono atti che, a causa delle conseguenze per il contribuente, esigono che quest'ultimo sia sentito: occorre infatti «distinguere, nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, la fase d'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni e che comprende la richiesta d'informazioni da parte di un'amministrazione fiscale ad un'altra, dalla fase contraddittoria, tra l'amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica»¹³². L'approccio adottato dalla Corte di Giustizia in *Sabou* non è invece condiviso dalla Corte dei diritti dell'uomo¹³³, la quale, nel verificare la compatibilità di un procedimento di scambio di informazioni all'art. 13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo¹³⁴ («diritto ad un ricorso effettivo»), ha sì escluso un generale diritto ad essere informati dello scambio transfrontaliero¹³⁵, ma ha ritenuto che la distinzione tra fase istruttoria e fase contraddittoria non sia decisiva, dal momento che i dati trasmessi possono riguardare non solo il contribuente ma anche persone terze¹³⁶.

¹³¹ L'obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri laddove adottino decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la pertinente normativa europea non preveda espressamente questa formalità. Cfr., per tutte, Corte giust., 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 (*Kamino c. Staatssecretaris van Financiën*) e C-130/13 (*Datema c. Staatssecretaris van Financiën*), § 31.

¹³² Corte giust., 22 ottobre 2013, C-276/12, *Sabou c. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, §40.

¹³³ D'ora in avanti, "Corte EDU".

¹³⁴ D'ora in avanti, "CEDU".

¹³⁵ In proposito, si veda il commento di WÖHRER V. (in *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, IBFD, Amsterdam, 2018, § 6.2.8.), secondo cui tale affermazione non dev'essere sopravvalutata o assolutizzata: «Even though the ECtHR held that prior notification is not necessarily required under certain circumstances, it does not mean that notification is not necessary at all. The ECtHR merely held that, in circumstances where prior notification would frustrate the efforts of tax administrations, e.g. because there is a risk that the taxpayer destroys the information, exchange of information may take place without prior notification».

¹³⁶ Corte EDU, 16 giugno 2015, *Othymia Investments BV c. Paesi Bassi*, n. 75292/10, § 44.

2.5.2. (Segue) Diritto alla tutela giurisdizionale.

Più di recente, si è registrata un'apertura della Corte sulla possibilità di riconoscere la tutela dei diritti sanciti nella Carta di Nizza nell'ambito delle operazioni di scambio su richiesta. Con la sentenza *Berlioz*, è stato riconosciuto il diritto del privato ad agire in giudizio (art. 47 della Carta di Nizza) per accertare la legittimità della richiesta di informazioni nel caso in cui essa si sia tradotta in un provvedimento sanzionatorio¹³⁷. Secondo i giudici, nell'ambito delle attività di cooperazione amministrativa tra amministrazioni fiscali gli Stati coinvolti attuano il diritto dell'Unione nel senso richiesto dall'art. 51 della Carta affinché i diritti ivi sanciti possano essere invocati. Nella specie, il privato, a cui sia stata inflitta una sanzione pecuniaria per inottemperanza ad un'ingiunzione a fornire informazioni nel contesto di uno scambio in forza della Direttiva "base", è legittimato a contestare la legittimità di tale decisione. Alla base del diniego opposto dal privato all'amministrazione interpellata vi era la convinzione che alcune informazioni richieste dall'amministrazione straniera non fossero prevedibilmente pertinenti. La Corte ha così avuto modo di chiarire anche la portata della verifica che le autorità tributarie e giurisdizionali dello Stato interpellato devono esercitare a questo riguardo senza arrecare pregiudizio alla finalità della direttiva "base". È emerso che tale verifica «non si limita alla regolarità formale [della] richiesta, ma deve consentire [all'] autorità interpellata di assicurarsi che le informazioni domandate non siano prive di qualsiasi prevedibile pertinenza alla luce dell'identità del contribuente coinvolto e di quella del terzo eventualmente informato, nonché delle esigenze dell'indagine tributaria in questione»¹³⁸. In proposito il sindacato giurisdizionale dovrebbe essere limitato alla verifica dell'assenza manifesta del requisito della pertinenza¹³⁹.

Le soluzioni interpretative pronunciate rispetto ai meccanismi di scambio su richiesta, ad avviso di chi scrive, dovrebbero trovare applicazione anche nel contesto dello scambio automatico sui *ruling* fiscali. Anch'esso, infatti, per come è strutturato,

¹³⁷ Nel caso di specie, di tipo pecuniario. Corte giust., 16 maggio 2017, C-682/15, *Berlioz Investment Fund c. Directeur de l'administration des contributions directes*, con nota di DORIGO S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di giustizia*, in *Tax Notes*, 2018, 91 ss., e di ROMANO C. – CONTI D., *L'attuale quadro dello scambio delle informazioni fiscali al vaglio della giurisprudenza UE e CEDU*, in *Corr. trib.*, 2018, 106 ss.

¹³⁸ Corte EDU, 16 giugno 2015, *Othymia Investments BV c. Paesi Bassi*, n. 75292/10, § 89.

¹³⁹ *Ibidem*.

prevede, dopo la condivisione dei “sommari”, la possibilità di richiedere il testo integrale dei *ruling*/APA. Rispetto a questa seconda fase, l’art. 8-*bis* richiama proprio l’art. 5, che disciplina lo scambio su richiesta prevedendo che possano costituire oggetto di scambio le informazioni *ex art. 1*, comma 1, ovvero quelle «prevedibilmente pertinenti».

Di stampo ben più garantista sono risultate le conclusioni dell’Avv. Gen. Kokott in un caso (*Lussemburgo c. B.C.D. e A*) che ricalca *Berlioz* e ha ad oggetto la medesima normativa lussemburghese¹⁴⁰. In *Berlioz* si trattava di chiarire se il soggetto tenuto a fornire informazioni nel contesto di uno scambio tra amministrazioni in forza della Direttiva UE n. 2011/16 potesse contestare in giudizio la legittimità dell’ingiunzione a fornire informazioni nello Stato membro interpellato, in occasione dell’impugnazione della decisione con cui l’autorità interpellata lo sanzionava per il rifiuto di fornire le informazioni. Nel caso *Lussemburgo c. B.C.D. e A*, la domanda pregiudiziale riguardava invece «l’impugnazione giurisdizionale diretta avverso l’ingiunzione di fornire informazioni emessa dall’amministrazione finanziaria nazionale che intende o è tenuta a fornire informazioni all’amministrazione finanziaria richiedente di un altro Stato membro»¹⁴¹. Secondo l’Avv. Gen., un’ingiunzione a fornire informazioni ai sensi della Direttiva “base” costituisce già di per sé – a prescindere dai profili sanzionatori – un’interferenza nei diritti fondamentali non solo del soggetto tenuto a fornire l’informazione, ma anche del contribuente (su cui verte l’istruttoria nello Stato richiedente) e di altri terzi interessati, avverso la quale deve essere garantita una tutela giurisdizionale effettiva ai sensi dell’articolo 47 della Carta di Nizza¹⁴². L’ingiunzione ad un privato a fornire informazioni su un determinato contribuente – secondo tale impostazione – può ledere: (a) gli interessi del privato, poiché il rifiuto di fornirle può essere sanzionato; (b) la protezione dei dati del contribuente (art. 8 della Carta); (c)

¹⁴⁰ Conclusioni dell’Avv. Gen. Kokott nelle cause riunite C-245/19 e C-246/19, *Lussemburgo c. B.C.D. e A*, presentate il 2 luglio 2020.

¹⁴¹ Conclusioni dell’Avv. Gen. Kokott nelle cause riunite C-245/19 e C-246/19, *Lussemburgo c. B.C.D. e A*, presentate il 2 luglio 2020, § 4.

¹⁴² Inoltre, in linea con quanto già affermato nella sentenza *Berlioz*, l’Avv. Gen. ritiene che l’art. 1, comma 1, e l’art. 5 della Direttiva “base” impongano un obbligo di motivazione in capo all’autorità dello Stato richiedente, affinché l’autorità interpellata possa verificare che le informazioni richieste non siano prive di qualsiasi prevedibile pertinenza: in specie, la richiesta deve fornire indicazioni concrete in ordine ai fatti o alle operazioni rilevanti ai fini fiscali, in modo da escludere un’inammissibile richiesta generica di informazioni (*fishing expedition*).

rispetto della vita privata e della vita familiare (art. 7 della Carta) di altri soggetti terzi di cui vengano richieste informazioni riguardanti conti bancari e cespiti patrimoniali.

La Corte, tuttavia, si è pronunciata in termini meno netti, riconoscendo il diritto ad un rimedio giurisdizionale diretto al solo soggetto detentore delle informazioni (che non avrebbe altra via di tutela rispetto al rischio di incorrere nella sanzione). Di contro, viene riconosciuta la legittimità del diniego di azione diretta al contribuente sottoposto a controllo e alle parti interessate, purché siano messi nelle condizioni di ottenere un riesame della richiesta in via incidentale¹⁴³.

Nel caso dello scambio di informazioni sui *ruling*/APA transfrontalieri, i dati sono già a disposizione dell'ente impositore, che deve condividere con gli omologhi stranieri i menzionati "sommari", secondo il modello dello scambio automatico (UE). Pertanto, non sussiste un rischio di lesione di diritti di terzi, quanto piuttosto un rischio – nella seconda fase della procedura – di richiesta massiva e non ben circostanziata del "full-text" dei *ruling*. A ben vedere, il rischio di *fishing expedition* alla ricerca del "full-text" appare molto più concreto nei casi di scambio automatico rispetto alle ipotesi di scambio su richiesta. Infatti, le procedure standardizzate per la condivisione dei "sommari" fanno sì che ciascuna amministrazione abbia a disposizione una mole enorme di dati rispetto al passato: se ciò da un lato può essere dispersivo, dall'altro agevola nuove strategie di controllo, basate sull'analisi degli indici di evasione, elusione e pianificazione aggressiva presenti nei sommari. Ed è plausibile che ne derivi un contenzioso talmente esteso da indurre le Istituzioni europee ad adottare un comune *standard* minimo di tutela del contribuente, sinora affidata agli ordinamenti dei singoli Stati membri (in virtù del principio di autonomia procedimentale¹⁴⁴). Nel frattempo, non resta che attenersi alle indicazioni fornite dalla Corte nelle sentenze *Berlioz* e *B.C.D. e A*, sulla necessità di un solido supporto motivazionale alla richiesta di "full-text", da cui si evinca la sua prevedibile pertinenza per i controlli nello Stato richiedente.

2.5.3. (Segue) Diritto alla tutela dei segreti industriali, commerciali o professionali.

¹⁴³ Corte giust., 6 ottobre 2020, cause riunite 245/19 e 246/19, *Lussemburgo c. B.C.D. e A*.

¹⁴⁴ Si rinvia al § 3.1. del capitolo successivo.

La tutela del segreto industriale, commerciale o professionale costituisce un limite allo scambio di informazioni sia nel *framework* OCSE che in quello europeo. L'art. 26, comma terzo, lett. c), del Modello OCSE prevede che gli accordi sullo scambio su richiesta non possano essere interpretati nel senso che gli Stati contraenti si obbligano a fornire informazioni che rivelerebbero segreti commerciali, industriali, professionali o processi commerciali. In base al Commentario, tala clausola dev'essere applicata secondo un'interpretazione restrittiva¹⁴⁵: il Paese contraente interpellato, prima di opporre un segreto, dovrebbe valutare attentamente se gli interessi del contribuente giustificano realmente un diniego¹⁴⁶; e ciò al fine di scongiurare che tale clausola possa rendere inefficace la cooperazione sovranazionale. Secondo l'OCSE, informazioni finanziarie, incluse le scritture contabili, in genere non sono idonee a svelare informazioni segrete: in caso contrario, comunque è opportuno valutare se l'informazione richiesta dall'amministrazione straniera possa essere fornita dopo aver oscurato i dati sensibili. Inoltre, nel bilanciamento degli interessi, lo Stato interpellato dovrebbe considerare che comunque, ai sensi del comma 2, le informazioni condivise sarebbero tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna dello Stato ricevente e sarebbero comunicate soltanto alle persone od autorità incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte.

Una previsione di tenore analogo al comma 2 dell'art. 26 del Modello OCSE, secondo la Commissione europea, sarebbe stata sufficiente a garantire protezione ai segreti industriali, commerciali e professionali nel caso dello scambio di *ruling*/APA transfrontalieri (art. 17, comma quarto). Come già anticipato¹⁴⁷, infatti, la Commissione intendeva escludere la possibilità per gli Stati membri di eludere lo scambio automatico opponendo l'esistenza di segreti. Nella formulazione finale della Direttiva è invece opportunamente prevista l'applicabilità dell'art. 17, comma 4, che consente allo Stato che detiene o raccoglie le informazioni di opporre il segreto.

¹⁴⁵ OCSE, *Commentario al Modello di convenzione OCSE*, OECD Publishing, Parigi, 2017, spec. commento al comma 3 dell'art. 26 (§ 19.2): «*A trade or business secret is generally understood to mean facts and circumstances that are of considerable economic importance and that can be exploited practically and their unauthorized use of which may lead to serious damage (e.g. may lead to severe financial hardship)*».

¹⁴⁶ *Ibidem*.

¹⁴⁷ *Supra*, § 2.3.1.

2.5.4. (Segue) Diritto alla protezione dei dati personali.

Venendo ora alla protezione dei dati personali, l'azione n. 5 del piano anti-BEPS non prevede raccomandazioni specifiche sul punto, ma, in sede di definizione dei criteri di monitoraggio, l'OCSE ha specificato che avrebbe tenuto conto degli *standard* elaborati in materia dal *Global Forum*¹⁴⁸.

Nel contesto europeo, le regole di protezione dei dati sono comuni perché fissate da un Regolamento (ossia da un atto *self-executing*), il c.d. GDPR¹⁴⁹. Le disposizioni regolamentari danno attuazione ai principi sanciti dalla Carta di Nizza (artt. 7 e 8) e dalla CEDU (art. 8), relativi al rispetto della vita privata e familiare e alla protezione dei dati personali. Gli artt. 7 e 8 della Carta di Nizza riferiscono i diritti alla persona, senza specificare se si tratti di persona fisica o giuridica¹⁵⁰. Secondo l'interpretazione comune¹⁵¹, anche in considerazione del *focus* dei regolamenti sulla protezione dei dati della persona fisica, gli artt. 7 e 8 dovrebbero poter essere invocati solo dagli individui. Il medesimo interrogativo si pone nell'interpretazione dell'art. 8 della CEDU, anch'esso genericamente riferito a «ogni persona» o «*everyone*» nella traduzione ufficiale inglese. La giurisprudenza della Corte EDU pare interpretarlo in maniera estensiva, ricomprendendo nella nozione di «domicilio» anche i locali professionali o commerciali di una persona giuridica¹⁵² e affermando che «non vede alcun motivo per distinguere tra [...] una persona fisica e [...] una persona giuridica, per quanto riguarda la nozione di «corrispondenza»»¹⁵³. Nella sentenza *Othymia Investments BV c. Paesi Bassi*, relativa

¹⁴⁸ OCSE, *BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices: Transparency Framework. Peer Review Documents*, Oecd Publishing, Parigi, 2017, 17. Sulla tutela della confidenzialità e dei dati personali, i documenti di riferimento sono: GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY, *The Framework for the Full AEOI Reviews: the Terms of Reference*, OECD Publishing, Parigi, 2018; OCSE, *Keeping it Safe: the OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, OECD Publishing, Parigi, 2012.

¹⁴⁹ Reg. UE n. 2016/679 sulla «Protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati», che abroga la Direttiva CE n. 1995/46.

¹⁵⁰ Nella traduzione inglese di tutti e tre gli articoli, «*everyone*».

¹⁵¹ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, 85 ss.

¹⁵² Corte EDU, 14 marzo 2013, *Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia*, n. 24117/08, § 104.

¹⁵³ Corte EDU, 16 ottobre 2007, *Wieser & Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria*, n. 74336/01, § 45. Per una compiuta trattazione, cfr. WÖHRER V., *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, IBDF, Amsterdam, 2018, § 6.2.3. Si vedano, altresì, CONTRINO A. - RONCO S.M., *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 599 ss.; CONTRINO A., *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e*

proprio ad un caso di scambio di informazioni a fini fiscali, la Corte EDU si è dichiarata «disposta ad accettare l'esistenza di interferenze con i diritti della società ricorrente ai sensi dell'articolo 8». In dottrina, con particolare riguardo alla protezione dei dati, è stato condivisibilmente osservato che dietro le persone giuridiche vi sono sempre una o più persone fisiche i cui dati sensibili potrebbero, sia pur indirettamente, rilevare ai fini dell'art. 8 della Carta di Nizza e dell'art. 8 della CEDU¹⁵⁴. Il legislatore europeo parrebbe aver tenuto conto di questa circostanza, perché, pur restringendo la portata dello scambio automatico ai *ruling* destinati alle attività economiche, contempla l'ipotesi che possano contenere dati riferiti anche a persone fisiche. L'art. 8-*bis*, comma 4, prevede che lo scambio non abbia luogo se «un *ruling* preventivo transfrontaliero riguardi esclusivamente la situazione fiscale di una o più persone fisiche». L'utilizzo dell'avverbio “esclusivamente” induce a ritenere che, laddove un *ruling* transfrontaliero riguardi anche, ma non solo, una persona fisica, esso dovrebbe essere assoggettato allo scambio¹⁵⁵. In tal caso, però, dal sommario scambiato nella prima fase dovrebbero essere espunti i dati che consentano di identificare le persone fisiche destinatarie o interessate al *ruling* [art. 8-*bis*, comma 6, lett. a) e k)]. Inoltre, la Direttiva “base” prevede una clausola a tutela della protezione dei dati personali e della vita privata, che riteniamo debba trovare applicazione proprio nei casi in cui un *ruling* destinato ad un'attività economica contenga anche dati personali: ai sensi dell'art. 21, comma 2, terzo periodo, gli Stati membri sono tenuti ad assicurare che «a ciascuna persona fisica che è Persona Oggetto di Comunicazione sia notificata una violazione della sicurezza relativa ai suoi dati qualora tale violazione rischi di pregiudicare i dati personali o di attentare alla vita privata dell'interessato».

In un caso concernente la tutela dei dati personali e il rispetto della vita privata nelle operazioni di scambio d'informazioni, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha chiarito quali *standard* possono trarsi dall'art. 8, CEDU, con argomenti di sicuro interesse anche per lo scambio automatico sui *ruling*. Come noto, il diritto al rispetto della vita privata

“protezione dei dati personali”: quali diritti e tutele per i contribuenti?, in *Riv. telem. dir. trib.*, 29 maggio 2019 (disponibile al collegamento <http://www.rivistadirittotributario.it/2019/05/29/banche-dati-tributarie-scambio-informazioni-fra-autorita-fiscali-protezione-dei-dati-personali-quali-diritti-tutele-contribuenti/>).

¹⁵⁴ Così, testualmente, PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, 85-86.

¹⁵⁵ Tale interpretazione è supportata dal fatto che fra le indicazioni da inserire nel “sommario” (oggetto di condivisione nella prima fase dello scambio) è richiesta l'identificazione delle persone destinatarie dei *ruling* o da essi interessate «diverse dalle persone fisiche» [art. 8-*bis*, comma 6, lett. a) e k)].

e alla riservatezza dei dati può subire delle interferenze da parte di autorità pubbliche se previste dalla legge e necessarie, in una società democratica, alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del Paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui. In *G.S.B. c. Svizzera*¹⁵⁶, la Corte ha ritenuto ammissibile una restrizione al diritto del privato, in base ad un accordo fra Stati Uniti e Svizzera nel cui ambito la banca svizzera UBS trasmetteva dati di natura personale all'amministrazione fiscale americana. Confermando i precedenti resi in materie diverse da quella fiscale, la Corte ha chiarito che il margine di apprezzamento concesso alle autorità pubbliche nel bilanciare l'interesse pubblico e l'interesse del privato tende a restringersi laddove il diritto in gioco sia essenziale per l'effettivo godimento di diritti privati o fondamentali (*i.e.* laddove la restrizione impatti su un aspetto particolarmente importante dell'esistenza o dell'identità di un individuo). Poiché in quel caso l'informazione trasmessa non conteneva dettagli intimi strettamente legati alla identità del ricorrente, essendo di natura puramente finanziaria, il bilanciamento operato dalla Svizzera è stato avallato¹⁵⁷.

Infine, potrebbe essere necessario limitare lo scambio di informazioni verso Paesi che offrono minori livelli di protezione dei dati personali. Tale cautela, che già si evinceva dalla previgente Direttiva CE n. 1995/46 – come di recente confermato dalla sentenza *Schrems*¹⁵⁸ – ispira il capo V del GDPR, rubricato «trasferimenti di dati personali verso paesi terzi o organizzazioni internazionali».

2.6. Considerazioni di *policy* sulla trasparenza dei *ruling* preventivi: scambio di informazioni o pubblicazione?

¹⁵⁶ Corte EDU, 22 dicembre 2015, *G.S.B. c. Svizzera*, n. 28601/11.

¹⁵⁷ *Ivi*, § 93.

¹⁵⁸ Corte giust., 6 ottobre 2015, C-362/14, *Maximillian Schrems c. Data Protection Commissioner* (*c.d. "Schrems I"*); ID., 16 luglio 2020, C-311/18, *Data Protection Commissioner c. Facebook Ireland Limited e Maximilian Schrems* (*c.d. "Schrems II"*). Per un riepilogo dell'articolata vicenda, si veda MASNADA M., *Schrems II: la sentenza della Corte UE sul Privacy Shield e gli effetti sui trasferimenti extra-UE dei dati personali*, in *Approfondimenti di Diritto bancario.it*, 30 luglio 2020 (disponibile al collegamento <https://www.diritto bancario.it/approfondimenti/privacy/schrems-ii-la-sentenza-della-corte-ue-sul-privacy-shield-e-gli-effetti-sui-trasferimenti-extra-ue>). In dottrina, cfr. GARBARINO C., *The EU Protection of tax data transferred to third countries*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, V, 93 ss.

Sullo scambio di informazioni in materia fiscale, introdotto per ovviare alla doppia imposizione, si registra oggi un diffuso consenso della comunità internazionale anche ai fini della prevenzione di fenomeni di elusione ed erosione fiscale. A questo secondo scopo, in ambito OCSE/G20 e UE gli Stati hanno acconsentito, pur con le differenze già esaminate, a forme di scambio sempre più strutturate delle informazioni contenute in *ruling*/APA transfrontalieri (o comunque a rischio BEPS). Tuttavia, occorre segnalare che proprio rispetto alle esigenze di trasparenza sui *ruling* fiscali, in anni recenti sono emerse, specialmente dall'opinione pubblica¹⁵⁹ ma anche in dottrina¹⁶⁰, alcune istanze che individuano nella pubblicazione dei *ruling* lo *standard* più efficace per evitarne utilizzi distorti. Nell'UE sia il Gruppo "Codice di condotta per la tassazione delle imprese" sia il Parlamento europeo hanno auspicato la pubblicazione dei *ruling* suggerendo alcune modalità che consentano di tutelare la riservatezza dei privati¹⁶¹.

¹⁵⁹ A titolo esemplificativo, si veda COBHAM A., *Advance Tax Rulings: Publish or Abolish?*, in *Tax Justice Network*, 2 marzo 2018 (disponibile al collegamento <https://www.taxjustice.net/2018/03/02/advance-tax-rulings-publish-abolish/>).

¹⁶⁰ BLANK J.D., *The Timing of Tax Transparency*, in *Southern California L. Rev.*, 2017, 486; HEY J., *The Notion and Concept of Tax Transparency. General Report*, in HEY J. – BAŞARAN YAVAŞLAR F. (a cura di), *Tax Transparency: 2018 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2019, 10 ss. Già nel 2002, a fronte dei lavori dell'OCSE e dell'Unione sulla concorrenza fiscale dannosa, ROMANO C. (in *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, IBFD, Amsterdam, 2002, § 4.6.) auspicava la pubblicazione dei *ruling* (quale «*essential element of a sound administrative practice consistent with the basic principles of a democratic legal system*»), paventando inoltre un rischio di discriminazione indiretta e di distorsione nelle attività di consulenza: «*absence of publication of rulings issued, there could also be an indirectly discriminatory situation for certain taxpayers, and a dangerous distortion in the consultancy business. The biggest law or accounting firms could collect all rulings issued to their clients and ascertain the attitude of the tax authorities to various transactions, with as a result discrimination of smaller firms or individual taxpayers*».

¹⁶¹ Cfr. Risoluzione del Parlamento europeo n. 2015/2066(INI) del 25 novembre 2015 sulle decisioni anticipate in materia fiscale (*tax ruling*) e altre misure analoghe per natura o effetto; Gruppo "Codice di condotta per la tassazione delle imprese", *Guidance on the conditions and rules for the issuance of tax rulings: standard requirements for good practice by Member States*, concordata nel novembre 2016, doc. 14750/16, ove si legge che «*Where a tax ruling has horizontal application to the affairs of other taxpayers in similar situations (also referred to as general rulings by the OECD), it should be published and made easily accessible to other tax administrations and taxpayers. Ideally, such rulings should be published on the tax administration's website. If not published in full, the website should contain short summaries with links to where the ruling is accessible in full. Publication should take place as soon as it is practicable after the ruling is granted and, at the latest, within six months. b. If a Member State does not publish such rulings, for reasons of taxpayer confidentiality, it should however ensure that the conclusions reached in them are published on the tax administration's website. This can be in the form of either updated guidance, or more general conclusions, and will therefore be available to other taxpayers and tax administrations. This publication can be in an anonymous form without any reference to the taxpayer and thereby respect the principle of taxpayer confidentiality*». Anche la Commissione, nella Comunicazione n. 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016, § 169, ne raccomanda la pubblicazione: «*Gli Stati membri possono fornire ai propri contribuenti certezza e prevedibilità del diritto in ordine all'applicazione delle norme fiscali generali, il che è maggiormente garantito se le loro prassi amministrative riguardanti i *ruling* sono trasparenti e se i suddetti *ruling* sono pubblicati*».

Secondo questi approcci, la pubblicazione dei *ruling* risponde ad un'esigenza di trasparenza che non può essere soddisfatta a pieno dallo scambio di informazioni fra amministrazioni, neppure se automatico e obbligatorio. Quest'ultimo consente agli Stati di valutare la correttezza e la coerenza delle misure fiscali degli altri Stati rispetto alle proprie politiche, prevenendo o arginando possibili pratiche di concorrenza fiscale dannosa o pianificazione fiscale aggressiva. Tuttavia, lo scandalo *LuxLeaks* e le successive indagini della Commissione sull'uso improprio dei *ruling* hanno contribuito ad accrescere nell'opinione pubblica la sensazione che i contribuenti di grandi dimensioni possano accedere a trattamenti di favore segreti e non contemplati dalla legge: in tale contesto, la pubblicazione dei *ruling*¹⁶² consentirebbe ai contribuenti di verificare se il trattamento riservato loro sia eguale a quello riservato ad altri che si trovino in condizioni giuridiche o fattuali simili. Una *policy* di pubblicazione dei responsi avrebbe un impatto positivo in termini di equità fiscale percepita, ovvero di immagine dell'amministrazione presso i consociati. Inoltre, i pareri resi, sebbene rivolti ai soli contribuenti istanti, costituirebbero ulteriore prassi utile per la generalità dei contribuenti.

Nel contesto sovranazionale l'adozione o la raccomandazione di simili soluzioni appare assai improbabile¹⁶³, soprattutto alla luce dei necessari bilanciamenti fra l'interesse pubblico e i diritti alla riservatezza. La trasparenza dei dati relativi ai contribuenti nei confronti dell'amministrazione finanziaria rappresenta un importante

¹⁶² Analoga funzione potrebbe svolgere la pubblicazione dei “*Country-by-Country reports*”, promossa dalla Commissione europea (con la Comunicazione COM/2016/0198 del 12 aprile 2016) ma non ancora approvata dal Consiglio. Come noto, si tratta di una rendicontazione paese per paese – richiesta annualmente ai gruppi multinazionali di dimensioni maggiori – che fornisce un'immagine complessiva delle imposte versate in ciascuna giurisdizione in rapporto alle attività economiche ivi svolte (occorre infatti indicare i ricavi, gli utili al lordo delle imposte sul reddito e le imposte sul reddito pagate e maturate, il numero di addetti, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, le immobilizzazioni materiali per ciascuna giurisdizione fiscale e l'attività economica svolta dalle controllate in ciascuna giurisdizione). Attualmente l'OCSE promuove (e l'UE impone ai propri Stati membri attraverso la Direttiva UE 2016/881 del 25 maggio 2016 che emenda la Direttiva “base”) lo scambio automatico d'informazioni sui “*Country-by-Country reports*”. Tuttavia, secondo la Commissione europea, la pubblicazione consentirebbe anche «ai cittadini di valutare le strategie fiscali delle multinazionali e di vedere quanto contribuiscono al *welfare* in ogni Paese» (traduzione libera tratta da https://ec.europa.eu/info/publications/proposal-directive-corporate-tax-transparency-country-country-reporting_it), nel senso auspicato da alcune organizzazioni non governative (cfr. KNOBEL A., *Country by country reports: why “automatic” is no replacement for “public”*, in *Tax Justice Network*, 17 giugno 2018 (disponibile al collegamento <https://www.taxjustice.net/2018/07/17/country-by-country-reports-why-automatic-is-no-replacement-for-public/>)).

¹⁶³ Infatti, si veda il dibattito ormai “arenatosi” sulla pubblicazione dei “*Country-by-Country reports*” di cui alla nota precedente.

valore giuridico nell'ottica del contrasto a fenomeni di sottrazione all'imposta¹⁶⁴; ciò non vale in automatico per la piena trasparenza dell'amministrazione nei confronti dei cittadini occorrendo un attento bilanciamento fra la tutela della confidenzialità e le esigenze di certezza, prevedibilità del diritto ed equità fiscale. La Corte EDU, nel caso *Satakunnan Markkinapörssi Oy e Satamedia Oy c. Finlandia*¹⁶⁵, ponderando i vari interessi in gioco, ha escluso che la raccolta massiva dei dati fiscali dei contribuenti finalizzata alla pubblicazione possa ritenersi giustificata. La sentenza, pronunciata rispetto ad un'ipotesi di pubblicazione da parte di testate giornalistiche, ha tenuto in espressa considerazione il fatto che la maggior parte dei Paesi europei attualmente non garantisce il pubblico accesso alle informazioni di natura fiscale dei contribuenti¹⁶⁶. Tuttavia, non viola l'art. 8 CEDU la pubblicazione, da parte di un'amministrazione fiscale, di liste dei contribuenti inadempienti (c.d. "*lists of tax defaulters*") recanti, oltre al nome e al codice fiscale, l'indirizzo di residenza e l'importo dovuto. I giudici di Strasburgo hanno, infatti, ritenuto che la pubblicazione di tali dati sul sito istituzionale dell'amministrazione rifletta un sano bilanciamento tra il diritto alla riservatezza, il diritto ad essere informati dei consociati (in specie, i potenziali "*business partners*") e l'interesse economico generale alla riscossione delle entrate pubbliche attraverso un controllo pubblico diffuso con funzione deterrente¹⁶⁷.

Con specifico riguardo ai *ruling* preventivi, la maggior parte delle amministrazioni domestiche non li rende pubblici¹⁶⁸. Solo in alcuni Paesi è previsto che siano pubblicati,

¹⁶⁴ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, 86-87.

¹⁶⁵ Corte EDU, 27 giugno 2017, *Satakunnan Markkinapörssi Oy e Satamedia Oy c. Finlandia*, n. 931/13.

¹⁶⁶ *Ivi*, § 81-82: «From the information available to the Court, it would appear that, apart from Finland, only Iceland, Italy, France, Monaco, Sweden and Switzerland provide for some form of public accessibility of individual taxation information. [...] In contrast, of the 40 Council of Europe States surveyed, 34 provide, in principle, for the secrecy of personal taxation information. Such data can only be disclosed either with the consent of the person concerned or where disclosure is provided for by law. Exceptions to the secrecy rule exist also for certain types of taxation data (tax debts and exemptions, public registers for business activity) and for data concerning the tax affairs of public officials».

¹⁶⁷ Corte EDU, 12 gennaio 2021, *L.B. c. Ungheria*, n. 36345/16, § 52-53. Determinanti, secondo la Corte, sono le modalità di pubblicazione, in questo caso proporzionate agli scopi menzionati, poiché «the Tax Authority's website did not provide the public with a means of shaming the applicant, for example, a way of posting comments underneath the lists in question». Giova richiamare alcune circostanze rilevanti ai fini del giudizio: (i) il ricorrente non aveva dimostrato di aver subito un concreto pregiudizio e/o una seria intrusione altrui nella propria sfera privata; (ii) vi era una soglia quantitativa sotto la quale la pubblicazione non avrebbe avuto luogo; (iii) essa doveva essere disposta solo per debiti divenuti definitivi e (iv) cessare a seguito dell'adempimento.

¹⁶⁸ Su 27 Paesi, presi in considerazione nel questionario dell'EATLP (commentato in occasione del Convegno annuale tenutosi a Zurigo il 7-9 giugno 2018), solo una sparuta minoranza (ad esempio Belgio,

talora per esteso, talaltra in forma sintetica e comunque nel rispetto degli *standard* nazionali di confidenzialità. Alcune amministrazioni poi rendono pubblici solo i responsi più significativi (per il numero di contribuenti interessati alla fattispecie trattata o per la particolare novità delle questioni). Quasi mai è invece prevista la pubblicazione degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, neppure in forma sintetica, sebbene essi – più di altre tipologie *ruling* – possano dar adito ad utilizzi distorti o comunque impattare negativamente sul gettito di altre giurisdizioni. In un’ottica di *fairness* e immagine delle amministrazioni domestiche, sarebbe quantomeno auspicabile una certa “coerenza interna” nelle politiche di trasparenza: se i *ruling* emessi nei confronti di individui o piccole e medie imprese vengono resi pubblici, anche quelli che interessano i contribuenti di dimensioni maggiori dovrebbero esserlo, ove il rispetto dei necessari canoni di riservatezza lo consenta.

Danimarca e Svezia) rende sistematicamente pubblici i *ruling* fiscali, ad eccezione degli APA, che non vengono mai pubblicati. Cfr., in specie, HEY J., *The Notion and Concept of Tax Transparency. General Report*, in HEY J. – BAŞARAN YAVAŞLAR F. (a cura di), *Tax Transparency: 2018 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2019, 10 ss.; GROTHERR S. – WITTENSTEIN P., *Wie werden verbindliche Auskünfte der Steuerverwaltung (Advance Tax Rulings) in anderen Staaten veröffentlicht*, in *Steuer & Wirtschaft International*, 2015, 293 ss.

CAPITOLO II

CAPITOLO III – Aiuti di Stato e *ruling* fiscali nella UE

SOMMARIO: 3.1. L'autonomia fiscale e procedimentale degli Stati membri. – 3.2. Le indagini della Commissione sugli aiuti di Stato conferiti attraverso *ruling* fiscali: stato dell'arte e censure ricorrenti. – 3.2.1. Rilievi sull'errata stima dei prezzi di trasferimento. – 3.2.2. Disallineamenti da ibridi. – 3.2.3. Rilievi sui vizi dei procedimenti domestici di *ruling*. – 3.3. Casistica. – 3.3.1. *Fiat*: primi chiarimenti giurisprudenziali. – 3.3.2. *Starbucks*: primi chiarimenti giurisprudenziali. – 3.3.3. *Apple*: apolidia e assenza di un canone di libera concorrenza interno. Il giudizio di primo grado. – 3.3.4. I *ruling* belgi per l'esenzione degli utili in eccesso: i rischi dell'unilateralità. – 3.3.5. *Amazon*: il cortocircuito dell'*arm's length standard* applicato agli accordi di *cost sharing* per lo sviluppo di proprietà intellettuale. – 3.3.6. *Engie*: un caso di aiuti da disallineamenti normativi intrastatali. – 3.3.7. *McDonald's*: stabile organizzazione "ibrida" e irrilevanza ex art. 107 TFUE dell'assenza di clausole "*subject-to-tax*" nei trattati contro le doppie imposizioni. – 3.4. L'accertamento dei requisiti ex art. 107 TFUE nelle cause sui *ruling* fiscali. – 3.4.1. L'impresa beneficiaria degli aiuti tramite *ruling*. – 3.4.2. L'origine statale della misura. – 3.4.3. L'attitudine ad incidere sulla concorrenza e sugli scambi fra gli Stati membri. – 3.4.4. Il vantaggio e la selettività della misura. – 3.5. La dubbia base giuridica per l'impiego dell'*arm's length standard* nelle indagini ex art. 107 TFUE – 3.5.1. (*Segue*) Il dubbio *status* giuridico nell'UE delle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento. – 3.6. Tutela dell'affidamento e *ruling contra legem*: prospettiva europea.

3.1. L'autonomia fiscale e procedimentale degli Stati membri.

Le Decisioni della Commissione sugli aiuti di Stato concessi attraverso *ruling* fiscali intervengono in un settore refrattario al ravvicinamento delle legislazioni¹. Come noto, nella ripartizione di competenze fra l'Unione e gli Stati membri, la materia tributaria (con l'eccezione del diritto doganale²) risulta di competenza statale, fatto salvo il potere di armonizzare l'imposizione indiretta nella misura in cui ciò sia necessario per assicurare il funzionamento del mercato interno e la libera concorrenza (artt. 26 e 113 TFUE). Con riguardo all'imposizione diretta, non è previsto espressamente alcun canale

¹ Sulla nozione di ravvicinamento, si vedano – senza pretesa di esaustività – CAFARI PANICO R., *Il principio di sussidiarietà e il ravvicinamento delle legislazioni nazionali*, in *Riv. dir. eur.*, 1994, 53 ss.; AMALFITANO C., (voce) *Ravvicinamento delle legislazioni*, in *Dir. online Treccani*, 2015 (disponibile al collegamento [http://www.treccani.it/enciclopedia/ravvicinamento-delle-legislazioni-dir-ue_\(Diritto-online\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/ravvicinamento-delle-legislazioni-dir-ue_(Diritto-online)/)).

² Art. 3, comma primo, lett. a) del TFUE.

di armonizzazione, ma si ritiene che si possa far ricorso alla norma generale in tema di ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri (art. 115 TFUE)³. Stante la preclusione *ex art. 114*, comma secondo, TFUE, in entrambi i settori dell'imposizione, gli atti legislativi dell'Unione devono essere adottati secondo il procedimento speciale che richiede l'unanimità in seno al Consiglio (con un ruolo meramente consultivo del Parlamento). Il procedimento si risolve essenzialmente nel potere di veto dei singoli Stati membri sulle proposte avanzate in tema di fiscalità.

L'attuale procedimento legislativo speciale trova giustificazione nell'assenza di una competenza generale dell'Unione in materia tributaria e di un sistema europeo di imposte. Tale assetto di competenze viene tradizionalmente fatto risalire al classico principio delle democrazie liberali «*no taxation without representation*»⁴: secondo la dottrina più risalente⁵, infatti, l'assenza di un controllo parlamentare in UE giustificerebbe la difesa di una nozione rigida di sovranità fiscale nazionale. Tuttavia, le obiezioni relative al *deficit* di democraticità nella UE potrebbero oggi essere superate in considerazione (a) della riforma attuata dall'"Atto elettorale del 1976"⁶ che prevede l'elezione diretta dei deputati europei, in luogo della nomina da parte dei Parlamenti

³ BORIA P., *Taxation in European Union*, Torino, Giappichelli, 2017, 35; PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, 27; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, aggiornato da CONTRINO A. – FREGNI M.C., Utet, Milano, 2019, 382.

⁴ Sull'evoluzione del principio, la cui origine storica può essere rintracciata nella *Magna Charta Libertatum* (1215), cfr. FREGNI M.C., *Legitimation in Decision-Making in Tax Law: Some Remarks on Taxation, Representation and Consent to Imposition*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, I, 410 ss. (spec. 420-422, per il rapporto fra tassazione e rappresentanza politica nel contesto sovranazionale dell'Unione).

⁵ ISENBAERT M., *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2010. Sulla questione, si veda anche BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 39 ss. Sulle vicende istituzionali che hanno condotto all'attuale assetto di competenze si veda SIEBERSON S.C., *Inching toward EU Supranationalism - Qualified Majority Voting and Unanimity under the Treaty of Lisbon*, in *Virginia J. of Int'l L.*, 2010, 979 («Article 113 of the TFEU requires a unanimous vote of the Council on EU legislation to harmonize turnover taxes, excise taxes, and "other forms of indirect taxation." The same provision was found in Article 93 of the EC Treaty. Comment. An early draft of the Constitution contained a provision that would have allowed a QMV (n.d.r. "qualified majority voting") decision for certain harmonizing measures in these fields to combat tax fraud or tax evasion that might affect the internal market or distort competition. This measure was ultimately rejected due to the objections of the United Kingdom and others. One commentator has described the QMV proposal as breaching a "red line" for some Member States, and thus unanimity has been preserved under the Lisbon Treaty. Currently the EU Member States are not subject to any form of tax harmonization, and this red line is obviously seen by some leaders as essential to preserving national sovereignty over critical fiscal affairs.»), il quale cita GREVI G., *Light and Shade of a Quasi-Constitution: An Assessment*, European Policy Center Issue Paper No. 14, 2004, 9-10 (disponibile al collegamento https://wms.flexious.be/editor/plugins/imagemanager/content/2140/PDF/2004/EPC_Issue_Paper_14_Light_and_shade_of_a_quasi-Constitution_.pdf).

⁶ Atto del 20 settembre 1976 relativo all'elezione dei rappresentanti al Parlamento europeo a suffragio universale diretto, modificato da ultimo dalla decisione UE – EURATOM n. 2018/994 del Consiglio del 13 luglio 2018.

nazionali, e (b) del procedimento di codecisione introdotto e ampliato rispettivamente dai Trattati di Maastricht (1992) e di Amsterdam (1999). Piuttosto, non risponde pienamente ai canoni democratici l'attuale procedimento speciale, che nella materia tributaria prevede un ruolo meramente consultivo del Parlamento europeo. Altri obiettano poi che il budget dell'Unione sarebbe insufficiente a compensare eventuali impreviste perdite di gettito o competitività derivanti da interventi di armonizzazione⁷: anche per questa ragione, il diritto di veto è considerato da molti un'idonea garanzia delle entrate tributarie degli Stati membri. Sono comunque sempre più frequenti istanze di superamento dell'assetto attuale, a favore di una maggior cessione di sovranità fiscale all'Unione, per fare fronte a sfide comuni derivanti dalla globalizzazione, dai cambiamenti climatici e dalle contingenti crisi del debito sovrano e del COVID-19⁸.

Il voto all'unanimità tende a provocare un sostanziale immobilismo del Consiglio nella materia tributaria⁹. Se il *trend* dell'ultima legislatura (2014-2019) è parzialmente

⁷ DOURADO A.P., *The Commission Proposal to Replace Unanimity with a Qualified Majority in the Case of Tax Matters*, in *Intertax*, 2019, 341 ss.

⁸ Le proposte di riforma avanzate negli ultimi anni, varie e articolate, non possono essere approfondite in questa sede. Basti richiamare un fondamentale criterio distintivo fra di esse: alcune prevedono una modifica del procedimento legislativo in materia tributaria a Trattati invariati; altre invece necessitano di una ridefinizione delle competenze fra l'Unione e gli Stati membri. Fra le proposte del primo tipo, ricordiamo la recente Comunicazione della Commissione COM(2019) 8 del 15 gennaio 2019 (“*Verso un procedimento decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale UE*”) che ha aperto il dibattito sulla possibilità di superare il requisito dell'unanimità in seno al Consiglio, attraverso l'attivazione delle c.d. clausole passerella, che consentirebbero di adottare un sistema di voto a maggioranza qualificata senza modificare i Trattati. Trattasi di previsioni presenti nei Trattati che consentono, al ricorrere di determinate condizioni, il passaggio da una procedura legislativa speciale alla procedura ordinaria e/o da un sistema voto all'unanimità ad un sistema a maggioranza qualificata. Le clausole passerella possono essere generali (art. 48, comma 7, TUE), quindi esperibili per qualsiasi politica europea, oppure speciali (quale quella ex art. 192, comma 2, TFUE, attivabile per l'approvazione di disposizioni di «natura principalmente fiscale» incidenti sulla materia ambientale). Entrambe richiedono comunque un consenso (unanimità) preliminare e *una tantum* (per la materia prescelta) in seno al Consiglio, mentre solo quella generale prevede anche la notifica ai Parlamenti nazionali affinché possano opporvisi entro sei mesi. Ancor più di recente – per fare fronte alla crisi economica da COVID-19 – è stata auspicata l'attribuzione all'Unione del gettito di nuovi tributi (si pensi ad una *digital services tax*) da destinare alle politiche europee. Tuttavia, sia l'istituzione di nuovi tributi sia la revisione del sistema di risorse proprie dell'Unione richiedono il consenso di tutti gli Stati membri. Una panoramica delle ultime proposte dottrinali emerge dal numero dedicato di *Intertax* 8-9/2020.

⁹ A fronte dell'immobilismo del Consiglio, causato dalla regola dell'unanimità richiesta nel settore delle imposte dirette, e, conseguentemente, della disomogeneità perdurante dei sistemi fiscali che coesistono nel mercato unico, si è assistito ad un contenzioso crescente dinnanzi alla Corte di Giustizia. La Corte ha così assunto un ruolo fondamentale nel processo di integrazione, nei limiti dei suoi poteri di organo giurisdizionale avente funzioni di mero accertamento dell'incompatibilità delle discipline nazionali con le regole del mercato unico. Così, testualmente, TESAURO F., *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, schema della relazione svolta alla conferenza della Commissione europea su “*EU Corporate Tax Reform: Progress and New Challenges*” (Roma-Ostia, 5 dicembre 2003), in *Tributimpresa*, 2004, 3. In tal senso, si veda anche BENTLEY QC, P., *How Is EC Legislation Made?*, in *The EC Tax J.*, 2001, 9.

diverso sul fronte della legislazione antielusiva e dello scambio di informazioni¹⁰, altrettanto non può dirsi per le misure di integrazione del mercato interno. Infatti, in questo settore si contano pochissime direttive dagli anni Sessanta ad oggi¹¹. Peraltro, rispetto ad esse, si registra una scarsa flessibilità, che sarebbe invece auspicabile per valutarne l'efficacia. Va da sé, infatti, che l'unanimità sia richiesta non solo per l'approvazione ma anche per la modifica o l'abolizione di qualsiasi previsione fiscale che si sia rivelata inefficace (con un conseguente effetto descritto in dottrina come «pietrificazione» della legislazione fiscale¹²).

Alla scarsa integrazione positiva ha in parte ovviato l'opera di integrazione negativa svolta dalla Corte di giustizia in applicazione delle libertà fondamentali e del divieto di aiuti di Stato¹³. L'obiettivo di assicurare il buon funzionamento del mercato unico e dei meccanismi concorrenziali consente, infatti, alle Istituzioni UE – Commissione *in primis* – di intervenire “in via incidentale” sulla materia fiscale, giacché in un contesto economico globalizzato quasi ogni tributo potrebbe avere un impatto su tali aspetti¹⁴.

Sin dal *leading case Italia c. Commissione*¹⁵, è stata confermata la competenza della Commissione a scrutinare, sotto il profilo degli aiuti di Stato, anche le discipline relative

¹⁰ Si pensi alle Direttive “antielusive” e a quelle che hanno modificato estensivamente la Direttiva “base” sulla cooperazione amministrativa.

¹¹ Direttiva 90/435/CEE del 23 luglio 1990 (c.d. direttiva “madre-figlia”) rifiuta nella direttiva 2011/96/UE, modificata a sua volta dalla direttiva 2015/121/UE; direttiva 90/434/CEE del 23.07.1990 (c.d. direttiva “fusioni”); direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003 (c.d. “interessi e royalties”); direttiva 2003/48/CE del 3 giugno 2003 (c.d. direttiva “risparmio”) rifiuta nella direttiva 2015/2060/UE del 10 novembre 2015; direttive in materia di imposizione sul valore aggiunto (di particolare importanza, la prima, 67/227/CEE, e la seconda, 67/228/CEE, dell'11 aprile 1967 e la sesta, 77/388/CEE del 17 maggio 1977, rifiuta nella direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006).

¹² Così, testualmente, SCHÖN, W., *Facilitating Entry by Facilitating Exit: New Paths in EU Tax Legislation*, in *Intertax*, 46(4), 2018, 339 ss., il quale rileva che ogni esperto di fiscalità sa che la legislazione fiscale non è mai “eterna” («*When one looks at existing and proposed EU tax legislation, one of the major (but rarely discussed) drawbacks of unanimity voting lies in the fact that EU Directives on fiscal matters can be revoked only by unanimous vote, as well. This entails a ‘petrification’ effect which has already hurt ongoing domestic and European legislation. The most visible example concerns the Interest and Royalties Directive, enacted in 2003, which largely prevents Member States from levying withholding taxes on intra-group interest and royalty payments. Once Member States decided to strike against base erosion stemming from intra-group loans and IP holding companies, they found themselves stuck with a Directive no longer fit for purpose. Against this background, they had to circumvent the Directive by introducing novel instruments like the ‘interest barrier’ or the ‘debt cap’ which are far less targeted than a withholding tax on outbound intra-group payments and may bring about destructive results for bona fide third-party financing.*»).

¹³ Cfr. TESAURO F., *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, schema della relazione svolta alla conferenza della Commissione europea su “*EU Corporate Tax Reform: Progress and New Challenges*”, Roma-Ostia, 5 dicembre 2003, in *Tributimpresa*, 2004, 3 ss.

¹⁴ Si veda in tal senso, DOURADO A.P., *The Commission Proposal to Replace Unanimity with a Qualified Majority in the Case of Tax Matters*, in *Intertax*, 2019, 341 ss.

¹⁵ Corte giust., 2 luglio 1974, C-173/73, *Italia c. Commissione*, § 26-28.

ai tributi non armonizzati. Tuttavia, l'attività di vigilanza da parte della Commissione viene talora percepita quale tentativo surrettizio di armonizzazione del settore dell'imposizione diretta, come è avvenuto nel caso delle indagini sui *ruling* fiscali¹⁶. Tale percezione è stata amplificata dalla scelta di contrastare misure veicolate da strumenti la cui funzione è, all'opposto, di fornire ai contribuenti maggior certezza nella pianificazione fiscale.

Nel ricercare le ragioni dello "stupore" degli operatori economici e degli interpreti, assume un ruolo anche la tradizionale autonomia procedimentale degli Stati membri. Le Decisioni che ci accingiamo ad esaminare intervengono in un ambito, quello procedimentale, storicamente rimesso all'autonomia statale. Come noto, in assenza di specifica attribuzione all'Unione, la competenza a istituire e regolamentare procedimenti amministrativi (e giudiziali) spetta agli Stati membri anche nei settori armonizzati. Ciò vale *a fortiori* per i procedimenti tributari, poiché gli Stati membri conservano, in linea di principio, la possibilità di determinare in autonomia la propria politica fiscale.

L'autonomia procedimentale non è espressamente stabilita nei Trattati. Tuttavia, anche prima della codificazione del principio di sussidiarietà, era pacifico che, poiché il diritto comunitario raramente stabiliva in che modo i suoi precetti dovessero essere applicati in sede procedimentale e processuale, le amministrazioni e i giudici avrebbero dovuto avvalersi a tal fine delle strutture e dei procedimenti esistenti in ciascun ordinamento¹⁷.

¹⁶ In tema, cfr., fra gli altri, FANTOZZI A., *The applicability of state aid rules to tax competition measures: a process of "de facto" harmonization in the tax field?*, in W. SCHÖN (a cura di), *Tax competition in Europe: 2002 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2003, 129 ss.; MORENO GONZALEZ S., *State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings*, in *Eur. St. Aid L.Q.*, 2016, 573 ss.; MAITROT DE LA MOTTE A., *Tax Recovery of the Illegal Fiscal State Aids: Tax Less to Tax More*, in *Ec Tax Rev.*, 2017, 77; HRUSHKO N., *Tax in the World of Antitrust Enforcement: European Commission's State Aid Investigations into EU Member States' Tax Rulings*, in *Brook. J. Int'l L.*, 2017, 327; FORRESTER E., *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?*, in *EC Tax Rev.*, 2018, 19 ss.; RICHARD K., *Are All Tax Rulings State Aid: Examining the European Commission's Recent State Aid Decisions*, in *Houston Bus. & Tax L.J.*, 2018, 8 ss.; FADIGA R., *Of Apples, Cars, and Coffee – Against the Commission's Remedy to Unlawful Tax Rulings*, in *Eur. J. Legal Stud.*, 2018, 211 ss.

¹⁷ Suppur con i correttivi rappresentati dai principi di equivalenza ed effettività. Il primo richiede pari tutela fra situazioni rilevanti ai fini dell'ordinamento europeo e nazionale, implicando un costante raffronto tra gli strumenti di tutela in ragione del principio di eguaglianza; il secondo impone il rispetto dei requisiti minimi di tutela (ovvero l'idoneità del procedimento domestico a perseguire l'obiettivo stabilito dal diritto sostanziale europeo). In giurisprudenza, si vedano, fra le altre, Corte giust., C-33/76, 16 dicembre 1976, *Rewe c. Landwirtschaftskammer für das Saarland*; ID., 16 dicembre 1976, C-45/76,

Nel settore della fiscalità diretta, l'autonomia procedimentale non è che un corollario dell'autonomia fiscale. Le poche direttive di integrazione del mercato unico contengono rari riferimenti procedurali. Ancor più rari sono gli interventi del legislatore europeo dedicati ai procedimenti tributari, fra i quali si segnalano la Convenzione arbitrale¹⁸ e la Direttiva UE n. 2017/1852 (volte ad eliminare la doppia imposizione causata dalle rettifiche sui prezzi di trasferimento e dalle divergenti interpretazioni delle convenzioni contro la doppia imposizione), la direttiva sulla mutua assistenza nella riscossione¹⁹ e le citate direttive sullo scambio d'informazioni, peraltro potenziate solo a seguito delle indagini in questione.

Non sorprende, dunque, che una delle principali critiche mosse alle indagini sui procedimenti nazionali di interpello attenga alla compressione della sovranità fiscale degli Stati membri, che si esprime anche nell'attività di consulenza giuridica delle amministrazioni fiscali. Tuttavia, si registrano anche istanze di segno opposto che segnalano, fra i vantaggi di una cooperazione amministrativa più intensa e strutturata, *standard* più alti di tutela dei diritti dei contribuenti e di efficacia nella lotta alle pratiche evasive ed elusive²⁰.

Comet c. Produktschap voor Siergewassen; ID., 18 febbraio 2016, C-49/14, *Finanmadrid EFC*; ID., 26 giugno 2019, C-407/18, *Kuhar c. Addiko Bank*. In dottrina, per tutti, IGLESIAS G.C.R., *Sui limiti dell'autonomia procedimentale e processuale degli Stati membri nell'applicazione del diritto comunitario*, in *Riv. ital. dir. pubbl. comunitario*, 2001, 5 ss.; AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 257 ss.; PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, 38; ID., *General Report*, in ID. (a cura di), *Tax Procedures: 2019 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2020, spec. 11 e 111.

¹⁸ Convenzione multilaterale fiscale di arbitrato n. 90/436/CEE (che tuttavia non è uno strumento giuridico di diritto dell'Unione, benché sia stata negoziata sulla base dell'articolo 220 Trattato CEE, ora abrogato, e tutti e tutti gli Stati membri siano tenuti ad assicurarne la vigenza).

¹⁹ Direttiva UE n. 2010/24.

²⁰ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, 38; ID., *General Report*, in ID. (a cura di), *Tax Procedures: 2019 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2020, spec. 11 e 111, ove, con riguardo alla dimensione transnazionale, si conclude che «*The national dimension of tax procedures produces numerous disparities in the cross-border context that can undermine the enforcement of taxpayers' rights in connection with how national tax procedures interact with each other. The author admits that this situation may question the validity of the principle of procedural autonomy in tax procedures and may prompt the need to issue positive integration, which may involve harmonization in areas already covered by secondary law such as joint audits and dispute settlement. Such desirable developments can improve the functioning of the due process of law in the cross-border context, in which tax procedures should always operate at standards equivalent to those that operate in purely domestic situations. The establishment of a permanent international tax court would certainly mark unknowable step forward in the direction towards stronger protection of rights and the enhancement of tax procedures in cross-borders situations, but equivalent solutions at the bilateral and EU levels would also be important*». Cfr., altresì, ID., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 438; ROSSI-MACCANICO P., *A Proposed Framework to Review Tax Rulings under State-Aid Rules*, in HASLEHNER W. – KOFLER G. – RUST. A. (a cura di), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2017, 74 ss.

Nelle prime pronunce rese dal Tribunale di prima istanza su possibili aiuti individuali concessi tramite *ruling* fiscali, non hanno trovato accoglimento le censure mosse dai ricorrenti in merito all'asserita violazione del riparto di competenze fra l'UE e gli Stati membri (artt. 4 e 5 TUE). Infatti, sebbene la disciplina dell'imposizione diretta rimanga esclusiva prerogativa degli Stati, il Tribunale UE rammenta che questi, secondo giurisprudenza costante, devono esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione²¹.

3.2. Le indagini della Commissione sugli aiuti di Stato conferiti attraverso *ruling* fiscali: stato dell'arte e censure ricorrenti.

Come anticipato, sin dalla fine degli anni Novanta, la Commissione europea e il Gruppo “Codice di condotta per la tassazione delle imprese” avevano considerato la possibilità che anche i procedimenti di *advance ruling* – specie in assenza di adeguati *standard* di trasparenza – potessero contribuire a pratiche di pianificazione aggressiva e concorrenza fiscale dannosa²².

Tuttavia, solo dopo una serie di rivelazioni riguardanti la pianificazione fiscale aggressiva di noti gruppi multinazionali, la Commissione ha intrapreso indagini per presunti aiuti di Stato illegali concessi in via amministrativa.

Le inchieste, con le relative audizioni, condotte da alcuni Parlamenti nazionali avevano rivelato sofisticate strategie di pianificazione fiscale internazionale volte minimizzare la tassazione societaria nel continente europeo e negli Stati Uniti. Fra il 2012 e il 2013, la Sottocommissione d'inchiesta permanente del Congresso statunitense ha analizzato nel dettaglio la posizione fiscale dei gruppi *high-tech* di origine statunitense Microsoft, HP ed Apple, rilevando che avevano ridotto sensibilmente il carico fiscale negli U.S.A. attraverso il trasferimento *offshore* di beni immateriali,

²¹ Tribunale UE, 29 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 104; ID., 24 settembre 2019, cause riunite T-760/15 (*Olanda c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 142; ID., 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 105.

²² Comunicazione della Commissione 1998/C 384/03 del 10 dicembre 1998, § 22; Progress report del Gruppo “Codice di condotta per la tassazione delle imprese” del 17 luglio 2002, doc. n. 11077/02, 2-4; Progress report del Gruppo “Codice di condotta per la tassazione delle imprese” del 25 maggio 2010, doc. n. 10033/10, 12-13. In tema, cfr., per tutti, NOUWEN M., WATTEL P.J., *Tax Competition and the Code of Conduct for Business Taxation*, in WATTEL P.J., MARRES O., VERMEULEN H. (a cura di), *European Tax Law: General Topics and Direct Taxation*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018, 941 ss.

accordi sui prezzi infragruppo non rispondenti alla realtà economica e disallineamenti di residenza o nella classificazione delle controllate estere²³. Contestazioni di analogo tenore emersero dalle audizioni dei rappresentanti di Starbucks, Amazon e Google presso la Commissione per i conti pubblici del Parlamento inglese²⁴.

Poco dopo, il Consorzio internazionale dei giornalisti investigativi rese pubbliche centinaia di *ruling* fiscali emessi dall'amministrazione fiscale lussemburghese a beneficio dei gruppi multinazionali che stabilivano controllate o stabili organizzazioni nel Paese (c.d. inchiesta "*Lux Leaks*")²⁵. Dal materiale pubblicato emerge la peculiare attrattività del Lussemburgo dovuta (i) ad un'esenzione ai fini dell'imposizione sui redditi – poi abrogata – dell'80% della remunerazione della concessione in uso di *intangibles*²⁶ e (ii) alla possibilità di beneficiare di disallineamenti interstatali sulla qualificazione di strumenti finanziari stabilendo una società *conduit* nel Paese. Di conseguenza, sotto il primo profilo, traspare da molte istanze di *ruling* l'obiettivo dei gruppi di localizzare gli *intangibles* in Lussemburgo. Sotto il secondo, risultano particolarmente diffusi i c.d. *hybrid loans*, strumenti che consentono di qualificare – ai sensi del diritto tributario lussemburghese – come prestiti infragruppo (remunerati da interessi esenti) versamenti che presentano le caratteristiche tipiche degli investimenti azionari²⁷.

²³ US SENATE SUBCOMMITTEE ON INVESTIGATION, *Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part. 1 (Microsoft; HP)*, Memorandum, 20 settembre 2012 (disponibile al collegamento <https://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/resources>); ID., *Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part. 2 (Apple)*, Memorandum, 21 maggio 2013 (disponibile al collegamento <https://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/resources>).

²⁴ PUBLIC ACCOUNTS COMMITTEE, *Audizione dei rappresentanti di Starbucks, Amazon e Google*, Minutes of Evidence, 12 novembre 2012 (disponibili al collegamento <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpublicacc/716/121112.htm>).

²⁵ CONSORZIO INTERNAZIONALE DEI GIORNALISTI INVESTIGATIVI, *Luxembourg Leaks: Global Companies' Secrets Exposed*, 4 novembre 2014 (disponibile al collegamento <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/>).

²⁶ Ai sensi dell'art. 50-bis, *Loi concernant l'impôt sur le revenu*, ora abrogato, «*Les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur des logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un nom de domaine, d'un dessin ou d'un modèle sont exonérés à hauteur de 80% de leur montant net positif*».

²⁷ Lo schema – in estrema sintesi – si articola come segue: 1) l'imprenditore dello Stato A finanzia una società dello Stato B per il tramite di un'intermediaria lussemburghese; 2) il versamento eseguito da costui presenta le caratteristiche tipiche di un investimento azionario, ed è classificato come tale dallo Stato di residenza A, mentre il Lussemburgo conferma attraverso un *private ruling* che nel Paese può essere trattato alla stregua di un prestito obbligazionario; 3) l'intermediaria lussemburghese presta la somma ricevuta dall'investitore residente in A alla società collocata nello Stato B che le corrisponde interessi passivi; 4) l'imposizione lussemburghese sugli interessi attivi percepiti dall'intermediaria è abbattuta dalla deduzione degli interessi passivi che essa deve corrispondere all'investitore estero in virtù

In un'Europa segnata dalla crisi economica globale, le inchieste parlamentari e giornalistiche hanno provocato una diffusa reazione di sdegno nell'opinione pubblica²⁸. Ancor prima del tracollo finanziario del biennio 2008-2009, le dinamiche impositive risultavano compromesse dalla progressiva detassazione degli investimenti – diretti²⁹ e soprattutto indiretti³⁰ – con il contestuale aumento dell'imposizione sulle fonti produttive meno mobili, quali il lavoro (c.d. *fiscal degradation*). In un contesto in cui le principali risorse per il finanziamento della spesa pubblica derivavano dall'imposizione dei redditi da lavoro e dei consumi, la crescente disoccupazione ed il crollo dei consumi dovuti alla crisi finanziaria hanno provocato una forte riduzione del gettito fiscale, rendendo necessario un massiccio ricorso all'indebitamento per far fronte alle crescenti esigenze di *welfare* e di sostegno all'economia. Le rivelazioni mediatiche sulle sofisticate tecniche di risparmio fiscale dei gruppi multinazionali – in un periodo segnato dalle politiche di austerità e taglio della spesa pubblica – hanno reso di pubblico dominio lo squilibrio fra il carico fiscale effettivo gravante su lavoro e produzioni locali rispetto a quello fruito dai gruppi multinazionali: ne sono derivati fenomeni di protesta, boicottaggio e “*tax shaming*”, a dimostrazione della diffusa esigenza di equità fiscale³¹.

La Commissione europea – nell'ambito del più ampio Piano d'azione sulla tassazione societaria e la trasparenza fiscale – ha reagito istituendo una *task force* della Direzione generale della concorrenza con l'obiettivo di revisionare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che potrebbero porsi in violazione del diritto dell'Unione. L'opera della *task force* ha sinora riguardato principalmente la conformità

della classificazione avallata dal *ruling*; 5) nello Stato di residenza A, la remunerazione versata dall'intermediaria per il finanziamento iniziale sarà trattata alla stregua di dividendi (solitamente esenti). Inoltre, i pagamenti da e per gli Stati A e B sono spesso esenti da ritenuta alla fonte secondo le convenzioni bilaterali stipulate dal Lussemburgo o (se A e B sono Stati membri UE) per effetto delle direttive UE “interessi e *royalties*” e “madre-figlia”. Sulla struttura lussemburghese, si veda più ampiamente MARIAN O., *Is Something Rotten in the Grand Duchy of Luxembourg?*, in *Tax Notes Int'l*, 17 ottobre 2016, 281 ss.

²⁸ CHRISTIANS A., *Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20*, in *Northwestern J. of Law and Social Policy*, 2010, 19 ss.; LAITENBERGER J., *State aid tax cases: Sine timore aut favore*, relazione del direttore generale della DG Concorrenza della Commissione allo “*Switzerland International Competition Law Forum*” tenutosi a St. Gallen il 20 maggio 2016, 4-5 (disponibile al collegamento https://ec.europa.eu/competition/speeches/text/sp2016_06_en.pdf).

²⁹ Con una graduale e diffusa riduzione delle aliquote statutarie delle imposte sui redditi societari.

³⁰ A causa degli incentivi fiscali agli investimenti di portafoglio, altamente “mobili”.

³¹ Si veda, a titolo esemplificativo, BARFORD V. – HOLT G., *Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'*, in *BBC News Magazine*, 21 maggio 2013 (disponibile al collegamento <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>).

alla disciplina sugli aiuti di Stato del contenuto di numerosi *ruling* fiscali richiesti agli Stati membri in seguito alle menzionate rivelazioni mediatiche.

A partire dal 2014, a seguito di complesse istruttorie *ex art.* 108 TFUE, la Commissione ha ordinato il recupero degli aiuti di Stato illegalmente concessi in via amministrativa da Lussemburgo (a Fiat, Amazon ed Engie), Olanda (a Starbucks) e Irlanda (ad Apple). Sono tutt'ora in corso indagini sui *ruling* concessi dall'Olanda a Ikea e a Nike e dal Lussemburgo ad Huhtamäki. Nella maggior parte dei casi, i *ruling* scrutinati dalla Commissione sono accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (APA), la cui stima talora genera, secondo la Commissione, un'allocazione dei profitti, tra le varie entità di ciascun gruppo societario, non conforme alla realtà economica³². In tali ipotesi, la Commissione ha contestato la violazione del principio di libera concorrenza, ritenendo che l'abbattimento delle imposte accordato dalle amministrazioni fiscali ad alcune imprese destinatarie di *ruling* preventivi creasse forme di concorrenza sleale con gli operatori economici sottoposti al regime ordinario di tassazione.

Inoltre, in diversi casi, i gruppi di appartenenza delle società destinatarie dei *ruling* hanno adottato degli schemi di pianificazione fiscale che sfruttano disallineamenti fra le discipline fiscali statali tali per cui, in una prospettiva internazionale, alcune entità del gruppo o alcune operazioni risultano "ibride". Come noto, ne deriva spesso un cospicuo risparmio fiscale in forma di (i) deduzione del medesimo costo in diverse giurisdizioni (c.d. doppia deduzione), (ii) deduzione di un pagamento senza corrispondente inclusione nel reddito imponibile del percettore, residente in un altro Paese (c.d. deduzione senza inclusione) e (iii) spettanza di crediti d'imposta multipli per una singola imposta assolta all'estero³³.

Oltre alle indagini per aiuti "individuali", concessi perlopiù attraverso APA, la Commissione ha svolto tre istruttorie relative al regime belga di esenzione degli utili in

³² Si è già avuto modo di osservare che le censure della Commissione nelle decisioni sui *ruling* fiscali potrebbero essere suddivise in (i) rilievi di *transfer mispricing*; (ii) disallineamenti da ibridi (nella classificazione delle entità dei gruppi e nelle disposizioni sulla residenza fiscale); (iii) vizi procedurali (omessa revisione dei *ruling*, emissione degli stessi a distanza di pochi giorni lavorativi dal ricevimento dell'istanza, sotto la responsabilità non di un *team*, ma di una singola persona; negoziazione dei prezzi di trasferimento in assenza di idonea documentazione, ecc.). Sia consentito rinviare a FRANCIOSO C., *State Aid and Tax Rulings: Managing the Risk of Recovery*, in DE VINCENTIIS P. – CULASSO F. – CERRATO S.A. (a cura di), *The Future of Risk Management, vol.1. Perspectives on Law, Healthcare, and the Environment*, Palgrave Macmillan, Cham, 2019, 364 ss., e a *infra*, § 3.2.2.

³³ OCSE, *Le Strutture Ibride (Hybrid Mismatch Arrangements). Tematiche di politica e compliance fiscale*, OECD Publishing, Parigi, 2015, 10 (disponibile al collegamento <https://www.oec.d.org/ctp/aggressive/le-strutture-ibride-tematiche-di-politica-e-compliance-fiscale.pdf>).

eccesso e al regime inglese di esonero delle multinazionali dalle norme CFC (l'adesione ai quali era da richiedere con appositi interpelli) e al complessivo sistema di *advance ruling* di Gibilterra. Nelle decisioni relative ai regimi di aiuto è necessario che la Commissione dimostri che, sulla base di un determinato atto, possono essere adottate misure di aiuto in violazione dell'art. 107 TFUE senza che risultino necessarie ulteriori misure di attuazione nei confronti di potenziali destinatari definiti in maniera generale e astratta. Secondo la giurisprudenza, nel caso di un regime di aiuti, la Commissione può limitarsi a esaminare le caratteristiche generali del regime di cui trattasi, senza essere tenuta ad esaminare ogni singolo caso in cui il regime si applica³⁴. L'individuazione da parte della Commissione di un regime di aiuti (art. 1, lett. d), Reg. UE n. 2015/1589), se adeguatamente corroborata, risulta quindi particolarmente incisiva nel contrasto alla concorrenza sleale nell'UE, consentendo con un singolo procedimento di inibire e rimuovere numerose misure illegali. Tuttavia, dalle stesse Decisioni menzionate e dalla sentenza di primo grado sul regime belga, emerge che l'onere probatorio posto in capo alla Commissione risulta particolarmente gravoso, specie quando sia coinvolta una pubblica amministrazione nella sua attuazione. Nonostante scarseggi giurisprudenza sui regimi di aiuto, è facile intuire che alle evidenze probatorie richieste dall'art. 107 TFUE, si aggiunge l'onere di dimostrare che gli aiuti sono concessi in maniera automatica, sulla base di un atto che consenta di desumerne i potenziali destinatari. Proprio a ciò si deve la scelta della Commissione di integrare (talora già in fase amministrativa, talaltra a seguito del giudizio sfavorevole di primo grado³⁵) l'indagine sul regime con ulteriori controlli su aiuti individuali.

Quasi tutte le istruttorie sui *ruling* avviate dalla Commissione si sono concluse con una Decisione che ha dichiarato l'esistenza di un aiuto vietato *ex art. 107* disponendone la rimozione ed il contestuale recupero presso il destinatario. Le decisioni in questione sono state impugnate presso il Tribunale UE dagli Stati membri e dalle multinazionali

³⁴ Secondo consolidata giurisprudenza: Corte giust., 14 ottobre 1987, C-248/84, *Germania c. Commissione*, § 18; ID., 17 giugno 1999, C-75/97, *Belgio c. Commissione*, § 48; ID., 22 giugno 2006, cause riunite C-182/03 (*Belgio c. Commissione*) e C-217/03 (*Forum 187 c. Commissione*), § 82.

³⁵ Come avvenuto nel caso del regime sull'esenzione degli utili in eccesso. Per un riepilogo, si consultino il "Registro degli aiuti di Stato" (disponibile al collegamento https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html) e, in particolare, i casi da n. SA.53964 a n. SA.54002.

coinvolte e sono tuttora *sub iudice*, con l'eccezione della decisione *Starbucks*, annullata in primo grado con l'acquiescenza della Commissione³⁶.

Solo nel caso *McDonald's* la Commissione ha deciso che i *ruling* scrutinati, pur determinando innegabilmente una situazione di doppia non imposizione, non erano censurabili sotto il profilo degli aiuti di Stato, in quanto la struttura ibrida sfruttata dalla multinazionale era il risultato non già di un trattamento derogatorio, bensì di un'asimmetria tra le disposizioni fiscali degli Stati interessati.

Di seguito si passeranno in rassegna trasversalmente le censure ricorrenti nelle Decisioni della Commissione, nella convinzione che rappresentino un dato empirico rilevante nell'individuare le debolezze degli attuali sistemi nazionali di interpello.

3.2.1. Rilievi sull'errata stima dei prezzi di trasferimento.

I *ruling* fiscali scrutinati dalla Commissione sono in larga parte APA che confermano preventivamente alla società istante la correttezza del metodo per la stima dei corrispettivi di talune operazioni infragruppo per una durata di alcuni anni, salvo che non muti il contesto fattuale o giuridico considerato.

Tralasciando per il momento i frequenti vizi procedimentali rilevati dalla Commissione, si può invece concentrare l'attenzione sulle tecniche ricorrenti di minimizzazione del carico fiscale in territorio europeo. Questo stadio dell'analisi non ha l'obiettivo di ricondurre le tecniche in questione alle categorie concettuali comunemente in uso nel diritto tributario (legittimo risparmio, elusione, evasione, pianificazione aggressiva, ecc.) né di verificarne la conformità al dettato dell'art. 107 TFUE. Si intende piuttosto fornire un quadro descrittivo d'insieme che, da un lato, agevoli la compensazione dei singoli casi e, dall'altro, sia di supporto nell'individuazione dei possibili utilizzi distorti degli strumenti di *compliance* preventiva.

³⁶ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*). Il Tribunale ha di recente annullato – in prima istanza – la decisione relativa ai *ruling* irlandesi concessi al Gruppo Apple e la sentenza è stata appellata dalla Commissione (*Commissione c. Irlanda e a.*, C-465/20). Per un primo commento, cfr. MAITROT DE LA MOTTE A., *Les enjeux de l'affaire Apple après l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 15 juillet 2020*, in *Revue de droit fiscal*, 2020, 320 ss.

A tal fine, è doveroso premettere che gli APA selezionati dalla *task force* e sottoposti ad indagine sono tutti unilaterali, cioè stipulati all'esito di un contraddittorio fra la società istante e l'amministrazione fiscale di uno solo dei Paesi in cui opera il gruppo multinazionale. L'approccio unilaterale, come noto, seppur più veloce e conveniente in termini di costi di *compliance*, si presta ad arbitraggi da parte del contribuente. Infatti, se la società istante effettua operazioni infragruppo in una dimensione transfrontaliera, il contenuto dell'APA incide sull'obbligazione tributaria delle imprese associate situate in una diversa giurisdizione fiscale³⁷. Si possono configurare tre scenari, ipotizzando (per semplicità) una situazione di trasparenza ideale fra le amministrazioni fiscali degli Stati A e B:

- (i) l'APA unilaterale stipulato nel Paese A avalla un metodo di stima dei prezzi di trasferimento rispondente alla realtà economica secondo canoni condivisibili anche dallo Stato B;
- (ii) l'APA unilaterale stipulato nel Paese A avalla un metodo di stima dei prezzi di trasferimento non “*at arm's length*”, perché sovrastima la remunerazione delle transazioni (o ne sottostima i costi) in A, con potenziali perdite di gettito nel Paese B se questo si adattasse a simili condizioni (*id est*, rischio di *profit shifting* verso A);
- (iii) l'APA unilaterale stipulato nel Paese A avalla un metodo di stima dei prezzi di trasferimento non “*at arm's length*” (perlomeno secondo i canoni generalmente accettati), perché sovrastima la remunerazione delle transazioni nel Paese B (e/o dei costi nel Paese A), causando perdite di gettito in A (*id est*, un fenomeno di *profit shifting* verso B).

Nel primo scenario, non si verificano arbitraggi di alcun tipo da parte del contribuente né traspasano politiche di A volte ad attrarre nel Paese (attraverso un approccio amministrativo benevolente) gli investimenti del gruppo multinazionale. Il procedimento, in linea con la sua *ratio*, consente dunque alla società istante di ottenere certezza sul metodo di quantificazione dell'imponibile in A. A seconda che la rettifica sia in aumento o in diminuzione, lo Stato B potrà procedere ad un adeguamento corrispondente (a sua volta “*at arm's length*”), con un risultato finale equiparabile a quello che si raggiungerebbe con un APA bilaterale.

³⁷ Cfr. OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, OECD Publishing, Parigi, 2017, § 4.140.

Nel secondo scenario, poiché l'APA unilaterale vincola l'amministrazione del Paese che lo ha sottoscritto, l'amministrazione del Paese B – in virtù dell'autonomia fiscale statale – non è tenuta ad operare una rettifica in diminuzione dell'imponibile: il rischio di *profit shifting* è quindi solo potenziale. All'estremo opposto, appare più concreto il rischio che il gruppo multinazionale possa lamentare una doppia imposizione internazionale se B rifiuta di operare il corrispondente adeguamento. Infatti, secondo le convenzioni contro la doppia imposizione redatte sulla base del modello OCSE, in seguito ad una rettifica primaria (quale quella operata da A), l'altro Stato in cui opera il gruppo può (ma non ha l'obbligo di) procedere all'adeguamento corrispondente *ex art.* 9, comma due, del modello: in uno scenario come quello descritto, verosimilmente il secondo Stato non procederà all'adeguamento in diminuzione perché non ritiene che la rettifica in aumento primaria segua il principio di libera concorrenza. La divergenza di canoni nella valutazione di cosa è “*at arm's length*” e cosa no fra le amministrazioni dei due Stati può quindi dar luogo ad una situazione di doppia imposizione dei profitti da operazioni transfrontaliere³⁸.

L'ultimo scenario può apparire surreale o meramente teorico e forse, in una situazione di trasparenza ideale, sarebbe tale. Eppure, si avvicina molto a quanto accaduto in diversi casi scrutinati dalla Commissione, con l'unica differenza data dal

³⁸ Gli artt. 9 del Modello di convenzione OCSE e 17 della *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS* (d'ora in avanti “Convenzione multilaterale” o “MLI”) raccomandano, in tali ipotesi, di operare dei “*corresponding adjustments*” secondo il criterio di libera concorrenza. Per una sintesi dei rimedi alla doppia imposizione internazionale dei profitti da operazioni infragruppo, cfr. – per tutti – TRIVELLIN M., *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali con particolare riguardo al transfer pricing*, Giappichelli, Torino, 2018, 8 ss.: «Vi sono diversi strumenti, non necessariamente in rapporto di reciproca alternatività, con i quali è possibile eliminare la descritta sovrapposizione impositiva, ed essi sono riconducibili essenzialmente a tre distinte tipologie:

- accordi preventivi, APA (Advance Pricing Agreement) multilaterali, cui possono affiancarsi quelli unilaterali, di diritto interno, declinati sulla falsariga del *ruling*;
- rimedi convenzionali modellati sugli schemi delle procedure amichevoli (MAP);
- convenzioni arbitrali e clausole di arbitrato internazionale o comunque rimedi giurisdizionali che si spingono ad individuare la Corte internazionale di Giustizia o la Corte di Giustizia Europea quali organi competenti alla decisione.

Oltre agli istituti elencati, un superamento dei problemi della doppia imposizione può ottenersi anche sviluppando la cooperazione internazionale nella fase di controllo, perché il coordinamento dell'azione di verifica delle Amministrazioni dei diversi Paesi permette di giungere a risultati *ab origine* condivisi. La base giuridica di queste comuni attività accertative, simultanee o congiunte, si ritrova nella Direttiva 2011/16/UE (art. 12), nell'art. 31-bis del D.P.R. n. 600/1973, in particolare ai commi 6-10, e nell'art. 26 del Modello OCSE, sul cui fondamento l'Italia ha sottoscritto diversi accordi».

carattere di segretezza degli APA, oggi superato – solo in parte³⁹ – con le riforme che ne prevedono lo scambio obbligatorio automatico fra amministrazioni.

Si pensi al caso *Amazon*, ove l'amministrazione lussemburghese, attraverso un APA unilaterale, ha concesso ad una società di capitali, assoggettata all'imposta sui redditi societari in Lussemburgo, di ridurre il proprio carico fiscale attraverso il pagamento (e la conseguente deduzione) di un canone “gonfiato” per l'utilizzo di proprietà intellettuale ad un'altra società lussemburghese trasparente ai fini delle imposte sui redditi e controllata dai soci statunitensi. A ciò si aggiunga che le somme così convogliate verso la società trasparente non sono state assoggettate a tassazione neppure presso i soci, a causa di un disallineamento nella classificazione di quest'ultima società: il diritto fiscale statunitense consente infatti ai soci – attraverso l'opzione “*check-the-box*” – di considerare opache ai fini della tassazione negli USA entità trasparenti situate in altre giurisdizioni, con l'effetto di differire la tassazione fino a che gli utili non vengano rimpatriati. Si tratta di uno schema di pianificazione fiscale analogo a quello adottato dal gruppo *Starbucks* con il benestare dell'amministrazione olandese: in quel caso, come si vedrà, il Tribunale UE in prima istanza ha stabilito, tuttavia, che il metodo di calcolo delle *royalties* avallato nell'APA unilaterale non generava importi “gonfiati” e che pertanto non era ravvisabile un effettivo beneficio economico per la società che corrispondeva tali importi.

Altri innumerevoli esempi di doppia non imposizione internazionale dovuta all'approccio unilaterale sono offerti dai *ruling* concessi dall'amministrazione belga nell'ambito del regime di esenzione degli utili in eccesso. Indipendentemente dal rilievo *ex art.1, lett. d)*, Reg. UE n. 2015/1589, questi procedimenti hanno consentito a società residenti in Belgio appartenenti a gruppi multinazionali di beneficiare di un'esenzione – in genere cospicua – dall'imposizione societaria sulla quota di utili contabili che non avrebbero conseguito se avessero operato nel mercato come entità “*stand-alone*”. La disciplina di questa categoria di *ruling* muove dall'assunto secondo cui l'attività delle società associate risulterebbe più efficiente e redditizia, grazie all'abbattimento dei costi delle transazioni e allo sfruttamento di economie di scala e sinergie positive. Ebbene, la quota di utili imputabile a tali caratteristiche dell'attività, secondo questo schema,

³⁹ Si vedano i già constatati limiti dello scambio di informazioni sui *ruling* automatico e spontaneo implementato e promosso rispettivamente dall'UE e dall'OCSE (*supra*, § 2.4.1).

dovrebbe essere esente in Belgio e tassata altrove, sebbene le parti interessate non abbiano sinora chiarito come. Al di là della discutibile interpretazione della funzione dell'*arm's length principle* accolta dal Belgio⁴⁰, sono evidenti tutti i limiti di un approccio unilaterale a fenomeni transfrontalieri. Mentre un procedimento bi- o multilaterale avrebbe garantito una corrispondente “redistribuzione” del carico tributario nelle altre giurisdizioni in cui operano i gruppi, il sistema in questione si è limitato ad attrarre investimenti stranieri attraverso un regime fiscale agevolato.

Inoltre, molti di questi APA confermano il metodo di calcolo della remunerazione di beni immateriali rispetto ai quali l'*arm's length standard* si è dimostrato strutturalmente inadeguato⁴¹. Le ragioni risiedono nella spiccata mobilità degli *intangibles* e nella

⁴⁰ Vi sono almeno due orientamenti divergenti sulla portata dell'*arm's length standard*, con importanti implicazioni pratiche. Le divergenze sono dovute alla strutturale differenza fra imprese indipendenti e gruppi di società: l'attività svolta dai gruppi societari risulta, infatti, più efficiente e redditizia, grazie all'abbattimento dei costi delle transazioni e allo sfruttamento di economie di scala e sinergie positive. Ci si chiede se la quota di profitti ascrivibile a tali caratteristiche dell'attività debba essere tassata o meno, dal momento che un'impresa indipendente non potrebbe registrarla. Secondo un'impostazione più radicale, le imprese associate devono essere paragonate alle imprese indipendenti sotto ogni aspetto e, dunque, la quota “residua” dovrebbe restare esente ed essere distribuita fra le società del gruppo che contribuiscono maggiormente allo sviluppo di tali sinergie (c.d. *fictio* completa). Secondo posizioni più moderate, invece, dovrebbero essere oggetto di comparazione e rettifica solo gli aspetti delle transazioni fra parti correlate che sono dettati da una comunanza di interessi non presente nelle transazioni fra soggetti indipendenti (c.d. *fictio* attenuata). La prima impostazione non appare condivisibile: sul piano fattuale, riconosciamo che imprese indipendenti e associate differiscono per molti aspetti; cionondimeno, queste differenze non possono essere strumentalizzate in senso contrario alla *ratio* dell'*arm's length standard*. Possono piuttosto stimolare un dibattito costruttivo su nuovi metodi di allocazione dei profitti basati sullo *unitary-business approach* in luogo del *separate-entity approach*, quale quello in corso in sede OCSE (OECD, *Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, 2019 (disponibile al collegamento <https://www.oec.d.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>). La prima impostazione è adottata, fra gli altri, da LAZAROV I. – BURIK S., *Between State Aid And The Fundamental Freedoms: The Arm's Length Principle And Eu Law*, in *Common Market Law Rev.*, 2019, 922 ss.; la seconda – fra gli altri – da NAVARRO A., *Transactional Adjustments in Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 2018, § 6.1., del quale condividiamo le conclusioni: «*The limited a ALS fiction approach only extends the fiction to reflect a divergence of interests between the parties, this being the only element to consider when applying profit adjustments. The full ALS fiction approach would regard “extra profits” (profits derived from control transactions that independent parties would not have obtained under identical conditions) as non-existent, thus disregarding a portion of the ability to pay of related entities. The limited ALS fiction approach does recognize the existence of these profits and is also in line with the ability-to-pay principle – and thus the principle of equality – because it does not completely equate related and unrelated transactions, but only those elements that should be considered suitable for comparison, i.e the conditions and not the circumstances*».

⁴¹ Cfr. BENSALOM I., *Sourcing the unsourceable: the cost sharing regulations and the sourcing of affiliated intangible-related transactions*, in *Virginia Tax Rev.*, 2007, 631 e 643; BRAUNER Y., *Cost Sharing and the Acrobatics of Arm's length taxation*, in *Intertax*, 2010, 554 ss.; CIPOLLINA S., *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 35; BRAUNER Y., *Transfer Pricing Aspects of Intangibles: The Cost Contribution Arrangement Model*, in LANG M. – STORCK A. – PETRUZZI R. (a cura di), *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2016, 97 ss.

difficoltà di valutarli secondo i canoni del *transfer pricing*, a causa della loro “unicità”, con conseguente carenza di *comparables*. Emblematico in tal senso è il modello contrattuale – adottato da molti gruppi di origine statunitense – del *cost sharing* o *cost contribution*⁴² col quale le varie entità della multinazionale possono condividere investimenti e i rischi legati allo sviluppo congiunto di beni immateriali. Secondo la *ratio* del modello, in base all’*arm’s length standard*⁴³, la quota della prevista partecipazione ai benefici derivanti dallo sviluppo congiunto del progetto deve essere proporzionale alla quota di contribuzione di ciascun partecipante (c.d. *buy-in payments*). In genere, accade che la capogruppo statunitense, che sviluppa il progetto R&D nel proprio territorio, coinvolga nel CSA le controllate *offshore* che partecipano ad una quota consistente della spesa: se il progetto avrà successo, i profitti spetteranno proporzionalmente alle entità del gruppo che vi hanno contribuito economicamente, mentre, se sarà insoddisfacente, la controllante avrà diritto a dedurre negli U.S.A. solo i costi da essa formalmente sostenuti. Peraltro, tra i benefici previsti dal CSA vi è spesso il trasferimento di parte della proprietà intellettuale sviluppata nell’ambito del progetto, con la possibilità per la controllata *offshore* di concederla in uso ad altre società del gruppo, dietro corresponsione di *royalties*. La prassi (come confermano le indagini della Commissione) insegna che la maggior parte dei costi sono sostenuti da controllate localizzate in giurisdizioni, anche europee, poco trasparenti e, talora, in grado di offrire una bassa aliquota effettiva di tassazione dei redditi societari: in tal modo, la maggior parte dei profitti beneficia di un trattamento fiscale più vantaggioso di quello statunitense, compresi i profitti derivanti dalla concessione in uso degli *intangibles* ivi trasferiti per effetto del CSA. Inoltre, sono scarse le probabilità di insuccesso del progetto R&D, poiché è ragionevole supporre che la controllante decida di stipulare un CSA quando sa di avere buone probabilità di riuscita⁴⁴.

3.2.2. Disallineamenti da ibridi.

⁴² D’ora in avanti, “CSA”.

⁴³ OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, OECD Publishing, Parigi, 2017, § 8.4.

⁴⁴ Così, testualmente, AVI-YONAH R.S., *Advanced Introduction to International Tax Law*, Elgar, Cheltenham – Northampton, 2019, § 6.4., ove si legge, altresì, che «*in practice multinationals only enter into cost sharing when they believe a project will be successful, and even if they are wrong, the lost deductions pale in comparison with the tax saved from shifting the profits*».

Come premesso, ai fenomeni di *transfer mispricing* poc' anzi descritti, si aggiungono sovente disallineamenti normativi che conducono a fenomeni di doppia non imposizione internazionale.

Comunemente, si distingue fra disallineamenti intra- e interstatali, a seconda che siano generati da disposizioni di un singolo Stato o di più Stati. I disallineamenti fra disposizioni fiscali di più Stati, in virtù della sovranità fiscale nazionale, sono fisiologici e, per la loro rimozione, sono spesso necessari strumenti di coordinamento⁴⁵. Diversamente, i disallineamenti intrastatali, più improbabili dei primi (ma pur sempre possibili), possono essere prontamente rimossi dai singoli Stati per salvaguardare la coerenza interna e l'efficienza del sistema fiscale domestico.

I disallineamenti normativi intra- e interstatali possono generare un beneficio o un aggravio in termini fiscali per il contribuente. In molti casi scrutinati dalla *task force* sulla pianificazione fiscale aggressiva, i contribuenti hanno sfruttato a proprio vantaggio strutture "ibride", per evitare o differire la tassazione sia nel territorio europeo sia nello Stato di residenza della capogruppo. Invece, in molte altre ipotesi i disallineamenti normativi interstatali hanno ostacolato l'esercizio dell'attività lavorativa o d'impresa dei contribuenti e per questo sono stati portati all'attenzione della CGUE per possibile contrasto con le libertà fondamentali. Non constano ad oggi precedenti giurisprudenziali sul rilievo *ex art. 107 TFUE* dei disallineamenti normativi, mentre, in virtù dell'autonomia fiscale degli Stati membri, la Corte di giustizia ha ripetutamente escluso che siano censurabili sotto il profilo delle libertà fondamentali. In particolare, in assenza di specifiche misure di armonizzazione⁴⁶, «gli Stati membri [...] non hanno l'obbligo di adattare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati membri, al fine, in particolare, di eliminare la doppia imposizione che risulta dal parallelo

⁴⁵ Da quelli vincolanti, come i Trattati, a quelli di coordinamento e raccomandazione. Fra gli strumenti vincolanti, si segnalano le Direttive UE "antielusive"; fra gli strumenti di *soft-law*, il rapporto OCSE, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Parigi, 2015. Per una trattazione esaustiva in tema di disallineamenti da ibridi, cfr. PARADA L., *Hybrid Entities: An Alternative Approach in the New Era of BEPS*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018.

⁴⁶ Seppur non applicabile *ratione temporis*, merita di essere menzionata la direttiva UE "*Anti Tax Avoidance IP*" (n. 2017/952, che emenda la n. 2016/1164) che estende la portata della prima dai soli disallineamenti da ibridi con gli Stati membri a quelli con gli Stati terzi. Cfr. AVI-YONAH R.S. – MAZZONI G., *BEPS, ATAP and the New Tax Dialogue: A Transatlantic Competition?*, in MANUEL ALMUDÌ CID J. – Ferreras Gutiérrez J.A. – HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA P.A. (a cura di), *Combating Tax Avoidance in the EU. Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2019, § 1.06.

esercizio [...] della loro competenza fiscale»⁴⁷, né «uno Stato membro [...] può essere tenuto a prendere in considerazione, ai fini dell'applicazione della propria normativa fiscale, le conseguenze eventualmente sfavorevoli dipendenti dalla specificità di una normativa di un altro Stato [...]»⁴⁸.

3.2.2.1. *Disallineamenti interstatali e aiuti di Stato.*

Mentre l'adeguatezza dei metodi per la stima dei prezzi di trasferimento sottostà alle incertezze tipiche delle attività di valutazione, lo sfruttamento nei casi in questione di entità, strumenti finanziari e *status* societari ibridi risulta evidente. Tuttavia, è dibattuta la censurabilità *ex art. 107* TFUE di tali fenomeni. Come noto, infatti, uno dei requisiti necessari per l'accertamento dell'esistenza di un aiuto vietato è la sua origine statale⁴⁹, mentre i fenomeni di *profit shifting* dovuti a disallineamenti normativi interstatali hanno necessariamente una dimensione transfrontaliera, che rende difficilmente imputabile ad un solo Stato il vantaggio derivatone.

Non si può escludere la “complicità” di due Stati membri nel consentire alle imprese di sfruttare disallineamenti fiscali fra i due ordinamenti, guadagnando un vantaggio competitivo rispetto alle imprese che operano in altre giurisdizioni o in un contesto puramente domestico. Pur in assenza di giurisprudenza sul punto, in linea teorica, potrebbe configurarsi la responsabilità di entrambi gli Stati *ex art. 107* con una (difficoltosa) ripartizione *pro quota* delle somme da recuperare⁵⁰. Tuttavia, in assenza di elementi concreti (anche amministrativi, quali una circolare o un APA bilaterale) da cui desumere un simile accordo, appare labile la distinzione fra il divieto di aiuti di Stato *ex art. 107* e la «disparità [...] nelle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri [che] falsa le condizioni di concorrenza sul mercato interno», per ovviare alla quale l'art. 116 dispone tutt'altra procedura (consultazione fra

⁴⁷ Corte giust., 12 febbraio 2009, C-67/08, *Margarete Block c. Finanzamt*, § 31.

⁴⁸ Corte giust., 23 ottobre 2008, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin v Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, C-157/07, § 50; in senso conforme, Corte giust., *Commissione europea c. Regno Unito e Irlanda (Marks & Spencer II)*, C-172/13, § 33.

⁴⁹ Si veda più ampiamente, *infra*, § 3.4.2.

⁵⁰ Di questo avviso, SZOTEK P. – MILADINOVIC A., *Mismatches in View of the Recent Fiscal State Aid Investigations: Genuine Situations or International (Illegal) Arrangements?*, in DE PIETRO C., *New Perspectives on Fiscal State Aid. Legitimacy and Effectiveness of Fiscal State Aid Control*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2019, § 4.02.

la Commissione e gli Stati membri interessati ed eventuale adozione di una direttiva secondo il procedimento legislativo ordinario).

Questo approccio sembrerebbe supportato dal caso *McDonald's*, unica istruttoria per aiuti individuali conclusasi con una decisione di compatibilità con l'art. 107. Come si vedrà, la Commissione ha ritenuto di non poter censurare, sotto il profilo degli aiuti di Stato, un caso di stabile organizzazione “ibrida”, ovvero considerata tale nello Stato della residenza (Lussemburgo), e dunque idonea a beneficiare di un regime di esenzione di fonte domestica o convenzionale, ma priva di una presenza rilevante ai fini tributari secondo la legge dello Stato della fonte (U.S.A.). La pur innegabile doppia non imposizione delle *royalties* percepite dalla stabile organizzazione era dovuta non già ad un trattamento derogatorio, bensì ad un'asimmetria tra le disposizioni fiscali degli Stati interessati⁵¹. In tal senso, il *ruling* emesso dalle autorità lussemburghesi si limitava ad avallare un'interpretazione legittima e fondata della convenzione contro le doppie imposizioni in vigore fra i due Paesi.

Altri disallineamenti interstatali, di cui hanno beneficiato le imprese coinvolte nelle indagini per aiuti di Stato, riguardano le disposizioni sulla residenza fiscale (con fenomeni di “apolidia” ai fini impositivi) e sulla classificazione delle entità come trasparenti o opache (con conseguente differimento della tassazione). Si pensi ad Apple che ha strutturato la propria presenza in Europa, Medio Oriente e Africa in modo da far registrare i ricavi di tutte le vendite *online* di quelle regioni presso una controllata di diritto irlandese, ma apolide a fini fiscali. Ciò è stato reso possibile, in primo luogo, da un *cost-sharing agreement* fra la capogruppo statunitense e le controllate *offshore* che ha trasferito a due controllate irlandesi i diritti di proprietà intellettuale – sviluppati negli U.S.A. – afferenti alle vendite in quell'area. In secondo luogo, il gruppo ha sfruttato un disallineamento fra le disposizioni statunitensi e irlandesi (vigenti *ratione temporis*⁵²) in tema di residenza fiscale societaria:

⁵¹ Decisione della Commissione del 19 settembre 2018, caso SA.38945, *I ruling fiscali concessi dal Lussemburgo a McDonald's non costituiscono aiuto di Stato*, § 115-123. Per un commento, si vedano HOOR O.R. – O'DONNELL K., *McDonald's State Aid Investigation: What the European Commission Got Wrong*, in *Tax Notes Int'l*, 12 settembre 2016, 975 ss.; SHAEEN F., *Tax Treaty Aspects of the McDonald's State Aid Investigation*, in *Tax Notes Int'l*, 24 aprile 2017, 331 ss.; GARCÍA E.G., *European Union – Addressing Hybrid PE Mismatches: The Guidance of the Code of Conduct Group*, in *Eur. Tax.*, 2017, 94 ss.; GASPARRI T., *Un caso di struttura ibrida “scudata” dalla Convenzione tra Lussemburgo e USA*, ne *Il fisco*, 2019, 49 ss.

⁵² Articolo 23A del “*Taxes Consolidation Act 1997*” prima delle modifiche introdotte dal “*Finance Act 2013*” e dal “*Finance Act 2014*”.

- anteriormente al 2014, il sistema tributario irlandese, modellato sul principio della *worldwide taxation*, prevedeva una deroga alla regola della residenza fiscale delle società di diritto irlandese e/o ivi gestite e controllate laddove fossero (i) ritenute fiscalmente residenti in un altro Paese in virtù dell'applicazione di un trattato contro la doppia imposizione (c.d. «*treaty exception*») o ii) fossero quotate presso una borsa riconosciuta o controllate in ultima istanza da un soggetto residente in uno Stato membro dell'UE o in un paese firmatario di un trattato fiscale (c.d. «*relevant companies exception*») e svolgessero un'attività commerciale in Irlanda;
- il sistema tributario statunitense, anch'esso modellato sul principio della *worldwide taxation*, adotta il criterio del “*place of incorporation*” per determinare la residenza fiscale delle società⁵³.

Le controllate irlandesi di Apple hanno, dunque, sostenuto per anni di non essere residenti né in Irlanda, in virtù della c.d. *relevant company exception*, né negli U.S.A., in quanto costituite in Irlanda. Di conseguenza, i ricavi derivanti da gran parte delle attività svolte in Europa, Medio Oriente e Africa sono rimasti non tassati.

Ancora, hanno beneficiato di un *mismatch* interstatale Amazon, Starbucks e Nike⁵⁴, sfruttando le c.d. entità *foreign reverse hybrid*, ovvero società europee che sono considerate opache dai soci statunitensi e trasparenti nelle giurisdizioni europee⁵⁵. Ciò

⁵³ Secondo il diritto statunitense (IRC 7701(a)(30) and Treas. Reg. 1.1441-1(c)(2)), «*The term 'United States person' means: A citizen or resident of the United States, A partnership created or organized in the United States or under the law of the United States or of any State, A corporation created or organized in the United States or under the law of the United States or of any State, Any estate or trust other than a foreign estate or foreign trust (see Internal Revenue Code section 7701(a)(31) for the definition of a foreign estate and a foreign trust), or Any other person that is not a foreign person Foreign Person*» e «*The term “foreign person” means: A nonresident alien individual, A corporation created or organized in a foreign country or under the laws of a foreign country, A partnership created or organized in a foreign country or under the laws of a foreign country, A foreign trust, A foreign estate, or Any other person that is not a U.S. person*».

⁵⁴ Quest'ultima istruttoria è ancora in corso, ma dalla decisione preliminare emerge che anche il Gruppo Nike avrebbe sfruttato la struttura ibrida “CV-BV” per convogliare i propri utili verso l'entità olandese trasparente e non operativa (CV), potendo così beneficiare di un differimento della tassazione a tempo indefinito, grazie alle numerose eccezioni previste dal regime CFC statunitense o all'opzione “*check-the-box*”. Si veda Decisione della Commissione del 10 gennaio 2019, caso SA.51284, *Possibili aiuti a Nike*, § 25 e 35.

⁵⁵ Per un'illustrazione dettagliata dei modelli menzionati, aggiornata alla riforma fiscale statunitense del 2017 e all'approvazione delle direttive UE “*Anti Tax Avoidance*”, cfr. AVI-YONAH R.S. – MAZZONI G., *BEPS, ATAP and the New Tax Dialogue: A Transatlantic Competition?*, in MANUEL ALMUDÌ CID J. – FERRERAS GUTIÉRREZ J.A. – HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA P.A. (a cura di), *Combating Tax Avoidance in the EU. Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, Kluwer Law International,

è reso possibile dall'anomala interazione fra i sistemi fiscali di Lussemburgo e Olanda con quello statunitense. In genere, nel Paese europeo vengono costituite due società controllate dalla capogruppo statunitense, una di capitali e dunque opaca (Sàrl lussemburghese o BV olandese) e un'altra di persone, trasparente (SCS lussemburghese o CV olandese). La seconda, solitamente priva di dipendenti, si limita a concedere in uso alla Sàrl/BV, dietro pagamento di *royalties*, gli *intangibles* che detiene in forza del *cost-sharing agreement* stipulato con la capogruppo. La Sàrl/BV, società solitamente operativa che gestisce le vendite nella regione Europea e ne registra i ricavi, abbatte il proprio imponibile tramite la corresponsione alla SCS/CV di *royalties* e la deduzione delle stesse. Infine, il reddito così conseguito dalla SCS/CV che, secondo il diritto lussemburghese o olandese dovrebbe essere tassato in capo ai soci, resta non tassato grazie alle numerose eccezioni previste dal regime CFC statunitense⁵⁶ o all'opzione "check-the-box". Fra le varie eccezioni, ci limitiamo a segnalare la *CFC-to-CFC look-through rule*⁵⁷, a norma della quale a certe condizioni i dividendi, gli interessi e le *royalties* scambiate tra controllate estere collegate non vengono imputati (a prescindere dall'effettiva distribuzione) e tassati in capo ai soci statunitensi, come invece richiederebbe il regime CFC. L'opzione "check-the-box" invece consente ai soci statunitensi di considerare, ai fini dell'imposizione negli USA, la Sàrl/CV un'entità non trasparente fintanto che gli utili non siano rimpatriati (*i.e.* distribuiti). Si tratta di un'opzione di "autoqualificazione" delle entità estere introdotta nel 1997 e più volte prorogata con disposizioni ministeriali dello US *Treasury Department* per rispondere

Alphen aan den Rijn, 2019, § 1.06. Sul modello "CV-BV", cfr. altresì VLEGGERT J., *European Union/Netherlands - Dutch CV-BV Structures: Starbucks-Style Tax Planning and State Aid Rules*, in *Bulletin for Int'l Tax'n*, 2016, 173; DE LILLO F., *In search of Single Taxation*, in WHEELER J. (a cura di), *Single Taxation?*, IBFD, Amsterdam, 2018, 19 ss.; VLEGGERT J. – VORDING H., *How the Netherlands Became a Tax Haven for Multinationals*, in HARRIS P. – DE COGAN D. (a cura di), *Studies in the History of Tax Law*, Bloomsbury, Oxford, 2019, 310. Sullo schema adottato da Starbucks, cfr. KLEINBARD E.D., *Through a Latte Darkly: Starbucks's Stateless Income Planning*, in *Tax Notes*, 24 giugno 2013, 1515 ss.; CIPOLLINA S., *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 54 ss.

⁵⁶ Fra cui, la "De minimis rule" ex IRC, § 954(b)(3)(A); la "High tax exception" ex IRC, § 954(b)(4); la "Same country manufacturing exception" ex IRC, § 954(d)(1)(A); la "Same country sales/use exception" ex IRC, § 954(d)(1)(B); la "CFC manufacturing exception" ex Treas. Reg. § 1.954-3(a)(4); la "Active financing exception" ex IRC, § 954(h); la "Look through exception" ex IRC, § 954(c)(6); la "Same country exception" ex IRC, § 954(c)(3).

⁵⁷ IRC, § 954(c)(6).

ad esigenze di semplificazione fiscale⁵⁸: infatti, la proliferazione di società estere a responsabilità limitata, dotate di alcuni caratteri tipici delle società di persone e altri tipici delle società di capitali, aveva messo in crisi il *multi-factor test* precedentemente impiegato per la classificazione, richiedendo all'*Internal Revenue Service* approfondimenti sui sistemi tributari stranieri. Tuttavia, a fronte di una sicura semplificazione, tale opzione ha di fatto incentivato i gruppi statunitensi a mantenere i propri redditi di capitale all'estero, rinviando indefinitamente la tassazione (c.d. *tax deferral*).

Alcune convenzioni contro le doppie imposizioni in vigore fra gli Stati Uniti e altri Paesi – inclusa l'Olanda – prevedono una *hybrid entity provision* volta ad evitare che differenze nella qualificazione di un'entità conducano a situazioni di doppia imposizione o doppia non imposizione⁵⁹:

«In the case of an item of income, profit or gain derived through a person that is fiscally transparent under the laws of either State, such item shall be considered to be derived by a resident of a State to the extent that the item is treated for the purposes of the taxation law of such State as the income, profit or gain of a resident».

La casistica sopra descritta rientra nell'ambito applicativo della *hybrid entity provision*: infatti, la CV olandese è considerata trasparente in Olanda e opaca in U.S.A., quindi il diritto statunitense non tratta la corresponsione di dividendi, *royalties* e altri

⁵⁸ US SENATE SUBCOMMITTEE ON INVESTIGATION, *Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part. 2 (Apple)*, Memorandum, 21 maggio 2013 (disponibile al collegamento <https://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/resources>), 13, ove si legge che «“*Check-the-box*” tax regulations issued by the Treasury Department in 1997, and the CFC “*look-through rule*” first enacted by the Congress as a temporary measure in 2006, have significantly reduced the effectiveness of anti-deferral rules of Subpart F and have further facilitated the increase in offshore profit shifting, which has gained significant momentum over the last 15 years. On January 1, 1997, without any statutory basis, Treasury issued the check-the-box regulations. Treasury stated at the time that regulations were designed to simplify tax rules for determining whether an entity is a corporation, a partnership, a sole proprietorship, branch or disregarded entity (DRE) for federal tax purposes. The regulations illuminated a multi-factor test in determining the proper classification of an entity in favor of a simple, elective “*check-the-box regime*”».

⁵⁹ Si veda, a titolo esemplificativo l'art. 24, comma 4, della Convenzione contro le doppie imposizioni U.S.A. – Paesi Bassi del 1992, come modificata dal Protocollo del 2004 (disponibile al collegamento <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/netherlands-tax-treaty-documents>). Una previsione di questo tipo è attualmente proposta nell'art. 1, comma 2, del Modello di Convenzione OCSE («*For the purposes of this Convention, income derived by or through an entity or arrangement that is treated as wholly or partly fiscally transparent under the tax law of either Contracting State shall be considered to be income of a resident of a Contracting State but only to the extent that the income is treated, for purposes of taxation by that State, as the income of a resident of that State*»). Si vedano, compiutamente, AVI-YONAH R.S., *Advanced Introduction to International Tax Law*, Elgar, Cheltenham – Northampton, 2019, § 12.6; PARADA L., *Hybrid Entities: An Alternative Approach in the New Era of BEPS*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018, § 4.1.

elementi reddituali da parte della BV alla sua controllante, CV, come se essi fossero corrisposti direttamente ai soci statunitensi. Ne deriva la *possibilità* per l’Olanda, Stato della fonte, di negare ai soci statunitensi i benefici che il Trattato riserva alle somme corrisposte ai soci direttamente dalla BV o per il tramite di un’entità considerata trasparente da entrambi gli ordinamenti. Ebbene, tale previsione parrebbe sufficiente a scongiurare fenomeni di doppia imposizione, ma di fatto è rimasta non operativa rispetto allo schema CV/BV. Un decreto *ad hoc* del Ministero delle finanze olandese⁶⁰ ha infatti previsto che potessero essere concessi i benefici del Trattato vigente fra i due Paesi a condizione laddove la BV superasse un test di operatività, circostanza solitamente confermata attraverso *advance rulings*.

La dottrina olandese⁶¹ si è interrogata sulla censurabilità *ex art. 107 TFUE* del decreto in questione (e degli APA che lo hanno applicato) in considerazione del fatto che pare avvantaggiare sistematicamente gruppi di società statunitensi rispetto ad operatori economici che si trovano in una situazione comparabile. Tuttavia, va precisato che la Commissione, pur avendo rilevato in più occasioni l’artificialità della struttura ibrida in questione, non ha posto tale rilievo a fondamento delle proprie Decisioni.

In occasione del recepimento della c.d. *ATAD 2*⁶², il decreto è stato abrogato⁶³ con conseguente applicabilità in via generalizzata dell’art. 24, comma 4, della convenzione tra i due Paesi. La direttiva contiene, infatti, due previsioni volte a contrastare le deduzioni senza inclusione (art. 9, comma 2), nonché l’utilizzo di entità *reverse hybrid* anche nei rapporti con Paesi terzi (art. 9-bis).

3.2.2.2. Disallineamenti intrastatali e aiuti di Stato.

Se la censurabilità dei disallineamenti interstatali appare assai dubbia, non si può invece escludere il rilievo *ex art. 107 TFUE* dei *mismatches* intrastatali. Infatti, lo Stato membro che non vi ponga rimedio (e, anzi, confermi in un *ruling* un’interpretazione che ne consente lo sfruttamento) di fatto rinuncia ad un’entrata tributaria con effetti

⁶⁰ Decreto del Ministero delle Finanze IFZ2005/546M del 6 luglio 2005 (c.d. “Decreto CV-BV”).

⁶¹ VLEGGERT J., *European Union/Netherlands - Dutch CV-BV Structures: Starbucks-Style Tax Planning and State Aid Rules*, in *Bulletin for Int’l Tax’n*, 2016, 178 ss.

⁶² Direttiva UE n. 2017/952 che emenda la n. 2016/1164, estendendone la portata applicativa anche ai disallineamenti che coinvolgono Paesi terzi.

⁶³ Con il Decreto n. 2019-200938 del 3 dicembre 2019, il Ministero delle Finanze olandese ha revocato il c.d. “Decreto CV-BV”, facendo espresso riferimento alla necessità di recepire la c.d. *ATAD 2*.

equiparabili a quelli di una sovvenzione pubblica. La Commissione ha ritenuto che i *ruling* concessi dall'amministrazione lussemburghese a Engie, colosso dell'industria energetica di origine francese, avallassero l'utilizzo di strumenti finanziari ibridi sfruttando un disallineamento puramente interno⁶⁴.

3.2.3. Rilievi sui vizi dei procedimenti domestici di *ruling*.

Oltre ai rilievi sin qui sintetizzati, le Decisioni della Commissione hanno svelato delle circostanze ricorrenti che fanno dubitare dell'effettiva istruttoria sostanziale delle istanze di *ruling*. In alcuni casi gli APA, piuttosto che individuare un metodo attendibile e replicabile per la stima dei corrispettivi infragruppo, cristallizzano vere e proprie negoziazioni che prescindono dall'analisi dei *comparables*. Addirittura, alcuni sarebbero stati concessi in assenza della documentazione nella quale il contribuente propone un metodo di stima e ne attesta la compatibilità con l'*arm's length standard*⁶⁵.

Come noto, a differenza di altre tipologie di *ruling* che confermano preventivamente il corretto trattamento fiscale di singole fattispecie, gli APA forniscono certezza al contribuente rispetto a tutte le operazioni infragruppo di un certo tipo poste in essere dalla controllata destinataria in un determinato periodo. Inoltre, nella maggior parte degli ordinamenti⁶⁶, affinché i pareri resi vincolino nel tempo le amministrazioni fiscali, occorre che non mutino le circostanze di fatto e di diritto descritte nel *ruling*. Dalle Decisioni emerge che molti *ruling* sono rimasti operativi per anni, vincolando le amministrazioni fiscali, sebbene le mutate condizioni economiche dei gruppi destinatari avrebbero reso opportuni procedimenti di revisione. Si pensi al primo *ruling* concesso ad Apple nel 1991 dall'amministrazione irlandese che, privo di un termine di validità e di clausole di revisione, è rimasto in vigore per oltre quindici anni senza essere mai

⁶⁴ Si rinvia a, *infra*, § 3.3.5.

⁶⁵ Si vedano, ad esempio, i *ruling* fiscali concessi dall'amministrazione irlandese ad Apple: secondo la Commissione, «il fatto che al momento della concessione dei *ruling* fiscali contestati Apple non abbia presentato una relazione sull'attribuzione degli utili a sostegno dei metodi di attribuzione degli utili proposti al fisco irlandese indica tendenzialmente che i metodi avallati da tali *ruling* non producono un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza» (Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*, § 363).

⁶⁶ A titolo esemplificativo, cfr., per l'Italia, l'art. 11, comma terzo, secondo periodo, L. n. 212/2000, e art. 31-*ter*, comma 2, DPR 600/1973; per il Lussemburgo, l'art. 29a, *Abgabenordnung*, come di recente riformato; per il Belgio, l'art. 23, Legge del 24 dicembre 2002.

sottoposto a revisione, nonostante lo sviluppo di nuovi prodotti di successo che verosimilmente ha inciso sulla profittabilità del Gruppo. Nel caso *Starbucks*, l'APA concesso dall'amministrazione olandese alla controllata che svolge nel Paese attività di torrefazione nulla stabiliva in merito al costo della materia prima, ceduta da una consociata con sede in Svizzera; nello stabilire il metodo di determinazione dell'imponibile, esso limitava l'analisi alle operazioni con la consociata inglese detentrici dei diritti di proprietà intellettuale. Tuttavia, a fronte di generose *royalties* versate alla società inglese, dopo alcuni anni di vigenza dell'APA, la società olandese, precedentemente in attivo, ha cominciato a registrare ingenti perdite sulle attività di tostatura del caffè, a causa di un nuovo programma implementato dalla consociata svizzera che aveva generato un incremento anomalo del prezzo della materia prima. A differenza del *ruling* concesso ad Apple, l'APA di Starbucks prevedeva che, al verificarsi di cambiamenti significativi dei fatti e delle circostanze ivi approvati, sarebbe cessata l'efficacia vincolante per l'amministrazione, a meno che non fosse stato sottoposto a revisione⁶⁷. Nella sentenza di primo grado, divenuta definitiva, il Tribunale UE ha chiarito che l'omessa revisione amministrativa, a fronte di cambiamenti nel contesto fattuale e giuridico, ben potrebbe rilevare *ex art. 107*, sebbene nel caso di specie la contestazione della Commissione fosse tardiva⁶⁸.

Altre circostanze che, in un contesto di trasparenza scarsa o nulla, accrescono il sospetto di aiuti indebiti concessi in via amministrativa emergono dal *database*⁶⁹ di *ruling* resi pubblici dalla c.d. inchiesta *LuxLeaks*. Molte istanze risultano approvate lo stesso giorno della loro presentazione e solo in alcuni casi vi sono elementi per ritenere che vi fossero stati precedenti contatti informali con l'amministrazione (c.d. *pre-filing*). Inoltre, l'organizzazione dell'ufficio deputato all'emissione dei pareri è parsa poco adeguata a garantire l'esame sostanziale delle istanze e un sistema interno di *audit*: tutte risultano infatti approvate da una sola persona – la stessa che ha amministrato quell'ufficio per ventidue anni⁷⁰ – con un modulo *standard* che si limita a confermare

⁶⁷ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 248.

⁶⁸ *Ivi*, § 247-249 e 390.

⁶⁹ Disponibile al collegamento <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/>.

⁷⁰ KARNITSCHNIG M. – VAN DAALEN R., *Business-Friendly Bureaucrat Helped Build Tax Haven in Luxembourg Confidential tax arrangements for multinational companies like Amazon and Fiat save taxes*

la conformità della documentazione alla normativa fiscale del Lussemburgo senza fornire alcuna motivazione⁷¹ sull'esito positivo dell'istruttoria.

Le circostanze sin qui riassunte sono indice di un'elevata discrezionalità nei procedimenti di *compliance* preventiva degli Stati coinvolti nelle indagini. Le istituzioni dell'Unione – a partire dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia – hanno preso posizione in più occasioni sul ruolo delle pratiche amministrative discrezionali nella concessione di aiuti di Stato vietati. Una sintesi delle posizioni dell'Unione si rinviene nella Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato⁷², ove compaiono ampi riferimenti alla giurisprudenza della Corte di giustizia consolidate nell'ultimo ventennio. In particolare, la discrezionalità amministrativa costituisce uno dei principali indici di selettività di una misura di favore, poiché nell'ambito di procedimenti discrezionali le amministrazioni potrebbero riconoscere trattamenti di favore anche nell'applicazione di disposizioni non agevolative. Con particolare riguardo alla fiscalità, infatti, quando un provvedimento incide sull'*an* e il *quantum* del prelievo, dovrebbe ritenersi idoneo ad aggirare le ordinarie regole di trasparenza nella contabilizzazione delle c.d. spese fiscali⁷³. L'inciso «sotto qualsiasi forma» dell'art. 107 TFUE consente infatti alla Commissione di censurare i più vari e mutevoli comportamenti attraverso cui gli Stati «cercano di creare surrettiziamente delle situazioni di vantaggio a favore di imprese nazionali»⁷⁴ col rischio di alterare il regolare funzionamento del mercato interno e di falsare la concorrenza e gli scambi tra gli Stati

but now are under pressure from the EU, in *The Wall Street J.*, 21 ottobre 2014 (disponibile al collegamento <https://www.wsj.com/articles/luxembourg-tax-deals-under-pressure-1413930593>). *Contra*, Comunicato del Ministero delle Finanze lussemburghese del 7 novembre 2014 (disponibile al collegamento https://mfin.gouvernement.lu/fr/actualites.gouvernement%2Bfr%2Bactualites%2Btoutes_actualites%2Bcommuniques%2B2014%2B11-novembre%2B07-luxleaks-EN.html)

⁷¹ Sulla motivazione come strumento di *audit* interno, cfr. compiutamente GIORGI S., *Il ruolo della motivazione negli "accordi" come strumento di audit interno all'azione impositiva*, in GUIDARA A. (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario. Atti del convegno (Catania, 25 e 26 ottobre 2019)*, Pacini, Pisa, 2020, 253 ss.

⁷² Comunicazione della Commissione n. 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016, § 5.2.2.

⁷³ Nel nostro ordinamento, le agevolazioni istituite in via legislativa devono essere incluse in un rapporto allegato allo stato di previsione dell'entrata, nell'ambito del bilancio di previsione dello Stato, a norma dell'art. 21, comma 11-*bis*, L. 31 dicembre 2009, n. 196.

⁷⁴ ORLANDI M., *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione europea*, Aracne, Roma, 2018, 156. Per la medesima ragione, è ormai pacifico che lo scrutinio della Commissione possa estendersi al settore dei tributi non armonizzati. In giurisprudenza, il principio è stato pronunciato per la prima volta da Corte giust., 23 febbraio 1961, C-30/59, *De Gezamenlike Steennkolenminjnen in Limburg c. Alta autorità*, § 38, e confermato in materia fiscale da ID., 2 luglio 1974, C-173/73, *Italia c. Commissione*, § 26-28.

membri. La sentenza *P Oy*⁷⁵, applicando alla materia tributaria principi consolidatisi in materia previdenziale⁷⁶ e fallimentare⁷⁷, ha confermato che «un potere discrezionale che consenta [all'] autorità di determinare i beneficiari o le condizioni della misura concessa non può considerarsi avente carattere generale». Il diritto positivo non definisce la nozione di “discrezionalità amministrativa” rilevante nel settore della concorrenza; la pronuncia risulta quindi di particolare interesse poiché circoscrive – anche attraverso esemplificazioni – il rilievo *ex art. 107* delle sole pratiche amministrative che attingano, per la determinazione dei beneficiari o delle condizioni della misura, a criteri non oggettivi o «estranei al sistema fiscale, quali il mantenimento dell'occupazione»⁷⁸. Dalla Decisione *Apple*, emerge proprio che la base di costo per l'applicazione del metodo TNMM sarebbe stata «stabilita a seguito di negoziati e sulla base di considerazioni occupazionali, come evidenziato dai brani [prodotti dalla società] e in particolare dal riferimento alla necessità di “non impedire l'espansione delle attività irlandesi” contenuto negli stessi»⁷⁹.

L'orientamento espresso dalla Corte nel caso *P Oy* risulta in linea con la consolidata giurisprudenza che esclude la rilevanza di cause di giustificazione degli aiuti “esterne” al sistema tributario (come la tutela dell'ambiente)⁸⁰: la ragione risiede nella possibilità di farle valere, in maniera trasparente, attivando la procedura *ex art. 107*, comma terzo, TFUE.

Secondo la Commissione, inoltre, si potrebbe configurare un regime di aiuti a norma dell'art. 1, lett. d), Reg. UE n. 2015/1589 se i procedimenti di *ruling* di uno Stato membro risultano generalmente connotati da ampi poteri discrezionali dell'amministrazione. In questo senso ha la Commissione ha avviato l'indagine su *Gibilterra*, poiché l'amministrazione fiscale (*i*) aveva emesso numerosi *ruling*

⁷⁵ Corte giust., 18 luglio 2013, C-6/12, *P Oy*, § 25.

⁷⁶ Corte giust., 26 settembre 1996, C-241/94, *Francia c. Commissione*, § 23-24; ID., 29 giugno 1999, C-256/97, *DM Transport*, § 27.

⁷⁷ Corte giust., 1 dicembre 1998, C-200/97, *Ecotrade e Altiforni e Ferriere di Servola*, 200/97, § 40; ID., 17 giugno 1999, C-295/97, *Piaggio e altri*, § 39.

⁷⁸ Corte giust., 18 luglio 2013, C-6/12, *P Oy*, § 27.

⁷⁹ Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*, § 347.

⁸⁰ Corte giust., 22 dicembre 2008, C-487/06, *British Aggregates Association c. Commissione*, § 91-92, ove la Corte, pur riconoscendo che «la tutela dell'ambiente costituisce uno degli obiettivi essenziali della Comunità, afferma che «la necessità di tener conto delle esigenze di tutela dell'ambiente, per legittime che siano, non giustifica l'esclusione di misure selettive, fossero anche specifiche come le ecotasse, dall'ambito di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE [...], poiché la considerazione degli obiettivi ambientali può in ogni caso intervenire in modo utile in sede di valutazione della compatibilità della misura di aiuto di Stato con il mercato comune, conformemente all'art. 87, n. 3, CE».

preventivi in assenza di una procedura designata, (ii) si era astenuta dal condurre un'adeguata istruttoria sugli obblighi fiscali delle imprese, esercitando poteri discrezionali, e (iii) talora aveva emesso *ruling* fiscali in contrasto con le disposizioni fiscali applicabili⁸¹. All'esito dell'indagine, tuttavia, la Commissione ha ritenuto che non sussistessero i requisiti per l'accertamento di un programma di aiuti, censurando invece gli aiuti individuali concessi attraverso singoli *ruling*.

L'attività cognitiva richiesta all'amministrazione nell'istruzione delle pratiche di *ruling* varia a seconda che siano state richieste: (i) l'interpretazione di una disposizione giuridica; (ii) la qualificazione di una situazione di fatto; (iii) la disapplicazione di una disposizione antielusiva o l'applicazione di una disposizione agevolativa (c.d. *advance clearance*); (iv) un'attività di valutazione. Nel primo caso l'amministrazione è chiamata a rispondere ad un quesito di diritto, mentre le altre ipotesi contemplano anche profili fattuali⁸². La Commissione europea non ha confinato la propria indagine ai soli APA, ma l'ha estesa a tutti i tipi di *ruling* menzionati⁸³. Ciononostante, la maggior parte delle censure riguarda gli APA, la cui istruttoria richiede la valutazione di elementi fattuali e complesse attività estimatorie. Pertanto, alcuni degli Stati e dei gruppi coinvolti hanno obiettato che il sindacato della Commissione dovrebbe essere limitato o precluso in ragione del fatto che «i prezzi di trasferimento non sono una scienza esatta»⁸⁴.

⁸¹ Decisione della Commissione del 19 dicembre 2018, caso SA.34914, *Aiuti da Gibilterra*, § 205. Il recupero degli aiuti è stato ordinato solo rispetto ai *ruling* ritenuti in contrasto con la pertinente normativa. Rispetto agli altri vizi procedimentali rilevati, la Commissione ha osservato che: «Nessuna di queste carenze costituisce un aiuto di Stato di per sé. Tuttavia, in mancanza di misure appropriate per porre rimedio a tali carenze, le autorità fiscali possono godere di un eccessivo livello di discrezionalità nell'applicazione delle norme, circostanza questa che può aumentare il rischio di concessione di aiuti di Stato. [...] Al fine di affrontare tali carenze, il governo di Gibilterra ha convenuto di introdurre modifiche legislative e normative in relazione alla propria procedura di *ruling* fiscale [ovvero l'] adozione di atti legislativi e normativ[i] in relazione agli aspetti procedurali dei *ruling* fiscali, che comprendano i seguenti requisiti: 1) la domanda di *ruling* fiscale deve comprendere una descrizione dettagliata delle attività aziendali, accompagnata da una indicazione chiara di dove si svolgono le attività; 2) il *ruling* può essere concesso soltanto per un periodo massimo di tre anni e deve includere una dichiarazione completa dei motivi che ne giustificano la concessione, compresa, se del caso, un'analisi completa dei prezzi di trasferimento; 3) introduzione di un sistema di controllo che preveda verifiche tanto ex ante quanto ex post sui *ruling* fiscali; e 4) pubblicazione da parte delle autorità fiscali almeno una volta l'anno di raccolte anonimizzate di *ruling* fiscali o sintesi» (§ 241-243).

⁸² Generalmente, però, le amministrazioni non possono accertare, nell'istruire le istanze di *ruling*, la veridicità e l'accuratezza dei fatti prospettati dai contribuenti. Fanno eccezione alcuni procedimenti di APA o adempimento collaborativo, nei quali alle amministrazioni sono riconosciuti poteri tipici della fase di accertamento (si pensi al potere di accesso presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione – pur se nei tempi concordati – per acquisire diretta cognizione di elementi utili ai fini istruttori).

⁸³ Si pensi, ad esempio, ai *ruling* sfruttati da Engie (*infra*, § 3.3.6).

⁸⁴ Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38374, *Aiuti a Starbucks*, § 266.

La dottrina italiana⁸⁵ – specie in tema di istituti deflattivi – si è interrogata a lungo sulla possibilità di definire in via amministrativa solo questioni fattuali o anche giuridiche e sulla natura del potere amministrativo in tale contesto (vincolatezza, discrezionalità tecnica o discrezionalità amministrativa). Spesso la prima questione è stata risolta – opinabilmente – nel senso dell’esclusione delle questioni di diritto dalla portata degli istituti deflattivi, onde evitare «dolosi (o erronei) accordi, destabilizzanti per la ripartizione del carico tributario»⁸⁶. La seconda questione è tuttora dibattuta – tanto in tema di istituti deflattivi quanto di interpelli – con una prevalenza di posizioni orientate alla vincolatezza⁸⁷. In merito all’oggetto dell’interpello – sin dall’approvazione dello Statuto e in linea con i modelli esteri – il dato normativo ha avallato un confronto preventivo fra Fisco e contribuente prevalentemente sull’incerta interpretazione delle disposizioni tributarie. È contemplato, altresì, l’esame di elementi di fatto nell’istruzione dell’interpello c.d. probatorio o delle domande di accordo preventivo. I dati empirici (che emergono dalle istruttorie della Commissione europea, dalle inchieste di alcuni Parlamenti nazionali e dal *database “LuxLeaks”*) svelano che gli arbitraggi più ricorrenti riguardano profili fattuali (estimativi) e non giuridici.

Nelle sentenze *Fiat*, *Starbucks* ed *Apple*, il Tribunale UE, in considerazione della natura estimatoria del *transfer pricing*, ha riconosciuto alle amministrazioni fiscali un certo margine di apprezzamento nell’approvazione degli APA, osservando tuttavia che ciò non preclude alla Commissione di vagliare le stime ivi contenute sotto il profilo degli aiuti di Stato⁸⁸. I giudici, prendendo atto del fatto che le attività di stima conducono in genere ad un *range* di approssimazioni ammissibili, ritengono censurabili *ex art. 107* i soli scostamenti dall’*arm’s length standard* che eccedono le «imprecisioni inerenti al

⁸⁵ Come illustrato nel primo capitolo.

⁸⁶ Così, testualmente, MARELLO E., *L’accertamento con adesione*, Giappichelli, Torino, 2000, 164, nell’ambito di una ricognizione delle posizioni dottrinali sulla possibilità di definire in adesione anche questioni di diritto. L’Autore ritiene che, in proposito, non vi siano preclusioni «perché si può giungere ad un concordato ingiusto tanto attraverso l’erronea applicazione delle norme tributarie, quanto attraverso l’inesatta quantificazione dei fatti correlati con il presupposto». Ne deriva l’irrelevanza della «distinzione fatto/diritto: è il risultato informativo nel suo complesso che deve rispettare parametri di giustizia».

⁸⁷ Si rinvia al primo capitolo, sezione II.

⁸⁸ Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 204; ID., 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 196; ID., 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 455.

metodo applicato per ottenere [l'] approssimazione»⁸⁹. Parrebbe derivarne un maggior onere probatorio per la Commissione, nonostante non sia chiaro se essa debba formulare una ricostruzione (“*at arm’s length*”) dei prezzi di trasferimento alternativa rispetto alle stime fornite nell’APA o se possa limitarsi ad individuare errori che oltrepassino la soglia menzionata. Sul punto, le tre sentenze adottano *standard* probatori apparentemente discordanti⁹⁰. In tutti e tre i casi, il Tribunale ha confermato che in linea generale – e indipendentemente dal tipo di misura censurata – spetta alla Commissione fornire prova dell’esistenza dell’aiuto, mentre sullo Stato membro incombe l’onere di dimostrare la sussistenza di eventuali cause di giustificazione. Tuttavia, solo in *Fiat*, i giudici, dando atto alla Commissione di aver dimostrato (*prima facie*) una deviazione dall’*arm’s length standard* che generava un risparmio fiscale, hanno evidenziato che sarebbe spettato al gruppo dimostrare che l’APA conduceva ad un risultato compatibile con le normali condizioni di mercato⁹¹. In *Starbucks*, invece, il Tribunale non ha ritenuto che fosse stata raggiunta la prova dello scostamento, sebbene (a) la Commissione avesse dimostrato che la natura variabile del canone pagato ad Alki poneva «dubbi sulla razionalità economica» dell’operazione e (b) i ricorrenti non avessero fornito giustificazioni «convincenti» sulla scelta del metodo di calcolo «insolito»⁹². Analogamente, in *Apple*, il Tribunale ha ritenuto che la Commissione non avesse soddisfatto l’onere della prova, pur a fronte di «*regrettable methodological defect[s]*»⁹³ quali l’assenza di idonea documentazione a supporto del *ruling* e l’astensione dell’amministrazione da qualsivoglia attività di revisione negli anni successivi all’emissione.

L’auspicio è che la Corte di giustizia possa chiarire prossimamente qual è lo *standard* di prova accettabile nell’ambito di vicende dense di complessi profili fattuali. La soglia sinora individuata dal Tribunale (“scostamento che ecceda le imprecisioni inerenti al

⁸⁹ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 196; ID., 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 204.

⁹⁰ Come rileva anche WATTEL P., *Starbucks and Fiat: Arm’s Length Competition Law*, in *Intertax*, 2020, 121.

⁹¹ Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 340.

⁹² Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 366.

⁹³ 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 348 e 500.

metodo applicato per ottenere l'approssimazione”), a causa degli esiti contraddittori, impedisce di prevedere l'esito dei procedimenti pendenti su decisioni analoghe. In termini di *policy*, è comunque auspicabile che le amministrazioni domestiche, prima di procedere all'analisi di comparabilità e all'emissione dell'APA, accertino rigorosamente i fatti astenendosi da qualsivoglia forma di negoziazione. In materia di *transfer pricing*, è stato infatti condivisibilmente affermato che:

«In a rule-of-law system, it is imperative to guarantee a minimum level of predictability and legal certainty so that the agents who applied the law do not have the chance to freely determine in the outcome derived from the enforcement of rules. [...] In this sense, a discretionary determination of the facts would allow the tax administrations or judges to freely maneuver the application of these rules to best suit the outcome that they would want to achieve in a given case. [...] The accurate delineation of the controlled transaction implies taking as a starting point facts that actually occurred in order to duly apply rules in an accurate manner. In other words, the enforcement of a rule in the first place demands an accurate ascertainment of facts without any sort of legal labels. Within the framework of transfer pricing rules, a correct fact assessment is relevant not only to ascertain whether a given case is within their scope, i.e. involving transactions between related parties that differ from what independent entities would have agreed upon, but also to defining whether adjustments are necessary in order to alter profits to reflect the outcome of an identical agreement carried out by uncontrolled parties, as the comparative will be as the comparability analysis essentially starts with the features of the control transaction»⁹⁴.

3.3. Casistica.

È ora il caso di commentare i casi sin qui introdotti, muovendo da quelli su cui si è già pronunciato il giudice di prima istanza. In questa sede si concentra l'attenzione sull'esistenza di un reale vantaggio (*id est*, beneficio economico) *ex art. 107 TFUE* per i Gruppi destinatari di *ruling*/APA.

⁹⁴ NAVARRO A., *Transactional Adjustments in Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 2018, § 3.1.

Poiché la Commissione ha adottato un approccio tendenzialmente uniforme in tutte le Decisioni, se non diversamente specificato, l'esistenza degli altri requisiti è stata fornita dalla Commissione nelle modalità commentate *infra*, § 3.4.

3.3.1. *Fiat*: primi chiarimenti giurisprudenziali.

Secondo la Decisione della Commissione⁹⁵ – confermata in prima istanza dal Tribunale UE – il Lussemburgo ha ridotto unilateralmente l'imponibile di una società del Gruppo Fiat ivi residente emettendo un APA che non rispecchia il principio di libera concorrenza e si discosta dalle linee guida OCSE⁹⁶. Al momento dell'emissione dell'APA scrutinato (2012), il Gruppo era costituito dalla capogruppo, Fiat S.p.A., società di diritto italiano fiscalmente residente in Italia, e da tutte le società da essa controllate. A seguito della fusione per incorporazione tra Fiat S.p.A. e Fiat Investments N.V., avvenuta il 12 ottobre 2014, Fiat Chrysler Automobiles N.V. (società di diritto olandese, fiscalmente residente nel Regno Unito) è succeduta a Fiat S.p.A.

La controversia riguarda, nella specie, la determinazione dell'imponibile di Fiat Finance and Trade, controllata lussemburghese, per la sua attività di tesoreria e finanziamento infragruppo. Le sue funzioni principali consistevano nel reperire liquidità presso i mercati finanziari o istituti di credito (ad esempio, mediante l'emissione di obbligazioni o ricorrendo a linee di credito bancarie e depositi intersocietari), per poi concedere prestiti remunerati da interessi ad altre consociate europee. Per calcolare il reddito imponibile, l'APA emesso dall'amministrazione lussemburghese avallava il TNMM applicato al capitale di Fiat Finance and Trade. Si trattava, cioè, di stabilire la remunerazione di libera concorrenza per i servizi finanziari prestati dalla società confrontando il rapporto fra utile netto e capitale necessario per far fronte ai rischi delle operazioni controllate ed il medesimo rapporto riferito a servizi comparabili prestati fra soggetti indipendenti. Tuttavia, le complesse modalità applicative accettate nel caso concreto suscitano parecchie perplessità: in estrema sintesi, in luogo dell'intero capitale, è stato considerato "remunerabile" solo un segmento determinato in via residuale,

⁹⁵ Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38375, *Aiuti a Fiat*.

⁹⁶ Sullo *status* giuridico delle Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento nella UE, cfr., *infra*, § 3.5.1.

sottraendovi quote riferibili a servizi a presunto rischio zero e al capitale investito in partecipazioni⁹⁷ (in quanto eventualmente remunerato da dividendi). Secondo il Gruppo, sarebbero stati “a rischio zero” proprio i prestiti infragruppo, ovvero la maggior parte dei prestiti concessi dalla controllata. La Commissione osserva che, adducendo simili motivazioni per limitare la quota di capitale remunerabile, il Gruppo pare combinare il TNMM, metodo “indiretto” che si basa su un indicatore di redditività, ed il metodo del confronto di prezzo (CUP), basato invece sull’analisi e la comparazione di singoli tipi di operazioni. Solo se si applicasse un metodo “diretto” di stima dei corrispettivi infragruppo avrebbe senso esaminare le caratteristiche, la redditività ed i rischi insiti in ciascun tipo di servizio; valutazioni non pertinenti quando si adotti un metodo che prescinde dalle singole operazioni⁹⁸. In concreto, quindi, il gruppo ha impiegato un metodo ibrido la cui affidabilità non trova riscontro né nelle linee guida OCSE né negli orientamenti della Commissione. L’illogicità del metodo avallato dall’APA – tralasciando i dettagli tecnici – si coglie anche solo dal fatto che sostanzialmente il TNMM è stato impiegato non per la stima del rendimento dei prestiti infragruppo (giudicati “a rischio zero” e dunque non meritevoli di remunerazione) bensì del rendimento delle poche transazioni non controllate poste in essere dalla società⁹⁹; operazioni, queste, che per definizione non richiedono una stima secondo le tecniche di *transfer pricing*.

In prospettiva transnazionale, poiché il TNMM è un metodo unilaterale ed indiretto, la sottovalutazione del rendimento imponibile in Lussemburgo non è compensata da una maggior tassazione in capo alle consociate estere. Inoltre, la descritta pianificazione di gruppo si è risolta sostanzialmente nella deduzione degli interessi passivi da parte delle controllate beneficiarie dei prestiti senza corrispondente inclusione degli interessi attivi nella base imponibile lussemburghese.

Il Tribunale, in via preliminare, ha confermato la legittimità dell’impiego dell’*arm’s length standard* nelle indagini sugli aiuti di Stato (indipendentemente dal suo recepimento nel diritto domestico¹⁰⁰). Nel merito, il Tribunale UE ha evidenziato che le concrete modalità applicative del TNMM non trovano espresso riscontro né nella

⁹⁷ Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38375, *Aiuti a Fiat*, § 95.

⁹⁸ *Ivi*, § 284.

⁹⁹ LAZAROV I. – BURIK S., *Luxembourg – Is Fiat’s Tank Half Full or Half Empty? The General Court’s Decision in Luxembourg v. Commission (T-755/15)*, in *Int’l Transfer Pricing J.*, 2020, 71 ss.

¹⁰⁰ Cfr., *infra*, § 3.5.

normativa domestica né nelle linee guida OCSE. La segmentazione del capitale è stata giudicata «artificiosa»¹⁰¹: infatti, «procedendo a una segmentazione del capitale proprio e non mantenendo tutto il capitale proprio come base di calcolo del rendimento del capitale, il Granducato di Lussemburgo trascura il fatto che tutto il capitale proprio è necessario per garantire le funzioni di finanziamento e, se del caso, per assorbire le perdite connesse alle attività di finanziamento»¹⁰². Essa condurrebbe, come osservato dalla Commissione europea in udienza, ad un rapporto fra capitale e prestiti «inferiore a quanto sarebbe accettabile per un ente creditizio»¹⁰³. Pende ora dinanzi alla Corte di giustizia la causa per la decisione dell'appello proposto dal Lussemburgo e dal gruppo Fiat¹⁰⁴.

3.3.2. *Starbucks*: primi chiarimenti giurisprudenziali.

Il Tribunale UE ha annullato in prima istanza la Decisione della Commissione che ordinava il recupero degli aiuti illegalmente concessi al gruppo *Starbucks* attraverso un APA unilaterale¹⁰⁵: secondo la Decisione della Commissione, tale accordo avrebbe consentito ad una controllata olandese del gruppo di pagare – e dedurre – canoni eccessivi per l'utilizzo di proprietà intellettuale alla controllata inglese che la deteneva e che a sua volta non versava imposte su quel reddito.

Il Tribunale, pur avendo affermato che le indagini sui *ruling* fiscali non violano il riparto di competenze fra Unione e Stati membri, ha negato che la Commissione fosse riuscita a dimostrare l'effettiva esistenza di un vantaggio nel caso *Starbucks*.

¹⁰¹ Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 242. Per un commento, cfr. CFE ECJ Task Force, *Opinion Statement sulle sentenze del Tribunale UE "Fiat" e "Starbucks"*, inoltrato alle Istituzioni europee il 28 gennaio 2020 (disponibile al collegamento https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2020/01/ECJ-TF_1-2020_Starbucks-and-Fiat.pdf); RONCO S.M., *Aiuti di Stato e tax rulings: la difficile convivenza del giudizio di selettività con il principio di libera concorrenza*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1285 ss.

¹⁰² *Ivi*, § 240.

¹⁰³ *Ibidem*.

¹⁰⁴ Appello del 4 dicembre 2019, C-885/19, *Fiat Chrysler Finance Europe c. Commissione*.

¹⁰⁵ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*) che annulla Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38374, *Aiuti a Starbucks*. Alcune delle considerazioni che seguono sono state esposte in sede di annotazione della sentenza (FRANCIOSO C., *Il caso Starbucks: primi chiarimenti giurisprudenziali su aiuti di Stato e ruling fiscali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 259 ss.).

Oggetto della controversia in esame è l'APA concesso dall'amministrazione fiscale olandese a Starbucks Manufacturing EMEA BV (SMBV), principale stabilimento di torrefazione e distribuzione del gruppo *Starbucks* nella regione europea, medio-orientale e asiatica. L'APA, valido fra il 2007 e il 2017, consentiva alla società di diritto olandese di determinare (i) la propria remunerazione imponibile per i servizi infragruppo e (ii) l'importo dei canoni per l'utilizzo della proprietà intellettuale di torrefazione detenuta da una società del gruppo situata in Inghilterra, Alki LP¹⁰⁶. Per calcolare il reddito imponibile, l'APA avallava il metodo del margine netto della transazione (TNMM) applicato ai costi: stabiliva, cioè, l'*arm's length standard* dei corrispettivi infragruppo in base al confronto fra l'utile netto rispetto ai costi nelle transazioni controllate (infragruppo) e indipendenti (fra imprese indipendenti o fra la società istante ed un'impresa terza). Nel caso di specie, all'esito dell'analisi, veniva determinato un *mark-up* del 9-12%¹⁰⁷ da applicare ai costi sostenuti da SMBV: fra i costi contemplati a tale scopo, vi erano quelli del personale, di produzione e le spese generali per gli impianti, mentre erano esclusi i costi per le materie prime, per la logistica e la distribuzione dei servizi forniti da parti terze e i canoni pagati ad Alki¹⁰⁸. I canoni in questione erano grandezze di tipo variabile e residuale, in quanto risultavano dalla differenza – avallata nell'APA – tra i profitti operativi di esercizio¹⁰⁹ e l'importo risultante dall'applicazione del menzionato *mark-up* ai costi. Il fatto che il livello delle *royalties* dovute da SMBV ad Alki LP dipendesse dalla differenza tra la remunerazione stabilita nell'APA e l'utile contabile *ante* imposte (prima del pagamento dei canoni) fa sì che le *royalties* siano calcolate come utile in eccesso rispetto all'importo desumibile dall'APA¹¹⁰: pertanto, tutti gli “utili in eccesso” rispetto alla remunerazione di SMBV stimata secondo il TNMM vengono convogliati verso la consociata inglese, come corrispettivo per l'utilizzo dei diritti di proprietà intellettuale.

L'APA confermava (iii) la deducibilità dei canoni dalla base imponibile di SMBV ai fini del calcolo dell'imposta sui redditi delle società e (iv) la non applicabilità di una

¹⁰⁶ Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38374, *Aiuti a Starbucks*, § 42 ss.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38374, *Aiuti a Starbucks*, § 43. Per il metodo di calcolo del *mark-up*, *ivi*, § 60-61.

¹⁰⁹ Da intendersi al lordo dei canoni destinati ad Alki LP.

¹¹⁰ Così, testualmente, Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38374, *Aiuti a Starbucks*, § 287 e 102.

ritenuta alla fonte agli importi corrisposti ad Alki. Peraltro, questi ultimi non erano assoggettati a tassazione neppure nel Regno Unito (c.d. deduzione senza inclusione): Alki LP è infatti una società trasparente ai fini delle imposte sui redditi, controllata indirettamente – attraverso altre entità trasparenti – dalla capogruppo statunitense Starbucks Corporation¹¹¹. Stando all'istruttoria della Commissione, questo assetto societario ha fatto sì che i canoni versati da SMBV ad Alki equivalessero a pagamenti diretti alla capogruppo statunitense¹¹², circostanza non contestata dal Gruppo.

La struttura adottata dal gruppo in Europa è riconducibile al già illustrato modello olandese di pianificazione fiscale “CV-BV” (*Commanditaire Vennootschap-Besloten Vennootschap*) sfruttato da diverse multinazionali di origine statunitense. Come il modello lussemburghese “SCS-Sarl”, censurato nel caso *Amazon*, anche il “CV-BV” sfrutta le c.d. entità *foreign reverse hybrid*, ovvero società europee che sono considerate opache dai soci statunitensi e trasparenti nelle giurisdizioni europee. La variante del modello “CV-BV” adottata da Starbucks prevede che le *royalties* siano versate da SMBV ad Alki LP, società in accomandita semplice (trasparente), priva di dipendenti, detentrici dei diritti di proprietà intellettuale, situata nel Regno Unito, direttamente controllata dalla CV. Per espressa ammissione del Gruppo, Alki LP è stata aggiunta alla struttura, per evitare che «il reddito risultante dalle *royalties* versate [dalle società olandesi] venisse integrato direttamente nel reddito dei soci di Alki LP ai sensi del diritto fiscale degli Stati Uniti»¹¹³. Poiché, dunque, l'aggiunta di «Alki LP sembra superflua nell'ambito di questa struttura»¹¹⁴ e non giustificata da ragioni extrafiscali, la Commissione ha ritenuto artificioso l'assetto adottato dal Gruppo in Europa. Essa comunque pare riconoscere la non imputabilità di tale assetto all'APA emesso dall'amministrazione olandese, poiché dichiara di limitare il proprio controllo alla razionalità economica delle operazioni intercorse fra SMBV e Alki LP, tralasciando il rapporto fra Alki e la capogruppo statunitense¹¹⁵.

¹¹¹ Cfr. Decisione della Commissione dell'11 giugno 2014, caso SA.38374, *Possibili aiuti a Starbucks*, figura 1. La circostanza è confermata nella Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38374, *Aiuti a Starbucks*, § 107.

¹¹² Così, testualmente, Decisione della Commissione dell'11 giugno 2014, caso SA.38374, *Possibili aiuti a Starbucks*, § 28.

¹¹³ *Ivi*, § 107 e 329.

¹¹⁴ *Ibidem*.

¹¹⁵ *Ivi*, § 334.

La Commissione ha censurato, in primo luogo, l'adeguatezza dell'istruttoria per la concessione dell'APA: infatti, il *transfer pricing report* (documento recante i *comparables* e gli altri elementi utili a giustificare la scelta del metodo di stima) non conteneva alcuna analisi – ma solo una menzione – delle somme da corrispondere alle consociate per l'utilizzo della proprietà intellettuale e l'acquisto dei chicchi di caffè¹¹⁶.

Nel merito, la Commissione ha testato l'APA concesso dalle autorità olandesi a SMBV adottando il metodo del confronto di prezzo (CUP). In particolare, il Gruppo aveva fornito alla Commissione alcuni *intellectual property licensing agreements* stipulati da società affiliate con soggetti indipendenti, da cui risulta che non era dovuto alcun canone nel caso in cui la concessionaria non sfruttasse la proprietà intellettuale direttamente sul mercato, attraverso la vendita al consumatore finale. Sulla base di tale raffronto, la Commissione contestava l'*an* stesso del canone avallato nell'APA, sostenendo che SMBV non avrebbe tratto alcun beneficio dall'uso dell'IP di torrefazione concesso da Alki, poiché non lo sfruttava direttamente sul mercato. La stessa natura variabile e residuale del canone – secondo la Commissione – confermava l'assenza di una correlazione all'effettivo valore dell'IP¹¹⁷. I ricorrenti hanno contestato la ricostruzione effettuata dalla Commissione, in quanto basata anche su contratti stipulati dopo l'emissione dell'APA e talora inconferenti, perché relativi ad attività diverse rispetto a quelle di torrefazione¹¹⁸. Nel corso del giudizio, la Commissione ha sostenuto di aver contestato – in subordine – già in alcuni passaggi della Decisione il *quantum* dei canoni versati ad Alki. I ricorrenti hanno opposto, invece, la tardività della contestazione – che di fatto sarebbe avvenuta solo in udienza¹¹⁹ – e insistito sull'adeguata commisurazione dei canoni al valore dell'IP.

Il Tribunale disattende i rilievi della Commissione, affermando che, in linea di principio, per dimostrare l'esistenza di un vantaggio, non basta individuare errori nella scelta o nell'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento¹²⁰.

¹¹⁶ Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38374, *Aiuti a Starbucks*, § 123-278.

¹¹⁷ *Ivi*, § 287. a sostegno di questa tesi, vengono richiamate le Linee guida sui prezzi di trasferimento stilate dall'OCSE che raccomandano di commisurare le *royalties* alle vendite, ai ricavi o ai profitti dell'utilizzatore (OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, 1995, § 6.16).

¹¹⁸ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 282.

¹¹⁹ *Ivi*, § 231 e 360.

¹²⁰ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 209-211.

L'inosservanza di canoni metodologici non comporta necessariamente un'attenuazione dell'onere fiscale ed è quindi necessario che la Commissione dimostri che l'APA ha conferito un beneficio economico a SMBV rispetto al regime ordinario di tassazione societaria¹²¹. In definitiva, anche se la società inglese destinataria delle *royalties* non ha svolto funzioni di rilievo per lo sviluppo degli *intangibles*, ciò non è sufficiente a negare completamente la deduzione del pagamento e a tassare l'entità olandese come se fosse il proprietario della proprietà intellettuale (a meno che non si dimostri un suo apporto significativo alle attività di ricerca e sviluppo)¹²².

Il secondo aspetto, concernente l'omessa analisi della funzione dei canoni da corrispondere ad Alki, viene trattato dal Tribunale alla stregua di uno degli errori metodologici di cui sopra¹²³. Si è accennato che l'effetto, nel caso di specie, dell'applicazione del TNMM è in sostanza lo spostamento verso il Regno Unito di tutti gli "utili in eccesso" rispetto alla stimata remunerazione di SMBV, con deduzione in Olanda del pagamento: non può quindi negarsi che uno degli scopi principali del procedimento instaurato con l'amministrazione olandese fosse proprio la conferma della liceità di questa operazione. Il giudizio, a questo riguardo, appare forse sbrigativo per tre ordini di motivi. Innanzitutto, (i) l'omessa analisi, sia nel *transfer pricing report* che nell'APA, della funzione della *royalty* non è una «inesattezza inerente alla metodologia» sulla quale si possa soprassedere: poiché si tratta di un aspetto fondamentale per l'emissione dell'APA, potrebbe piuttosto considerarsi alla stregua di un vizio di completezza dello stesso, in base al quale sarebbe stato opportuno avviare un procedimento di revisione dell'accordo. La Commissione, tuttavia, nel contestare l'aiuto, non ha ritenuto che il soprassedere, da parte dell'amministrazione, rispetto al requisito della completezza avesse contribuito alla concessione di un vantaggio competitivo¹²⁴. Inoltre, (ii) le linee guida OCSE chiariscono (in tutte le versioni pubblicate sin dal 1995) che «normalmente» le *royalties* si determinano sulla base della

¹²¹ *Ibidem*.

¹²² In tal senso, cfr. MONSENEGO J., *Some observations on Starbucks, Fiat, and their potential impact on future amendments to the arm's length principle*, in *Kluwer Competition Law Blog*, 26 settembre 2019 (disponibile al collegamento http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2019/09/26/some-observations-on-starbucks-fiat-and-their-potential-impact-on-future-amendments-to-the-arms-length-principle/?doing_wp_cron=1597832803.1154990196228027343750).

¹²³ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 201.

¹²⁴ *Ivi*, § 248.

produzione o delle vendite dell'utilizzatore e, in circostanze rare, sulla base dei suoi utili¹²⁵. In un passaggio successivo, i giudici stessi riconoscono che (iii) il metodo per il calcolo dei canoni avallato nell'APA è «insolito», «solleva dubbi sulla loro razionalità economica» e non è stato giustificato in maniera persuasiva dai ricorrenti¹²⁶.

Il Tribunale procede poi alla verifica, nel merito, dell'adeguatezza dei canoni corrisposti ad *Alki*: nella specie, con un approccio che è stato definito «troppo formalistico»¹²⁷, dichiara di poter giudicare solo sull'*an* del canone e non sul *quantum*, poiché sotto quest'ultimo profilo le contestazioni della Commissione sarebbero state tardive¹²⁸. A tal fine, vengono analizzati nel dettaglio gli *IP licensing agreements* stipulati da società affiliate a Starbucks con società estranee al gruppo e altri stipulati fra entità terze, da cui emergeva che non era dovuto alcun canone nel caso in cui la concessionaria (come SMBV) non sfruttasse la proprietà intellettuale direttamente sul mercato, attraverso la vendita al consumatore finale. All'esito dell'analisi, il Tribunale accoglie i rilievi dei ricorrenti, poiché alcuni dei contratti adottati in comparazione erano stati stipulati dopo l'emissione dell'APA, altri riguardavano attività diverse rispetto a quelle di torrefazione e altri ancora non escludevano una remunerazione per l'utilizzo della proprietà intellettuale¹²⁹.

Le altre operazioni infragruppo scrutinate dalla Commissione consistono nell'acquisto da parte di SMBV di chicchi verdi di caffè dalla consociata Starbucks Coffee Trading SARL (SCTC), situata in Svizzera. In particolare, la Decisione ha ritenuto eccessivo l'incremento dei corrispettivi versati a SCTC a partire dal 2011, nell'ambito di relazioni commerciali intrattenute sin dal 2005. Benché i corrispettivi versati a SCTC costituissero uno dei costi principali per SMBV, questi non erano stati specificamente analizzati nell'APA né era disponibile un apposito *transfer pricing report*. Il gruppo *Starbucks* ne ha elaborato uno *ad hoc*, per giustificare le scelte

¹²⁵ OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, 1995, 2009, 2010, 2017, § 6.16.

¹²⁶ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 366.

¹²⁷ WATTEL P., *Starbucks and Fiat: Arm's Length Competition Law*, in *Intertax*, 2020, 121.

¹²⁸ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 360-373.

¹²⁹ *Ivi*, § 345. Resta la constatazione che la natura variabile e residuale dei canoni non lascia intravedere una correlazione del *quantum* all'effettivo valore della proprietà intellettuale. Tuttavia, il Tribunale, pur riconoscendo la dubbia razionalità economica del metodo di calcolo, ritiene che la Commissione non abbia soddisfatto l'onere della prova, perché non ha (in subordine, rispetto alle contestazioni sull'*an*) tempestivamente fornito una ricostruzione di un livello adeguato dei canoni.

imprenditoriali scrutinate dalla Commissione¹³⁰: da esso risulta che il prezzo veniva determinato applicando al costo sostenuto da SCTC un *mark-up* che fra il 2005 e il 2014 si è più che duplicato¹³¹. Secondo il Gruppo, l'incremento è stato motivato dall'avvio del “*C.A.F.E. Practices Program*” che avrebbe accresciuto il *know-how* nonché la responsabilità sociale nei confronti dei produttori locali di caffè. Tuttavia, dall'istruttoria della Commissione non è emersa una relazione che evidenziasse per SMBV l'importanza del programma implementato da SCTC in termini di maggiori profitti o minori costi. Tutt'altro: dai grafici riportati, risulta che a partire dal 2011 – anno d'implementazione del programma – SMBV ha riportato, rispetto ai periodi precedenti, perdite sulle attività di tostatura del caffè causate dalla differenza di costo delle materie prime¹³². I ricorrenti hanno lamentato l'estraneità all'APA delle operazioni relative alla fornitura dei chicchi di caffè, poiché i costi per le materie prime esulavano dalla base di costo presa in considerazione ai fini dell'applicazione del TNMM. Nel merito, hanno contestato la ricostruzione del valore di libera concorrenza individuato dalla Commissione, escluso che l'acquisto dei chicchi verdi di caffè dalla consociata svizzera (seconda transazione scrutinata dalla Commissione) rientri nell'ambito di applicazione dell'APA. Dal contraddittorio fra le parti, risulta pacifico che l'APA non analizzasse specificamente la transazione, poiché addirittura escludeva le spese per l'acquisto delle materie prime dalla base di costo alla quale applicare il *mark-up*. Il punto controverso era piuttosto se tale esclusione potesse inficiare l'attendibilità complessiva dell'APA, tanto da dimostrare che l'amministrazione olandese aveva conferito un vantaggio a SMBV avallando un accordo privo di un'analisi essenziale. Il Tribunale disattende il rilievo in questione osservando che: (i) il dispositivo della Decisione (art. 1) circoscrive l'aiuto illegale al solo APA¹³³; (ii) la Commissione non ha individuato una disposizione olandese che prevedesse un requisito di “esaustività” degli APA¹³⁴; (iii) poiché le operazioni con la consociata svizzera non rientrano nell'ambito di applicazione dell'APA, esse avrebbero dovuto essere scrutinate dall'amministrazione

¹³⁰ Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38374, *Aiuti a Starbucks*, § 123.

¹³¹ *Ivi*, § 126 e tabella 6.

¹³² *Ivi*, figura 5.

¹³³ *Ivi*, § 386.

¹³⁴ *Ivi*, § 384.

olandese in sede di controllo delle dichiarazioni annuali, ma nella Decisione non è stata mossa alcuna contestazione alla sua prassi accertatrice¹³⁵.

L'anomalo incremento del prezzo per l'acquisto dei chicchi di caffè a partire dal 2011 (e le perdite sulle attività di tostatura che ne sono derivate) avrebbero potuto giustificare una richiesta di revisione dell'APA da parte dell'amministrazione fiscale olandese, ma la Commissione nella Decisione non ha ritenuto che l'omessa revisione potesse rappresentare di per sé un vantaggio *ex art. 107 TFUE*. L'APA stesso prevedeva che, al verificarsi di cambiamenti significativi dei fatti e delle circostanze ivi approvati, sarebbe cessata l'efficacia vincolante per l'amministrazione, a meno che non fosse stato sottoposto a revisione¹³⁶. Se l'iniziale esclusione (nel 2007) delle spese per le materie prime dalla base di costo per l'applicazione del TNMM non destava particolari sospetti di non conformità all'*arm's length standard*, altrettanto non può dirsi a seguito dell'incremento significativo di tali spese. In altri termini, non si può escludere a priori l'incidenza di un simile aumento (e delle perdite che ha generato) sulla remunerazione di SMBV, posto che il suo oggetto sociale è la tostatura e la distribuzione del caffè e il costo in esame concerne proprio l'acquisto della materia grezza. Il Tribunale non ha potuto prendere in considerazione l'omessa revisione dell'APA da parte dell'amministrazione olandese come fattore influente sulla concessione di un vantaggio, perché la Commissione ha invocato tale aspetto direttamente in giudizio¹³⁷. L'accoglimento dei motivi dei ricorrenti sotto questo profilo parrebbe quindi dovuto ad una sottovalutazione da parte della Commissione – in sede d'indagine – dell'impatto dei vizi del procedimento di *ruling* (come l'omessa revisione dell'APA).

La Commissione non ha appellato la sentenza *Starbucks*, che è dunque passata in giudicato. Pur in assenza di un comunicato ufficiale, è possibile intuire le ragioni della scelta. La Commissione è risultata soccombente sul piano fattuale, non avendo soddisfatto l'onere della prova posto a suo carico; tuttavia, in punto di diritto, il Tribunale ne ha legittimato il potere di indagine sugli aiuti concessi in via amministrativa. La Commissione ha probabilmente ritenuto che non vi fossero valide ragioni per proporre appello, dal momento che le sentenze del Tribunale possono essere

¹³⁵ *Ivi*, § 389.

¹³⁶ *Ivi*, § 248.

¹³⁷ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (Paesi Bassi c. Commissione) e T-636/15 (Starbucks c. Commissione), § 247-249 e 390.

impugnate dinanzi alla Corte di giustizia per soli motivi di diritto¹³⁸. Sebbene la sentenza sia divenuta definitiva, i principi ivi contenuti hanno comunque un'efficacia interpretativa limitata¹³⁹: costituiscono un primo chiarimento per gli operatori e le amministrazioni fiscali, ma potrebbero risultare smentiti o ridimensionati quando la Corte di giustizia si pronuncerà sul caso *Fiat*. Specie in punto di diritto, le due sentenze presentano un *iter* argomentativo comune; pertanto, la Corte sarà chiamata a giudicare sulla competenza della Commissione ad indagare su aiuti di Stato e *ruling* fiscali e sullo *status* giuridico nell'UE dell'*arm's length standard* e delle linee guida OCSE.

3.3.3. *Apple*: apolidia e assenza di un canone di libera concorrenza interno. Il giudizio di primo grado.

Il Tribunale UE ha annullato di recente la Decisione di recupero degli aiuti concessi dall'Irlanda al gruppo Apple¹⁴⁰; decisione che aveva avuto vasta eco presso i media sia per l'entità della somma (13 miliardi di euro), mai richiesta in passato dalla Commissione, sia per l'impiego inedito di un *arm's length standard* europeo. Infatti, sebbene anche le prime decisioni emesse nei confronti di Lussemburgo (*Fiat*) e Olanda (*Starbucks*) facessero riferimento a tale possibilità, l'ordinamento irlandese è l'unico che, durante la vigenza dei *ruling* scrutinati, non prevedeva una disciplina sui prezzi di trasferimento né recepiva l'*arm's length standard* raccomandato dalle linee guida OCSE. In linea con le sentenze di primo grado *Fiat* e *Starbucks*, il Tribunale ha respinto le questioni preliminari sollevate dallo Stato e dalle società ricorrenti relative alla violazione dell'autonomia fiscale degli Stati membri e all'illegittimità dell'*arm's length*

¹³⁸ Le sentenze del Tribunale possono essere impugnate dinanzi alla Corte entro due mesi dalla notifica (artt. 256 TFUE e 56 Statuto della Corte di giustizia).

¹³⁹ In tal senso, si è espressa la CFE ECJ Task Force, *Opinion Statement sulle sentenze del Tribunale UE "Fiat" e "Starbucks"*, inoltrato alle Istituzioni europee il 28 gennaio 2020, 1.

¹⁴⁰ Tribunale UE, 15 luglio 2020, T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*) che annulla la Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*. Alcune delle considerazioni che seguono sono state esposte in sede di annotazione della sentenza (FRANCIOSO C., *Caso Apple e ruling fiscali: per il Tribunale UE l'aiuto di Stato non è provato*, in *Tax News*, 14 settembre 2020, disponibile al collegamento http://www.taxnews.it/Tool/Evidenza/Single/view_html?id_evidenza=213). Si veda, altresì, CFE ECJ Task Force, *Opinion Statement sulla sentenza del Tribunale UE "Apple"*, inoltrato alle Istituzioni europee il 2 dicembre 2020 (disponibile al collegamento https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2020/12/CFE-ECJ-TF-3-2020_Apple_FINAL.pdf).

standard impiegato dalla Commissione¹⁴¹. Tuttavia, a differenza del caso *Fiat* e analogamente al caso *Starbucks*, i giudici hanno rilevato l'insufficienza di prove a supporto dell'accertamento di un vantaggio *ex art. 107 TFUE*.

L'istruttoria della Commissione aveva svelato un consolidato meccanismo di pianificazione internazionale che ha consentito al gruppo di convogliare i ricavi di tutte le vendite *online* concluse fuori dal territorio statunitense verso l'Irlanda, dove sono rimasti in gran parte non tassati a causa del già illustrato¹⁴² disallineamento di residenza.

Ciò è stato reso possibile, in primo luogo, da un *cost-sharing agreement* fra la capogruppo statunitense e le controllate *offshore* che ha trasferito ad una controllata di diritto irlandese i diritti di proprietà intellettuale – sviluppati negli U.S.A. – necessari per le vendite in Europa, Medio Oriente e Africa. Il contributo di adesione, pari al 60% della spesa sostenuta dalla capogruppo, ammonta a 1,4 miliardi di dollari: grazie ad esso, in base alla regolamentazione statunitense, la controllata ha potuto registrare e mantenere nel paese irlandese 74 miliardi di dollari solo fra il 2009 e il 2012.

In Irlanda, i ricavi non sono stati tassati perché le controllate ricorrenti (Apple Sales International e Apple Operations Europe) sono risultate apolide ai fini fiscali. Ciononostante, una parte dei ricavi avrebbe potuto essere tassata in Irlanda se correttamente attribuita alle stabili organizzazioni delle due controllate operanti nel Paese. La comunità fiscale internazionale¹⁴³ adotta a tal fine il criterio dell'*arm's length standard*, che tuttavia non era allora espressamente recepito nell'ordinamento irlandese (sebbene non fosse del tutto estraneo alla giurisprudenza e alla prassi irlandesi, come accertato dal Tribunale¹⁴⁴). Solo nel 2010 – con decorrenza dal periodo successivo – è stata introdotta una disciplina dei prezzi di trasferimento, che comunque, secondo la difesa irlandese, non troverebbe applicazione rispetto alle operazioni fra la stabile organizzazione e la casa madre, ma solo rispetto a quelle intercorrenti fra società

¹⁴¹ Sulla peculiare motivazione fornita dal Tribunale nel caso *Apple* – che per certi versi pare discostarsi dai precedenti menzionati – si rinvia a *infra*, § 3.5.

¹⁴² *Supra*, § 3.2.2.1.

¹⁴³ OCSE, *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 2010 (disponibile al collegamento <https://www.oec.d.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>); ID., *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Parigi, 2015; ID., *Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7*, 2018 (disponibile al collegamento <https://www.oec.d.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>).

¹⁴⁴ Tribunale UE, 15 luglio 2020, T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 218-220.

associate. I *ruling* concessi ad Apple, adottando un metodo che secondo la Commissione si discosta dagli *standard* internazionalmente accettati, hanno fatto sì che solo una piccola porzione di profitti fosse attribuita alle *branches* e quindi tassata in Irlanda. In base alle stime della Commissione, ne è risultata un'aliquota effettiva pari all'1% nel 2003 e allo 0.005% nel 2014 (in luogo dell'aliquota statutaria del 12,5%): tale abbattimento costituirebbe quindi il beneficio economico riconosciuto al gruppo ai sensi dell'art. 107 TFUE. Pur in assenza di un *arm's length principle* interno, la Commissione ha ritenuto di poter comparare il trattamento fiscale delle imprese associate e di quelle indipendenti alla luce del comune «obiettivo intrinseco [...], che è quello di tassare l'utile di tutte le società, residenti o non residenti, imponibili in Irlanda»¹⁴⁵.

Con specifico riguardo al *test* di selettività, la ricostruzione della Commissione è avvalorata dal fatto che il sistema normativo irlandese fosse strutturato in modo da lasciare all'amministrazione un potere discrezionale troppo ampio. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, infatti, «un potere discrezionale che consenta [all'] autorità di determinare i beneficiari o le condizioni della misura concessa non può considerarsi avente carattere generale»¹⁴⁶ e può anzi «consentirle di favorire determinate imprese o produzioni a scapito di altre e quindi [...] dimostrare l'esistenza di un aiuto, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE». In particolare, «un potere discrezionale che consenta [all'] autorità di determinare i beneficiari o le condizioni della misura concessa non può considerarsi avente carattere generale», specie laddove attinga a criteri non oggettivi o «estranei al sistema fiscale, quali il mantenimento dell'occupazione»¹⁴⁷. Dalla Decisione *Apple*, emerge che la base di costo per l'applicazione del metodo di attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni sarebbe stata «stabilita a seguito di negoziati e sulla base di considerazioni occupazionali, come evidenziato dai brani [prodotti dalla società] e in particolare dal riferimento alla necessità di “non impedire l'espansione delle attività irlandesi” contenuto negli stessi»¹⁴⁸.

Il Tribunale ha confermato che l'*arm's length standard*, sebbene non recepito nel diritto positivo irlandese, non era estraneo alla prassi e alla giurisprudenza domestica.

¹⁴⁵ Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*, § 237.

¹⁴⁶ Corte giust., 18 luglio 2013, C-6/12, *P Oy*, § 25. Per altri precedenti conformi, si rinvia a *supra*, § 3.2.3.

¹⁴⁷ *Ivi*, § 26-27.

¹⁴⁸ Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*, § 347.

Secondo i giudici, rileva la disposizione del “*Taxes Consolidation Act*” vigente *ratione temporis* sulla tassazione delle società non residenti, in base alla quale, quando una società non residente esercita un’attività commerciale in Irlanda attraverso una succursale, tale società deve essere tassata su tutto il suo reddito commerciale derivante direttamente o indirettamente dalla *branch* o dai beni immateriali detenuti o usati da essa o da altri nel suo interesse¹⁴⁹. Sebbene il “*Taxes Consolidation Act*” non delinei un metodo di attribuzione, secondo alcuni precedenti giurisprudenziali irlandesi degli anni Ottanta, occorre avere riguardo al valore delle sole attività effettivamente svolte nel Paese dalle e dei beni immateriali effettivamente controllati e gestiti dalle filiali, che devono essere valutati in base ad un canone di libero mercato¹⁵⁰. La sentenza censura però l’“approccio per esclusione” adottato dalla Commissione: poiché le controllate di diritto irlandese ASI e AOE – oltre che apolide ai fini impositivi – erano prive di dipendenti e di una presenza fisica al di fuori del territorio irlandese, secondo la Commissione, le licenze di proprietà intellettuale necessarie per le vendite *online* da esse detenute (e la relativa remunerazione) avrebbero dovuto essere assegnate alle due *branches*, senza tentare di dimostrare che tale allocazione derivasse dalle attività effettivamente svolte da queste ultime¹⁵¹.

Lo schema contrattuale adottato da Apple, in dottrina, è pacificamente ritenuto «*one of the most efficient tax planning tools*»¹⁵² ai fini del risparmio o del differimento a lungo termine delle imposte statunitensi. Tutt’altra questione è dimostrare che l’amministrazione fiscale di uno Stato europeo abbia “rinunciato” a consistenti entrate tributarie avallando una allocazione dei profitti non “*at arm’s length*”. In altri termini, può darsi (ed è anzi probabile in un caso di *ruling*/APA concesso in assenza di qualsivoglia documentazione di supporto) che l’allocazione non rifletta la realtà economica, ma non è detto che le imposte risparmiate siano riferibili ad un solo Stato europeo (l’Irlanda). Piuttosto, è verosimile che in larga parte siano state risparmiate imposte statunitensi (dal momento che in quella giurisdizione si sono svolte le

¹⁴⁹ Sezione 25 del “*Taxes Consolidation Act*” del 1997: «[...] *any trading income arising directly or indirectly through or from the branch or agency, and any income from property or rights used by, or held by or for, the branch or agency, but this paragraph shall not include distributions received from companies resident in the State [...]*».

¹⁵⁰ Tribunale UE, 15 luglio 2020, T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 181-219.

¹⁵¹ *Ivi*, § 228.

¹⁵² NAVARRO A., *Transactional Adjustments in Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 2017, § 5.5.

complesse e rischiose attività di R&D) e in minima parte imposte degli Stati europei nei quali il Gruppo vendeva attraverso il *web* con stabili organizzazioni occulte. Proprio un rilievo di questo tipo era stato formulato dall'Amministrazione finanziaria italiana con un procedimento autonomo rispetto all'istruttoria della Commissione, ma per periodi d'imposta coincidenti (in parte, ovvero 2008 – 2013). Alla contestazione non ha fatto seguito un pronunciamento giudiziale perché definitiva in adesione, ma è trapelato che la controllata italiana del Gruppo registrava un fatturato eccessivamente contenuto rispetto al volume d'affari generato nel Paese anche dalle vendite *online* e che l'Amministrazione italiana sarebbe riuscita a dimostrare che essa non si limitava a svolgere la sua attività di consulenza e di supporto per le altre società del gruppo, ma realizzava anche un'ulteriore attività economica nel loro esclusivo interesse¹⁵³. La stessa Commissione nella Decisione annullata riconosceva che la somma da recuperare in Irlanda si sarebbe potuta rivelare inferiore se gli Stati membri a cui sono riferibili le vendite *online* (registrate però interamente in Irlanda) e/o gli Stati Uniti, sede dell'attività di ricerca e sviluppo, avessero accertato autonomamente un'erosione della propria base imponibile in conseguenza della pianificazione avallata nei *ruling*.

La sentenza in esame stabilisce che la Commissione non è riuscita a provare che, nel determinare la porzione di utili di ASI e AOE imponibile in Irlanda, l'Amministrazione irlandese avrebbe dovuto assegnare alle loro *branches* tutte le licenze di proprietà intellettuale necessarie per le vendite in Europa, Medio Oriente e Africa (e la relativa remunerazione). La Commissione, infatti, in luogo di una compiuta ricostruzione della remunerazione “*at arm's length*” per le funzioni svolte e i rischi assunti dalle *branches* irlandesi, si era limitata ad attribuire loro tutti i profitti delle due società “madre” apolidi ai fini fiscali e prive di dipendenti¹⁵⁴.

Allo stesso modo, il potere discrezionale di un'amministrazione non vale – di per sé – a dimostrare l'esistenza di un aiuto, ma solo il suo carattere selettivo, in presenza degli indici fissati in via giurisprudenziale (*id est*, determinazione discrezionale dei beneficiari e delle condizioni di una misura in base a criteri estranei al sistema fiscale, quali il mantenimento dell'occupazione). Orbene, il Tribunale ritiene che, in assenza di prova del vantaggio, sia superfluo valutare la selettività del *ruling* e che, comunque, «la

¹⁵³ Si veda più ampiamente GREGGI M., *Il caso Apple Italia*, in *Novità fiscali*, 2016, 4.

¹⁵⁴ Tribunale UE, 15 luglio 2020, T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 265 e 307.

semplice allusione, nella corrispondenza tra le autorità fiscali irlandesi e il gruppo Apple [...] al fatto che il gruppo Apple fosse uno dei maggiori datori di lavoro nella regione in cui erano stabilite le *branches* irlandesi di ASI e AOE non prova che gli utili imponibili di ASI e AOE sono stati determinati sulla base di questioni legate all'occupazione»¹⁵⁵. A onor del vero, il riferimento al fattore occupazionale non sembra meramente descrittivo o incidentale, bensì un elemento sul quale far leva nella negoziazione del livello di remunerazione delle attività delle filiali¹⁵⁶. La soglia ivi menzionata non fu mai superata, perciò da quella specifica statuizione non può essere derivato un vantaggio, ma resta la circostanza che la complessiva proposta di remunerazione non si basasse su un'analisi dei *comparables* bensì sull'individuazione di «*a sufficiently high amount of chargeable profits*»¹⁵⁷. Pur senza voler reinterpretare la vicenda irlandese alla luce di canoni posteriori, si segnala che, almeno dal 1998, questo approccio è censurato dall'OCSE, che reputa inappropriati e idonei a favorire fenomeni di concorrenza fiscale dannosa i *ruling*/APA tesi a fornire certezza sulla quantificazione dell'imponibile anziché sulla correttezza del suo metodo di determinazione¹⁵⁸.

La Commissione ha appellato la sentenza per vizi procedurali e di motivazione della sentenza¹⁵⁹. L'auspicio è che la Corte possa chiarire se sia sufficiente dimostrare (*prima facie*) una deviazione dal canone di libera concorrenza o se la Commissione debba fornire una compiuta ricostruzione (“*at arm's length*”) dell'allocazione dei profitti alternativa, sebbene neppure il Gruppo, in origine, sia stato in grado di supportare la propria richiesta di *ruling* con idonee analisi funzionali.

¹⁵⁵ *Ivi*, § 440 (traduzione libera).

¹⁵⁶ Si legge, infatti, in un verbale di una riunione del 1991 riportato testualmente nella Decisione, che «*it was agreed to accept a mark-up of 20% on costs in excess of \$[60-70]m in order not to prohibit the expansion of the Irish operations*» (Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*, § 65).

¹⁵⁷ Come riconosciuto dal Gruppo e attestato dal Tribunale (Tribunale UE, 15 luglio 2020, T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*)), § 432).

¹⁵⁸ Si rinvia a, *supra*, § 2.2.

¹⁵⁹ La causa C-465/20 pende dinanzi alla Corte di giustizia. I motivi di impugnazione devono consistere in censure di legittimità (artt. 256 TFUE e 56 Statuto della Corte). Dalla sintesi dei motivi di appello disponibile sul sito della Corte, si apprende che la Commissione ritiene – *inter alia* – che «ai punti 349, 416, 434 e 435 della sentenza impugnata, il Tribunale [sia] incorso in un errore di diritto nell'applicazione del livello di prova che la Commissione deve soddisfare per dimostrare un vantaggio».

3.3.4. I *ruling* belgi per l'esenzione degli utili in eccesso: i rischi dell'unilateralità.

Oltre alle indagini per aiuti "individuali", la Commissione ha svolto un'estesa istruttoria sul regime belga di esenzione degli utili in eccesso, al quale i gruppi potevano aderire con appositi interpelli. Come già illustrato¹⁶⁰, nelle decisioni relative ai regimi di aiuto è necessario che la Commissione dimostri che, sulla base di un determinato atto, possono essere adottate misure di aiuto in violazione dell'art. 107 TFUE senza che risultino necessarie ulteriori misure di attuazione nei confronti di potenziali destinatari definiti in maniera generale e astratta. Secondo la giurisprudenza, nel caso di un regime di aiuti, la Commissione può limitarsi a esaminare le caratteristiche generali del regime di cui trattasi, senza essere tenuta ad esaminare ogni singolo caso in cui il regime si applica¹⁶¹. Tuttavia, la Commissione sta integrando l'indagine sul regime con ulteriori controlli su aiuti individuali, perché il Tribunale UE in prima istanza ha escluso che ricorrano il requisito dell'applicazione "automatica" dell'esenzione *ex art.1, lett. d)*, Reg. UE n. 2015/1589¹⁶². In altri termini, la Commissione non è riuscita a dimostrare che l'esenzione degli utili in eccesso non richiedeva ulteriori misure di applicazione nei confronti dei singoli beneficiari e che era dunque frutto di un approccio sistematico. La sentenza è stata impugnata e il giudizio pende dinanzi alla Corte di giustizia¹⁶³.

I *ruling* di esenzione degli utili in eccesso evidenziano i rischi di doppia non imposizione internazionale insiti in approcci unilaterali (nonché segreti) ed è questo l'aspetto che si intende evidenziare in questa sede.

¹⁶⁰ *Supra*, § 3.2.

¹⁶¹ Corte giust., 14 ottobre 1987, C-248/84, *Germania c. Commissione*, § 18; ID., 17 giugno 1999, C-75/97, *Belgio c. Commissione*, § 48; ID., 22 giugno 2006, cause riunite C-182/03 (*Belgio c. Commissione*) e C-217/03 (*Forum 187 c. Commissione*), § 82.

¹⁶² Tribunale UE, 14 febbraio 2019, cause riunite T-131/16 (*Belgio c. Commissione*) e T-263/16 (*Magnetrol International c. Commissione*), in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 758 ss., con nota di SALERNO V., *Il caso Magnetrol: i tax ruling del Regno del Belgio in tema di prezzi di trasferimento superano il vaglio del Tribunale dell'Unione europea*.

¹⁶³ Con appello del 7 giugno 2019 (C-337/19, *Belgio e Magnetrol International c. Commissione*). Si vedano le Conclusioni dell'Avv. Gen. Kokott, presentate il 3 dicembre 2020, § 114-117, secondo cui, nonostante la constata fondatezza dell'impugnazione della Commissione, la causa dovrebbe essere rinviata al Tribunale di prima istanza in quanto lo stato degli atti non consentirebbe alla Corte di statuire definitivamente: «Infatti, anche nel caso in cui la Corte affermasse che tutte le condizioni di un regime di aiuti siano soddisfatte, il Tribunale dovrà ancora valutare se le decisioni anticipate sulla rettifica in diminuzione degli utili costituiscano aiuti di Stato e se il recupero dei presunti aiuti violi, in particolare, i principi della legalità e della tutela del legittimo affidamento in quanto ordinato in maniera erronea. Il Tribunale non ha esaminato i motivi addotti al riguardo. Nemmeno nei procedimenti sospesi collegati alla presente causa pilota i pertinenti motivi sono stati oggetto di discussione in contraddittorio dinanzi al Tribunale. Il loro esame richiede l'adozione di ulteriori misure di organizzazione del procedimento».

Sulla base dell'art. 185, comma 2, lett. b) del *Code des Impôts sur les revenus*, il Belgio ha riconosciuto a società appartenenti a gruppi multinazionali un'esenzione dall'imposizione societaria sulla quota di utili contabili che non avrebbero conseguito se avessero operato nel mercato come entità “*stand-alone*”. Nella specie, la lettera della norma non consentirebbe autonome¹⁶⁴ rettifiche unilaterali in diminuzione, ma, in sede di interrogazione parlamentare, il Ministro delle Finanze ha ripetutamente specificato che «l'utile effettivamente registrato da un'entità belga di un gruppo, superiore a un utile di libera concorrenza, non doveva essere tassato in Belgio e che non spettava alle autorità fiscali belghe determinare quali altre entità estere di un gruppo dovessero aggiungere questi utili in eccesso alla loro base imponibile»¹⁶⁵. L'approccio belga muove dall'assunto secondo cui l'attività delle società associate risulterebbe più efficiente e redditizia, grazie all'abbattimento dei costi delle transazioni e allo sfruttamento di economie di scala e sinergie positive. Viene però accolta una interpretazione assai controversa dell'*arm's length principle*, secondo cui, poiché esso impone di adeguare il trattamento fiscale delle imprese associate a quello delle imprese indipendenti, la quota di utili imputabile ai benefici dell'appartenenza al gruppo dovrebbe essere esente in virtù del fatto che le seconde non potrebbero mai essere altrettanto redditizie¹⁶⁶. Tale approccio potrebbe al più giustificarsi se l'esenzione fosse subordinata alla prova della corrispondente ripartizione fra le altre entità del gruppo degli utili “in eccesso” (*id est*, alla prova dell'effettiva tassazione altrove) coerentemente con l'apporto di ciascuna alle menzionate sinergie imprenditoriali. In effetti, il Belgio ha dichiarato che il regime aveva l'obiettivo di evitare potenziali situazioni di doppia

¹⁶⁴ *Id est*, non giustificate da una corrispondente rettifica in aumento ad opera di una giurisdizione estera.

¹⁶⁵ Decisione della Commissione dell'11 gennaio 2016, caso SA.37667, *Regime belga di aiuti di Stato sull'esenzione degli utili in eccesso*, § 39.

¹⁶⁶ Abbiamo già espresso le nostre perplessità in proposito, corredate da riferimenti dottrinali conformi e difformi (*supra*, § 3.2.1). Si aggiunga, con particolare riguardo al caso in esame, SZUDOCZKY R., *Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments*, in RICHELLE I. – SCHÖN W. – TRAVERSA E. (a cura di), *State Aid Law and Business Taxation*, Springer, Berlin – Heidelberg, 2016, 179 ss., la quale si chiede quale sia la portata dell'*arm's length standard*: «*Does it authorize a broad profitability comparison between independent companies and companies being part of a group with the aim of equalizing their results or it rather requires that group companies apply in their intra-group transactions prices and conditions which would be set between independent companies under market conditions?*», concludendo che «*As the Belgian excess profit rule is basically a corresponding adjustment, its application should be consistent with the purpose of eliminating actual and not virtual double taxation. The fact that its application is totally independent of double taxation indicates that its real intent and effect is to confer a selective advantage in the form of double non-taxation on multinational company groups*».

imposizione internazionale; tuttavia, di fatto ha generato opposti fenomeni di doppia non imposizione, poiché l'amministrazione domestica, nel concedere i *ruling* di esenzione, non si è mai curata di verificare se tali utili fossero effettivamente inclusi nella base imponibile di altre consociate¹⁶⁷.

L'amministrazione belga ha chiarito che l'importo "in eccesso" che poteva beneficiare dell'esenzione veniva determinato applicando il metodo TNNM in due fasi: (a) nella prima, il TNNM veniva applicato alle consociate estere, in considerazione delle loro funzioni più semplici e meno rischiose, a fronte di quelle complesse e strategiche svolte dall'entità belga considerata quale «entità centrale» a cui imputare l'utile residuo (*id est*, quello derivante dalle sinergie di gruppo); (b) nella seconda, veniva stimato l'utile dell'entità belga paragonandola ad imprese indipendenti del suo stesso settore, considerando solo le operazioni relative al suo *core business* e non le complesse funzioni di coordinamento infragruppo. L'utile in eccesso (o residuo) si calcolava sottraendo, alla remunerazione complessiva spettante all'entità belga per le operazioni con le consociate, l'utile ipotetico che avrebbe registrato se avesse operato come impresa *stand-alone*. Tuttavia, come noto, il TNNM è ritenuto affidabile solo per la stima della remunerazione della parte che esercita funzioni semplici, meno complesse, e meno rischiose rispetto a quelle svolte dalla controparte: trattandosi di un metodo unilaterale, infatti, occorre disporre di *comparables* adeguati, che in genere sono disponibili in misura sufficiente solo per le funzioni routinarie o comunque poco complesse. Pertanto, se l'entità belga svolge davvero funzioni complesse, il risultato della seconda fase si rivela inattendibile. Dai *ruling* scrutinati, in realtà, non emerge un'analisi funzionale della struttura di gruppo che consenta di individuare dove sono svolte le funzioni più complesse¹⁶⁸. Ad ogni modo, l'esenzione unilaterale di una parte di utili appare del tutto ingiustificata: il residuo – al di là del metodo di calcolo opinabile adottato – potrebbe al più essere attribuito e tassato in capo alle consociate che

¹⁶⁷ Al § 41 della Decisione, che riepiloga le risposte alle interrogazioni parlamentari sul regime degli utili in eccesso, si legge infatti che «Il ministro delle Finanze dell'epoca aveva risposto che fino a quel momento erano infatti state ricevute solo richieste di rettifiche in diminuzione. Il ministro aveva inoltre affermato che non spettava al Belgio precisare il paese che avrebbe dovuto imputare gli utili in eccesso e che era pertanto impossibile stabilire il paese con cui era opportuno scambiare informazioni su una rettifica belga in diminuzione» (Decisione della Commissione dell'11 gennaio 2016, caso SA.37667, *Regime belga di aiuti di Stato sull'esenzione degli utili in eccesso*).

¹⁶⁸ Decisione della Commissione del 3 febbraio 2015, caso SA.37667, *Possibile regime di aiuti belga sull'esenzione degli utili in eccesso*, § 79.

contribuiscono maggiormente alle sinergie di gruppo. Poiché, nell'ambito del regime belga, le società residenti che richiedono i *ruling* si dichiarano "entità centrali", sarebbe auspicabile che la tassazione di eventuali utili imputabili all'attività di coordinamento avvenisse proprio ove tali sinergie sono generate (ovvero, apparentemente, in Belgio).

Secondo la Commissione, dunque, il beneficio economico riconosciuto attraverso i *ruling* corrisponde alla porzione di profitti esentata dall'imposizione societaria. Il requisito della selettività è stato accertato sia rispetto alle imprese individuali, tassate sulla totalità dei loro profitti, sia rispetto ai gruppi di piccole dimensioni che difficilmente possono sfruttare sinergie di scala apprezzabili¹⁶⁹. Inoltre, dall'analisi del campione di *ruling* scrutinati, la Commissione ha verificato che i *ruling* sono invariabilmente concessi a fronte di nuovi investimenti e di riorganizzazioni aziendali che comportano la creazione di posti di lavoro nel Paese. Pertanto, l'esenzione degli utili in eccesso risulterebbe uno strumento particolarmente attrattivo e potenzialmente idoneo ad incidere sulla concorrenza e gli scambi fra gli Stati membri.

3.3.5. *Amazon*: il cortocircuito dell'*arm's length standard* applicato agli accordi di *cost sharing* per lo sviluppo di proprietà intellettuale.

La Decisione di recupero degli aiuti concessi dal Lussemburgo ad Amazon mette in evidenza la strutturale inadeguatezza dell'*arm's length standard* nella valutazione di operazioni infragruppo legate alla concessione di beni immateriali. Oltre alle difficoltà estimative, che sono comuni ai vari strumenti giuridici di condivisione infragruppo dei beni immateriali¹⁷⁰, è stato anticipato che gli accordi di *cost sharing* possono favorire un'allocazione dei profitti derivanti da tali beni che non rispecchia la creazione del valore. Il caso *Amazon* mostra con quale semplicità i profitti di un gruppo multinazionale derivanti dallo sviluppo e dallo sfruttamento di proprietà intellettuale possano essere convogliati verso giurisdizioni diverse da quella in cui sono stati

¹⁶⁹ Decisione della Commissione dell'11 gennaio 2016, caso SA.37667, *Regime belga di aiuti di Stato sull'esenzione degli utili in eccesso*, 169-170.

¹⁷⁰ Dovute alla loro (vera o pretesa) unicità. Fra gli strumenti giuridici più comuni ricordiamo: la concessione in licenza ad una controllata dei diritti relativi ad un bene immateriale; la cessione ad una controllata di tutti i diritti relativi al bene; la fornitura di servizi che includa l'uso del bene senza che ne siano formalizzate la cessione o la concessione; accordi di *cost sharing*. In tema, cfr. diffusamente GIORGI S., *I beni immateriali nel sistema del reddito d'impresa*, Giappichelli, Torino, 2020.

sviluppati (principalmente U.S.A.): la controllata *offshore* (in questo caso situata in Lussemburgo) versa un contributo iniziale alla spesa di sviluppo, che rappresenta una percentuale alta di un totale comunque molto contenuto rispetto ai profitti attesi; per ciò solo, le corrispondenti quote di profitti generati nei periodi successivi spettano ad essa e spesso beneficiano di differimenti d'imposta a tempo indefinito grazie ai descritti disallineamenti normativi.

Con la decisione dell'ottobre 2017¹⁷¹ la Commissione ha disposto il recupero di aiuti (pari circa a 250 milioni di euro) concessi dal Lussemburgo al gruppo Amazon per effetto di un *ruling* preventivo.

La multinazionale gestisce le proprie attività in Europa attraverso due società situate in Lussemburgo, controllate dalla capogruppo statunitense Amazon Inc. Una delle controllate è una società di capitali, Amazon EU Sàrl, impresa operativa che registra i ricavi di tutte le vendite effettuate in Europa. L'altra, Lux SCS, è una società di persone, trasparente ai fini dell'imposizione societaria lussemburghese, che opera come *holding* del gruppo per le attività europee, pur essendo priva di una presenza fisica e di impiegati¹⁷². In forza di un accordo di *cost sharing* stipulato con la capogruppo, a fronte di un contributo iniziale e del pagamento di una quota periodica per l'ulteriore sviluppo di proprietà intellettuale, Lux SCS detiene e concede in sublicenza i beni immateriali che (in minima parte) ha contribuito a sviluppare. Lux SCS, fungendo da intermediaria fra la capogruppo e la società operativa Amazon EU Sàrl, ha concesso irrevocabilmente in uso esclusivo a quest'ultima i beni immateriali allo scopo di sfruttare i siti *web* europei e per qualsiasi altro scopo perseguito nel territorio geografico europeo, dietro corresponsione di *royalties*. In base all'accordo di sublicenza, Amazon EU Sàrl è tenuta ad adottare, di propria iniziativa, le misure necessarie per proteggere e mantenere i beni immateriali e ad assumersi la totalità dei rischi associati a tutte le attività connesse all'accordo di licenza¹⁷³. In Europa sono presenti altre controllate del gruppo, alle quali però sono formalmente affidate solo funzioni di «*order fulfilment*», servizi logistici e assistenza al cliente.

Dall'istruttoria condotta dalla Commissione emerge che il Gruppo innanzitutto ha chiesto e ricevuto rassicurazioni dall'amministrazione lussemburghese sul fatto che Lux

¹⁷¹ Decisione della Commissione del 4 ottobre 2017, caso SA.38944, *Aiuti ad Amazon*.

¹⁷² *Ivi*, § 104.

¹⁷³ *Ivi*, § 116.

SCS, società trasparente ai fini dell'imposizione reddituale, non avesse una stabile organizzazione nel Paese. In tal modo, Lux SCS ha evitato l'imposizione delle cospicue *royalties* ricevute da Amazon EU Sàrl sia in Lussemburgo (perché società trasparente priva di stabile organizzazione) sia in capo ai soci statunitensi, per effetto della qualificazione quale entità opaca nell'ambito dell'opzione *check-the-box*¹⁷⁴. In un secondo momento, Amazon EU Sàrl ha richiesto un APA all'amministrazione lussemburghese per determinare il calcolo dei canoni in questione. Con una lettera di una sola frase¹⁷⁵, l'amministrazione ha confermato quanto richiesto dalla società, ovvero che l'importo dovuto su base annua potesse essere determinato come differenza fra il risultato di gestione conseguito nell'UE e il rendimento di Amazon EU Sàrl, che avrebbe dovuto essere compreso fra lo 0,45 % e lo 0,55 % del fatturato conseguito nell'UE¹⁷⁶. Di conseguenza, l'APA, in vigore fra il 2004 e il 2010, ha consentito al gruppo di trasferire la quasi totalità dei ricavi delle vendite europee ad una società, Lux SCS, che non ha versato le imposte né in Europa né negli U.S.A. per effetto di un *mismatch*. Inoltre, a partire dal primo gennaio 2004, il Lussemburgo non ha prelevato alcuna ritenuta alla fonte sulle *royalties* sui beni immateriali pagati a beneficiari non residenti, non riscuotendo pertanto alcuna imposta sugli utili e sui pagamenti effettuati da LuxSCS¹⁷⁷ nei confronti della capogruppo.

Secondo la Commissione, il *ruling* avalla un metodo per il calcolo dei canoni annui che non rispecchia la realtà economica. La Commissione ha verificato che, in luogo del metodo *profit split* risultante dall'istanza di *ruling*, nella sostanza è stato applicato il TNMM: infatti, sarebbe stata condotta solo l'analisi del contributo apportato da Amazon EU Sàrl (in termini di funzioni svolte e rischi assunti)¹⁷⁸, come richiesto dal TNMM, e

¹⁷⁴ Cfr., *supra*, § 3.2.2.1.

¹⁷⁵ Decisione della Commissione del 4 ottobre 2017, caso SA.38944, *Aiuti ad Amazon*, § 121: «[d]opo aver preso atto della lettera del 31 ottobre [sic] 2003, indirizzatami da [Advisor 1], nonché della vostra lettera del 23 ottobre [sic] 2003 che illustra la vostra posizione riguardo al trattamento fiscale in Lussemburgo in vista delle vostre attività future, sono lieto di informarvi che posso approvare il contenuto di entrambe le lettere». Si tratta della frase *standard* riportata – senza motivazione – in tutti i *ruling* resi pubblici nell'inchiesta giornalistica "*LuxLeaks*". Un ampio margine di discrezionalità nella concessione del *ruling* in esame si evince, oltre che dall'assenza di motivazione nella lettera di conferma, anche dal fatto che è stato concesso in assenza di un *transfer pricing report* (formato e prodotto *ex post*, in occasione dell'istruttoria della Commissione) e in soli undici giorni lavorativi dall'invio dell'istanza. Non si può però escludere che vi sia stata una fase precedente di confronto (c.d. *pre-filing*), come sostengono i ricorrenti.

¹⁷⁶ Decisione della Commissione del 4 ottobre 2017, caso SA.38944, *Aiuti ad Amazon*, § 127.

¹⁷⁷ Decisione della Commissione del 4 ottobre 2017, caso SA.38944, *Aiuti ad Amazon*, nota 119.

¹⁷⁸ Decisione della Commissione del 4 ottobre 2017, caso SA.38944, *Aiuti ad Amazon*, § 256.

non l'ulteriore analisi di ripartizione del residuo prevista per l'applicazione del *profit split*. Il residuo – in un'analisi rispondente al canone di libera concorrenza – dovrebbe essere costituito da una quota di profitti non ascrivibili direttamente alle funzioni ordinarie svolte da una singola controllata, bensì ai contributi unici e di valore apportati da altre controllate e, in generale, ai benefici dell'appartenenza al gruppo (sfruttamento di sinergie, economie di scala, ecc.). Come noto, si calcola annualmente quale differenza fra gli utili contabili della controllata e la quota di essi imputabile alle sue funzioni ordinarie e si distribuisce tra le consociate coinvolte nelle operazioni controllate al fine di remunerare i loro contributi unici e di valore. Nel caso in esame, invece, il totale degli utili residui è stato attribuito a Lux SCS prescindendo da qualsivoglia analisi dei suoi contributi unici e di valore (funzioni svolte, beni utilizzati e rischi assunti)¹⁷⁹. Secondo il Gruppo, l'assenza di una ripartizione degli utili residui tra Lux SCS e Amazon EU Sàrl indica che solo una delle parti coinvolte nell'accordo di licenza, Lux SCS, era considerata apportare un contributo unico e di valore: nella specie Amazon EU Sàrl svolgerebbe le funzioni meno complesse, dato che, a differenza di Lux SCS, non detiene alcun diritto di proprietà intellettuale e non è esposta a rischi aziendali significativi nello svolgimento delle sue attività ordinarie.

L'approccio del Gruppo tradisce una certa confusione fra la complessità dei beni detenuti e quella delle funzioni svolte dalle parti dell'accordo di licenza. In proposito la Commissione osserva condivisibilmente che:

«[...] non esiste alcuna base per affermare che una società collegata appartenente a un gruppo che concede in licenza un bene immateriale a un'altra società del gruppo svolge funzioni più complesse rispetto a quest'ultima esclusivamente perché la prima società detiene la proprietà giuridica di un bene complesso. Ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento, la proprietà giuridica di un bene immateriale non conferisce di per sé alcun diritto alla conservazione infine del fatturato ottenuto dallo sfruttamento di tale bene. La remunerazione di una parte coinvolta in una transazione infragruppo dipende, da un lato, dalle funzioni che essa svolge, dai beni che utilizza e dai rischi che si assume e,

¹⁷⁹ Il *transfer pricing report* si limita ad affermare che gli utili residui «*may be considered to be attributable to the Intangibles licensed by LuxOpCo from LuxSCS*» (Decisione della Commissione del 4 ottobre 2017, caso SA.38944, *Aiuti ad Amazon*, nota 382). Trattasi peraltro di documentazione redatta e prodotta solo *ex post* per giustificare l'allocazione dei profitti nell'ambito del procedimento instaurato dalla Commissione europea *ex art. 108 TFUE*.

dall'altro, dai contributi apportati dalle altre parti correlate, tenendo conto delle funzioni che esse svolgono, delle attività che utilizzano e dei rischi che si assumono»¹⁸⁰.

In base all'analisi condotta dalla Commissione secondo tali criteri, Lux SCS non apportava alcun contributo unico e di valore, limitandosi a gestire passivamente la proprietà intellettuale da essa detenuta ed essendo dotata di una struttura minima, inadeguata a fronteggiare particolari rischi¹⁸¹. La Commissione, dunque, pur riconoscendo che la società operativa dovesse remunerare l'utilizzo dei beni immateriali concessibile in uso, ritiene che gli importi fossero "gonfiati" in conseguenza di questo approccio viziato. L'amministrazione lussemburghese, prima di accettare che quasi tutti gli utili derivanti dalle vendite europee fossero convogliati presso una mera *holding* priva di dipendenti e di una struttura operativa, avrebbe dovuto pretendere dal Gruppo un'analisi funzionale dell'attività di Lux SCS che ne dimostrasse un apporto unico e di valore¹⁸².

Nell'ambito dell'analisi funzionale, occorre stabilire in che modo le funzioni svolte da ciascuna entità si collochino nella catena di creazione del valore da parte del gruppo nel suo complesso. Senza entrare nel dettaglio, basti segnalare che a tal fine la Commissione ha "declassato" Lux SCS a mera intermediaria fra Amazon EU Sàrl e la capogruppo statunitense. Pertanto, secondo le direttive impartite al Lussemburgo per la quantificazione dell'aiuto *ex art. 107 TFUE*, l'imponibile da recuperare a tassazione deve essere determinato sottraendo dalla quota di *royalties* eccedente il valore di libera concorrenza i costi derivanti dal *cost-sharing* agreement con la capogruppo statunitense¹⁸³. La riattribuzione di tutte le *royalties* alla sola società operativa (ed il relativo recupero a tassazione in Lussemburgo) rischia però di essere censurata dal Tribunale UE, che già nei casi *Starbucks* ed *Apple* ha ritenuto illegittimo l'approccio

¹⁸⁰ Decisione della Commissione del 4 ottobre 2017, caso SA.38944, *Aiuti ad Amazon*, § 546.

¹⁸¹ *Ivi*, § 422 e 546.

¹⁸² *Ivi*, § 549: «L'amministrazione ha preferito fare affidamento sull'affermazione imprecisa e non corroborata di Amazon secondo la quale LuxSCS avrebbe svolto funzioni uniche e di valore in relazione ai beni immateriali, mentre LuxOpCo avrebbe esercitato soltanto le funzioni ordinarie di gestione che comportavano rischi limitati».

¹⁸³ *Ivi*, § 645-646. Sui criteri concretamente adottati dalla Commissione, cfr., in senso critico, MILADINOVIC A. – PETRUZZI R., *The Recent Decisions of the European Commission on Fiscal State Aid: An Analysis from a Transfer Pricing Perspective*, in *Int'l Transfer Pricing J.*, 2019, 249.

“per esclusione”¹⁸⁴. Nella catena di creazione del valore, infatti, l’apporto maggiore (sul fronte delle attività di ricerca e sviluppo) si deve probabilmente alla capogruppo statunitense. Dal *transfer pricing report* fornito *ex post* alla Commissione, risulta comunque che la società operativa Amazon EU Sàrl svolgeva funzioni di rilievo nel mercato europeo, quali lo sviluppo e il costante perfezionamento dei modelli di *software* aziendali e l’adozione di decisioni strategiche relative alle attività di vendita al dettaglio e di servizi svolti attraverso i siti *web* europei¹⁸⁵.

3.3.6. *Engie*: un caso di aiuti da disallineamenti normativi intrastatali.

Il colosso francese dell’energia GDF Suez (ora Engie) ha beneficiato di due serie di *ruling* emessi nei confronti delle sue controllate lussemburghesi che, secondo la Commissione, avallano un trattamento fiscale di favore¹⁸⁶. Nella specie, i *ruling* confermano la legittimità di due operazioni infragruppo analoghe realizzate da Engie tra diverse società del gruppo residenti in Lussemburgo: attraverso una complessa operazione finanziaria infragruppo, un medesimo versamento è trattato come prestito presso la mutuataria e come investimento azionario presso la mutuante. Si tratta di un prestito convertibile che si sviluppa come segue¹⁸⁷:

- 1) per finanziare un trasferimento d’azienda infragruppo, una società *holding* concede – attraverso una società intermediaria del gruppo – alla cessionaria un prestito senza interessi obbligatoriamente convertibile in azioni di durata quindicinale;
- 2) il prestito non comporta la corresponsione di interessi periodici, ma alla sua conversione la controllata rimborsa il creditore con azioni di importo equivalente

¹⁸⁴ Ossia l’imputazione della remunerazione per l’utilizzo degli *intangibles* alla società operativa – in luogo della *holding* – sulla base del solo fatto che questa fosse priva di una presenza fisica e di dipendenti e non svolgesse funzioni di rilievo. Secondo il Tribunale, occorre, infatti, dimostrare che la società operativa svolgesse effettivamente funzioni strategiche assumendosene i relativi rischi. Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 366-367 e 459-460; ID., 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 186 e 259.

¹⁸⁵ Decisione della Commissione del 4 ottobre 2017, caso SA.38944, *Aiuti ad Amazon*, § 108.

¹⁸⁶ Decisione della Commissione del 20 giugno 2018, caso SA.44888, *Aiuti a Engie*. Il procedimento è commentato da SZOTEK P. – MILADINOVIC A., *Mismatches in View of the Recent Fiscal State Aid Investigations: Genuine Situations or International (Illegal) Arrangements?*, in DE PIETRO C., *New Perspectives on Fiscal State Aid. Legitimacy and Effectiveness of Fiscal State Aid Control*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2019, § 4.

¹⁸⁷ *Ivi*, § 23 ss.

all'ammontare nominale del prestito, maggiorato di un «premio» costituito da tutti gli utili realizzati dalla controllata nel corso dell'esistenza del prestito, al netto di un margine ridotto concordato con le autorità fiscali lussemburghesi (“accrescimenti sul prestito”);

3) a sua volta, l'intermediaria finanzia contestualmente questo prestito con un contratto sottoscritto con la società *holding* (azionista unica sia della controllata sia della società intermediaria), secondo il quale la *holding* paga all'intermediaria una somma pari all'importo nominale del prestito in cambio dell'acquisizione dei diritti sulle azioni che la controllata emetterà al momento della conversione del prestito (che comprendono l'importo nominale prestato e il menzionato premio).

Secondo questo schema, quindi, quasi tutti gli utili eventualmente registrati durante la vigenza del prestito dalla controllata mutuataria spettano alla *holding* sotto forma di azioni pari all'importo nominale e al “premio”. Dal punto di vista fiscale, i *ruling* scrutinati dalla Commissione confermano che la controllata può dedurre accantonamenti per il “premio” sul prestito dovuto al momento della sua conversione. Di conseguenza, la controllata non viene tassata, tranne che sul margine ridotto concordato con il fisco lussemburghese¹⁸⁸. Quando la società *holding* riceve le azioni frutto della conversione, le annulla e realizza una plusvalenza (pari al “premio”) esente in virtù dell'applicazione del regime lussemburghese di *participation exemption*¹⁸⁹. Non viene tassata neppure la società intermediaria, dal momento che gli utili realizzati al momento della conversione del prestito sono compensati da una perdita di pari importo risultante dal contratto con la *holding*. In sostanza il Gruppo beneficia di una deduzione senza inclusione che deriva da un disallineamento puramente domestico e avallato dall'amministrazione: la controllata operativa, infatti, abbatte il proprio imponibile deducendo dai suoi utili gli accantonamenti per la remunerazione del prestito (il “premio”), importi che, in seguito alla conversione del prestito, non sono tassati neppure in capo alla *holding*.

Nell'ambito di operazioni transnazionali, la mancata imposizione può derivare da disallineamenti fra le disposizioni di più Stati nella qualificazione giuridica di strumenti o entità societarie; ciò non dovrebbe verificarsi a livello domestico poiché la rimozione dei disallineamenti interni è nel potere del singolo Stato. La Commissione ritiene che

¹⁸⁸ *Ivi*, § 26.

¹⁸⁹ *Ibidem*.

«la logica e la coerenza interna del sistema hanno [...] lo scopo di prevenire questo tipo di lacune»¹⁹⁰. Molti dei *ruling* preventivi scrutinati dalla Commissione avallano operazioni che prevedono lo sfruttamento di disallineamenti interstatali: in proposito, abbiamo già espresso alcune perplessità in merito alla loro censurabilità *ex art.* 107¹⁹¹. Riteniamo, invece, che a livello domestico simili fenomeni possano essere prevenuti o arginati e che lo Stato che rinunci ad esercitare questo tipo di controllo violi le disposizioni del Trattato, se ne deriva un pericolo per la libera concorrenza.

La selettività dello schema descritto è stata accertata adottando come contesto di riferimento la “normale tassazione” prevista dal sistema lussemburghese, che avrebbe quale obiettivo l'imposizione di tutti gli utili realizzati dalle società residenti in Lussemburgo. In alternativa, la Commissione ritiene che l'amministrazione abbia derogato alla propria disciplina anti-abuso (art. 6 della *Steueranpassungsgesetz* o legge di adeguamento fiscale), la quale secondo la nota di servizio del 21 agosto 1989 è applicabile a qualsiasi procedimento tributario, compresi i procedimenti preventivi di *ruling*: viene infatti raccomandato di non fornire «informazioni che possano vincolare l'amministrazione quando l'obiettivo primario consiste nel conseguire un vantaggio fiscale»¹⁹².

3.3.7. *McDonald's*: stabile organizzazione “ibrida” e irrilevanza *ex art.* 107 TFUE dell'assenza di clausole “*subject-to-tax*” nei trattati contro le doppie imposizioni.

L'unico procedimento per aiuti individuali all'esito del quale è stata esclusa una violazione *ex art.* 107 riguarda i *ruling* lussemburghesi sfruttati da *McDonald's*¹⁹³. Il Gruppo operava a livello globale attraverso contratti di *franchising* fra i ristoranti e le

¹⁹⁰ *Ivi*, § 223.

¹⁹¹ *Supra*, § 3.2.2.1.

¹⁹² Nota di servizio del direttore dell'Amministrazione delle imposte dirette L.G. n. 3 del 21 agosto 1989, punto 5.

¹⁹³ Decisione della Commissione del 19 settembre 2018, caso SA.38945, *I ruling fiscali concessi dal Lussemburgo a McDonald's non costituiscono aiuto di Stato*. Per un commento, si vedano HOOR O.R., O'DONNELL K., *McDonald's State Aid Investigation: What the European Commission Got Wrong*, in *Tax Notes Int'l*, 12 settembre 2016, 975 ss.; SHAEEN F., *Tax Treaty Aspects of the McDonald's State Aid Investigation*, in *Tax Notes Int'l*, 24 aprile 2017, 331 ss.; GARCÍA E.G., *European Union – Addressing Hybrid PE Mismatches: The Guidance of the Code of Conduct Group*, in *Eur. Tax.*, 2017, 94 ss.; GASPARRI T., *Un caso di struttura ibrida “scudata” dalla Convenzione tra Lussemburgo e USA*, ne *Il fisco*, 2019, 49 ss.

controllate a cui la capogruppo statunitense *McDonald's Corporation* e la sua affiliata – anch'essa statunitense – *McDonald's International Property Company* hanno ceduto i diritti di *franchise*. Le *royalties* corrisposte dai titolari dei contratti di *franchising* rappresentano una parte consistente delle entrate globali del Gruppo. Al tempo della concessione dei *rulings* scrutinati, la *McDonald's Europe Franchising*, residente in Lussemburgo, controllata dalla capogruppo, deteneva grazie ad un *cost-sharing agreement* i diritti di *franchise* per il mercato europeo e russo attraverso le proprie stabili organizzazioni situate negli Stati Uniti e in Svizzera: formalmente la titolarità dei diritti spettava alla stabile organizzazione statunitense mentre il ramo svizzero era incaricato delle attività di concessione e supporto ai ristoranti affiliati. Così tutte le *royalties* che, in assenza di un accordo di *cost-sharing*, sarebbero state corrisposte direttamente alla *McDonald's Corporation* venivano imputate alla *branch* statunitense di *McDonald's Europe Franchising*¹⁹⁴. Tuttavia, i profitti della *branch* statunitense non venivano tassati né dal Lussemburgo né dagli Stati Uniti per un disallineamento nella qualificazione dell'entità, avallato dal secondo *ruling* concesso a *McDonald's Europe Franchising* dal fisco lussemburghese. Gli utili della *branch* non erano neppure imputabili per trasparenza ai soci statunitensi di *McDonald's Europe Franchising*, classificata come *disregarded* grazie all'opzione “*check-the-box*” (con conseguente differimento della tassazione fino al momento dell'eventuale rimpatrio dei profitti)¹⁹⁵.

Con specifico riguardo al trattamento delle *royalties*, la Convenzione vigente fra i due Paesi prevede che siano tassabili nella misura e secondo la potestà impositiva dello Stato di residenza (art. 13, comma 1). Si tratta di un approccio – ispirato al Modello di convenzione OCSE – in linea coi principi dell'imposizione unitaria e del beneficio¹⁹⁶, in base ai quali sui redditi passivi dovrebbe avere potestà impositiva lo Stato di residenza (con conseguente neutralità all'esportazione), mentre i redditi attivi dovrebbero essere tassati nella misura dello Stato della fonte (con conseguente neutralità all'importazione).

¹⁹⁴ *Ivi*, § 15-22.

¹⁹⁵ Si rinvia a *supra*, § 3.2.2.1.

¹⁹⁶ Cfr. compiutamente AVI-YONAH R.S., SARTORI N., MARIAN O., *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford University Press, New York, 2011, 156 ss.; SARTORI N., *Doppia non imposizione e convenzioni internazionali: note a margine di una recente e ineccepibile decisione della Cassazione*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2 ottobre 2019 (disponibile al collegamento <http://www.rivistadirittotributario.it/2019/10/02/doppia-non-imposizione-convenzioni-internazionali-note-margine-recente-ineccepibile-decisione-della-cassazione/>); AVI-YONAH R.S., *Advanced Introduction to International Tax Law*, Elgar, Cheltenham – Northampton, 2019, 1 ss.

Tuttavia, l'art. 13 risulta inapplicabile nel caso in esame, perché limitato alle ipotesi di canoni «provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente»: infatti, i canoni venivano sì pagati a *McDonald's Europe Franchising*, residente in Lussemburgo, ma non “provenivano” dall'altro Stato contraente. Il comma 4 precisa che il requisito della provenienza da uno Stato è soddisfatto se i canoni attengono all'«uso o alla concessione in uso, proprietà, informazione o esperienza in quello Stato» e invece, nel caso in esame, le *royalties* pagate a *McDonald's Europe Franchising* e allocate alla *branch* statunitense erano relative all'uso di diritti di *franchise* non in U.S.A., bensì in Europa e Russia. Occorre dunque analizzare le disposizioni del trattato relative all'imposizione degli utili attribuiti alle stabili organizzazioni, con l'ausilio del diritto domestico per le nozioni non definite dal trattato.

In base al sistema tributario lussemburghese, le società residenti sono assoggettate all'imposta sui redditi societari sui redditi ovunque prodotti, salvo poter beneficiare di un credito per le imposte versate all'estero. Se U.S.A. e Lussemburgo non avessero stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni, dunque, i redditi della *branch* situata negli Stati Uniti sarebbero stati imponibili in Lussemburgo. Il Trattato in vigore, invece, prevede che, per eliminare la doppia imposizione, il Lussemburgo debba esentare i redditi (diversi da dividendi e interessi) dei suoi residenti che “possono essere tassati” («*may be taxed*») negli Stati Uniti in conformità con le disposizioni del trattato (Articolo 25, comma 2). In applicazione di tale previsione, il primo *ruling* emesso nel 2009 confermava che il Lussemburgo era tenuto a rimuovere la doppia imposizione sugli utili della *branch*, purché *McDonald's Europe Franchising* dimostrasse l'effettiva imposizione oltreoceano. Il Gruppo, tuttavia, solo pochi mesi dopo ne ottenne una revisione, in base alla quale il Lussemburgo non avrebbe subordinato l'esenzione all'effettiva tassazione negli U.S.A. La strategia di pianificazione di *McDonald's* faceva leva sulla differente interpretazione attribuita dal Lussemburgo e dagli Stati Uniti al concetto (*rectius*, alla soglia) di «attività» necessaria per configurare una stabile organizzazione. In base al diritto lussemburghese (art. 16, *Steueranpassungsgesetz*¹⁹⁷) integra una stabile organizzazione qualsiasi attrezzatura o impianto fisso per l'esercizio

¹⁹⁷ *Steueranpassungsgesetz* del 16 ottobre 1934, *Rgesetzbl.* I S. 925). Nella versione originale in tedesco il paragrafo 16 prevede quanto segue: «*Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient*». Decisione della Commissione del 19 settembre 2018, caso SA.38945, *I ruling fiscali concessi dal Lussemburgo a McDonald's non costituiscono aiuto di Stato*, § 52.

di un'attività industriale o commerciale su base permanente. Secondo quanto argomentato da McDonald's nelle istanze di *ruling*, l'attività legata alla detenzione dei diritti di *franchise* nel quadro dell'accordo di ripartizione dei costi (comprese l'assunzione dei rischi connessi e la tenuta della contabilità) valgono a configurare una stabile organizzazione secondo lo *standard* lussemburghese (Paese di residenza). Diversamente – soggiunge il consulente fiscale – la *branch* non costituirebbe una presenza rilevante ai fini della tassazione nel Paese della fonte. Secondo il diritto statunitense, infatti, una mera beneficiaria di *passive income* (quale la *branch* statunitense) non soddisfa il requisito di «*active trade or business*»¹⁹⁸. Gli U.S.A. applicano un *test* volto a verificare se l'entità produca «*effectively connected income*» come quello derivante da prestazioni di servizi o cessioni di beni nel Paese, test evidentemente non superato dalla *branch* (dal momento che tutti i servizi connessi all'assistenza dei *franchisees* erano allocati al ramo svizzero e che essa era priva di dipendenti).

In proposito, il trattato vigente fra i due Paesi, pur definendo la stabile organizzazione come «sede d'attività fissa attraverso la quale un'impresa svolge tutta o parte della propria attività» (art. 5, comma 1), non fornisce una nozione di «attività». Pertanto, in applicazione dell'art. 3, comma 2, occorre fare riferimento al significato attribuito a questo termine dal diritto dello Stato contraente che applica la convenzione, vale a dire il diritto lussemburghese. Il Gruppo sfrutta il “*loop*” descritto sostenendo nella seconda istanza di *ruling* che, se si adotta l'interpretazione lussemburghese, «il Lussemburgo si aspetterebbe di vedere tassati i redditi negli Stati Uniti, in quanto la filiale può essere trattata come stabile organizzazione dal punto di vista fiscale lussemburghese. Tuttavia, l'altro Stato contraente (gli Stati Uniti) non ha l'obbligo di tassare effettivamente tali redditi. L'articolo 25, paragrafo 2, lettera a), della convenzione contro le doppie imposizioni prevede che il Lussemburgo esenti dall'imposta i redditi che “potrebbero

¹⁹⁸ Si veda il sito istituzionale dell'*Internal Revenue Service* al collegamento [https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/effectively-connected-income-eci#:~:text=Generally%2C%20when%20a%20foreign%20person,Effectively%20Connected%20Income%20\(ECI\).](https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/effectively-connected-income-eci#:~:text=Generally%2C%20when%20a%20foreign%20person,Effectively%20Connected%20Income%20(ECI).)

essere tassati” negli Stati Uniti» e a tal fine «nulla indica che sia necessaria un’effettiva tassazione»¹⁹⁹.

Inizialmente la Commissione aveva ritenuto che, attraverso il *ruling* revisionato, l’amministrazione lussemburghese avesse concesso una deroga selettiva al Gruppo avallando un’errata applicazione del meccanismo di esenzione *ex art. 25*, comma 2. Infatti, come risulta dal primo *ruling* e dall’istanza di revisione, essa era pienamente consapevole dell’impossibilità che l’imposizione nello Stato della fonte avesse luogo, poiché secondo il diritto statunitense il mero esercizio di diritti connessi alla titolarità di proprietà intellettuale non denota una sufficiente connessione fra la remunerazione della stessa ed il territorio americano.

Tuttavia, all’esito del contraddittorio, la Commissione ha archiviato l’indagine accogliendo l’interpretazione a suo tempo prospettata dal Gruppo nell’istanza di revisione. L’archiviazione è motivata dal fatto che la Commissione ricomprende nel sistema di riferimento (rispetto al quale individuare eventuali deroghe) diversi elementi che confermano quell’interpretazione, fra i quali una pronuncia della Corte Suprema Lussemburghese²⁰⁰, un estratto del Commentario al Modello di convenzione OCSE e altri *ruling* dello stesso tenore²⁰¹ concessi dall’amministrazione. Secondo gli elementi richiamati, nonostante la corretta applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni, è possibile che si verifichi una doppia non imposizione, in quanto ciascuno Stato contraente è indipendente nell’interpretazione delle convenzioni: infatti il loro obiettivo primario è l’eliminazione delle doppie imposizioni sia effettive che potenziali, mentre non sempre è garantita una reale imposizione²⁰². Inoltre, a differenza di quanto preannunciato nella decisione iniziale, all’esito del procedimento la Commissione ha negato che la doppia non tassazione fosse risolvibile attraverso la “*Conflicts of Qualification Guidance*” dell’OCSE sull’applicazione dell’art. 23A del Modello OCSE (trasposto nell’art. 25, comma 2, della convenzione USA-Lussemburgo). La prassi

¹⁹⁹ Istanza di revisione del *ruling*, § 4, riportato testualmente nella Decisione della Commissione del 19 settembre 2018, caso SA.38945, *I ruling fiscali concessi dal Lussemburgo a McDonald’s non costituiscono aiuto di Stato*, § 42.

²⁰⁰ Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg, 3 dicembre 2001, n. 12831 du rôle; ID, 23 aprile 2002, n. 14442c du rôle.

²⁰¹ Trattati dal “*database LuxLeaks*”. Decisione della Commissione del 19 settembre 2018, caso SA.38945, *I ruling fiscali concessi dal Lussemburgo a McDonald’s non costituiscono aiuto di Stato*, § 123.

²⁰² Decisione della Commissione del 19 settembre 2018, caso SA.38945, *I ruling fiscali concessi dal Lussemburgo a McDonald’s non costituiscono aiuto di Stato*, § 116.

OCSE distingue, infatti, i conflitti di qualificazione dai conflitti di applicazione: nei primi rientrano situazioni in cui gli Stati contraenti applicano articoli diversi di una convenzione a seconda dell'interazione tra il loro diritto interno e la convenzione; nei secondi, rientra in generale qualsiasi ipotesi di diversa interpretazione o applicazione delle disposizioni pattizie. Laddove si verifichi un conflitto di qualificazione, l'espressione «*in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed*» dovrebbe essere interpretata nel senso che lo Stato di residenza (Lussemburgo) deve tenere conto della qualificazione operata dallo Stato della fonte (Stati Uniti): «qualora lo Stato della fonte ritenga che le disposizioni della convenzione gli impediscano di tassare un elemento di reddito che altrimenti avrebbe tassato, lo Stato di residenza non è tenuto a esentare l'elemento di reddito di cui al comma 1 [dell'articolo 23A]»²⁰³. Come già constatato, nel caso *McDonald's* non si è verificata una divergenza interpretativa su quale disposizione della convenzione fosse applicabile, bensì un disallineamento sul significato da attribuire alla nozione di «attività» ai sensi dell'articolo 5, poiché, non essendo ivi definita, occorre ricorrere alle definizioni domestiche. In simili ipotesi, secondo l'interpretazione generalmente accettata dell'art. 23A del Modello (trasposto nell'art. 25 della convenzione esaminata), la doppia non imposizione non può essere autonomamente evitata dallo Stato di residenza, perché essa deriva dall'altrettanto autonoma definizione della potestà impositiva contenuta nelle disposizioni domestiche dello Stato della fonte²⁰⁴.

In definitiva, la doppia non imposizione verificatasi nel caso *McDonald's* è dovuta all'eccessiva semplificazione offerta dal metodo dell'esenzione rispetto ai metodi del credito d'imposta e della deduzione o a clausole “*switch-over*” o “*subject-to-tax*”²⁰⁵;

²⁰³ OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, in *Issues in International Taxation*, n. 6, 1999, § 109.

²⁰⁴ In questo senso, a differenza di quanto affermato dalla Commissione (§ 121 della decisione), non sarebbe risolutiva l'inclusione del 23A, comma 4, del Modello (non presente nella Convenzione contro le doppie imposizioni U.S.A.-Lussemburgo) nei trattati conclusi dagli Stati membri, in quanto anche tale previsione ha portata limitata ai conflitti di qualificazione che non prevedono il ricorso al diritto domestico. Infatti, nel report del 1999, § 116, era stato chiarito che ove disposizioni come il 23A, comma 1, Modello (o 25, comma 2, Convenzione USA-Lussemburgo) contenessero già espressioni inequivoche come «*double taxation shall be eliminated as follows*», allora l'introduzione del comma 4 non sarebbe stata necessaria, ma meramente rafforzativa delle stesse. Nel Commentario OCSE tale lettura è confermata dal § 56.2. In tal senso, SHAEEN F., *Tax Treaty Aspects of the McDonald's State Aid Investigation*, in *Tax Notes Int'l*, 24 aprile 2017, 340-345.

²⁰⁵ Sulle quali, si veda PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 410-411. Decisione della Commissione del 19

meccanismi, questi ultimi, che – pur con differenze applicative considerevoli – sono accomunati dalla necessità di prendere in considerazione il trattamento fiscale applicato dallo Stato contraente al quale la convenzione riconosce (in via prioritaria) la potestà impositiva. Peraltro, diversamente da quanto previsto dal trattato U.S.A.-Lussemburgo, il meccanismo dell’esonero solitamente è previsto solo per i redditi attivi²⁰⁶, proprio per prevenire il rischio di doppia non imposizione di redditi “ad alta mobilità” come quelli passivi.

Benché la Commissione abbia – condivisibilmente – ritenuto non censurabile *ex art.* 107 l’interpretazione del trattato accolta nel secondo *ruling*, gli Stati contraenti hanno manifestato l’intenzione di modificare la Convenzione in modo da includere una clausola “*subject-to-tax*” sui redditi attribuiti alle stabili organizzazioni, subordinando così all’effettiva tassazione la spettanza dei benefici del trattato. Essi riconoscono, infatti, che una modifica in tal senso è «fondamentale per realizzare l’oggetto e lo scopo della Convenzione, che consiste nell’eliminare la doppia imposizione senza creare opportunità di non imposizione o tassazione ridotta mediante evasione o elusione fiscale»²⁰⁷. L’introduzione di simili clausole è promossa anche dall’OCSE nell’ambito del progetto “Anti-BEPS”²⁰⁸. Gli Stati membri dell’Unione hanno, inoltre, acconsentito al contrasto allo sfruttamento di stabili organizzazioni ibride infra-UE e nei rapporti coi Paesi terzi. Con particolare riguardo all’ipotesi di stabile organizzazione *disregarded* (esemplificata dal caso *McDonald’s*), la seconda direttiva antielusione ha stabilito che lo Stato membro di residenza, che di norma non assoggetta ad imposta i redditi di una stabile organizzazione estera, deve esigerne l’imposizione se essa non sia considerata stabile organizzazione nello Stato della fonte. Tuttavia, tale previsione ha scarsa efficacia nei rapporti con gli Stati terzi coi quali siano in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni: ai sensi dell’art. 9, comma 5, ultimo periodo, infatti, tale meccanismo «si applica salvo che lo Stato membro sia tenuto a esentare il reddito a

settembre 2018, caso SA.38945, *I ruling fiscali concessi dal Lussemburgo a McDonald’s non costituiscono aiuto di Stato*, nota 47.

²⁰⁶ AVI-YONAH R.S., SARTORI N., MARIAN O., *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford University Press, New York, 2011, 159.

²⁰⁷ U.S. Department of the Treasury Office of Tax Policy, *Bilateral Tax Treaty Negotiations Between The United States And Luxembourg*, June 22, 2016 (disponibile al seguente collegamento: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Luxembourg-Statement-06222016.pdf>).

²⁰⁸ OCSE, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Parigi, 2015.

norma di una convenzione contro la doppia imposizione conclusa dallo Stato membro con un paese terzo».

3.4. L'accertamento dei requisiti *ex art. 107 TFUE* nelle cause sui *ruling* fiscali.

Il Trattato di Lisbona persegue, con un approccio ultraliberale pressoché invariato rispetto ai Trattati precedenti²⁰⁹, l'obiettivo della realizzazione di un mercato unico fondato sulla concorrenza libera da interventi statali. Fra le disposizioni del TFUE a tutela della concorrenza, l'articolo 107 vieta aiuti pubblici alle imprese che possano arrecare distorsioni alla libera concorrenza favorendone alcune rispetto ad altre. Nella specie, «sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

Benché la Corte sin dagli anni Settanta abbia confermato la competenza della Commissione a scrutinare, sotto il profilo degli aiuti di Stato, anche le discipline relative ai tributi non armonizzati²¹⁰, nel ventennio successivo non sono stati frequenti i controlli sugli aiuti fiscali²¹¹. La tendenza parrebbe essersi modificata negli anni successivi, al punto che, stando alle statistiche attuali, circa un terzo degli aiuti erogati nell'Unione risulta concesso mediante misure fiscali²¹².

Il diritto dell'Unione non fornisce una nozione univoca di aiuto fiscale, ma, in base alla giurisprudenza e alla prassi decisionale della Commissione, vi si possono ricomprendere misure che selettivamente sollevano le imprese dai normali oneri fiscali (c.d. aiuti negativi) attraverso disposizioni agevolative, differimenti o forme di rinuncia alla riscossione o remissione del debito. Non vi è, dunque, una perfetta sovrapposibilità fra i concetti di agevolazione e aiuto fiscale. Esistono infatti, misure fiscali di favore che non rientrano nella nozione di aiuto di Stato vietato di cui all'art. 107, comma primo,

²⁰⁹ Il divieto di aiuti di Stato mantiene la stessa formulazione sin dal Trattato istitutivo della Comunità economica europea (uno dei c.d. Trattati di Roma) del 1957 (art. 92).

²¹⁰ Corte giust., 2 luglio 1974, C-173/73, *Italia c. Commissione*, § 26-28.

²¹¹ Corte giust., 2 luglio 1974, C-173/73, *Italia c. Commissione*, § 26-28.

²¹² Commissione europea, *State Aid Scoreboard 2018: Results, trends and observations regarding EU 28 State Aid expenditure reports for 2017*, 7 gennaio 2019, § 2.4.

TFUE e, all'opposto, aiuti di Stato che non sono agevolazioni fiscali. Fra questi ultimi, si segnalano – specie ai fini della presente trattazione – procedimenti discrezionali attraverso i quali gli enti impositori potrebbero riconoscere trattamenti di favore anche nell'applicazione di disposizioni non agevolative.

Come spesso accade in occasione di indagini per aiuti individuali, anche rispetto ai controlli sui *ruling* fiscali si suole concentrare l'attenzione sui requisiti del vantaggio e della selettività, poiché gli altri risulterebbero di facile dimostrazione o addirittura “presumibili”. Tuttavia, in questa sede intendiamo analizzare singolarmente anche la nozione di impresa *ex art.* 107 e i requisiti dell'origine statale della misura e dell'incidenza sulla concorrenza. Infatti, mentre quest'ultimo è facilmente dimostrabile quando destinatarie di aiuti siano società appartenenti a gruppi multinazionali (perché la lesione alla libera concorrenza può essere anche solo potenziale), l'accertamento degli altri requisiti nei casi esaminati richiede la soluzione di alcune questioni interpretative sinora non affrontate dalla giurisprudenza europea.

Il divieto di aiuti di Stato è temperato dalla previsione di aiuti compatibili *de iure* (art. 107, comma secondo) e dalla possibilità di chiedere ulteriori deroghe rispetto a comprovate situazioni meritevoli di tutela (art. 107, comma terzo). In chiave economica, possono essere autorizzati aiuti di importo talmente ridotto da non poter rappresentare un reale pericolo per la libera concorrenza²¹³ oppure aiuti che possono incentivare le imprese ad intraprendere operazioni che non sarebbero sostenibili alle normali condizioni di mercato²¹⁴. La maggior parte degli aiuti fiscali ricade invece nella categoria dei c.d. aiuti al funzionamento: si tratta di misure volte a sollevare i destinatari da oneri (quali quelli tributari) che ordinariamente gravano sulle imprese e che quindi non rappresentano un incentivo a realizzare obiettivi meritevoli quali quelli menzionati dal comma terzo²¹⁵. Ad ogni modo, proprio in ragione della possibilità di vedere riconosciute in maniera trasparente delle deroghe al divieto, la giurisprudenza della

²¹³ Ovvero gli aiuti rientranti nelle soglie “*de minimis*” di cui al Reg. UE n. 2013/1407.

²¹⁴ Documento di lavoro della Commissione del 6 maggio 2009, *Principi comuni per una valutazione economica della compatibilità degli aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato CE*, 22.

²¹⁵ In sostanza, tali aiuti sottraggono le imprese all'azione delle forze di mercato per mantenere lo *status quo* e quindi rischiano di contribuire al mantenimento di strutture concorrenziali inadatte. Così, testualmente, CIPOLLINA S., *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Giuffrè, Milano, 2003, 101 ss. Cfr., altresì, NICOLAIDES P., *Fiscal Aid in the EC. A Critical Review of Current Practice*, in *World Competition*, 2001, 319 ss.; ID., *The Incentive Effect of State Aid: Its Meaning, Measurement, Pitfalls and Application*, in *World Competition*, 2009, 579 ss.

Corte tende ad escludere che aiuti concessi dagli Stati senza il vaglio preventivo della Commissione possano essere giustificati da cause “esterne” al sistema tributario, seppur meritevoli di tutela (come la tutela dell’ambiente o dell’occupazione)²¹⁶. Tale aspetto potrebbe risultare decisivo nei casi in cui il contenuto dei *ruling* fiscali sia frutto non di un contraddittorio sulla corretta determinazione dell’imponibile, ma di vere e proprie negoziazioni fra le amministrazioni e le multinazionali nell’ottica dell’attrazione di investimenti stranieri o del mantenimento dell’occupazione.

Secondo il procedimento delineato dall’art. 108 TFUE e dal Reg. UE n. 2015/1589, la Commissione vigila sul rispetto del divieto, monitorando i regimi di aiuto esistenti e valutando i progetti statali di istituzione o modifica di aiuti. Gli Stati membri devono quindi notificare alla Commissione le nuove misure che intendono attuare a favore delle imprese e astenersi dall’eseguirle fino alla sua pronuncia sulla compatibilità con l’art. 107.

Il mancato rispetto degli obblighi di notifica e/o *standstill* può comportare l’emissione di una decisione di revoca e di recupero degli aiuti concessi, ai quali si aggiungono gli interessi maturati dal momento in cui l’aiuto illegale è divenuto disponibile per il beneficiario, sino alla data del recupero²¹⁷ (art. 16, comma 2, Reg. cit.). L’ordine di recupero è soggetto ad un termine di prescrizione decennale – passibile di interruzione o sospensione – decorrente dal giorno in cui l’aiuto illegale è concesso al beneficiario (art. 17, Reg. cit.). Gli Stati membri sono esonerati dal recupero solo in caso di impossibilità assoluta²¹⁸ o se esso contrasti «con un principio generale del diritto dell’Unione» (art. 16, comma 1, Reg. cit.). I principi generalmente invocati per evitare il recupero sono la certezza del diritto e il legittimo affidamento, che secondo giurisprudenza consolidata richiedono rispettivamente che «le norme giuridiche siano

²¹⁶ Si veda, a titolo esemplificativo, Corte giust., 22 dicembre 2008, C-487/06, *British Aggregates Association c. Commissione*, § 91-92, ove la Corte, pur riconoscendo che «la tutela dell’ambiente costituisce uno degli obiettivi essenziali della Comunità, afferma che «la necessità di tener conto delle esigenze di tutela dell’ambiente, per legittime che siano, non giustifica l’esclusione di misure selettive, fossero anche specifiche come le ecotasse, dall’ambito di applicazione dell’art. 87, n. 1, CE [...], poiché la considerazione degli obiettivi ambientali può in ogni caso intervenire in modo utile in sede di valutazione della compatibilità della misura di aiuto di Stato con il mercato comune, conformemente all’art. 87, n. 3, CE».

²¹⁷ Secondo la giurisprudenza della Corte, in caso di aiuto giudicato compatibile, ma non notificato alla Commissione, possono esseri riscossi gli interessi. Corte giust., 12 febbraio 2008, C-199/06, *CELF c. SIDE*, § 52.

²¹⁸ *Ex multis*, Corte giust., 23 febbraio 1005, C-349/93, *Commissione c. Italia (aiuti all’alluminio)*; ID., 4 aprile 1995, C-348/95, *Commissione c. Italia (aiuti nel settore automobilistico)*, ID., 22 dicembre 2010, C-304/09, *Commissione c. Italia*.

chiare e precise [a garanzia della] prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto comunitario»²¹⁹ e che «un'istituzione, un organo o un organismo dell'Unione, fornendo [al destinatario dell'aiuto] precise assicurazioni, abbia fatto nascere fondate aspettative»²²⁰ sulla sua legittimità. Orbene, la Corte ritiene che, stante il carattere imperativo del controllo sugli aiuti di Stato, se non è stata esperita la procedura di preventiva notifica alla Commissione, non possa comunque formarsi un'aspettativa legittima²²¹. I gruppi e gli Stati coinvolti nelle cause sui *ruling*, in subordine, invocano questi principi sostenendo che:

(i) l'approccio della Commissione sarebbe innovativo, poiché, non essendo state condotte in precedenza indagini di questo tipo, gli operatori non avrebbero potuto avvedersi circa la necessità di attivare la procedura di notifica;

(ii) se occorresse in via generalizzata un vaglio della Commissione prima dell'emissione dei *ruling* preventivi, verrebbe meno la loro stessa funzione di garantire stabilità al contribuente²²².

3.4.1. L'impresa beneficiaria degli aiuti tramite *ruling*.

L'ambito di applicazione dell'art. 107 è limitato sotto il profilo soggettivo agli aiuti che avvantaggiano imprese o produzioni, a precipua tutela della libera concorrenza nel mercato interno. Secondo giurisprudenza consolidata, in questo settore la nozione di impresa o produzione – da intendersi come unitaria²²³ – prescinde da qualsiasi *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento, essendo sufficiente che il destinatario

²¹⁹ *Ex multis*, Corte giust., 15 settembre 2003, C-199/03, *Irlanda c. Commissione*, § 69.

²²⁰ *Ex multis*, Corte Giust., 5 marzo 2019, C-349/17, *Eesti Pagar AS c. Ettevõtlike Arendamise Sihtasutus, Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium*, § 97.

²²¹ *Ibidem*, ove si legge che: «le imprese beneficiarie di un aiuto possono, in linea di principio, nutrire un legittimo affidamento quanto alla regolarità dell'aiuto soltanto qualora questo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dall'articolo suddetto e, dall'altro, un operatore economico diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata. In particolare, quando un aiuto è stato messo ad esecuzione senza previa notifica alla Commissione ed è pertanto illegittimo in forza dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, il beneficiario dell'aiuto in questione non può, in quel momento, nutrire alcun legittimo affidamento quanto alla regolarità della concessione del medesimo».

²²² Si rinvia a, *infra*, § 4.1.

²²³ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, 199.

dell'aiuto svolga un'attività economica²²⁴, cioè «qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato»²²⁵. Perché possa configurarsi un aiuto ad un'impresa non è necessario che l'attività economica sia svolta direttamente sul mercato, potendo «essere il prodotto di un operatore in contatto diretto con il mercato e, indirettamente, di un altro soggetto controllante tale operatore nell'ambito di un'unità economica che essi formano insieme»²²⁶. Tuttavia, il semplice possesso di partecipazioni, anche di controllo, non è sufficiente a configurare un'attività economica del soggetto che le detiene: occorre, infatti, distinguere il mero esercizio dei diritti connessi alla proprietà della partecipazione dall'effettivo esercizio del controllo attraverso la partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'attività economica svolta dall'impresa controllata.

Nelle decisioni sui *ruling* fiscali si pone il problema di stabilire se beneficiaria del trattamento di favore sia la singola controllata che ha interpellato l'amministrazione fiscale oppure se occorra prendere in considerazione il gruppo di appartenenza. La questione ha immediate ricadute pratiche ai fini dell'accertamento dell'esistenza del vantaggio: nella prima ipotesi, sarebbe sufficiente dimostrare che l'amministrazione ha concesso un beneficio economico alla controllata, mentre nella seconda occorrerebbe anche escludere che esso sia compensato da una maggiore tassazione in un altro Stato²²⁷.

²²⁴ Corte giust., 23 aprile 1991, C-41/90, *Höfner e Elser*, § 21; ID., 16 marzo 2004, cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, *AOK Bundesverband e altri*, § 46; ID., 10 gennaio 2006, c.222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Cassa di Risparmio di Firenze e altri*, § 107. In dottrina, sulla nozione di impresa rilevante ai fini del controllo sugli aiuti di Stato, cfr., fra gli altri, PEVERINI L., *La nozione di impresa*, in SALVINI L., *Aiuti di stato in materia fiscale*, 2007, Cedam, Padova, 157 ss.; CASALE D., *Aiuti di Stato e distorsioni alla libera concorrenza*, in INGROSSO M. - TESAURO G. (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, 183 ss.; FONTANA C., *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli, Torino, 2012, 87 ss.

²²⁵ Corte giust., 18 giugno 1998, C-35/96, *Commissione c. Italia*, § 36; ID., 12 settembre 2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98, *Pavlov e altri*, § 75; ID., 10 gennaio 2006, C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Cassa di Risparmio di Firenze e altri*, § 108.

²²⁶ Corte giust., 10 gennaio 2006, C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Cassa di Risparmio di Firenze e altri*, § 110.

²²⁷ In tal senso si sono espressi BURIAK S. – LAZAROV I., *Between State Aid and The Fundamental Freedoms: The Arm's Length Principle and Eu Law*, in *Common Market L. Rev.*, 2019, 912-913; ID., *Luxembourg – Is Fiat's Tank Half Full or Half Empty? The General Court's Decision in Luxembourg v. Commission (T-755/15)*, in *Int'l Transfer Pricing J.*, 2020, 71 ss. Altri autori hanno sostenuto che «la problematica dei prezzi di trasferimento [...] sembra dover essere risolta sulla base della simmetria che caratterizza l'imposizione tributaria, per la quale, il minor reddito dell'impresa acquirente – ed il correlato minor esborso tributario – è da considerarsi bilanciato dal maggior reddito e dalla maggiore imposta dovuta dall'impresa cedente, con conseguente sostanziale neutralità del risultato che giustifica la tendenziale estraneità del tema alla disciplina degli aiuti di Stato». Così, testualmente, FONTANA C., *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli, Torino, 2012, 62; cfr. nello stesso senso, GARCEA A., *L'origine*, in SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007, 122.

Il problema si pone in particolare per le rettifiche in diminuzione non conformi all'*arm's length standard* concesse unilateralmente da uno Stato membro attraverso un APA: affinché sussista il requisito del vantaggio, la Commissione deve escludere che sia stata operata una corrispondente rettifica in aumento altrove? Oppure il beneficio economico risultante dalla rettifica in diminuzione è di per sé idoneo ad alterare la concorrenza, quantomeno fra la controllata destinataria e le imprese locali che non possono accedere a simili arbitraggi?

Come si è anticipato, la Corte, prescindendo dallo *status* giuridico del beneficiario, in più occasioni ha attribuito rilievo all'«entità economica unica» che, pur essendo costituita da più soggetti giuridici, condivide il medesimo interesse all'aiuto. E ciò per evitare che riceva l'aiuto un soggetto che, non svolgendo un'attività sul mercato, sfugge all'applicazione del divieto, pur controllando un'entità che opera sul mercato e beneficia indirettamente di quel vantaggio: se così fosse, infatti, «la semplice suddivisione di un'impresa in due enti distinti, uno con il compito di svolgere direttamente l'attività economica [...] e il secondo con quello di controllare il primo, intervenendo nella sua gestione, sarebbe sufficiente a privare della loro efficacia pratica le norme comunitarie sugli aiuti di Stato»²²⁸. Sebbene la dimensione di gruppo non sia estranea alla nozione di impresa *ex art. 107*²²⁹, la Corte non si è ancora pronunciata su casi in cui nell'ambito di un gruppo un vantaggio economico sia compensato da oneri maggiori in un altro Stato. Il Tribunale UE nel caso *Fiat* ha ritenuto che il vantaggio concesso alla controllata lussemburghese non sia stato neutralizzato da un corrispondente aumento della tassazione in altri Stati e che comunque una simile circostanza sarebbe stata irrilevante, poiché «nell'ambito di una misura tributaria, l'esistenza di un vantaggio è determinata rispetto alle norme fiscali normali, cosicché le norme fiscali di un altro Stato membro non sono pertinenti»²³⁰. Nella sentenza di primo grado sul regime belga degli utili in eccesso, il Tribunale si è limitato ad osservare che l'esenzione di una quota di profitti garantita in Belgio, al presunto scopo di evitare la doppia imposizione internazionale,

²²⁸ Corte giust., 10 gennaio 2006, c-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Cassa di Risparmio di Firenze e altri*, § 114; ID., 16 dicembre 2010, C-480/09, *AceaElectrabel c. Commissione*, § 50.

²²⁹ A conferma di ciò, si vedano i dispositivi di alcune delle Decisioni che ordinano il recupero dei presunti aiuti concessi tramite *ruling*, che fanno riferimento ad un complessivo vantaggio di gruppo. È il caso della Decisione della Commissione del 20 giugno 2018, caso SA.44888, *Aiuti a Engie*.

²³⁰ Tribunale UE, 29 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 318.

non era subordinata alla dimostrazione dell'inclusione di un pari importo nella base imponibile di una consociata estera²³¹.

Poiché entrambe le sentenze sono state impugnate, è atteso un chiarimento sul punto da parte della Corte. In ogni caso, l'argomento della "neutralizzazione" dovuto alla simmetria dei prezzi di trasferimento appare debole per due ordini di ragioni: innanzitutto, non tiene conto delle differenti aliquote nazionali nell'imposizione societaria e, inoltre, è smentito dall'esistenza stessa di metodi unilaterali (quali il TNMM), che consentono di stimare i prezzi di trasferimento analizzando solo la funzione di una controllata, prescindendo dall'analisi del contributo apportato dalla controparte nelle relazioni infragruppo. È evidente che qualsiasi errore di stima si risolve in un aumento o – come nei casi in questione – in una diminuzione del carico fiscale nello Stato che emette l'APA, senza un corrispondente adeguamento nella giurisdizione in cui operano le consociate.

3.4.2. L'origine statale della misura.

Dopo una fase oscillante²³², la giurisprudenza della Corte ha accolto un'interpretazione restrittiva del requisito dell'origine statale degli aiuti, tale per cui l'espressione «aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali» dovrebbe intendersi in senso economico²³³: per l'accertamento di tale requisito è quindi necessaria non solo l'imputabilità giuridica allo Stato della misura, ma anche un corrispondente sacrificio di risorse pubbliche. Non sono dunque censurabili *ex art. 107* le misure che,

²³¹ Tribunale UE, 14 febbraio 2019, cause riunite T-131/16 (*Belgio c. Commissione*) e T-263/16 (*Magnetrol International c. Commissione*), § 72.

²³² Corte giust., 24 gennaio 1978, C-82/77, *Van Tieggele*; ID., 13 ottobre 1982, cause riunite da C-213/81 a C-215/81, *FleishKontor*. *Contra*, ID., 30 gennaio 1985, C-290/83, *Commissione c. Francia*.

²³³ Cfr., in particolare, la sentenza Corte giust., 13 marzo 2001, C-379/1998, *PreussenElektra*, dalla quale si evince che la locuzione «aiuti concessi dagli Stati o mediante risorse statali» non possa essere interpretata nel senso di considerare gli aiuti concessi dagli Stati come una clausola residuale rispetto a quella «mediante risorse statali», risultando particolarmente improbabile l'anteposizione, all'interno della norma, di una disposizione residuale rispetto a quella di carattere generale. Così, testualmente, FONTANA C., *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli, Torino, 2012, 56. Si vedano, inoltre, Corte giust., 16 maggio 2002, C-482/99, *Francia c. Commissione*, § 24; ID., 15 maggio 2019, C-706/17, *Achema c. VKEKK*, § 47. Sulle condizioni per l'accertamento di tale requisito, cfr., in dottrina, senza pretesa di esaustività, GARCEA A., *L'origine*, in SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007, 99 ss.; DOUMA S., *State Aid and Direct Taxation*, in WATTEL P.J. – MARRES O. - VERMEULEN H. (a cura di), *European Tax Law: General Topics and Direct Taxation*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018, 886.

pur stimulate da un intervento pubblico, siano concretamente finanziate da soggetti privati.

Nelle cause sui *ruling* fiscali, risulta pacifico che vi sia stato un intervento pubblico per il tramite delle amministrazioni finanziarie. Nell'attività amministrativa legata all'emissione degli APA, sussistono, in linea di principio, entrambi gli elementi – specificati in via giurisprudenziale – necessari per accertare l'origine statale del trattamento accordato al contribuente: (i) l'imputabilità della misura allo Stato o ad organismi intermedi che operano sotto il controllo o le direttive di pubblici poteri e (ii) l'impiego di risorse statali. Tuttavia, il primo elemento potrebbe venir meno nel caso in cui fosse accertato che il vantaggio si deve non già ad una misura di favore concessa in via amministrativa, bensì (soltanto) ad un disallineamento fra le disposizioni fiscali degli Stati in cui opera la multinazionale²³⁴.

Quanto all'impiego di risorse statali, è noto che il divieto *ex art. 107 TFUE* colpisce gli aiuti concessi «sotto qualsiasi forma». Rientrano dunque nel suo ambito di applicazione non solo le sovvenzioni, ma anche gli interventi che, sollevando un operatore da oneri – quali quelli fiscali – normalmente a suo carico, lo collocano in una situazione economica di favore rispetto ai soggetti non sgravati dall'imposizione.

3.4.3. L'attitudine ad incidere sulla concorrenza e sugli scambi fra gli Stati membri.

Per ritenere un aiuto incompatibile con il mercato interno, occorre dimostrarne altresì l'incidenza sugli scambi tra Stati membri e la distorsione, anche solo potenziale, della concorrenza. Anche se dalla formulazione dell'art. 107 l'incidenza sugli scambi intracomunitari e l'impatto distorsivo sulla concorrenza potrebbero apparire due requisiti distinti, essi sono talmente correlati fra loro da essere analizzati

²³⁴ In tale ipotesi, è ragionevole ritenere che la doppia non imposizione che ne deriva non rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 107 TFUE. Ciò si rivela di particolare interesse per alcune delle indagini avviate dalla Commissione sui possibili aiuti veicolati dagli APA: in diversi casi, infatti, al *transfer mispricing* avallato nell'APA si somma un disallineamento normativo (sulla classificazione delle entità del gruppo o sulla residenza fiscale) che conduce a fenomeni di doppia non imposizione. Quando ciò si verifica, è auspicabile che la Commissione incentri la propria contestazione sull'abbattimento di imponibile dovuto al primo fattore, tralasciando il secondo, che non appare imputabile ai singoli Stati membri. Si veda, più ampiamente, *supra*, § 3.2.2.1. In tal senso, cfr. DOUMA S., *State Aid and Direct Taxation*, in WATTEL P.J. – MARRES O. - VERMEULEN H. (a cura di), *European Tax Law: General Topics and Direct Taxation*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018, 886.

congiuntamente nell'applicazione del divieto. Infatti, se una misura incide sugli scambi fra gli Stati membri, contribuendo ad abbassare i costi di produzione e rendendo così quei prodotti o servizi più competitivi, può produrre un effetto distorsivo sulla concorrenza.

Si tratta di un requisito che rende particolarmente incisiva la tutela approntata dall'ordinamento europeo non solo contro politiche protezionistiche degli Stati membri, ma anche contro il più recente (e, per certi versi, opposto) fenomeno dell'utilizzo della leva fiscale per attrarre attività e capitali stranieri. L'intensità della tutela deriva proprio dalla possibilità di prevenire pratiche distorsive, censurandone la potenziale lesività, e dall'interpretazione di questo requisito consolidatasi in giurisprudenza. Per ritenere sussistente la condizione, è sufficiente che la Commissione dimostri che l'aiuto può rafforzare la competitività del beneficiario nei confronti di altre imprese concorrenti²³⁵: a poco varrebbe eccepire l'importo ridotto dell'aiuto (oltre le soglie *de minimis*²³⁶) o le dimensioni relativamente modeste della beneficiaria, la circostanza che le sue quote di esportazione non siano aumentate o il fatto che esporti solo verso paesi terzi o non effettui esportazione alcuna²³⁷. Ciò si deve all'interpretazione teleologica (giustificata

²³⁵ Corte giust., 17 settembre 1980, C-730/79, *Philip Morris c. Commissione*, § 11, in cui, respingendo il motivo della ricorrente, la Corte ha affermato per la prima volta che per l'accertamento di tale requisito non è necessaria l'analisi del mercato rilevante nei termini prospettati (esame della struttura del mercato rilevante per poter valutare in quale misura l'aiuto in questione pregiudichi, eventualmente, i rapporti di concorrenza), bensì è sufficiente che l'aiuto finanziario concesso dallo Stato rafforzi la posizione di un'impresa nei confronti di altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari. Successivamente, in Corte giust., 13 marzo 1985, C-296/82 riunite (*Paesi bassi c. Commissione*) e C-318/82 (*Leeuwarder Papierwarenfabriek c. Commissione*), § 24, questo approccio è stato ridimensionato precisando che, anche se in certi casi le modalità stesse in cui l'aiuto sia stato conferito sono sufficienti a dimostrare che esso può incidere sugli scambi fra gli Stati membri e minacciare la concorrenza, la Commissione deve comunque almeno esporre tali circostanze nella parte motiva della propria decisione. Ad ogni modo, si può escludere che la Commissione sia tenuta a svolgere un'analisi economica dettagliata dell'incidenza sostanziale delle misure in questione sulla posizione concorrenziale dei beneficiari. Cfr., fra le altre, Corte giust., 15 dicembre 2005, C-66/02, *Italia c. Commissione*, § 11; Corte giust., 3 marzo 2005, C-172/03, *Heiser e Finanzamt Innsbruck*, 32-33. Sulla base di tale giurisprudenza, l'Avv. Gen. J. Kokott (nelle Conclusioni del 2 luglio 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione autonoma della Sardegna*) è arrivata a constatare che «in relazione ad una normativa fiscale, si deve assumere l'incidenza sugli scambi fra gli Stati membri ogniquale volta i beneficiari della normativa fiscale esercitano un'attività economica che costituisce l'oggetto di scambi transfrontalieri o non può escludersi che essi siano in concorrenza con operatori stabiliti in altri Stati membri». In dottrina, per tutti, cfr. FORT E., *EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach*, in *Eur. Tax.*, 2017, 379; ORLANDI M., *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione europea*, Aracne, Roma, 2018, 185; LOVDAHL GORMSEN L., *European State Aid and Tax Rulings*, Elgar, Cheltenham, 2019, 15 ss.

²³⁶ Di cui al Reg. UE n. 2013/1407.

²³⁷ Cfr. MAROTTA A., *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in INGROSSO M. – TESAURO G. (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, 142; ORLANDI M., *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione europea*, Aracne, Roma, 2018, 188. Ciò

dall'inciso «sotto qualsiasi forma») solitamente adottata dalla Commissione europea e dalla Corte di giustizia nell'applicazione del divieto²³⁸: laddove gli effetti di una misura possano incidere sugli scambi e sulla concorrenza, indipendentemente dalle circostanze menzionate e dalle forme dell'aiuto, esso può essere considerato incompatibile con il mercato interno. Inoltre, sulla base dell'analisi economica²³⁹, gli aiuti che si limitano a sollevare le imprese da oneri normalmente a loro carico (c.d. aiuti al funzionamento) in linea generale sono considerati distorsivi e quindi esclusi – salvo motivate eccezioni – da qualsivoglia autorizzazione in deroga al divieto. Gran parte degli aiuti fiscali, presentando queste caratteristiche, secondo consolidata giurisprudenza²⁴⁰ non può essere considerata compatibile con il mercato interno, al ricorrere degli altri requisiti richiesti dall'art. 107, comma primo.

Nelle decisioni sugli aiuti sotesi ai *ruling* fiscali, la Commissione ha sostenuto che l'appartenenza delle imprese beneficiarie a gruppi multinazionali non fa che accrescere il sospetto che le misure di favore possano migliorare eccessivamente la loro posizione rispetto ai concorrenti. In particolare, nella misura in cui i *ruling* abbiano ridotto l'onere fiscale che le controllate avrebbero altrimenti dovuto sostenere nell'ambito dei sistemi nazionali di imposizione societaria, hanno falsato o minacciato di falsare la concorrenza rafforzando la posizione finanziaria delle società destinatarie; e ciò in quanto l'appartenenza a gruppi attivi a livello globale, che operano in tutti gli Stati membri dell'Unione europea, fa sì che qualsiasi aiuto selettivo possa incidere sugli scambi all'interno dell'Unione. Il procedimento decisionale della Commissione si risolve dunque nell'applicazione presuntiva del requisito in questione, sulla scorta dei precedenti giurisprudenziali²⁴¹.

è quanto risulta, ad esempio, da Corte giust., 13 luglio 1988, C-102/87, *Francia c. Commissione*, § 19 («[...] un aiuto ad un'impresa può essere idoneo ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri ed a falsare la concorrenza anche se quest'impresa si trova in concorrenza con prodotti provenienti da altri Stati membri senza partecipare essa stessa alle esportazioni») e Corte giust., 3 marzo 2005, C-172/03, *Heiser e Finanzamt Innsbruck*, § 32-33.

²³⁸ Fra le altre, Corte giust., 24 febbraio 1987, C-310/85, *Deufil c. Commissione*.

²³⁹ Documento di lavoro della Commissione del 6 maggio 2009, *Principi comuni per una valutazione economica della compatibilità degli aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato CE*, 22.

²⁴⁰ *Ex multis*, Corte giust., 1 febbraio 2017, C-606/14, *Portovenere c. Commissione*, § 7; ID., 24 novembre 2011, C-458/09, *Italia c. Commissione*, § 63-65, nonché, da ultimo, Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 397.

²⁴¹ Tale approccio è stato avallato da Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 397. L'esistenza di tale requisito è

3.4.4. Il vantaggio e la selettività della misura.

Le Decisioni della Commissione sui *ruling* fiscali replicano la tendenza – affermatasi in via amministrativa e talora avallata dalla Corte di giustizia²⁴² – ad accertare insieme i requisiti del vantaggio e della selettività, ovvero l'esistenza di un “vantaggio selettivo”²⁴³.

In linea generale, si configura un vantaggio rilevante ai sensi dell'art. 107 TFUE quando all'impresa è riconosciuto un beneficio economico (di origine statale) che non le spetterebbe in condizioni normali di mercato. Si è già fatto cenno al fatto che il concetto di aiuto fiscale è più ampio di quello di sovvenzione, poiché «vale a designare non soltanto delle prestazioni positive [...], ma anche degli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti»²⁴⁴. In materia tributaria, il “beneficio economico” si risolve

invece stata contestata dalla multinazionale ricorrente nel giudizio *Fiat*, ma il Tribunale ha rigettato il motivo, constatando che la ricorrente non addotto elementi da cui desumere l'inapplicabilità nel caso di specie della giurisprudenza sugli aiuti al funzionamento.

²⁴² In tal senso, cfr. Corte giust., 4 giugno 2015, C-15/14, *Commissione c. MOL*, § 60. In Corte giust., 21 dicembre 2016, cause riunite C-20/15 (*Commissione c. World Duty Free*) e C-21/15 (*Commissione c. Banco Santander*), § 71, la Corte ha chiarito che «non può essere dedotta dalla giurisprudenza della Corte [...] una [...] richiesta supplementare di individuazione di una categoria particolare di imprese, in aggiunta al metodo di analisi applicabile alla selettività in materia tributaria derivante dalla costante giurisprudenza della Corte, consistente sostanzialmente nell'analizzare se l'esclusione di taluni operatori dal beneficio di un vantaggio fiscale derivante da una misura derogatoria ad un regime tributario comune costituisca un trattamento discriminatorio nei loro confronti». In dottrina, cfr., in senso critico, LOVDAHL GORMSEN L., *European State Aid and Tax Rulings*, Elgar, Cheltenham, 2019, 52 ss. PEPE P. (*Sulla tenuta giuridica e sulla praticabilità geo-politica della “dottrina Vestager” in materia di tax rulings e aiuti di Stato alle imprese multinazionali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, I, 714 ss.) invece ritiene che la “fusione” fra i due elementi appaia «ad una più approfondita analisi, frutto più di una “illusione ottica” dell'interprete che di un reale nuovo approccio metodologico della Commissione. Sembra a chi scrive che non sia venuta meno la necessità di provare gli elementi costitutivi della nozione di “aiuto di Stato” (vantaggio per l'impresa, intervento dello Stato, impiego di risorse statali, “selettività” del vantaggio, impatto sugli scambi tra Stati membri e distorsione della concorrenza), come peraltro espressamente affermato dalla stessa Commissione nelle sue decisioni. Più semplicemente, sono i caratteri peculiari dei *tax rulings* che portano a centralizzare l'attenzione sul solo requisito del vantaggio, marginalizzando l'analisi degli altri elementi (che dunque appaiono in esso “assorbiti”)».

²⁴³ A titolo esemplificativo, Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38374, *Aiuti a Starbucks*, § 253, ove si legge che «laddove una misura fiscale genera una riduzione ingiustificata del debito fiscale di un beneficiario che sarebbe stato altrimenti soggetto a un livello superiore di imposta ai sensi del sistema di riferimento, tale riduzione costituisce sia il vantaggio concesso dalla misura fiscale sia la deroga al sistema di riferimento stesso».

²⁴⁴ Corte giust., 15 marzo 1994, *Banco de Crédito Industrial c. Ayuntamiento de Valencia*, § 12.

dunque in un alleggerimento del carico fiscale normalmente applicabile. Il riferimento ad un carico tributario “normale” lascia intuire che la nozione di vantaggio è già di per sé relativa²⁴⁵, richiedendo – per il suo accertamento – l’identificazione di un contesto più ampio. Relativo è – per definizione – anche il concetto di selettività, che, nel circoscrivere l’illegittimità degli aiuti a quelli concessi a talune imprese o produzioni, impone di individuare un valido criterio di confronto fra operatori economici che si trovano in una situazione analoga. A tal fine, si è affermata in via giurisprudenziale la necessità di applicare – nei casi più complessi²⁴⁶ – un test di selettività strutturato in tre fasi: (a) individuazione del sistema di riferimento; (b) individuazione di una deroga a tale sistema, ovvero di una distinzione tra operatori economici che, rispetto agli obiettivi intrinseci del sistema, si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga; (c) ricerca di un’eventuale giustificazione della deroga alla luce della natura e dalla struttura generale del sistema.

Non sorprende dunque che l’accertamento dell’esistenza del vantaggio talora coincida almeno in parte con il test di selettività. Nelle indagini sui possibili aiuti veicolati dagli APA, la Commissione è stata criticata per aver “fuso” l’accertamento dei due requisiti in un’unica fase. Alla base di questa tecnica di accertamento vi è la constatazione della natura individuale dei *ruling fiscali*: essi rispondono all’esigenza di confermare preventivamente, ai singoli contribuenti che ne facciano richiesta, il trattamento fiscale applicabile nel caso concreto ad una o (come nel caso degli APA) più operazioni. La struttura e la funzione stessa del procedimento lo renderebbero quindi intrinsecamente selettivo, consentendo di ritenere assorbito il requisito della selettività nella dimostrazione dell’esistenza di un vantaggio. Diversa è, invece, la contestazione di un regime di aiuti (art. 1, lett. d), Reg. UE n. 2015/1589): poiché in tale ipotesi vi è uno schema delineato in maniera generale e astratta e, dunque, potenzialmente applicabile alla generalità delle imprese, la Commissione deve dimostrare che esso si rivolge a talune imprese o produzioni²⁴⁷.

²⁴⁵ In tal senso, cfr., in particolare, LYAL R., *Transfer Pricing Rules and State Aid*, in *Fordham Int’l L. J.*, 2015, 1031.

²⁴⁶ Comunicazione della Commissione n. 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016, § 126-128.

²⁴⁷ Nella sentenza *Fiat*, il Tribunale ricorda che, secondo la giurisprudenza della Corte, in caso di aiuti individuali, «l’individuazione del vantaggio economico consente, in linea di principio, di presumere la sua selettività» e chiarisce che la presunzione opera solo se sono contestati aiuti individuali (e non un regime di aiuti) e se la Commissione ha dimostrato l’esistenza di un vantaggio. Viene, inoltre, specificato

Ad ogni modo, in pressoché tutte le decisioni in materia di *ruling* fiscali, la Commissione, pur avendo analizzato congiuntamente i due requisiti, ha applicato il giudizio in tre fasi delineato dalla giurisprudenza per fornire la dimostrazione della selettività (necessario in ipotesi di regime di aiuti).

Per l'accertamento dell'esistenza del vantaggio si suole ricorrere ai c.d. test delle normali condizioni di mercato tradizionalmente impiegati in contesti diversi da quello fiscale e avallati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia²⁴⁸. L'applicazione di questi ultimi consente di escludere il requisito del vantaggio *ex art. 107 TFUE*, qualora l'ente pubblico contraente si sia relazionato alla controparte privata secondo le normali condizioni di mercato. A seconda del tipo di operazione economica posta in essere (investimento pubblico in una impresa privata; rinegoziazione del debito da parte di creditori pubblici; vendita effettuata da un ente pubblico), sono stati nel tempo sviluppati specifici modelli volti a verificare se l'ente pubblico si sia comportato come un ipotetico operatore privato che, in una situazione analoga, agisce nelle normali condizioni di un'economia di mercato (rispettivamente, test dell'investitore in un'economia di mercato, del creditore privato e del venditore privato).

Ai fini dell'accertamento dei requisiti di un aiuto fiscale, simili modelli risultano però inconferenti, dal momento che all'imposizione tributaria non corrisponde alcuna attività economica nel settore privato²⁴⁹. In altri termini, non esiste una tassazione fra privati, poiché l'imposizione dei tributi è prerogativa sovrana ed esclusiva degli Stati²⁵⁰ (e degli enti territoriali designati dalle disposizioni costituzionali e legislative di ciascuno).

A fronte di queste criticità, si sta affermando la tendenza ad individuare parametri "esterni" ai singoli ordinamenti fiscali (per certi versi simili ai citati test delle normali condizioni di mercato), rispetto ai quali verificare l'esistenza di deroghe alla normale

che «la presunzione di selettività opera indipendentemente dalla domanda se vi siano operatori sul mercato rilevante o mercati che si trovano in una situazione di fatto e giuridica comparabile». Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 333 e 339. In senso critico, cfr. BURIK S. – LAZAROV I., *Between State Aid and The Fundamental Freedoms: The Arm's Length Principle and Eu Law*, in *Common Market L. Rev.*, 2019, 926.

²⁴⁸ Si rinvia, per ampi riferimenti giurisprudenziali, a Comunicazione della Commissione n. 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016, § 4.2.

²⁴⁹ In tal senso, cfr. WATTEL P., *The Cat and the Pigeons: Some General Comments on (TP) Tax Rulings and State Aid After the Starbucks and Fiat Decisions*, in RICHELLE I. – SCHÖN W. – TRAVERSA E. (a cura di), *State Aid Law and Business Taxation*, Springer, Berlino-Heidelberg, 2016, 186.

²⁵⁰ *Ibidem*.

tassazione in favore dell'impresa beneficiaria. È questo il caso dell'*arm's length standard* adottato dalla Commissione nelle indagini sugli APA, che – oltre a non trovare una base legale nel diritto UE – sembrerebbe prescindere dalle regole domestiche sui prezzi di trasferimento e dal recepimento delle linee guida OCSE²⁵¹. È evidente che questa soluzione, se da un lato consente di ovviare alle complessità proprie dei *benchmark* interni, dall'altro è percepita come un tentativo surrettizio di armonizzazione in un settore tipicamente rimesso all'autonomia statale.

Nei casi in esame, poiché il vantaggio è cristallizzato in atti indirizzati alle singole imprese beneficiarie, la dimostrazione dell'esistenza di un beneficio economico assorbirebbe il *test* di selettività. Tuttavia, le decisioni della Commissione esplicitano quasi sempre le circostanze che provano la selettività materiale di fatto dei *rulings*. In *Apple*, l'ampia discrezionalità dell'amministrazione irlandese nel determinare il contenuto degli APA escluderebbe già di per sé il carattere generale della misura, in ossequio alla consolidata giurisprudenza della Corte²⁵². Nelle altre indagini per aiuti individuali, la selettività deriva dal carattere derogatorio del trattamento fiscale confermato nel *ruling* rispetto al normale livello di tassazione domestica. La selettività può essere determinata altresì da discipline discriminatorie nell'accesso ai procedimenti di *ruling*: si pensi a normative o prassi amministrative domestiche che permettano solo ad alcune categorie di imprese (ad esempio a quelle con attività internazionale) di interpellare l'amministrazione, precludendo tale possibilità a soggetti che si trovino in una situazione comparabile. Quest'ultima ipotesi integra un caso di selettività materiale di diritto, poiché i potenziali beneficiari del regime possono essere individuati in base ai «criteri giuridici previsti per la concessione di una misura che è ufficialmente riservata solo a talune imprese»²⁵³. Mentre nelle menzionate ipotesi di selettività di fatto, l'aiuto illegale è costituito dal singolo atto amministrativo, nei casi di selettività di diritto la Commissione può censurare anche la base legale per la concessione dei *ruling*, ex art. 1, lett. d), Reg. UE n. 2015/1589.

Nell'ambito del test di selettività, occorre porre a raffronto l'impresa beneficiaria della misura favorevole con altre che si trovino in una situazione comparabile: infatti,

²⁵¹ In tema, cfr. MASON R., *Implications of the Rulings in Starbucks and Fiat for the Apple State Aid Case*, in *Tax Notes Federal*, 7 ottobre 2019, 94.

²⁵² Per i riferimenti, si rinvia a *supra*, § 3.2.3.

²⁵³ Comunicazione della Commissione n. 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016, § 121.

un aiuto è selettivo solo se fa sì che operatori che si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga ricevano trattamenti differenti. Secondo giurisprudenza consolidata, tale analisi dovrebbe essere condotta dopo aver definito il sistema normativo di riferimento e l'obiettivo da esso perseguito²⁵⁴. Nelle ipotesi di aiuti veicolati da APA, la Commissione definisce in maniera piuttosto ampia il contesto di riferimento, individuandolo nel sistema fiscale di tassazione societaria dello Stato membro. L'obiettivo perseguito dai sistemi fiscali domestici viene identificato nella tassazione degli utili di tutte le imprese che operano nel mercato. L'obiettivo in questione può essere desunto dall'assenza di previsioni volte a differenziare il carico tributario in ragione dell'assetto societario adottato dall'imprenditore. Poiché le previsioni nazionali sono tese a tassare tanto gli utili delle imprese associate (che possono accedere agli APA) quanto quelli delle imprese indipendenti, la Commissione ritiene che le due categorie si trovino in una situazione analoga. L'analisi di comparabilità così condotta è stata avallata dal Tribunale UE nelle cause decise finora²⁵⁵. Tale approccio tuttavia è strenuamente criticato da coloro che ritengono fattualmente non comparabili le imprese indipendenti e le imprese associate²⁵⁶. A tal proposito, si adduce che l'attività svolta dai gruppi societari risulterebbe più efficiente e redditizia, grazie all'abbattimento dei costi delle transazioni e allo sfruttamento di economie di scala e sinergie positive²⁵⁷. Di conseguenza, la Commissione e la Corte dovrebbero limitarsi a verificare se l'APA conferisca un trattamento di favore ad un gruppo rispetto alle condizioni concesse ad

²⁵⁴ Per ampi riferimenti giurisprudenziali, Corte giust., 21 dicembre 2016, cause riunite C-20/15 (*Commissione c. World Duty Free*) e C-21/15 (*Commissione c. Banco Santander*), § 54; ID., 21 dicembre 2016, C-524/14, *Commissione c. Hanesstadt Lübeck*, § 58-60. Cfr., altresì, Comunicazione della Commissione n. 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016, § 135.

²⁵⁵ Tribunale UE, 29 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 157; ID., 24 settembre 2019, cause riunite T-760/15 (*Olanda c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 159; ID., 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 163.

²⁵⁶ Cfr., fra gli altri, LAZAROV I. – BURIK S., *Between State Aid And The Fundamental Freedoms: The Arm's Length Principle And Eu Law*, in *Common Market Law Rev.*, 2019, 922 ss.; ID., *Luxembourg – Is Fiat's Tank Half Full or Half Empty? The General Court's Decision in Luxembourg v. Commission (T-755/15)*, in *Int'l Transfer Pricing J.*, 2020, 71 ss.

²⁵⁷ Per una compiuta trattazione e ampi riferimenti dottrinali, cfr. NAVARRO A., *Transactional Adjustments in Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 2018, § 1.2.3. Cfr., altresì, AVI-YONAH R.S. – CLAUSING K. – DURST M., *Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split*, in *Florida Tax Rev.*, 2009, 501; CIPOLLINA S., *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 35 ss.; PEPE F., *Sulla tenuta giuridica e sulla praticabilità geo-politica della "dottrina Vestager" in materia di tax rulings e aiuti di Stato alle imprese multinazionali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, I, 728.

altri gruppi, senza estendere il confronto al trattamento fiscale ordinario delle imprese indipendenti. A sostegno di tale impostazione, viene richiamata la Decisione *Groepsrentebox*, nella quale la Commissione stessa aveva escluso la comparabilità fra imprese integrate e indipendenti²⁵⁸. Tuttavia, il riferimento appare inconferente, perché in quel caso il regime scrutinato perseguiva un obiettivo di esclusivo interesse per le imprese associate (ridurre la disparità di trattamento fiscale tra la fornitura di capitale di rischio e capitale di debito all'interno del gruppo)²⁵⁹. Di converso, gli APA hanno lo scopo di fornire certezza in merito alla determinazione della base imponibile ai fini dell'imposizione reddituale, determinazione che spetta anche alle imprese non associate.

Il tema della comparabilità fattuale dei due modelli è complesso e involge considerazioni economiche e politiche, oltre che giuridiche. In questa sede, ci limitiamo a segnalare che l'analisi di comparabilità ai fini dell'applicazione dell'art. 107 TFUE non può prescindere da una corretta individuazione del sistema di riferimento e del suo obiettivo. Pur prendendo atto delle innegabili differenze fra i due modelli, è stato condivisibilmente osservato che entrambi tendono sostanzialmente al conseguimento di utili e che un ordinamento fiscale soggetto al controllo sugli aiuti di Stato dovrebbe tassare tali profitti senza disparità di trattamento²⁶⁰. Oltre alla previsione, per i gruppi, di specifici meccanismi antiabuso, di allocazione e consolidamento, non vi è un'esigenza di sistema che richieda di assoggettare imprese indipendenti e integrate a regimi di tassazione nettamente differenziati²⁶¹. Le peculiari regole dedicate alla tassazione dei gruppi, infatti, lungi dal precludere la loro comparabilità alle imprese indipendenti, possono riequilibrare il trattamento fiscale fra i due modelli, favorendo il perseguimento dell'obiettivo di tassare i profitti di tutte le imprese.

Sotto il profilo della comparabilità giuridica, è giusto il caso di osservare che attualmente – in base a scelte in ultima analisi politiche²⁶² – molti ordinamenti fiscali

²⁵⁸ Decisione della Commissione dell'8 luglio 2009, C 4/07 (ex N 465/06), *Groepsrentebox*, § 86-106. Cfr. SZUDOCZKY R. – VAN DE STREEK J.L., *Revisiting the Dutch interest box under the EU State aid rules and the code of conduct: When a 'disparity' is selective and harmful*, in *Intertax*, 2010, 260 ss.

²⁵⁹ In tal senso, fra le altre, Decisione della Commissione del 21 ottobre 2015, caso SA.38374, *Aiuti a Starbucks*, § 240-242.

²⁶⁰ MONSENEGO J., *Selectivity in State Aid Law and the Methods for the Allocation of the Corporate Tax Base*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018, § 4.3.3.

²⁶¹ *Ibidem*.

²⁶² In tema, cfr. NAVARRO A., *Transactional Adjustments in Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 2018, § 1.2.4.; PEPE F., *Sulla tenuta giuridica e sulla praticabilità geo-politica della "dottrina Vestager" in materia di tax rulings e aiuti di Stato alle imprese multinazionali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, I, 2017, 728.

optano per l'inclusione dell'*arm's length principle* nella propria legislazione, nonché nelle convenzioni contro la doppia imposizione: ciò implica, ai fini dell'imposizione reddituale, una valutazione "a monte" di comparabilità dei due modelli di esercizio dell'attività d'impresa.

La terza fase del test di selettività è a carattere eventuale e attiene alla giustificabilità dell'aiuto. In ossequio al principio generale di ripartizione dell'onere della prova, spetta alla Commissione dimostrare l'esistenza di un aiuto, mentre sullo Stato membro incombe l'onere di invocare eventuali cause di giustificazione legate alla natura o struttura generale del sistema tributario. La Corte di giustizia ha chiarito che una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema fiscale generale può essere giustificata qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che essa discende direttamente dai principi informativi o basilari del suo sistema fiscale²⁶³. Nessuna eccezione di rilievo è stata formulata dagli Stati membri o dai gruppi societari coinvolti nei giudizi²⁶⁴.

Va dato atto delle proposte – anche in sede UE – di transizione dall'attuale *single-entity approach* (presupposto dell'*arm's length standard* e delle tecniche di *transfer pricing*) allo *unitary-business approach*, che richiederebbe di determinare l'imponibile di gruppo in modo unitario per poi ripartirlo fra le giurisdizioni in cui opera, secondo una formula che riflette l'effettiva presenza economica delle entità del gruppo in ciascun territorio. Tale approccio rifletterebbe meglio la realtà economica dei gruppi multinazionali, consentendo di coglierne «il *quid pluris* che deriva dalla combinazione di attività economiche su vasta scala e localizzazioni diversificate, cioè l'effetto sinergico che si perde quando si adotta una visione parcellizzata della struttura di gruppo». Così, testualmente, CIPOLLINA S., *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 35 ss.

²⁶³ Si tratta di una "*rule of reason*" paragonabile alle cause di giustificazione individuate in via giurisprudenziale in tema di limitazione delle libertà fondamentali (a partire dal *leading case* Corte giust., 20 febbraio 1979, C.120/78, *Cassis de Dijon*, § 8). I precedenti più noti in materia di aiuti di Stato sono: Corte giust., 6 settembre 2006, C-88/03, *Portogallo c. Commissione*, § 81; ID., 8 settembre 2011, cause riunite C-78/08 e C-80/08, *Agenzia delle entrate c. Paint Graphos*, § 65. Sul punto, cfr. ORLANDI M., *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione europea*, Aracne, Roma, 2018, 237. Tale approccio è stato ribadito in Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 195, e Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 203.

²⁶⁴ Ad eccezione del caso sui *ruling* di esenzione degli utili in eccesso, in cui il Belgio ha eccepito che il regime fosse giustificato dalla necessità di evitare la doppia imposizione. Condivisibilmente, il Tribunale UE ha disatteso l'eccezione in quanto il rischio di doppia imposizione era del tutto astratto e in alcun modo verificato in concreto al momento della concessione dei *ruling*: «nel caso di specie, non sembra che la non imposizione degli utili in eccesso, quale applicata dalle autorità tributarie belghe, persegua obiettivi volti ad evitare la doppia imposizione. Infatti, l'applicazione delle misure contestate non era subordinata alla condizione che si dimostrasse l'inclusione di tali utili negli utili di un'altra società. Non era nemmeno richiesto di dimostrare che detti utili in eccesso fossero stati effettivamente tassati in un altro paese» (Tribunale UE, 14 febbraio 2019, cause riunite T-131/16 (*Belgio c. Commissione*) e T-263/16 (*Magnetrol International c. Commissione*), § 72).

3.5. La dubbia base giuridica per l'impiego dell'*arm's length standard* nelle indagini *ex art. 107 TFUE*.

Nelle Decisioni sugli aiuti veicolati da APA ha sollevato diverse critiche l'impiego pressoché inedito di un *arm's length standard* europeo, desumibile – secondo la Commissione – dall'art. 107 TFUE. Nella Comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato, confermando l'approccio adottato nelle prime decisioni sui *ruling* fiscali, la Commissione ha constatato che:

«Il principio di libera concorrenza rientra necessariamente nella valutazione che la Commissione compie delle misure fiscali concesse alle società appartenenti a un gruppo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, indipendentemente dal fatto e dalla forma in cui lo Stato membro abbia recepito tale principio nel suo ordinamento nazionale. Tale principio è utilizzato per stabilire se l'utile imponibile di una società del gruppo ai fini dell'imposizione del reddito delle società è stato determinato sulla base di un metodo che produca un'approssimazione attendibile del risultato rispondente alle condizioni di mercato. Un *ruling* che applichi tale metodologia assicura che alla società di cui trattasi non sia riservato, in base alle norme ordinarie di imposizione degli utili delle società vigenti nello Stato membro in questione, un trattamento favorevole rispetto alle società indipendenti che sono soggette ad imposta sul loro utile contabile, corrispondente ai prezzi stabiliti sul mercato secondo le condizioni di libera concorrenza. Il principio di libera concorrenza, che la Commissione applica per la valutazione di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento ai sensi della normativa sugli aiuti di Stato, costituisce pertanto un'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, il quale vieta le disparità di trattamento nella tassazione delle imprese che si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga. Questo principio vincola gli Stati membri e le norme fiscali nazionali non sono escluse dal suo campo di applicazione»²⁶⁵.

Come noto, l'ALS – adottato nei modelli di convenzione contro le doppie imposizioni e raccomandato dall'OCSE sin dal 1979²⁶⁶ – è un criterio di corretta

²⁶⁵ Comunicazione della Commissione n. 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016, § 172.

²⁶⁶ Non è possibile in questa sede ripercorrere la lunga storia dell'*arm's length standard*, se non attraverso brevi cenni. A monte dell'adozione di questo canone vi è la scelta del c.d. *separate-entity approach* in luogo del c.d. *unitary-business business approach*. Tale scelta risale alle prese di posizione registratesi rispetto ai progetti licenziati dalla Società delle Nazioni nel 1928, a seguito di un quinquennio

ripartizione degli utili derivanti da operazioni infragruppo. Gran parte dei sistemi fiscali adotta il c.d. *separate-entity approach*, secondo cui soggetto passivo dell'imposizione dei redditi societari è ciascuna entità giuridica che compone il gruppo e non l'unità economica nel suo complesso (c.d. *unitary-business approach*). Tale impostazione rende necessario un criterio di allocazione dell'imponibile derivante dalle relazioni commerciali infragruppo, il cui valore contrattuale potrebbe non corrispondere al valore di mercato perché influenzato da dinamiche di gruppo e, talora, da strategie di minimizzazione della tassazione. La manipolazione dei prezzi di trasferimento è notoriamente considerata una costante nel paradigma dell'elusione fiscale internazionale, che spesso affianca la creazione di entità controllate estere in Paesi a bassa fiscalità²⁶⁷. Per ovviare a tale fenomeno, la passi internazionale raccomanda di parametrare i prezzi fra parti correlate al valore di mercato o prezzo di libera concorrenza, inteso come prezzo che sarebbe stato pattuito tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili. Tale valutazione può essere effettuata, in genere: (i) *ex ante* per più periodi d'imposta,

di conferenze e consultazioni. Fra tali progetti, ai quali idealmente gli Stati avrebbero dovuto attenersi nella stipulazione di accordi bilaterali di natura fiscale, risulta di particolare interesse ai nostri fini il n. 1a, che tratta dell'imposizione delle imprese industriali, commerciali e agricole (art. 4-7). In particolare, l'art. 5 dispone che i redditi di impresa e professionali siano imponibili negli Stati ove è presente una stabile organizzazione e che «*Should the undertaking possess permanent establishments in both Contracting States, each of the two States shall tax the portion of the income produced in its territory. The competent administrations of the two Contracting States shall come to an arrangement as to the basis for apportionment*» (per un dettagliato commento a questa prima iniziativa, cfr. PUGLIESE M., *L'imposizione delle imprese di carattere internazionale*, Cedam, Padova, 1930, 16 ss.). Sul metodo di allocazione dei profitti «*deliberately left open*» in quella sede, interviene il c.d. «*Carroll Report*» elaborato sulla base di un questionario sottoposto a trentacinque giurisdizioni, che evidenziava la grande diffusione del *separate-accounting method* rispetto a metodi empirici o formulari (Commissione fiscale della Società delle Nazioni, *Report to the Council on the Fourth Session of the Committee*, Ginevra, 1933). Viene così elaborata una prima bozza di convenzione sull'allocazione dei profitti, in base alla quale «*the fiscal authorities must, in principle, treat a permanent establishment situated in their territory as an independent enterprise*» (commento all'art. 3) e «*subsidiaries which will be taxed as independent enterprises provided no profits or losses are transferred as a result of the relations between the affiliated companies. If such transfers are effected, the administration will make the necessary adjustments in the balance-sheets*» (commento all'art. 5). Il testo della prima bozza viene rielaborato e, con lievi modifiche, pubblicato nella bozza di convenzione della società delle nazioni del 1935, in alcune bozze successive e, infine, nel 1963 incluso nel primo modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni. Le prime linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento risalgono al 1979. Sulle prime esperienze di regolamentazione del *transfer pricing*, registratesi negli Stati Uniti, e sulla successiva evoluzione, cfr. compiutamente CIPOLLINA S., *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Giuffrè, Milano, 2003, 205 ss. In generale, sulle origini e l'evoluzione storica dell'*arm's length standard*, senza pretesa di esaustività, cfr. MAISTO G., *Il "transfer price" nel diritto tributario italiano e comparato*, Cedam, Padova, 1985; HAMAËKERS H., *Transfer Pricing – History – State of the Art – Perspectives*, in *Riv. dir. trib. int.*, n. 3, 1999, 7ss.

²⁶⁷ CIPOLLINA S., *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 32.

attraverso un procedimento di accordo preventivo; (ii) in sede di dichiarazione annuale, operando le necessarie rettifiche in aumento dei corrispettivi inferiori al valore di mercato o in diminuzione dei costi superiori al valore di mercato; (iii) *ex post*, con una rettifica operata dall'amministrazione finanziaria in sede di accertamento.

Si è già fatto cenno alle difficoltà applicative e agli elevati costi amministrativi e di *compliance* legati all'applicazione di uno *standard* solo in apparenza semplice e intuitivo. L'identificazione del valore di mercato di una determinata tipologia di operazioni fra imprese associate muove da una complessa analisi fattuale delle sue caratteristiche, necessaria per poter trovare dei *comparables* pertinenti. La mole di fatti da tenere in considerazione, unitamente al carattere estimatorio dell'analisi, talora genera un'eccessiva discrezionalità delle amministrazioni tributarie a scapito della certezza e della prevedibilità necessarie in un settore governato dal principio di legalità²⁶⁸.

L'*arm's length standard*, incluso nel primo modello di convenzione OCSE del 1963, è stato adottato anche dal modello di convenzione dell'ONU²⁶⁹, con una formulazione sino ad oggi invariata rispetto all'originale. L'articolo 9 dei modelli regola la ripartizione della potestà impositiva, in primo luogo, riconoscendo la possibilità agli Stati contraenti di rettificare i prezzi di trasferimento fra parti correlate non conformi all'*arm's length standard* (comma primo), e, in secondo luogo, obbligandoli ad operare – anche previa consultazione fra le autorità competenti – le corrispondenti rettifiche in conseguenza di accertamenti nell'altro Stato volti a ripristinare una ripartizione dell'imponibile fra le due giurisdizioni rispondente a condizioni di mercato (comma secondo).

A livello domestico, è dubbio che si possa procedere ad accertamenti di rettifica dei prezzi di trasferimento sulla sola base di disposizioni convenzionali modellate sull'art. 9. Le norme convenzionali, infatti, mirano ad evitare, o attenuare, la doppia imposizione internazionale e, pur attribuendo potestà impositiva all'uno o all'altro Stato contraente,

²⁶⁸ Cfr. fra gli altri ZORNOZA J., *Preface*, in NAVARRO A., *Transactional Adjustments in Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 2018, il quale afferma che dinanzi a uno *standard* che «*may not be as robust as it appears*» occorre evitare «*an increase in the discretionary powers of the tax authorities, the performance of which must be subject to the rule of law, even in a field as specific and peculiar as transfer pricing is*».

²⁶⁹ Con identica formulazione.

non generano rapporti giuridici d'imposta concreti, o concrete potestà impositive²⁷⁰. Dato che ogni Stato è già dotato di potestà legislativa in campo tributario, le norme convenzionali pongono dei limiti a tale potestà, ma non determinano direttamente la tassazione, che dovrebbe derivare soltanto da norme interne²⁷¹. Per tale ragione, l'operatività dell'*arm's length standard* nei singoli ordinamenti è subordinata al suo recepimento, che, in presenza di una riserva di legge sui criteri di determinazione della base imponibile, può avvenire: (i) per legge, con specificazione in via legislativa dei parametri applicativi; (ii) per legge, con specificazione in via regolamentare dei parametri applicativi; (iii) per legge, senza alcuna regolamentazione dei parametri applicativi o con rinvio a testi di *soft law*.

Nel contesto giuridico dell'Unione europea, in assenza di una competenza generale in materia fiscale e di un sistema proprio di imposte, non vi sono disposizioni che regolano le transazioni infragruppo. Di conseguenza, né i Trattati UE né il diritto derivato recano traccia dell'*arm's length standard*. È espressione del criterio di libera concorrenza l'art. 4 della Convenzione multilaterale fiscale di arbitrato n. 90/436/CEE, che tuttavia non è uno strumento giuridico di diritto dell'Unione in senso proprio: si tratta, infatti, di una convenzione sulla cui interpretazione la Corte di giustizia non ha giurisdizione, sebbene sia stata negoziata sulla base di una disposizione (ora abrogata) del Trattato CEE e tutti gli Stati membri siano tenuti ad assicurarne la vigenza²⁷². L'*arm's length standard* è inoltre adottato ai fini del calcolo della *exit tax* imposta ai sensi della Direttiva UE n. 2016/1164 (c.d. antielusiva o ATAD)²⁷³. La nozione di *arm's length* prevista nella Direttiva è però di scarso rilievo, ai fini della presente indagine, perché impiegata in un ambito diverso da quello della tassazione ordinaria delle imprese

²⁷⁰ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, aggiornato da CONTRINO A. – FREGNI M.C., Utet, Milano, 2019, 382, 399.

²⁷¹ *Ibidem*.

²⁷² Articolo 220 del Trattato CEE. Secondo PISTONE P. (in *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, 298) «va considerata come la principale espressione di coordinamento fiscale internazionale a carattere vincolante all'interno dell'Unione Europea».

²⁷³ Come emendata dalla Direttiva UE n. 2017/952. Il «valore di mercato» degli attivi trasferiti al momento dell'uscita (da cui sottrarre il loro valore fiscalmente riconosciuto) è definito «importo in cambio del quale un attivo può essere scambiato o reciproche obbligazioni possono essere fissate tra acquirenti e venditori indipendenti e disponibili nel quadro di una transazione diretta» o, per l'appunto, «*arm's length standard*» nel preambolo.

associate²⁷⁴. Peraltro, la direttiva si limita ad una mera enunciazione di principio, col rischio che possano emergere divergenze in sede applicativa²⁷⁵.

Stante il silenzio del diritto primario e derivato sul rilievo dell'*arm's length standard* nelle politiche UE, la Commissione fonda la propria analisi sulla sentenza *Forum 187 c. Commissione*²⁷⁶, ove la Corte di giustizia aveva legittimato l'applicazione dell'ALS da parte della Commissione per verificare la rispondenza dei prezzi di trasferimento alle condizioni di libera concorrenza²⁷⁷. Tuttavia, è difficile stabilire la portata interpretativa di quella pronuncia, poiché riferibile agli aiuti concessi da un Paese, il Belgio, che aveva recepito nel suo ordinamento l'*arm's length principle*: non è chiaro, quindi, se la Corte lo avesse considerato parte del sistema di riferimento (*id est*, della «normale tassazione») perché incluso nel diritto positivo o in quanto autonomo corollario dell'art. 107 TFUE.

La stessa ambiguità emerge dalle sentenze di prima istanza sugli APA concessi a Fiat e Starbucks, in quanto sia il Lussemburgo sia l'Olanda recepiscono l'*arm's length standard* e riconoscevano, ai fini della sua applicazione, il valore interpretativo delle linee guida OCSE. In quelle sedi il Tribunale sembra comunque confermare la possibilità di prescindere da un'esplicita previsione domestica dell'*arm's length standard*: viene infatti avallato il suo impiego quale «benchmark» o «strumento» coerente con il sistema fiscale domestico, purché l'ordinamento abbia l'obiettivo di tassare gli utili di tutte le

²⁷⁴ E, in ogni caso, non pertinente *ratione temporis* alle indagini della Commissione su *ruling* fiscali e aiuti di Stato.

²⁷⁵ GOVIND S. – ZOLLES S., *The Anti-Tax Avoidance Directive*, in LANG M. – PISTONE P. – SCHUCH J. – STARINGER C. (a cura di), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Spiramus, Londra, 2018, 228, § 630.

²⁷⁶ Corte giust., 22 giugno 2006, cause riunite C-182/03 (*Belgio c. Commissione*) e C-217/03 (*Forum 187 c. Commissione*), § 95-97: «per verificare se la determinazione del reddito imponibile, come prevista nel regime dei centri di coordinamento, procuri a questi ultimi un vantaggio, è necessario confrontare tale regime, come suggerisce la Commissione [...], con quello di applicazione generale, basato sulla differenza tra ricavi e costi, per un'impresa che svolge le proprie attività in condizioni di libera concorrenza. A tale proposito, le spese per il personale e gli oneri finanziari sopportati nell'ambito delle attività di gestione di cassa o di finanziamento rappresentano elementi che concorrono in modo determinante alla realizzazione dei redditi dei centri di coordinamento, dato che questi ultimi forniscono servizi, in particolare di tipo finanziario. Di conseguenza, l'esclusione di tali oneri e di tali spese dai costi usati per determinare i redditi imponibili dei centri in questione non consente di definire prezzi di trasferimento prossimi a quelli che sarebbero praticati in un regime di libera concorrenza. Ne consegue che tale esclusione produce un vantaggio economico a favore di tali centri».

²⁷⁷ In tema, cfr. MASON R., *State Aid Special Report — Part 6: Arm's Length on Appeal*, in *Tax Notes*, 5 febbraio 2018, 771 ss.; ID., *Implications of the Rulings in Starbucks and Fiat for the Apple State Aid Case*, in *Tax Notes Federal*, 7 ottobre 2019, 95, nota 14; DALY S., *The Constitutional Implications of an EU Arm's Length Principle*, in *Eur. Tax.*, 2020, 72, ss.

imprese che operano nel mercato, che si tratti di gruppi o di entità indipendenti²⁷⁸. L'obiettivo in questione può essere desunto, secondo i giudici, dall'assenza di previsioni volte a differenziare il carico tributario in ragione dell'assetto societario adottato dall'imprenditore²⁷⁹. Tuttavia, in quelle due pronunce si alternano passaggi secondo cui

²⁷⁸ Nella specie, tale valutazione viene effettuata rispetto alla legge sull'imposizione societaria (*Wet op vennootschapsbelasting*, indicata in sentenza con la sigla "CIT"). Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 153, ove si legge che: «nel caso di specie, l'APA riguarda la determinazione dell'utile imponibile della SMBV ai sensi della legge relativa all'imposta sulle società, che, indipendentemente dalla questione se le norme fiscali normali debbano essere definite in senso lato o stretto, tende a garantire che le società integrate e le società autonome dei Paesi Bassi siano tassate allo stesso modo con riguardo all'imposta sulle società. La Commissione era quindi in grado di verificare se l'utile imponibile della SMBV ai sensi dell'APP fosse inferiore all'onere fiscale della SMBV in mancanza dell'APA e in conformità alle norme fiscali normali del diritto olandese. Poiché la SMBV è una società integrata e la legge relativa all'imposta sulle società mira a tassare l'utile derivante dall'attività economica di tale società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato, è necessario, nell'ambito dell'esame dell'APA, porre a raffronto l'utile imponibile della SMBV, derivante dall'applicazione dell'APA, con la situazione, derivante dall'applicazione delle norme fiscali ordinarie del diritto olandese, di una società, in una situazione di fatto analoga, che eserciti le proprie attività in condizioni di libera concorrenza. In tale ambito, laddove l'APA abbia accettato un certo livello di prezzo di un'operazione infragruppo, occorre controllare se tale livello di prezzo corrisponda a quello che sarebbe stato applicato alle condizioni di mercato».

²⁷⁹ Non sfugge, peraltro, che discipline di questo genere sono spesso vagliate ai sensi dell'art. 107 TFUE, sul presupposto che avvantaggino indebitamente talora le imprese integrate, talaltra quelle indipendenti. Si pensi al regime belga degli utili in eccesso che consentiva di ridurre la base imponibile delle società appartenenti a gruppi multinazionali – facendone richiesta in appositi *ruling* – confrontando i loro utili con gli utili medi ipotetici di società indipendenti in situazioni analoghe. Sebbene il Tribunale non abbia ravvisato la sussistenza di uno schema di aiuti *ex art. 1, lett. d)*, Reg. UE n. 2015/1589, la Commissione insiste nel giudizio d'appello dinanzi alla Corte (e, parallelamente, con indagini per aiuti individuali) affinché sia accertata l'esistenza di vantaggi selettivi a favore dei gruppi multinazionali. *Rebus sic stantibus*, la soluzione fornita dal Tribunale nei casi *Fiat* e *Starbucks* non mette dunque al riparo, in nome dell'autonomia fiscale degli Stati, normative che differenzino il carico tributario sulla base della struttura – autonoma o integrata – adottata per l'esercizio dell'attività imprenditoriale. Vero è che nelle sentenze *Fiat* e *Starbucks* il Tribunale afferma che non si può estendere le maglie dell'art. 107 fino a ricomprendervi un principio generale di parità di trattamento nella tassazione. Tuttavia – a parere di chi scrive e in attesa dell'interpretazione della Corte – ciò vale semplicemente a delimitare l'ambito di applicazione dei chiarimenti forniti nelle due pronunce ai sistemi fiscali che adottano il c.d. *separate entity approach*, in luogo del c.d. *unitary business approach*.

pare potersi prescindere da un recepimento domestico²⁸⁰ e altri che sembrano propendere per l'opposta soluzione²⁸¹.

Sotto questo profilo, la sentenza *Apple* apporta maggior chiarezza enfatizzando solo l'ultimo dei due passaggi tratti dai precedenti e restando ancorata – attraverso ampi riferimenti – al dato domestico²⁸². In particolare, i giudici confermano che rileva la disposizione del “*Taxes Consolidation Act*” vigente *ratione temporis* sulla tassazione delle società non residenti, in base alla quale, quando una società non residente esercita un'attività commerciale in Irlanda attraverso una succursale, tale società deve essere tassata su tutto il suo reddito commerciale derivante direttamente o indirettamente dalla *branch* o dai beni immateriali detenuti o usati da essa o da altri nel suo interesse²⁸³.

È opportuno precisare che nella maggior parte dei casi scrutinati dalla Commissione non sarebbe stato necessario l'impiego di un *arm's length standard* europeo, dal momento che tutti gli Stati coinvolti nelle indagini, ad eccezione dell'Irlanda, disciplinavano la stima dei prezzi di trasferimento in linea con gli orientamenti dell'OCSE nel periodo di vigenza degli APA. La strategia della Commissione le consente, in via generalizzata, di prescindere dalle specificità normative di ciascuno

²⁸⁰ Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 152; ID., 24 settembre 2019, cause riunite T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 164: «il principio di libera concorrenza [...] è uno strumento utilizzato, giustamente, nell'ambito dell'esame effettuato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE [...] che ha forza vincolante nello Stato membro [che] sceglie, nell'ambito del proprio sistema fiscale nazionale, l'approccio *separate legal entity* [...] indipendentemente dalla questione se il principio di libera concorrenza sia stato esplicitamente o implicitamente incorporato nel diritto nazionale». L'impiego dell'*arm's length standard* da parte della Commissione per testare la rispondenza del contenuto degli APA alle condizioni di mercato, peraltro, sarebbe corroborato dal largo consenso internazionale che lo *standard* ha fatto registrare, tanto da costituire – secondo alcuni – un principio di diritto internazionale consuetudinario. LEPARD B.D., *Is the United States Obligated to Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry Into the Normative Authority of Contemporary International Law Using the Arm's Length Standard as a Case Study*, in *Duke J. Comp. & Int'l L*, 1999, 56 ss.; AVI-YONAH R.S., *International Tax as International Law*, in *Law & Economics Working Papers*, 2004, 23 ss.; ID., *Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime*, in *Bull. for Int'l Tax'n*, 2007, 137. In merito a tale dibattito, cfr., fra gli altri, Per una critica a tale approccio, cfr. MASON R., *Implications of the Rulings in Starbucks and Fiat for the Apple State Aid Case*, in *Tax Notes Federal*, 7 ottobre 2019, 99.

²⁸¹ Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 112; ID., 24 settembre 2019, cause riunite T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 159: «la Commissione non dispone, in questa fase dello sviluppo del diritto dell'Unione, di una competenza che le consenta di definire autonomamente la tassazione cosiddetta “normale” di una società integrata, prescindendo dalle norme fiscali nazionali».

²⁸² Tribunale UE, 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 223.

²⁸³ Sezione 25 del “*Taxes Consolidation Act*” del 1997: «[...] *any trading income arising directly or indirectly through or from the branch or agency, and any income from property or rights used by, or held by or for, the branch or agency, but this paragraph shall not include distributions received from companies resident in the State* [...]».

Stato membro e di sanzionare per aiuti di Stato anche i sistemi che – *ratione temporis* – non avevano recepito l'*arm's length standard*. Con specifico riguardo al caso irlandese, la Commissione ha sostenuto – in via principale – che i *ruling* concessi ad Apple le conferissero un vantaggio selettivo avallando un trattamento fiscale delle stabili organizzazioni irlandesi non rispondente a condizioni di mercato²⁸⁴. La Commissione ha ritenuto di poter impiegare come *benchmark* l'*arm's length standard* benché, per buona parte del periodo di vigenza di quei *ruling*, l'ordinamento irlandese non prevedesse una disciplina dei prezzi di trasferimento, né avesse recepito gli orientamenti dell'OCSE in materia²⁸⁵. Cionondimeno, “testando” il trattamento concesso alle filiali di Apple rispetto alla normale tassazione prevista dalla legislazione irlandese per le imprese indipendenti, la Commissione ha rilevato una cospicua deroga (aliquota effettiva dello 0.005% nel 2014 in luogo dell'aliquota statutaria del 12,5%). Pur in assenza di un *arm's length principle* interno, la Commissione ha ritenuto di poter comparare il trattamento fiscale delle imprese associate e di quelle indipendenti alla luce del comune «obiettivo intrinseco [...], che è quello di tassare l'utile di tutte le società, residenti o non residenti, imponibili in Irlanda»²⁸⁶. I giudici di prima istanza, pur non smentendo apertamente l'approccio della Commissione²⁸⁷, valorizzano elementi domestici che, nonostante un mancato recepimento formale dell'*arm's length standard*, testimoniano comunque l'impiego di un canone di libero mercato nella determinazione dei profitti tassabili in Irlanda di una stabile organizzazione. Sebbene il “*Taxes Consolidation Act*” non delinea un metodo di attribuzione, secondo alcuni precedenti giurisprudenziali irlandesi degli anni Ottanta, occorre avere riguardo al valore delle sole

²⁸⁴ Ricorso di *Apple Sales International e Apple Operations Europe* (T-892/16) del 19 dicembre 2016 e dell'*Irlanda* (T-778/16) del 9 novembre 2016 al Tribunale UE contro la Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*.

²⁸⁵ Benché l'Irlanda sia uno degli Stati fondatori e sia tutt'ora un membro dell'Organizzazione.

²⁸⁶ Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*, § 237.

²⁸⁷ Anche se al § 221 si legge che «*the Commission cannot [...] contend that there is a freestanding obligation to apply the arm's length principle arising from Article 107 TFEU obliging Member States to apply that principle horizontally and in all areas of their national tax law*». Del resto, nella stessa Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*, § 372, veniva segnalato che «benché l'Irlanda abbia introdotto solo formalmente il principio di libera concorrenza nel proprio sistema giuridico nazionale con la legge finanziaria del 2010, con effetto dal 1° gennaio 2011, e benché tale legislazione escluda accordi stipulati tra una filiale e la sede centrale non residente, da un'analisi della prassi del fisco irlandese in materia di *ruling* fiscali sull'attribuzione di utili alle filiali irlandesi di società non residenti, ai fini della successiva applicazione della sezione 25 del TCA 97, emerge che il principio di libera concorrenza è alla base dei metodi di attribuzione degli utili avallati dal fisco irlandese in una serie di *ruling* fiscali».

attività effettivamente svolte nel Paese dalle e dei beni immateriali effettivamente controllati e gestiti dalle filiali, che devono essere valutati in base ad un canone di libero mercato²⁸⁸. Sono questi quindi gli elementi che, secondo i giudici di prime cure, rilevano nella definizione della “normale tassazione” rispetto alla quale individuare trattamenti derogatori di favore.

3.5.1. Il dubbio *status* giuridico nell’UE delle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento.

Resta comunque da chiedersi quale contenuto assuma l’*arm’s length standard* ricavabile, secondo la Commissione (e il giudice di prime cure, nei casi già decisi), dall’art. 107 TFUE. Come già illustrato, salvo sporadici riferimenti nella direttiva antielusiva in materia di *exit taxation*, l’*arm’s length standard* non è recepito nel diritto positivo dell’Unione. D’altra parte, in base alle sentenze del Tribunale UE, neppure le regole domestiche sui prezzi di trasferimento sarebbero decisive al fine di fissarne il contenuto. Inoltre, come si poteva ragionevolmente supporre, è stato escluso che esso coincida con quello delineato dall’art. 9 del Modello OCSE²⁸⁹ e che le Linee guida OCSE siano vincolanti nella sua applicazione²⁹⁰. Allo stesso tempo, il Tribunale ha constatato l’autorevolezza a fini interpretativi delle linee guida poiché esse «si basano su lavori svolti da gruppi di esperti[,] riflettono il consenso raggiunto a livello internazionale per quanto riguarda i prezzi di trasferimento e [...] rivestono quindi un’importanza pratica certa nell’interpretazione delle questioni relative ai prezzi di trasferimento »²⁹¹. Peraltro, il fatto che la Commissione le abbia tenute in considerazione nelle ricostruzioni operate nelle Decisioni, secondo i giudici, vale a superare l’obiezione di arbitrarietà e parzialità mossa da alcuni ricorrenti²⁹². In più

²⁸⁸ Tribunale UE, 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 181 e 219.

²⁸⁹ Tribunale UE, 24 settembre 2019, T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 161.

²⁹⁰ *Ivi*, § 155.

²⁹¹ *Ibidem*.

²⁹² Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), sentenza poi appellata in data 4 dicembre 2019 (C-885/19, *Fiat Chrysler Finance Europe c. Commissione*), § 176, ove si legge che «[...] la tesi del Granducato di Lussemburgo

occasioni – come conferma la prassi della Commissione – è emerso anche che essa non le applica direttamente, ma potrebbe riferirvisi su taluni aspetti, e che, «se l'accordo sui prezzi di trasferimento corrisponde alle indicazioni fornite dagli orientamenti dell'OCSE in materia, comprese quelle sulla scelta del metodo più adeguato che conduce a un'approssimazione attendibile di un risultato rispondente alle condizioni di mercato, un *ruling* che avalli tale accordo non dovrebbe comportare aiuti di Stato»²⁹³.

Da un lato, non possono che condividersi le considerazioni circa l'autorevolezza e il largo consenso internazionale registratosi sui documenti dell'OCSE. Dall'altro, tuttavia, vi è un concreto rischio di lesione del principio di certezza del diritto, specie considerando che: (i) le linee guida – se non recepite integralmente nell'ordinamento domestico – hanno efficacia interpretativa e in alcun modo vincolante; (ii) l'OCSE, per quanto autorevole, è un'organizzazione giuridicamente distinta dall'Unione; (iii) alcuni Stati membri della seconda non aderiscono alla prima²⁹⁴. Gli operatori economici e le amministrazioni fiscali di questi ultimi potrebbero legittimamente avere meno familiarità con gli orientamenti dell'OCSE e risultare, dunque, maggiormente esposti al rischio di indagini per aiuti di Stato. Peraltro, nell'unico precedente giurisprudenziale²⁹⁵ sul quale la Commissione fonda la propria analisi, le linee guida OCSE venivano ricomprese nel sistema di riferimento rispetto al quale misurare un'eventuale deviazione solo in quanto lo stesso Stato ricorrente, il Belgio, aveva dichiarato che «l'amministrazione belga deve basarsi sulle relazioni OCSE ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento»²⁹⁶.

secondo cui il principio di libera concorrenza, quale descritto dalla Commissione nella decisione impugnata, sarebbe soggettivo e arbitrario dev'essere respinta. Infatti, da un lato, è sufficiente rilevare che l'esame alla luce del principio di libera concorrenza consiste, come risulta [dalla] decisione impugnata, nell'esaminare se il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento approvato nella decisione anticipata controversa consenta di ottenere un'approssimazione affidabile di un risultato di mercato. D'altro lato, la Commissione fa ampio riferimento, ai fini della sua analisi, alle linee guida dell'OCSE, che sono oggetto di un ampio consenso. Il Granducato di Lussemburgo e la FFT non contestano, del resto, quest'ultimo punto».

²⁹³ Comunicazione della Commissione n. 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016, § 5.4.4.1., considerando 173; Decisione della Commissione del 30 agosto 2016, caso SA.38373, *Aiuti ad Apple*, § 255.

²⁹⁴ Ad oggi, Bulgaria, Croazia, Cipro, Malta e Romania. Vi hanno aderito in tempi più recenti Estonia e Slovenia nel 2010, Lettonia nel 2016 e Lituania nel 2018. Sul valore delle linee guida OCSE nella UE, cfr., in senso critico rispetto alle sentenze *Fiat* e *Starbucks*, CFE ECJ Task Force, *Opinion Statement sulle sentenze del Tribunale UE "Fiat" e "Starbucks"*, inoltrato alle Istituzioni europee il 28 gennaio 2020, § II.3.3. Va comunque dato atto dell'opera di coordinamento fra OCSE, UE e Stati membri svolta dall'*EU Joint Transfer Pricing Forum* nella materia dei prezzi di trasferimento.

²⁹⁵ Corte giust., 22 giugno 2006, cause riunite C-182/03 (*Belgio c. Commissione*) e C-217/03 (*Forum 187 c. Commissione*).

²⁹⁶ Decisione della Commissione n. 2003/757/CE, 17 febbraio 2003, § 43 e 95.

La Commissione è stata criticata poiché a tratti sembrerebbe discostarsi dalle linee guida OCSE: queste, nella versione attuale, parificano l'efficacia dei cinque metodi proposti per la stima dei corretti prezzi di trasferimento, suggerendo al contribuente di scegliere quello che nel caso concreto meglio risponde al canone di libera concorrenza; diversamente, la Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato esprime la preferenza per i c.d. metodi diretti di stima dell'imponibile. La divergenza può però essere in parte ricomposta considerando che anche le linee guida OCSE in ultima analisi suggeriscono di applicare il metodo del confronto di prezzo (ovvero il più immediato in assoluto, in presenza di *comparables* pertinenti), laddove questo ed un altro metodo possano trovare applicazione «in maniera egualmente affidabile»²⁹⁷. In proposito, il Tribunale UE, nei casi *Fiat*, *Starbucks* ed *Apple* ha chiarito che ai fini dell'art. 107 TFUE non rileva la «semplice inosservanza di requisiti metodologici»²⁹⁸.

Infine, anche ammettendo che sia lecito reinterpretare gli APA concessi in UE alla luce delle linee guida OCSE, resta da chiarire quale edizione debba essere presa in considerazione dalla Commissione. Nel rispetto dei canoni di certezza e prevedibilità, riteniamo che occorra fare riferimento agli orientamenti che erano disponibili al momento dell'emissione dell'APA, salvo sopravvenuti mutamenti nella situazione di diritto che rendano necessaria una sua revisione. Nel caso *Starbucks*, in prima istanza, è stato confermato che «l'esame dell'esistenza di un vantaggio conferito da un accordo preventivo [...] dovrebbe essere effettuato con riferimento al contesto dell'epoca in cui è stato concluso» e che, dunque, «la Commissione non poteva fondare la propria analisi su informazioni che non erano disponibili o ragionevolmente prevedibili al momento della conclusione dell'APA»²⁹⁹.

L'azione della Commissione sta indubbiamente contribuendo ad accrescere la consapevolezza delle amministrazioni tributarie e degli operatori economici sugli effetti dannosi della manipolazione dei prezzi di trasferimento. I fattori di incertezza sin qui riassunti, tuttavia, potrebbero renderla vana: è quindi auspicabile che col consenso degli

²⁹⁷ OCSE, *Linee Guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, OECD Publishing, Parigi, 2017, § 2.3.

²⁹⁸ Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 201; Tribunale UE, 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 (*Irlanda c. Commissione*) e T-892/16 (*Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*), § 319.

²⁹⁹ Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-760/15 (*Paesi Bassi c. Commissione*) e T-636/15 (*Starbucks c. Commissione*), § 250-251.

Stati membri – o quantomeno in via giurisprudenziale per effetto dei prossimi giudizi – si giunga ad una idonea illustrazione del contenuto sostanziale del canone di libera concorrenza impiegato dalla Commissione.

3.6. Tutela dell'affidamento e *ruling contra legem*: prospettiva europea.

Si è fatto cenno alle criticità – insite negli strumenti di integrazione negativa³⁰⁰ – poste dalle indagini sugli aiuti fiscali. Sovente il vaglio, da parte della Commissione, di misure afferenti all'imposizione diretta suscita la diffusa percezione di un tentativo di armonizzazione non contemplato dai Trattati. In tempi recenti, tale percezione è stata amplificata proprio dalla scelta di contrastare misure veicolate dai *ruling* fiscali, la cui funzione è, all'opposto, di fornire ai contribuenti maggior certezza nella pianificazione fiscale.

Il tema della tutela dell'affidamento rispetto ad interpretazioni amministrative (rivelatesi) *contra legem*, già trattato in prospettiva domestica e comparata³⁰¹, merita di essere affrontato anche in chiave europea. Infatti, proprio a seguito delle indagini sui presunti aiuti concessi attraverso *ruling* preventivi, si sono registrate istanze di segno opposto volte a espandere o limitare la possibilità di invocare il principio di legittimo affidamento rispetto ad un parere reso da un'amministrazione finanziaria nazionale.

Gli operatori (gruppi multinazionali e consulenti fiscali) direttamente coinvolti nelle indagini esaminate si sono affrettati ad invocare la lesione di questo canone, per evitare il recupero degli aiuti, ossia la restituzione delle imposte risparmiate per effetto del “*ruling* benevolo” e degli interessi. Il legittimo affidamento assurge, infatti, a «principio generale del diritto dell'Unione», che esonera gli Stati membri dall'obbligo di recupero degli aiuti incompatibili con il mercato interno (art. 16, comma 1, Reg. n. 2015/1589)³⁰². In particolare, nelle cause per l'annullamento delle decisioni di recupero, i ricorrenti sostengono in via principale che non sussistono i requisiti *ex* art. 107 TFUE per qualificare le misure quali aiuti illegittimi e, in subordine, che comunque non potrebbe

³⁰⁰ *Supra*, § 3.1.

³⁰¹ *Supra*, § 1.2.3 e 1.4 ss.

³⁰² Oltre alle ipotesi di prescrizione decennale e assoluta impossibilità di procedere al recupero (artt. 16-17, Reg. cit.).

procedersi al recupero in quanto: (i) l'approccio della Commissione sarebbe innovativo, poiché, non essendo state condotte in precedenza indagini di questo tipo, gli operatori non avrebbero potuto avvedersi circa la necessità di attivare la procedura di notifica; (ii) se occorresse in via generalizzata un vaglio della Commissione prima dell'emissione dei *ruling* preventivi, verrebbe meno la loro stessa funzione di garantire stabilità al contribuente.

Secondo la giurisprudenza consolidata presso le Corti dell'Unione, il principio di legittimo affidamento è un corollario del principio di certezza del diritto³⁰³. I principî di certezza del diritto e legittimo affidamento postulano rispettivamente che «le norme giuridiche siano chiare e precise [a garanzia della] prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto comunitario»³⁰⁴ e che «un'istituzione, un organo o un organismo dell'Unione, fornendo [al destinatario dell'aiuto] precise assicurazioni, abbia fatto nascere fondate aspettative»³⁰⁵ sulla sua legittimità.

In materia di aiuti di Stato, la procedura attraverso cui un'impresa può ricevere «precise assicurazioni» è dettata dall'art. 108, comma 3, che per ogni nuovo aiuto impone all'autorità pubblica che intende concederlo un obbligo di notifica alla Commissione e un obbligo di astensione dall'esecuzione della misura fino all'eventuale approvazione (c.d. *standstill*). Pertanto, la giurisprudenza europea esclude che possa essere invocato il principio di legittimo affidamento in caso di omessa notifica:

«le imprese beneficiarie di un aiuto possono, in linea di principio, nutrire un legittimo affidamento quanto alla regolarità dell'aiuto soltanto qualora questo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dall'articolo suddetto e [...] un operatore economico diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata. In particolare, quando un aiuto è stato messo ad esecuzione senza previa notifica alla Commissione ed è pertanto illegittimo in forza dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, il beneficiario dell'aiuto in questione non

³⁰³ Si vedano, fra le tante, Corte giust., 21 settembre 1983, cause riunite da C-205/82 (*Deutsche Milchkontor e altri*) a C-215/82, § 30; ID., 15 febbraio 1996, C-63/93, *Duff e altri c. Minister for Agriculture and Food*, § 20.

³⁰⁴ Corte giust., 15 settembre 2003, C-199/03, *Irlanda c. Commissione*, § 69.

³⁰⁵ Corte Giust., 5 marzo 2019, C-349/17, *Eesti Pagar AS contro Ettevõtlike Arendamise Sihtasutus, Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium*, § 97.

può, in quel momento, nutrire alcun legittimo affidamento quanto alla regolarità della concessione del medesimo»³⁰⁶.

Va da sé che, in nessuno dei casi esaminati, i *ruling* o gli APA fossero stati trasmessi alla Commissione per un preventivo esame ai sensi dell'art. 107 TFUE. Occorre ora domandarsi se l'approccio della Commissione sia innovativo e, dunque, se i destinatari dei *ruling* e le amministrazioni coinvolte non potessero prevedere l'obbligo di notifica.

Tralasciamo per il momento la problematicità di un generalizzato obbligo di notifica preventiva di tutti i *ruling* emessi dalle amministrazioni statali³⁰⁷, per concentrarci sulle origini dell'approccio della Commissione.

All'avvio delle indagini esaminate hanno contribuito inchieste parlamentari e scandali giornalistici, in piena crisi economico-finanziaria. Tuttavia, non si può sostenere che l'iniziativa della Commissione sia totalmente innovativa. Essa trova infatti riscontro in numerosi documenti di *soft-law* adottati sin dalla fine degli anni Novanta dalla Commissione e dal Consiglio. Si pensi alla Comunicazione della Commissione del 1998, che, sino all'adozione della Comunicazione del 2016, ha orientato gli operatori "sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese". Già in quella sede l'esecutivo europeo, pur riconoscendo l'indubbia utilità dei *ruling* preventivi nel fornire certezza al contribuente, metteva in guardia rispetto «al trattamento discrezionale delle imprese», evidenziando che «qualsiasi decisione amministrativa che si discosti dalle norme fiscali generalmente applicabili per favorire singole imprese comporta una presunzione di esistenza di un aiuto di Stato e deve essere esaminata in dettaglio», presunzione non applicabile rispetto alle decisioni «destinate a fornire una semplice interpretazione delle regole generali»³⁰⁸.

Nella sentenza *Fiat*, il Tribunale UE ha dichiarato infondato il timore manifestato dai ricorrenti (e anche da molti operatori fiscali) di dover sottoporre, in futuro, tutti i *tax rulings* alla Commissione europea ai sensi degli artt. 108, comma 3, TFUE e 2 Reg. UE n. 1589/2015. Tali previsioni, infatti, potrebbero interessare esclusivamente i *ruling* che

³⁰⁶ Corte Giust., 5 marzo 2019, C-349/17, *Eesti Pagar AS c. Ettevõtlike Arendamise Sihtasutus, Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium*, § 97. Si tratta di un orientamento ormai consolidato, la cui osservanza è stata raccomandata dalla Commissione anche ai giudici nazionali nella Comunicazione del 9 aprile 2009 n. 2009/C 85/01, § 32. In tema, cfr. compiutamente FALSITTA G., *Recupero retroattivo degli 'aiuti di stato' e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 655 ss.

³⁰⁷ Su cui, cfr. *infra*, § 4.1.

³⁰⁸ Comunicazione della Commissione n. 1998/C 384/03 del 10 dicembre 1998, § 21-22.

avallino una riduzione del carico fiscale attraverso deroghe al regime fiscale generale³⁰⁹. La sentenza pare dunque aderire alla distinzione fra *ruling* meramente interpretativi e *ruling* derogatori operata in origine dalla Commissione, distinzione tuttavia labile nella pratica³¹⁰.

In base alla giurisprudenza richiamata, quindi, in materia di aiuti di Stato, la legittima aspettativa creata a livello domestico resta nettamente distinta dalle «precise assicurazioni» fornite dalla Commissione ai sensi dell'art. 108, comma 3, le uniche che possono esser fatte valere davanti alle Corti dell'Unione³¹¹. Peraltro, specie a seguito delle indagini su possibili aiuti di Stato, si è registrata la tendenza a limitare anche a livello statale la tutela del legittimo affidamento in ipotesi di *ruling contra legem*. Si è già avuto modo di commentare la previsione implementata dal Lussemburgo – sulla falsariga della normativa belga³¹² – che esclude la vincolatività per l'Amministrazione del responso adottato se (a) la situazione o le operazioni prospettate risultino incomplete o inaccurate, (b) se le operazioni implementate successivamente risultino diverse da quelle inizialmente prospettate o (c) se la decisione anticipata appaia non in linea o non più in linea con il diritto nazionale, europeo o internazionale³¹³. Contestualmente, sia in Belgio sia in Lussemburgo è stato previsto che le decisioni anticipate non possono concedere esenzioni o moderazioni d'imposta che non trovino riscontro nella

³⁰⁹ Tribunale UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 114-115.

³¹⁰ Specie ove l'amministrazione non sia chiamata ad esprimersi sull'interpretazione di una disposizione, ma a pronunciarsi – anche attraverso stime – su questioni di fatto.

³¹¹ In dottrina, si vedano GIRAUD A., *A study of the notion of legitimate expectations in State aid recovery proceedings: "Abandon all hope, ye who enter here"?*, in *Common Market L. Rev.*, 2008, 1431 ss.; PASTORIZA J.S., *The Recovery Obligation and the Protection of Legitimate Expectations: The Spanish Experience*, in RICHELLE I. – SCHÖN W. – TRAVERSA E. (a cura di), *State Aid Law and Business Taxation*, Springer, Berlin – Heidelberg, 2016, 247 ss.

³¹² Art. 23, L. del 24 dicembre 2002 “*modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale*”: «*La décision anticipée lie le Service public fédéral Finances pour l'avenir, sauf: [...] 3° en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée; 4° lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne*».

³¹³ Art. 29a, *Loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931* («*Abgabenordnung*»), inserito ad opera della Loi du 19 Décembre 2014: «*[...] (2) La décision anticipée ne peut pas importer exemption ou modération d'impôt. (3) La décision anticipée est valable pour une période qui ne peut pas dépasser cinq années d'imposition. Cette décision lie l'Administration des contributions directes pour la période précitée, sauf s'il s'avère que: a) la situation ou les opérations décrites l'ont été de manière incomplète ou inexacte; b) la situation ou les opérations réalisées ultérieurement divergent de celles à la base de la demande de décision anticipée; c) la décision anticipée s'avère par la suite comme n'étant pas ou plus conforme aux dispositions du droit national, du droit de l'Union européenne ou du droit international [...]*».

normativa³¹⁴. Se ciò appare pienamente condivisibile, specie alla luce degli scandali che hanno coinvolto i due Paesi, risulta invece sproporzionata la revoca dei *ruling* con effetti *ex tunc* in caso di sopravvenuta non conformità al diritto nazionale, europeo o internazionale (giustificata, invece, con efficacia decorrente dal momento dell'innovazione legislativa). Non è chiaro poi se un mutamento del pertinente quadro giurisprudenziale rilevi a tali fini, come espressamente previsto, ad esempio, in Spagna (con effetti *ex nunc*³¹⁵). Come già argomentato, simili previsioni non sembrano del tutto in linea con la *ratio* degli istituti di *compliance* preventiva, perché presuppongono un costante aggiornamento da parte del contribuente sull'evoluzione giurisprudenziale (spesso ondivaga) della materia oggetto di *ruling*.

³¹⁴ Per il Belgio, art. 20, comma 3, L. del 24 dicembre 2002 “*modifiant le régime des sociétés en matière d’impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale*” («*La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d’impôt*»); per il Lussemburgo, con formulazione identica, art. 29a, *Loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931* («*Abgabenordnung*»), inserito ad opera della Loi du 19 Décembre 2014.

³¹⁵ Ciò è quanto si desume – nonostante l'apparente silenzio – dall'utilizzo dell'espressione “*En tanto*” (“fintanto che”) nell'art. 89, comma primo, *Ley General Tributaria*. In tal senso, si è espresso VEGA BORREGO F.A. (in *Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Análisis de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 866/2016*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 440, 2019, 130).

CAPITOLO IV – Considerazioni conclusive

SOMMARIO: 4.1. Un procedimento centralizzato europeo di *ruling*? Considerazioni di *policy* alla luce delle esperienze in materia doganale e di IVA. – 4.2. *Ruling fiscali* nel contesto globalizzato: un modello anche tutela del contribuente.

4.1 Un procedimento centralizzato europeo di *ruling*? Considerazioni di *policy* alla luce delle esperienze in materia doganale e di IVA.

A seguito delle indagini sui potenziali aiuti di Stato veicolati dai *ruling*, gli operatori hanno paventato il rischio di una “notificazione di massa” preventiva dei nuovi *ruling* alla Commissione¹. Considerando l’obbligo di *standstill*, un simile risvolto renderebbe

¹ Si vedano i timori riepilogati in dottrina, tra gli altri, da DE BROE L., *The State Aid Review against Aggressive Tax Planning: ‘Always Look a Gift Horse in the Mouth’*, in *Ec Tax Rev.*, 2015, 292; ROSSI-MACCANICO P., *A Proposed Framework to Review Tax Rulings under State-Aid Rules*, in HASLEHNER W. – KOFLER G. – RUST A. (a cura di), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2017, 73 ss. Le considerazioni che seguono, ad avviso di chi scrive, rilevano anche per i procedimenti di adempimento collaborativo. Sebbene la Commissione non se ne sia ancora occupata in ottica di aiuti di Stato, non si può escludere che in futuro eventuali misure favorevoli concesse nell’ambito di questi regimi possano essere scrutinate. Come noto, si tratta di programmi adottati in diversi Stati membri al fine di promuovere un rapporto Fisco-contribuente basato su cooperazione, trasparenza e *disclosure* “in cambio di certezza”, piuttosto che sul tradizionale modello oppositivo. In particolare, si è fatto riferimento (*supra*, § 1.9.3) ai sette pilastri – individuati dall’OCSE – su cui si basano solitamente i modelli di *cooperative compliance*: se da un lato, ci si aspetta che il contribuente garantisca trasparenza e informazioni complete, dall’altra, l’amministrazione fiscale dovrebbe dimostrare una certa conoscenza dell’attività d’impresa, imparzialità, proporzionalità, apertura e reattività nel fornire riscontri. Inoltre, il passaggio da un approccio di controllo *ex post* a uno di dialogo costante è spesso il risultato dello sviluppo di una strategia di gestione del rischio fiscale, che dovrebbe avvantaggiare entrambe le parti in termini di minori costi di *compliance* e amministrativi. Tuttavia, ci si chiede se l’ambito soggettivo di questi regimi possa essere censurabile *ex art. 107 TFUE*, dato che nella maggior parte dei casi sono aperti ad una limitata schiera di contribuenti (principalmente imprese di grandi dimensioni). Si rammenta, inoltre, che alcune caratteristiche di questi regimi possono, direttamente o indirettamente, ridurre gli esborsi complessivi dei partecipanti rispetto al regime tributario ordinario: i vantaggi possono essere rappresentati da una riduzione o esclusione delle sanzioni o da dilazioni nei versamenti (che giovano in termini di liquidità). In proposito, si vedano i dubbi espressi da SZUDOCZKY. R. - MAJDANSKA A., *Designing Co-operative Compliance Programmes: Lessons from the EU State Aid Rules for Tax Administrations*, in *British Tax Rev.*, 2017, 208. Sia consentito rinviare, altresì, a FRANCIOSO C., *State Aid and Tax Rulings: Managing the Risk of Recovery*, in DE VINCENIIS P. – CULASSO F. – CERRATO S.A. (a cura di), *The Future of Risk Management, Volume I. Perspectives on Law, Healthcare, and the Environment*, Londra, Palgrave MacMillan, 2019, 358-359. Per una compiuta illustrazione delle caratteristiche e della diffusione dei programmi di *cooperative compliance*, cfr. BRONZEWSKA K., *Cooperative compliance: a new approach to managing taxpayer relations*, IBFD, Amsterdam; RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Giappichelli, Torino, 2018, 59 ss.; CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al controllo preventivo sull’imponibile. Dall’accertamento alla compliance*, Cedam, Milano, 2018, 163 ss. L’attenzione della Commissione europea sul tema (specialmente nel senso

più lunghi, farraginosi e in ultima analisi meno attrattivi i procedimenti di *compliance* preventiva. Tale aggravio procedimentale per il momento è stato escluso dalla sentenza *Fiat*, ove il Tribunale UE ha chiarito che:

«non risulta che la Commissione abbia ritenuto che qualsiasi decisione anticipata costituisse necessariamente un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE. Infatti, a condizione di non concedere alcun vantaggio selettivo, in particolare non comportando una riduzione dell'onere fiscale del beneficiario in deroga alle norme tributarie "normali", la decisione anticipata medesima non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE e non è soggetta all'obbligo di notifica ai sensi dell'articolo 2 del regolamento 2015/1589»².

Data la nota difficoltà di legiferare in materia fiscale nella UE, l'approvazione della c.d. DAC 3, recante nuove misure di trasparenza dei *ruling*/APA transfrontalieri³, rappresentava l'occasione migliore per regolare la questione. Tuttavia, in quella sede evidentemente gli Stati non hanno acconsentito ad alcun coinvolgimento della Commissione nella fase di emissione dei *ruling*. Infatti, per ogni *ruling*/APA transfrontaliero, deve essere caricato su una piattaforma accessibile alle amministrazioni di tutti gli Stati membri un riepilogo in base al quale valutare se richiedere il "*full text*", ma è esplicitamente negato l'accesso della Commissione alla maggior parte delle informazioni contenute nel riepilogo⁴. Inoltre, viene precisato che (a) le (poche) informazioni accessibili alla Commissione dovrebbero essere utilizzate solo per controllare il rispetto degli obblighi imposti dalla Direttiva, e non ai fini del controllo sugli aiuti di Stato, e che (b) la condivisione di alcuni dati con la Commissione non esonera gli Stati membri dall'obbligo di notificare alla Commissione i *ruling* e gli APA

di una maggiore accessibilità da parte delle imprese di medie dimensioni) è testimoniata dalla recente Comunicazione COM(2020) 312 del 15 luglio 2020, *An Action Plan For Fair and Simple Taxation Supporting the Recovery Strategy*, 7-8, ove si legge che «*The Commission will prepare with Member States an initiative for facilitating and promoting tax compliance for businesses – an EU cooperative compliance framework – based on greater cooperation, trust and transparency amongst tax administrations. The initiative should provide a clear framework for a preventive dialogue between tax administrations for the common resolution of cross-border tax issues in the area of corporate income tax. The initiative would cover both SMEs and larger companies, albeit with a different focus to better fit their respective realities. The programme would complement existing national and international programmes on cooperative compliance. The Commission is working together with experts from Member States on the preparatory phase for the launching of non-legislative pilot projects targeting SMEs and larger companies in 2021*».

² Tribunale UE, 29 settembre 2019, cause riunite T-755/15 (*Lussemburgo c. Commissione*) e T-759/15 (*Fiat c. Commissione*), § 115.

³ Commentata *supra*, § 2.3.1.

⁴ Art. 8-*bis*, commi 7-8, e § 12 del preambolo alla Direttiva UE n. 2015/2376.

che possano rilevare a tale secondo fine⁵. Il rifiuto degli Stati membri di consentire un controllo della Commissione sui *ruling* scambiati nell'ambito della DAC 3 fa sì che si protragga l'incertezza su quali *ruling*/APA di nuova emissione debbano essere notificati alla Commissione. È comunque ragionevole ritenere che vi sarà una convergenza spontanea delle amministrazioni che, in base agli elementi emersi dalle indagini e dalle relative sentenze, eviteranno di concedere *ruling*/APA “derogatori”.

In dottrina, si sono registrate alcune – invero isolate – istanze dirette ad un maggior coinvolgimento dell'Unione nei procedimenti di *ruling* preventivo. In particolare, è stata avanzata l'idea di una “*European Ruling Committee*” che potrebbe fungere, anche in tema di imposizione diretta, da organo di seconda istanza rispetto ai *ruling* emessi dalle amministrazioni statali⁶. Sul piano del controllo sugli aiuti, è stata auspicata l'adozione di direttive vincolanti tese a illustrare meglio il *discrimen* fra *ruling* “interpretativi” e “derogatori”, affinché le amministrazioni statali possano adempiere correttamente gli obblighi di notifica e *standstill*⁷.

Si tratta di ipotesi che allo stadio attuale di integrazione fiscale nella UE sembrano difficilmente attuabili, considerando anche l'“occasione mancata” al momento dell'approvazione della DAC 3.

Del resto, nei segmenti della materia di competenza esclusiva dell'Unione (diritto doganale) o armonizzati (imposizione indiretta), forme “comuni” di dialogo preventivo sono già in vigore. Il riferimento è alle “decisioni adottate su richiesta” in materia doganale e ai “*VAT cross-border rulings*”.

Le prime, attualmente disciplinate dal Codice doganale UE (Reg. UE n. 2013/952, artt. 22 ss.), da decenni⁸ consentono al singolo soggetto interessato di interpellare

⁵ § 14 del preambolo alla Direttiva UE n. 2015/2376.

⁶ ROMANO C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, IBFD, Amsterdam, 2002, § 7.3.3.

⁷ ROSSI-MACCANICO P., *A Proposed Framework to Review Tax Rulings under State-Aid Rules*, in HASLEHNER W. – KOFLER G. – RUST. A. (a cura di), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2017, 74 ss.

⁸ La possibilità di richiedere informazioni vincolanti per l'amministrazione si rinviene già nel Reg. CEE n. 1979/1697, anche se per una disciplina organica occorre attendere il Reg. CEE n. 1990/1715 del 1990, nel cui preambolo si riscontra l'adesione della Comunità ai più moderni indirizzi in tema di *compliance* preventiva: «considerando che le condizioni in cui gli operatori economici possono ottenere dalle autorità doganali informazioni concernenti l'interpretazione o l'applicazione pratica della normativa doganale comunitaria differiscono notevolmente da uno Stato membro all'altro; che anche la portata giuridica di tali informazioni varia notevolmente a seconda dello Stato membro in cui esse sono rilasciate; considerando che tale situazione comporta gravi distorsioni di trattamento tra gli operatori economici della Comunità a seconda dello Stato membro in cui essi esercitano la loro attività; che tali distorsioni di

l'autorità doganale di uno Stato membro circa l'applicazione della normativa doganale e di ottenere un responso riconosciuto dalle autorità doganali degli altri Stati membri. L'amministrazione competente a pronunciarsi sulla domanda è quella del luogo in cui è tenuta o è accessibile la contabilità principale ai fini doganali dell'istante e in cui dovrà essere effettuata almeno una parte delle attività oggetto della decisione. Si tratta di un procedimento particolarmente veloce, che prevede l'obbligo per l'amministrazione (se non ricorrono motivi di esclusione ai sensi dell'art. 22, comma 6, lett. a-f) di comunicare l'ammissibilità della domanda entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza e di emettere la decisione entro 120 giorni. Non è previsto un meccanismo di silenzio-assenso, ma vige l'obbligo di notifica di un eventuale diniego, che dev'essere motivato e preceduto da un contraddittorio preventivo⁹. Poiché in passato si sono verificati fenomeni di "customs shopping", attraverso la presentazione di più domande ad amministrazioni diverse con l'obiettivo di attenersi alla più favorevole, sono oggi previsti:

(a) un procedimento – interamente informatizzato – in base al quale l'amministrazione che riceve l'istanza deve verificare se istanze analoghe siano già state presentate dallo stesso soggetto in un altro Stato e coordinarsi eventualmente con le altre amministrazioni, per valutare chi debba adottare la decisione, evitando contrasti;

(b) l'efficacia vincolante della decisione pubblicata sulla piattaforma comune non solo per le amministrazioni di tutti gli Stati, ma anche per il destinatario.

La decisione sull'applicazione della normativa doganale non ha una scadenza, mentre le "informazioni tariffarie vincolanti" e le "informazioni vincolanti in materia di origine" (artt. 33-34) – da richiedere attraverso appositi *ruling* – hanno validità triennale.

trattamento sono incompatibili con il buon funzionamento dell'unione doganale con l'instaurazione del mercato interno prevista dall'articolo 8 A del trattato, data la necessità di garantire il più possibile che gli operatori all'interno di questo mercato abbiano un trattamento uguale; considerando che, sia ai fini di garantire una certa sicurezza giuridica gli operatori economici nell'esercizio della loro attività sia ai fini di agevolare il lavoro dei servizi doganali stessi e di ottenere maggior uniformità nell'applicazione della legislazione doganale comunitaria, risulta necessario istituire una normativa che faccia obbligo alle autorità doganali di rilasciare, a talune condizioni ben definite, informazioni aventi valore vincolante per l'amministrazione». In queste prime fasi, tuttavia, l'informazione vincolava il solo Stato membro che l'aveva emessa. È con il Codice doganale comunitario (approvato con Reg. n. 1992/2913) che l'istituto dell'informazione vincolante realizza la finalità primaria di garantire uniformità di applicazione della normativa europea, prevedendosi la sua natura vincolante per tutte le amministrazioni doganali europee (come specificato *ex art.* 5, Reg. n. 1993/2454). In tema, cfr. ARMELLA S., *Diritto doganale dell'Unione europea*, Egea, Milano, 2017, § 7.4 e nota 31.

⁹ Tale previsione testimonia la costante attenzione ai diritti del contribuente del Codice doganale dell'Unione europea, adottato con Reg. n. 2013/952, che recepisce orientamenti consolidati della giurisprudenza europea. Un altro esempio in tal senso è rappresentato dalla meticolosa disciplina della tutela dell'affidamento in caso di revoca o modifica delle informazioni vincolanti emesse.

Tutte le decisioni su richiesta possono essere annullate, revocate o modificate in varie ipotesi (fra cui si annoverano mutamenti normativi e giurisprudenziali). Ciascuna tipologia di decisione su richiesta è corredata da una specifica disciplina dei casi di annullamento, revoca o modifica, ma è interessante notare che tendenzialmente è tutelato l'affidamento del destinatario rispetto ad una decisione favorevole, a meno che ricorrano congiuntamente le circostanze seguenti: (a) la decisione sia stata adottata sulla base di informazioni inesatte o incomplete; (b) il destinatario sapesse o avrebbe dovuto ragionevolmente sapere che le informazioni erano inesatte o incomplete; (c) se le informazioni fossero state esatte e complete, la decisione sarebbe stata diversa. In queste circostanze, l'annullamento ha effetto *ex tunc* (art. 27).

Esperienza molto più recente e ancora in fase di sperimentazione è invece quella dei “VAT cross-border rulings”¹⁰ resi nell'ambito di un progetto pilota del Forum UE dell'IVA¹¹ a partire dal 2013 e fino al 2022. Tale progetto consente ai contribuenti che intendono effettuare operazioni transnazionali complesse in uno o più Stati membri aderenti¹² di chiedere alle amministrazioni finanziarie coinvolte un parere congiunto sul trattamento IVA delle operazioni programmate.

L'istanza di CBR deve essere presentata nello Stato membro partecipante in cui il soggetto passivo è registrato ai fini IVA. Gli unici requisiti che si evincono dalle determinazioni del Forum sono: (a) la presentazione in via preventiva; (b) la complessità della questione e (c) la sua dimensione transfrontaliera (*id est*, il coinvolgimento nell'operazione di due o più Stati membri partecipanti al progetto)

Il Forum suggerisce alle amministrazioni nazionali di adottare, ai fini della presentazione delle istanze, i procedimenti previsti in ciascuno Stato per gli interpelli domestici in materia di IVA. Tuttavia, gli Stati membri sono liberi di discostarsi da tale indicazione e di determinare in autonomia non solo le regole di accesso ai CBR ma anche la loro efficacia nell'ordinamento interno. In proposito, l'Italia non ha disciplinato

¹⁰ D'ora in avanti “CBR”.

¹¹ Istituito con la Decisione della Commissione del 3 luglio 2012. Il suo mandato è stato rinnovato fino al 2022 con Decisione della Commissione del 16 luglio 2018.

¹² Direzione generale della Commissione “Fiscalità e unione doganale”, *Progetto sperimentale sugli interpelli in contesto transfrontaliero*, nota informativa disponibile al collegamento https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/cbr_info-notice-to-the-public_it.pdf. In dottrina, cfr. CENTORE P. - DELLAPINA M., *The Future of Cross-Border Rulings in the VAT Context*, in VAN THIEL S. - VALENTE P. - RAVENTÓS-CALVO S. (a cura di), *CFE Tax Advisers Europe – 60th Anniversary Liber Amicorum*, IBDF, Amsterdam, 2019, 335 ss.; BARTOL LESAR M., *EU VAT Cross-Border Rulings*, in *International VAT Monitor*, 2019, 247 ss.

i CBR, ma un Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate dispone che «le risposte fornite alle istanze di CBR si intendono rese nell’ambito della generale attività di consulenza espletata dall’Agenzia delle Entrate [...] pertanto, non si applicano le disposizioni vigenti in materia di interpello del contribuente»¹³.

Se nell’operazione transfrontaliera progettata sono coinvolte due o più imprese, solo una di esse deve presentare l’istanza, per conto anche delle altre. Se i soggetti passivi acconsentono, le competenti autorità degli Stati membri interessati procedono a consultazioni, ma ciò non garantisce l’accoglimento dell’istanza e l’emissione del CBR. Il Forum auspica che i responsi siano resi in tempi rapidi, ma non trovano automaticamente applicazione le discipline nazionali sulle tempistiche di emissione dei *ruling* (né sono previste ipotesi di silenzio-assenso). Per agevolare una spedita istruttoria, si richiede al contribuente di «illustrare in modo chiaro e preciso il caso di specie, indicando la sua posizione e gli eventuali dubbi che nutre sul regime IVA applicabile»¹⁴. Per ciascun CBR emesso, viene pubblicato un riepilogo sul sito della Commissione europea¹⁵, da cui si evincono il quesito sottoposto alle amministrazioni, la normativa applicabile ed il responso.

Si tratta di esperienze eterogenee, che comunque confermano le potenzialità di un sistema comune di *compliance* preventiva nei settori caratterizzati da un’elevata integrazione.

4.2. Ruling fiscali nel contesto globalizzato: un modello anche a tutela del contribuente.

Dall’analisi svolta, emerge l’indubbio, crescente interesse dei consociati verso forme di *compliance* preventiva, tendenza peraltro non circoscritta all’ambito tributario ma

¹³ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 29 dicembre 2015, *Istituzione di un punto di contatto per il progetto pilota “Cross Border Ruling” promosso dal Forum dell’UE sull’IVA*, disponibile al collegamento https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/344093/Provvedimento+29122015+Cross+Border+Ruling_PROVV165827.pdf/834119ee-59ba-380c-cb32-5c7cae19254a.

¹⁴ Direzione generale della Commissione “Fiscalità e unione doganale”, *Progetto sperimentale sugli interpelli in contesto transfrontaliero*, nota informativa disponibile al collegamento https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/cbr_info-notice-to-the-public_it.pdf.

¹⁵ Al collegamento https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/cross-border-rulings.pdf. L’ultimo aggiornamento risale al 22 ottobre 2019.

rilevabile anche in altri settori dell'ordinamento¹⁶. Da più parti e in più ordinamenti europei, si auspica infatti una codificazione dei diritti di informazione e certezza del diritto e la loro attuazione attraverso procedimenti preventivi di consulenza giuridica che superino progressivamente i servizi informali di *guidance* amministrativa (almeno nei settori in cui è maggiormente avvertita l'esigenza di tutela del legittimo affidamento). Una costante delle proposte avanzate è l'ispirazione alla consolidata esperienza di interpello (o *ruling*) fiscale preventivo, che la Corte dei conti italiana ha definito «autentica espressione di civiltà giuridica»¹⁷ e il Conseil d'État francese una «*révolution culturelle des pratique administratives*»¹⁸.

L'emersione dell'interpello tributario a modello di interesse “interdisciplinare” costituisce motivo ulteriore per formulare alcune proposte conclusive, che – *de iure condendo* – possano ovviare alle criticità manifestatesi nella dimensione transnazionale. In particolare, in attuazione dei principi di legalità e parità di trattamento, riteniamo che la fase di *compliance* preventiva debba: (i) essere accessibile ad una vasta platea di contribuenti; (ii) essere improntata alla massima trasparenza e (iii) ad elevati *standard* di motivazione dei pareri e degli accordi; (iv) favorire il contraddittorio e (v) il ricorso a procedure multilaterali (che coinvolgano, cioè, le amministrazioni di tutti gli Stati interessati dalla operazione oggetto di *ruling*).

I. L'accessibilità ai procedimenti di *compliance* preventiva è ostacolata talora da previsioni che riservano gli strumenti di interlocuzione più avanzati ai contribuenti di maggiori dimensioni, talaltra da elementi “discriminatori” di fatto. Nella seconda categoria, rientra la necessità (assai frequente, in base alle risultanze dell'analisi comparata) di corrispondere una “*fee*” al momento della presentazione dell'istanza di *ruling*. Simili previsioni vengono in genere giustificate in ragione della complessità e dispendiosità dell'attività consultiva demandata alle amministrazioni. Per lo stesso motivo, in diversi ordinamenti sono ammissibili istanze solo per “quesiti di particolare importanza”¹⁹ o “di particolare interesse in considerazione dei significativi effetti

¹⁶ Cfr., *supra*, § 1.1.2.

¹⁷ CORTE DEI CONTI – SEZ. CENTRALE DI CONTROLLO SULLA GESTIONE E DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO, *Gli istituti dell'interpello fiscale*, Deliberazione del 5 agosto 2015, n. 5/2015/G, 113.

¹⁸ CONSEIL D'ÉTAT, *Le rescrit: sécuriser les initiatives et les projets*, Étude adoptée le 14 novembre 2013 par l'assemblée générale du Conseil d'État, 42.

¹⁹ Sez. 5, L. svedese n. 189/1998 (*Lag om förhandsbesked i skattefrågor/SFS 1998:189*). L'«importanza» è riferita ad una questione fiscale che riguarda direttamente il contribuente, ma rileva

fiscali”²⁰. L’argomento delle limitate risorse disponibili per le attività di *compliance* preventiva dovrebbe però essere superato, in quanto è stato efficacemente dimostrato²¹ che la predisposizione di servizi amministrativi di informazione, assistenza e consulenza impatta positivamente sullo spontaneo assolvimento degli adempimenti fiscali. Ne deriva quindi, se non un risparmio di risorse da destinare alle attività di controllo, quantomeno una loro migliore allocazione (potendo essere destinate al contrasto delle forme più insidiose di elusione ed evasione)²². In termini di tutela dei diritti dei contribuenti, i modesti carichi tributari non dovrebbero valere ad escluderli dai canali di confronto preventivo con il Fisco: infatti, l’impatto del chiarimento dell’amministrazione nella sfera del contribuente si coglie “in senso relativo”²³, raffrontando il *quantum* dubbio alla sua complessiva capacità economica.

II. Venendo al valore della trasparenza, si è osservato che, nei procedimenti preventivi, assume la duplice accezione di *disclosure* da parte del contribuente nei confronti dell’amministrazione e di diffusione, da parte di quest’ultima, dei pareri resi (secondo diversi *standard*).

Nella prima accezione, essa impone al contribuente di rappresentare la propria situazione in maniera accurata e completa, aggiornando – ove previsto – l’amministrazione in caso di successivi mutamenti. Infatti, sebbene in un’ottica di semplificazione alcuni responsi o accordi (ad esempio, gli APA sottoscritti in materia di *transfer pricing*) spieghino la propria efficacia su più periodi d’imposta, ciò non esime l’amministrazione dal vigilare sulla (continuativa) commisurazione del prelievo

anche ai fini dell’«uniforme interpretazione o applicazione del diritto» (traduzione libera); nelle stesse accezioni, v. § 14 della L. sull’Amministrazione fiscale finlandese n. 503 del 6 novembre 2010 (*Laki Verohallinnosta*).

²⁰ § 89, *Abgabenordnung* tedesco.

²¹ Anche attraverso modelli economici. Cfr. MCKEE M. - SILADKE C.A. - VOSSLER C.A., *Behavioral dynamics of tax compliance when taxpayer assistance services are available*, in *Int’l Tax and Public Finance*, 2018, 722 ss.

²² Alla realizzazione di questo effetto concorre il fatto che i procedimenti di *compliance* preventiva arricchiscono il patrimonio informativo delle amministrazioni fiscali, circostanza che si riflette nell’attività di controllo. Si pensi a nuovi schemi elusivi (che potrebbero trovare vasta diffusione) giunti all’attenzione dell’amministrazione in sede di interpello antielusivo. In argomento, cfr. MICCINESI M., *L’interpello*, in MARONGIU G. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2004, 91 ss.

²³ Si veda l’esempio efficace di SALANITRO G., *Profili giuridici dell’adempimento collaborativo tra la tutela dell’affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 645. Si rammenta, peraltro, che, secondo la Commissione, «i *ruling* conferiscono un vantaggio selettivo ai loro destinatari in particolare quando [...] non sono disponibili per imprese che si trovano in una situazione di diritto e di fatto analoga» (Comunicazione della Commissione n. 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016, § 174, lett. b).

ai fatti imponibili posti in essere e, in ultima analisi, sulla sua rispondenza al dettato normativo. A tutela del contribuente, la rettifica dei responsi o la revisione degli accordi dovrebbe avvenire previo contraddittorio e con efficacia *ex nunc*²⁴.

La trasparenza nella sua seconda accezione è preminentemente attuata con lo scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali, secondo i diversi *standard* promossi da OCSE e UE. Lo scambio di informazioni, originariamente teorizzato per ovviare alla doppia imposizione, è oggi, quindi, anche strumento imprescindibile per la prevenzione di fenomeni di elusione ed erosione fiscale. Tuttavia, si è osservato che il solo scambio di informazioni (anche se automatico o spontaneo) non consente un controllo “diffuso” da parte della collettività sulla parità di trattamento nei procedimenti di *compliance* preventiva. Esigenza, questa, accentuatasi a seguito delle inchieste giornalistiche e parlamentari sulla concessione, in via amministrativa, di trattamenti di favore segreti e non contemplati dalla legge ai contribuenti di grandi dimensioni. Si aggiunga, inoltre, che i pareri emessi, se resi pubblici (in forma anonima e, all’occorrenza, sintetica), costituirebbero ulteriore prassi utile per la generalità dei contribuenti²⁵.

III. Alla trasparenza dei procedimenti decisionali, contribuisce in larga misura la motivazione di accordi e pareri, indipendentemente dal fatto che vengano poi pubblicati. Va da sé infatti che, in caso di pubblicazione, solo la motivazione permette di cogliere l’*iter* logico che ha condotto alla risoluzione di un dubbio interpretativo, alla conferma preventiva della spettanza di un’agevolazione, alla determinazione di un metodo attendibile di stima dei prezzi di trasferimento, ecc. Da qui, la possibilità di verificare se, a fronte di fattispecie analoghe, vi sia uniformità decisionale. Come dimostra l’istruttoria della Commissione europea, proprio sotto questo profilo sono carenti tanti *ruling* e APA emessi dalle amministrazioni di alcuni Stati membri nei confronti di noti gruppi multinazionali. Abbiamo constatato, infatti, che fra le censure più ricorrenti vi è la concessione di *ruling* e APA privi di motivazione e senza previa acquisizione della

²⁴ Salvo deliberate omissioni del contribuente che abbiano inciso sul *quantum* dichiarato nella vigenza dell’accordo.

²⁵ Sebbene generalmente privi di “valore di precedente” e, quindi, inidonei a vincolare l’Amministrazione nei confronti di altri contribuenti, con l’eccezione del sistema spagnolo (art. 89, comma 2, ultimo periodo, *Ley General Tributaria*) e dello schema di interpello offerto dal “Modello di codice del procedimento tributario” elaborato dall’*Inter-American Center of Tax Administrations* (art. 100, commi 6).

documentazione di supporto (come il *transfer pricing report*). Peraltro, laddove gli esiti della *compliance* preventiva non vengano resi pubblici, la motivazione assume un ruolo – se possibile – ancor più pregnante, consentendo il controllo gerarchico e l'*audit* interno²⁶.

IV. Sarebbe poi auspicabile la massima valorizzazione, nei procedimenti di *ruling*²⁷, del contraddittorio tra amministrazione e contribuente. Dovrebbe quindi essere codificato – ove non ancora previsto – il diritto del contribuente ad essere sentito prima di una declaratoria di inammissibilità (anche a fini di integrazione documentale) o di una rettifica del parere già reso. Egualmente, l'amministrazione dovrebbe poter convocare il contribuente ogni qual volta ne reputi necessario il coinvolgimento. Simili misure permettono di ovviare, almeno in minima parte, alla evidenziata carenza di rimedi giurisdizionali nella fase di *compliance* preventiva²⁸.

V. Infine, con riguardo alle fattispecie di natura transfrontaliera, occorre favorire il ricorso a procedure bi- o multilaterali, che coinvolgano, cioè, le amministrazioni di tutti gli Stati interessati dalle operazioni oggetto di istanza. In tema di *transfer pricing*, di configurabilità di una stabile organizzazione o di allocazione dei profitti fra quest'ultima e la casa madre, sono stati evidenziati i rischi dell'unilateralità. Infatti, la divergenza di canoni nella valutazione di cosa è “*at arm's length*” e cosa no fra più amministrazioni statali può generare fenomeni di doppia imposizione o doppia non imposizione (favorita, quest'ultima, da condizioni di segretezza) dei profitti da operazioni transfrontaliere. In forza delle disposizioni convenzionali sulle “*mutual agreement procedures*”²⁹, è possibile addivenire alla stipula di APA bi- o multilaterali (a seconda che siano coinvolti due o più Stati in cui opera il gruppo).

²⁶ Vale anche per gli esiti della *compliance* preventiva quanto condivisibilmente sostenuto per gli esiti dei procedimenti deflattivi (di regola non soggetti a regimi di trasparenza): «In mancanza di un regime di pubblicità delle definizioni consensuali e delle motivazioni che le sorreggono, il controllo interno è depositario delle esigenze di trasparenza, perequazione ed efficienza che trascendono la “singola” decisione. Ove, infatti, eventuali disparità non siano qui ricomposte, il rischio è che eventuali “fughe di notizie” minino la stessa credibilità dell'Amministrazione finanziaria quale garante del pubblico interesse». Così, testualmente, GIORGI S., *La motivazione tra polifunzionalità e audit interno*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 495 ss. Cfr., altresì, ID., *Il ruolo della motivazione negli “accordi” come strumento di audit interno all'azione impositiva*, in GUIDARA A. (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario. Atti del convegno (Catania, 25 e 26 ottobre 2019)*, Pacini, Pisa, 2020, 253 ss.

²⁷ Al pari di quanto previsto specificamente in diversi ordinamenti per la stipula di APA.

²⁸ Si rinvia, anche per le eccezioni che si discostano da tale affermazione, a, *supra*, § 1.2.4.

²⁹ Se le azioni di almeno uno degli Stati possano comportare per il contribuente un'imposizione difforme dalla convenzione, a condizione che tra gli Stati coinvolti siano in vigore convenzioni fiscali

In punto di diritto, nulla osta peraltro a negoziati bi- o multilaterali su questioni ulteriori o diverse dalla materia dei prezzi di trasferimento. Su quel modello, nelle materie coperte dalle convenzioni vigenti, sarebbe anzi auspicabile l'avvio di progetti multilaterali di dialogo preventivo in situazioni di natura transfrontaliera che coinvolgano, ad esempio, imprese aderenti a regimi domestici di *co-operative compliance* o persone fisiche ad alto potenziale di investimento³⁰. A tutela dei contribuenti istanti, occorrerebbe però potenziare le procedure multilaterali attraverso la condivisione di buone pratiche volte a limitare l'ampia discrezionalità amministrativa sull'accesso ad esse, sulla loro durata e sull'utilizzo – in caso di mancato accordo – dei dati acquisiti in quella sede per fini estranei alla *compliance* preventiva.

bilaterali tra gli Stati coinvolti. In tal senso, art. 25, comma terzo, del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, secondo l'interpretazione fornita dal § 50 del Commentario, in base al quale le amministrazioni degli Stati coinvolti da transazioni infragruppo possono risolvere in via di "*mutual agreement*" difficoltà di interpretazione o applicazione dei Trattati sorte anche in relazione ad un caso individuale. Un APA multilaterale può consistere di un unico documento negoziato da tutte le autorità competenti degli Stati coinvolti o di più accordi bilaterali coerenti fra loro.

³⁰ Del resto, quanto a questi ultimi, sono stati evidenziati (*supra*, § 1.3.1) i rischi concorrenza fiscale dannosa e di pianificazione aggressiva insiti nei regimi attrattivi recentemente implementati nel panorama europeo (rischi esacerbati dall'assenza di scambio di informazioni in via automatica, stante l'espressa esclusione dei *ruling* emessi nei confronti di persone fisiche dall'ambito di applicazione del sistema di trasparenza vigente nella UE). Forme multilaterali di interlocuzione garantirebbero ai contribuenti in buona fede certezza nella pianificazione fiscale, consentendo di dissolvere *ex ante* dubbi di interpretazione o applicazione dei Trattati (nell'accezione di cui all'art. 25, comma 3, del Modello di convenzione OCSE). In termini di complementarità, si pone lo scambio automatico delle informazioni ai sensi della c.d. DAC 3, di cui si auspica l'estensione ai *ruling* unilateralmente emessi nei confronti dei c.d. *high net-worth individuals*.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Bibliografia

- AA.VV., *Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer, 1965 London IFA Congress*, a cura di ANDERSON E., in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 50b, 1965.
- AA.VV., *Lineamenti di Storia del diritto romano*, diretto da TALAMANCA M., Giuffrè, Milano, 1989.
- AA.VV., *Advance Rulings: Practice and Legality. 1992 Cancun IFA Seminar*, a cura di BRACEWELL-MILNES J.B., Kluwer, Deventer, 1994.
- AA.VV., *Tax Law Design and Drafting*, a cura di THURONYI V., International Monetary Fund, 1996 (disponibile al collegamento <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm>).
- AA.VV. *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, a cura di ELLIS M.J., in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999.
- AA.VV., *Tax competition in Europe: 2002 EATLP Congress*, a cura di SCHÖN W., IBFD, Amsterdam, 2003.
- AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di MARONGIU G., Giappichelli, Torino, 2004.
- AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di FANTOZZI A. - FEDELE A., Giuffrè, Milano, 2005.
- AA.VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di SALVINI L., Cedam, Padova, 2007, 99 ss.
- AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di LA ROSA S., Giuffrè, Milano, 2007.
- AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di LA ROSA S., Giuffrè, Milano, 2008.
- AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di INGROSSO M. - TESAURO G., Jovene, Napoli, 2009.
- AA.VV., *Rethinking Competitiveness*, a cura di HASSETT K.A., American Enterprise Institute Press, Washington D.C., 2012.
- AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, a cura di BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A., Giappichelli, Torino, 2012.
- AA.VV., *Global Tax Treaty Commentaries*, a cura di VANN R. - PISTONE P. - ANDRADE B. (a cura di), in *Banca dati IBFD*, dal 2014.
- AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di DI PIETRO A. - TASSANI T., Cedam, Milano, 2014.

- AA. VV., *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights. 2015 Basel IFA Congress*, a cura di BAKER P. - PISTONE P., in *Cashiers de droit fiscal international*, vol. 100b, 2015.
- AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di DELLA VALLE E. – FICARI V. – MARINI G., Giappichelli, Torino, 2016.
- AA.VV., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di SACCHETTO C., Giappichelli, Torino, 2016.
- AA.VV., *Codice delle Costituzioni. Vol. I*, a cura di CERRINA FERONI G., FROSINI T.E., TORRE A., Cedam, Padova, 2016.
- AA.VV., *Codice delle Costituzioni. Vol. II*, a cura di ORRÙ R., PARODI G., Cedam, Padova, 2016.
- AA.VV., *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*, a cura di LANG M. - STORCK A. - PETRUZZI R., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2016.
- AA.VV., *State Aid Law and Business Taxation*, a cura di RICHELLE I. - SCHÖN W. - TRAVERSA E., Springer, Berlino-Heidelberg, 2016.
- AA.VV., *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, a cura di HASLEHNER W. – KOFLER G. – RUST. A., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2017.
- AA.VV., *AO-Handbuch*, a cura di DEUTSCHE WISSENSCHAFTLICHE INSTITUT DER STEUERBERATER E.V., Beck, Monaco, 2017.
- AA.VV., *European Tax Law: General Topics and Direct Taxation*, a cura di WATTEL P.J. - MARRES O. - VERMEULEN H., Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018.
- AA.VV., *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, a cura di LANG M. – PISTONE P. - SCHUCH J. - STARINGER C., Spiramus, Londra, 2018.
- AA.VV., *La concorrenza fiscale tra Stati. Atti del convegno tenuto a Roma presso la Sapienza Università di Roma il 9 febbraio 2017*, a cura di BORIA P., Cedam, Milano, 2018.
- AA.VV., *Single Taxation?*, a cura di WHEELER J., IBFD, Amsterdam, 2018.
- AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di GLENDI C. - CORASANITI G. - CORRADO OLIVA C. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., vol. II, Cedam, Milano, 2019.
- AA.VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, a cura di PIERRO M., Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019.
- AA.VV., *New Perspectives on Fiscal State Aid. Legitimacy and Effectiveness of Fiscal State Aid Control*, a cura di DE PIETRO C., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2019.
- AA.VV., *Combating Tax Avoidance in the EU. Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, a cura di MANUEL ALMUDÌ CID J. - FERRERAS GUTIÉRREZ J.A. - HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA P.A., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2019.

- AA.VV., *Tax Transparency: 2018 EATLP Congress*, a cura di HEY J. - BAŞARAN YAVAŞLAR F., IBFD, Amsterdam, 2019.
- AA.VV., *Studies in the History of Tax Law*, a cura di HARRIS P. - DE COGAN D., Bloomsbury, Oxford, 2019.
- AA.VV., *The Future of Risk Management, Volume I. Perspectives on Law, Healthcare, and the Environment*, a cura di DE VINCENTIIS P. - CULASSO F. - CERRATO S.A., Londra, Palgrave MacMillan, 2019.
- AA.VV., *CFE Tax Advisers Europe – 60th Anniversary Liber Amicorum*, a cura di VAN THIEL S. - VALENTE P. - RAVENTÓS-CALVO S., IBDF, Amsterdam, 2019.
- AA.VV., *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario. Atti del convegno (Catania, 25 e 26 ottobre 2019)*, a cura di GUIDARA A., Pacini, Pisa, 2020.
- AA.VV., *Tax Procedures: 2019 EATLP Congress*, a cura di PISTONE P., IBFD, Amsterdam, 2020.
- AA.VV., *Co-operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*, a cura di HEIN R. - RUSSO R., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2020.
- AA.VV., *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, a cura di AVOLIO D., Giuffrè Francis Lefebvre, Milano.
- ADAM R. – TIZZANO A., *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Giappichelli, Torino, 2017.
- ADONNINO P., *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV, 57 ss.
- ÄIMÄ K., *(National Report) Finland*, in *Tax Transparency: 2018 EATLP Congress*, a cura di HEY J. - BAŞARAN YAVAŞLAR F., IBFD, Amsterdam, 2019, 491 ss.
- AINIS M., *La legge oscura. Come e perché non funziona⁴*, Laterza, Bari, 2010.
- ALFANO R. - VERRIGNI C., *Gli interpelli: evoluzione sistematica e trend legislativo italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, 841 ss.
- ALLEN A., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Cedam, Padova, 2017.
- ALLEN A., *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d'impresa*, in GUIDARA A. (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario. Atti del convegno (Catania, 25 e 26 ottobre 2019)*, Pacini, Pisa, 2020, 161 ss.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario⁵*, Utet, Torino, 1969.
- ALLORIO E., *La certezza del diritto dell'economia*, in *Dir. econ.*, 1956, 1198 ss.
- ALLORIO E., *La portata dell'art. 23 della Costituzione e la incostituzionalità delle leggi sui contributi turistici*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, II, 77 ss.
- ALTSHULER R., *Inter-Nation Competitiveness: A Discussion Paper on Base Erosion and Profit Shifting*, in *Bull. for Int'l Tax'n*, 2014, in *Banca dati IBFD*.

AMADDEO F., *Scambio automatico obbligatorio di informazioni inerenti i ruling preventivi transfrontalieri e gli APAs*, in *Novità fiscali*, n. 3/2016, 14 ss.

AMALFITANO C., (voce) *Ravvicinamento delle legislazioni*, in *Dir. online Treccani*, 2015 (disponibile al collegamento [http://www.treccani.it/enciclopedia/ravvicinamento-delle-legislazioni-dir-ue_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/ravvicinamento-delle-legislazioni-dir-ue_(Diritto-on-line)/)).

AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 257 ss.

AMATUCCI F., *Ruling fiscali, discrezionalità amministrativa e compatibilità con il diritto sovranazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 11 ss.

ANÍBARRO PÉREZ S., *Il principio di tutela del legittimo affidamento*, in DI PIETRO A. - TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Cedam, Milano, 2014, 99 ss.

AOTCA - CFE - STEP, *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter*, a cura di CADESKY M. - HAYES I. – RUSSEL D., IBFD, Amsterdam, 2016.

ARMELLA S., *Diritto doganale dell'Unione europea*, Egea, Milano, 2017.

ASCOLI G. - PELLECCIA M., *Interpello sui nuovi investimenti: incerta l'individuazione delle 'ricadute occupazionali significative e durature'*, ne *Il fisco*, 2016, 3021 ss.

ASCOLI G. – ROMAGNOLI V., *Davvero efficaci le modifiche alla disciplina degli accordi preventivi?*, ne *Il fisco*, 2020, 4566 ss.

AVI-YONAH R.S. – CLAUSING K. – DURST M., *Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split*, in *Florida Tax Rev.*, 2009, 501 ss.

AVI-YONAH R.S. - FISHBIEN N. - MAZZONI G., *Stanley Surrey, the Code and the Regime*, University of Michigan Public Law Research Paper n. 653, in *SSRN*, 2019 (disponibile al collegamento <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3414965>).

AVI-YONAH R.S. - MAZZONI G., *BEPS, ATAP and the New Tax Dialogue: A Transatlantic Competition?*, in MANUEL ALMUDÌ CID J. - FERRERAS GUTIÉRREZ J.A. - HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA P.A. (a cura di), *Combating Tax Avoidance in the EU. Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2019, § 1.

AVI-YONAH R.S. – SARTORI N., *Foreword*, in *Tax L. Rev.*, 2012, 314 ss.

AVI-YONAH R.S., *Advanced Introduction to International Tax Law*, Elgar, Cheltenham – Northampton, 2019.

AVI-YONAH R.S., *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard L. Rev.*, 2000, 1573 ss.

AVI-YONAH R.S., *International Tax as International Law*, in *Law & Economics Working Papers*, 2004, 1 ss.

AVI-YONAH R.S., SARTORI N., MARIAN O., *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford University Press, New York, 2011.

AVI-YONAH R.S., *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State: A Twentieth Anniversary Retrospective*, University of Michigan L. & Econ. Research Paper No. 19-002, 2020, (disponibile al collegamento <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3367340>)

AVI-YONAH R.S., *Should US Tax Law be Constitutionalized? Centennial Reflections on Eisner V. Macomber (1920)*, University of Michigan Public Law Research Paper n. 675, in SSRN, 2020 (disponibile al collegamento <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3569562>).

AVY-YONAH R.S., *Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime*, in *Bull. for Int'l Tax'n*, 2007, 130 ss.

BAGAROTTO E., *Interpello e accordi amministrativi [dir. trib.]*, in , in *Dir. online Treccani*, 2013 (disponibile al collegamento [https://www.treccani.it/enciclopedia/interpello-e-accordi-amministrativi-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/interpello-e-accordi-amministrativi-dir-trib_(Diritto-on-line)/)).

BAKER P. - PISTONE P., *General Report*, in ID. (a cura di) *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights. 2015 Basel IFA Congress*, in *Cashiers de droit fiscal international*, vol. 100b, 2015, 50 ss.

BALBIANO DI COLCAVAGNO F., *Advance Rulings on the Application of Tax Treaties*, in *Eur. Tax.*, 2007, 398 ss.

BARFORD V. - HOLT G., *Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'*, in *BBC News Magazine*, 21 maggio 2013 (reperibile al collegamento <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>).

BARTHOLINI S., *Principio di legalità dei tributi in materia d'imposte*, Cedam, Padova, 1957.

BARTOL LESAR M., *EU VAT Cross-Border Rulings*, in *Int'l VAT Monitor*, 2019, 247 ss.

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, 2002, 48 ss.

BASILAVECCHIA M., *Efficacia soggettiva dell'interpello*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 24 ss.

BASILAVECCHIA M., *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 287 ss.

BASILAVECCHIA M., *La determinazione concordata della ricchezza*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, I, 583 ss.

BATISTONI FERRARA F., *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in CASSESE S. (a cura di), *Diz. dir. pubbl.*, I, 2006, 175 ss.

BENSHALOM I., *Sourcing the unsourceable: the cost sharing regulations and the sourcing of affiliated intangible-related transactions*, in *Virginia Tax Rev.*, 2007, 631 ss.

BENTLEY D., *A critique of the Swedish rulings system*, in *Skattenytt Leksand*, 1997, 567 ss.

- BENTLEY D., *Advance Rulings: Lessons from the Swedish Model*, in *Bull. Int'l Fiscal Documentation*, 1997, 210 ss.
- BERLIRI A., *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 3 ss.
- BLANK J.D., *The Timing of Tax Transparency*, in *Southern California L. Rev.*, 2017, 469 ss.
- BORIA P., *Taxation in European Union*, Torino, Giappichelli, 2017.
- BORIA P., *La concorrenza fiscale fra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale*, in BORIA P. (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati. Atti del convegno tenuto a Roma presso la Sapienza Università di Roma il 9 febbraio 2017*, Cedam, Milano, 2018, 21 ss.
- BOSI P. - GUERRA M.C. *Corso di scienza delle finanze*, Il Mulino, Bologna, 2019.
- BRACCINI R., *Mutamenti nelle basi del diritto tributario: la crisi dell'idea di "sistema"*, in *Giur. it.*, 1997, IV, 313 ss.
- BRAUNER Y., *Cost Sharing and the Acrobatics of Arm's length taxation*, in *Intertax*, 2010, 554 ss.
- BRAUNER Y., *Transfer Pricing Aspects of Intangibles: The Cost Contribution Arrangement Model*, in LANG M. - STORCK A. - PETRUZZI R. (a cura di), *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2016, 97 ss.
- BREMER E., *The Agency Declaratory Judgment*, in *Ohio State L. J.*, 2017, 1160.
- BRONŻEWSKA K., *Cooperative compliance: a new approach to managing taxpayer relations*, IBFD, Amsterdam, 2016.
- CAFARI PANICO R., *Il principio di sussidiarietà e il ravvicinamento delle legislazioni nazionali*, in *Riv. dir. eur.*, 1994, 53 ss.
- CALDERÓN CARRERO J.M. - QUINTAS SEARA A., *The Taxpayer's Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures*, in *Bull. Int'l Tax'n*, 2014, 498 ss.
- CANÉ D., *Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. it.*, 2016, 1983 ss.
- CANNAS F. – GRANDINETTI M., *From Tax Rulings to Co-operative Compliance: A New Deal Between the Taxpayer and the Italian Tax Administration?*, in HEIN R. - RUSSO R. (a cura di), *Co-operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2020, 115 ss.
- CARINCI A., *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 617 ss.
- CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2019.

CARNELUTTI F., *La certezza del diritto*, in Riv. dir. civ., 1943, 81 ss., ora in LOPEZ DE OÑATE F., *La certezza del diritto* (1942), nella ristampa del 1968, a cura di ASTUTI G., Giuffrè, Milano, 193 ss.

CASALE D., *Aiuti di Stato e distorsioni alla libera concorrenza*, in INGROSSO M. - TESAURO G. (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, 155 ss.

CENTORE P. - DELLAPINA M., *The Future of Cross-Border Rulings in the VAT Context*, in VAN THIEL S. - VALENTE P. - RAVENTÓS-CALVO S. (a cura di), *CFE Tax Advisers Europe – 60th Anniversary Liber Amicorum*, IBDF, Amsterdam, 2019, 335 ss.

CERAMI P. - MICELI M., *Storicità del diritto: strutture costituzionali, fonti, codici. Prospettive romane e moderne*, Giappichelli, Torino, 2018.

CERRATO M., *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, in Riv. dir. trib., 2017, I, 751 ss.

CFE ECJ Task Force, *Opinion Statement sulla sentenza del Tribunale UE “Apple”*, inoltrato alle Istituzioni europee il 2 dicembre 2020 (disponibile al collegamento https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2020/12/CFE-ECJ-TF-3-2020_Apple_FINAL.pdf).

CFE ECJ Task Force, *Opinion Statement sulle sentenze del Tribunale UE “Fiat” e “Starbucks”*, inoltrato alle Istituzioni europee il 28 gennaio 2020 (disponibile al collegamento https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2020/01/ECJ-TF-1-2020_Starbucks-and-Fiat.pdf).

CHAOUCHE F. - HASLEHNER W., *Cross-Border Exchange of Tax Information and Fundamental Rights*, in HASLEHNER W. – KOFLER G. – RUST. A. (a cura di), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 179 ss.

CHAOUCHE F., *Legitimate expectations in Luxembourg tax law. The case of administrative circulars and tax rulings*, Larcier, Bruxelles, 2019.

CHAOUCHE F., *Les rulings sont morts, vivent les rulings!*, in *Journal des Tribunaux Luxembourg*, n. 2/2020, 33 ss.

CHRISTIANS A., *Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20*, in *Northwestern J. of Law and Social Policy*, 2010, 19 ss.; LAITENBERGER J., *State aid tax cases: Sine timore aut favore*, relazione del direttore generale della DG Concorrenza della Commissione allo “Switzerland International Competition Law Forum” tenutosi a St. Gallen il 20 maggio 2016, 4-5 (disponibile al collegamento https://ec.europa.eu/competition/speeches/text/sp2016_06_en.pdf).

ČIČIN-ŠAIN N., *Joint and Simultaneous Audits*, in PISTONE P. (a cura di), *Tax Procedures: 2019 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2020, 151 ss.

CICOLELLA V. - DI VAIA S. - GIANFRATE M., *Advance pricing arrangement (APA) e mutual agreement Procedure*, in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2020, 1129 ss.

CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell’elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1992.

CIPOLLINA S., *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Giuffrè, Milano, 2003.

CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Esi, Napoli, 2006, 163 ss.

CIPOLLINA S., *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 21 ss.

CIPOLLINA S., (voce) *Abuso del diritto o elusione fiscale*, in *Digesto comm.*, agg. VIII, Milano, 2017, 1 ss.

COBHAM A., *Advance Tax Rulings: Publish or Abolish?*, in *Tax Justice Network*, 2 marzo 2018 (disponibile al collegamento <https://www.taxjustice.net/2018/03/02/advance-tax-rulings-publish-abolish/>).

COMELLI A., *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L. n. 413/1991 allo statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 605 ss.

COMITATO "RUDING", *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commissione europea, Lussemburgo, 1992.

CONSEIL D'ÉTAT, *Le rescrit: sécuriser les initiatives et les projets*, Étude adoptée le 14 novembre 2013 par l'assemblée générale du Conseil d'État.

CONSOLO C., *I pareri del Comitato per l'applicazione della norma antielusiva e la loro sfuggente efficacia*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 951 ss.

CONSORZIO INTERNAZIONALE DEI GIORNALISTI INVESTIGATIVI, *Luxembourg Leaks: Global Companies' Secrets Exposed*, 4 novembre 2014 (disponibile al collegamento <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/>).

CONSULICH F., *Lo statuto penale delle scriminanti. Principio di legalità e cause di giustificazione: necessità e limiti*, Giappichelli, Torino, 2018.

CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al controllo preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento alla compliance*, Cedam, Milano, 2018.

CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1421 ss.

CONTRINO A. - RONCO S.M., *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 599 ss.

CONTRINO A., *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 29 maggio 2019 (disponibile al collegamento <http://www.rivistadirittotributario.it/2019/05/29/banche-dati-tributarie-scambio-informazioni-fra-autorita-fiscali-protezione-dei-dati-personali-quali-diritti-tutele-contribuenti/>).

CORASANITI G., *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, 213 ss.

CROVATO F., *Il consenso nella determinazione dei tributi*, Dike, Roma, 2012.

DALY S., *The Constitutional Implications of an EU Arm's Length Principle*, in *Eur. Tax.*, 2020, 70 ss.

DAREMBERG C. - SAGLIO E., (voce) *Rescriptum*, in ID. (a cura di), *Dictionnaire des antiquités grecques et romaines*, Hachette, Parigi, 1900 (disponibile al collegamento <http://dagr.univ-tlse2.fr/consulter/2530/RESCRIPTUM>).

DE BROE L., *The State Aid Review against Aggressive Tax Planning: 'Always Look a Gift Horse in the Mouth'*, in *Ec Tax Rev.*, 2015, 290 ss.

DE FLORA M.J., *Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*, in *Intertax*, 2017, 447 ss.

DE LILLO F., *In search of Single Taxation*, in WHEELER J. (a cura di), *Single Taxation?*, IBFD, Amsterdam, 2018, 19 ss.

DEL FEDERICO L., *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, n. 3, 2006, 19 ss.

DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in LA ROSA S. (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008, 155 ss.

DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2010, I, 221 ss.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Giuffrè, Milano, 2010.

DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2001.

DONDORP H., *Review of Papal rescripts in the Canonists' Teaching*, in *ZSRG.K*, 1990, 172 ss.

DORIGO S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di giustizia*, in *Tax Notes*, 2018, 91 ss.

DONESANA A.R. - ANGELILLIS P., *Interpello nuovi investimenti: l'Agenzia fornisce la prima risposta*, in *Corr. trib.*, 2017, 749 ss.

DOUMA S., *State Aid and Direct Taxation*, in WATTEL P.J. - MARRES O. - VERMEULEN H. (a cura di), *European Tax Law: General Topics and Direct Taxation*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018, 883 ss.

DOURADO A.P., *The Commission Proposal to Replace Unanimity with a Qualified Majority in the Case of Tax Matters*, in *Intertax*, 2019, 341 ss.

ELLIS M.J., *General Report*, in ID. (a cura di), *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999, 19 ss.

- FADIGA R., *Of Apples, Cars, and Coffee – Against the Commission’s Remedy to Unlawful Tax Rulings*, in *Eur. J. Legal Stud.*, 2018, 209 ss.
- FALCÓN Y TELLA R., *Consultas vinculantes y jurisprudencia*, in *Quincena Fiscal*, n. 9/1997, 1 ss.
- FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell’imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 1047.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Milano, 2020.
- FALSITTA G., *Recupero retroattivo degli ‘aiuti di stato’ e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 655 ss.
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*², Utet, Torino, 1998.
- FANTOZZI A., *The applicability of state aid rules to tax competition measures: a process of “de facto” harmonization in the tax field?*, in SCHÖN W. (a cura di), *Tax competition in Europe: 2002 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2003, 121 ss.
- FARRI F., *I procedimenti a istanza di parte nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 631 ss.
- FAZIO A., *L’interpello tributario nella prospettiva della responsabilità sociale dell’impresa*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 542 ss.
- FEDELE A., *Commento all’art. 23*, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Zanichelli, Bologna, 1978, 21 ss.
- FICHERA F., *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, 969 ss.
- FICHERA F., *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano (2)*, in *Rass. trib.*, 2013, 211 ss.
- FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992.
- FIorentino S., *L’elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 1996, 23 ss.
- FONTANA C., *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli, Torino, 2012.
- FORRESTER E., *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?*, in *EC Tax Rev.*, 2018, 19 ss.
- FORT E., *EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach*, in *Eur. Tax.*, 2017, 370 ss.
- FRANCIOSO C., *State Aid and Tax Rulings: Managing the Risk of Recovery*, in DE VINCENTIIS P. – CULASSO F. – CERRATO S.A. (a cura di), *The Future of Risk Management, vol.1. Perspectives on Law, Healthcare, and the Environment*, Palgrave Macmillan, Cham, 2019, 351 ss.
- FRANCIOSO C., *Il caso Starbucks: primi chiarimenti giurisprudenziali su aiuti di Stato e ruling fiscali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 259 ss.

FRANCIOSO C., *Caso Apple e ruling fiscali: per il Tribunale UE l'aiuto di Stato non è provato*, in *Tax News*, 14 settembre 2020 (disponibile al collegamento http://www.taxnews.it/Tool/Evidenza/Single/view_html?id_evidenza=213).

FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pacini, Pisa, 2020.

FRATINI F., *Gli interpelli tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente*, Cacucci, Bari, 2012.

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Giappichelli, Torino, 1998.

FREGNI M.C., *Legitimation in Decision-Making in Tax Law: Some Remarks on Taxation, Representation and Consent to Imposition*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, I, 410 ss.

FREGNI M.C., *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, I, 51 ss.

GAFFURI G., *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, 488 ss.

GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Cedam, Milano, 2019.

GALGANO F. - CASSESE S. - TREMONTI G. - TREU T., *Nazioni senza ricchezza ricchezze senza nazione*, Il Mulino, Bologna, 1993.

GALLO F., (voce) *Discrezionalità (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 536 ss.

GARBARINO C., *The EU Protection of tax data transferred to third countries*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, V, 93 ss.

GARCEA A., *Il legittimo risparmio d'imposta*, Cedam, Padova, 2000.

GARCEA A., *L'origine*, in SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007, 99 ss.

GARCÍA ANTÓN R., *The Fragmentation of Taxpayers' Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue*, in *World Tax J.*, 2019, 131 ss.

GARCÍA E.G., *European Union – Addressing Hybrid PE Mismatches: The Guidance of the Code of Conduct Group*, in *Eur. Tax.*, 2017, 94 ss.

GASPARRI T., *Un caso di struttura ibrida "scudata" dalla Convenzione tra Lussemburgo e USA*, ne *Il fisco*, 2019, 49 ss.

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956.

GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, Giuffrè, Milano, 1939.

GIANONCELLI S., *Il diritto ad una buona amministrazione nell'interpretazione della norma tributaria e gli interpelli*, in PIERRO M. (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, 97 ss.

- GIANONCELLI S., *Cooperative compliance e tutela penale dell'interesse fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 247 ss.
- GILBERTI G., *Elementi di storia del diritto romano*, Giappichelli, Torino, 1997.
- GIORGI S., *I beni immateriali nel sistema del reddito d'impresa*, Giappichelli, Torino, 2020.
- GIORGI S., *Il ruolo della motivazione negli "accordi" come strumento di audit interno all'azione impositiva*, in GUIDARA A. (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario. Atti del convegno (Catania, 25 e 26 ottobre 2019)*, Pacini, Pisa, 2020, 253 ss.
- GIORGI S., *La motivazione tra polifunzionalità e audit interno*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 495 ss.
- GIORGIANNI A., *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 217.
- GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 907 ss.
- GIOVANNINI A., *L'interpello preventivo all'Agenzia delle entrate (C.F.C. e Statuto dei diritti del contribuente)*, in *Rass. trib.*, 2002, 449 ss.
- GIRAUD A., *A study of the notion of legitimate expectations in State aid recovery proceedings: "Abandon all hope, ye who enter here"?*, in *Common Market L. Rev.*, 2008, 1399 ss.
- GLENDI G., *Disciplina dell'interpello*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Ipsoa, Milano, 2016, 89 ss.
- GLENDI G., *Nonostante l'intervento del legislatore, permangono le divergenze dei giudici di merito sull'autonoma impugnabilità del diniego di interpello*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 2596 ss.
- GLENDI G., *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 2528 ss.
- GORMSEN L., *European State Aid and Tax Rulings*, Elgar, Cheltenham, 2019.
- GOVIND S. – ZOLLES S., *The Anti-Tax Avoidance Directive*, in LANG M. – PISTONE P. – SCHUCH J. – STARINGER C. (a cura di), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Spiramus, Londra, 2018, 228 ss.
- GRANDINETTI M., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 660 ss.
- GREGGI M., *Il caso Apple Italia*, in *Novità fiscali*, n.1/2016, 4 ss.
- GREGGI M., *Il (nuovo) interpello nella gestione del rischio fiscale*, in GLENDI C. - CORASANITI G. - CORRADO OLIVA C. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P. (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, vol. II, Cedam, Milano, 2019, 1007 ss.

GREVI G., *Light and Shade of a Quasi-Constitution: An Assessment*, European Policy Center Issue Paper No. 14, 2004 (disponibile al collegamento https://wms.flexious.be/editor/plugins/imagemanager/content/2140/PDF/2004/EPC_Issue_Paper_14_Light_and_shade_of_a_quasi-Constitution_.pdf).

GROTHERR S. - WITTENSTEIN P., *Wie werden verbindliche Auskünfte der Steuerverwaltung (Advance Tax Rulings) in anderen Staaten veröffentlicht*, in *Steuer & Wirtschaft International*, 2015, 293 ss.

GROSSI P., *Sulla odierna "incertezza" del diritto*, in *Giustizia civile*, 2014, 921 ss.

GUIDARA A., *Agevolazioni fiscali*, in *Dir. online Treccani*, 2013 (disponibile al collegamento http://www.treccani.it/enciclopedia/agevolazioni-fiscali_%28Diritto-online%29/).

GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Giuffrè, Milano, 2011.

GUIDARA A., *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5 ss.

HAMAEKERS H., *Transfer Pricing. History – State of the Art – Perspectives*, in *Riv. dir. trib. int.*, n. 3/1999, 7ss.

HEY J., *The Notion and Concept of Tax Transparency. General Report*, in HEY J. - BAŞARAN YAVAŞLAR F. (a cura di), *Tax Transparency: 2018 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2019, 3 ss.

HÖGLUND M., *(National Report) Sweden*, in *Tax Transparency: 2018 EATLP Congress*, a cura di HEY J. - BAŞARAN YAVAŞLAR F., IBFD, Amsterdam, 2019, 955 ss.

HOLDEN J.P. - NOVEY M.S., *Legitimate Uses of Letter Rulings Issued to Other Taxpayers — A Reply to Gerald Portney*, in *The Tax Lawyer*, 1984, 343

HOOR O.R. - O'DONNELL K., *McDonald's State Aid Investigation: What the European Commission Got Wrong*, in *Tax Notes Int'l*, 12 settembre 2016, 975 ss.

HRUSHKO N., *Tax in the World of Antitrust Enforcement: European Commission's State Aid Investigations into EU Member States' Tax Rulings*, in *Brook. J. Int'l L.*, 2017, 327 ss.

IGLESIAS G.C.R., *Sui limiti dell'autonomia procedimentale e processuale degli Stati membri nell'applicazione del diritto comunitario*, in *Riv. ital. dir. pubbl. comunitario*, 2001, 5 ss.

IHS-DONDENA-CPB, *Aggressive Tax Planning Indicators. Final Report*, Working Paper n. 71-2017, in *Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union's Taxation Papers*, 2017.

ISENBAERT M., *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2010.

KARNITSCHNIG M. – VAN DAALEN R., *Business-Friendly Bureaucrat Helped Build Tax Haven in Luxembourg Confidential tax arrangements for multinational companies like*

Amazon and Fiat save taxes but now are under pressure from the EU, in *The Wall Street J.*, 21 ottobre 2014 (disponibile al collegamento <https://www.wsj.com/articles/luxembourg-tax-deals-under-pressure-1413930593>).

KLEINBARD E.D., *Through a Latte Darkly: Starbucks's Stateless Income Planning*, in *Tax Notes*, 24 giugno 2013, 1515 ss.

KNOBEL A., *Country by country reports: why "automatic" is no replacement for "public"*, in *Tax Justice Network*, 17 giugno 2018 (disponibile al collegamento <https://www.taxjustice.net/2018/07/17/country-by-country-reports-why-automatic-is-no-replacement-for-public/>).

KNOLL M.S., *The Connection Between Competitiveness and International Taxation*, in *Tax L. Rev.*, 349 ss.

KOKOTT J. - PISTONE P. – MILLER R., *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: I diritti del contribuente. La fase I del progetto dell'International Law Association sul diritto tributario internazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 454 ss.

KRISTOFFERSSON E., *Swedish Experience of Publicity*, in *Tax Transparency: 2018 EATLP Congress*, a cura di HEY J. - BAŞARAN YAVAŞLAR F., IBFD, Amsterdam, 2019, 265 ss.

KRUGMAN P., *Competitiveness: A Dangerous Obsession*, in *Foreign Affairs*, 1994, 28 ss.

LA ROSA S., (voce) *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, 1989, in *Banca dati Ius Explorer*.

LA ROSA S., *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, ne *Il Fisco*, 1992, 7946 ss., ora in ID., *Scritti Scelti*, Vol. II, Giappichelli, Torino, 2011, 809 ss.

LA ROSA S., *Le agevolazioni fiscali*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, I, 401 ss.

LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in ID., *Scritti Scelti*, Vol. II, Giappichelli, Torino, 2011, 742 ss.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020.

LANG J., *Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb*, in *Steuer und Wirtschaft*, n. 2, 2011, 144 ss. (trad. it. a cura di FREGNI, M.C., *La tassazione delle imprese nella competizione internazionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, 237 ss.).

LANG M., *Tax Rulings and State Aid Law*, in *British Tax Rev.*, 2015, 391 ss.

LAZAROV I. – BURIK S., *Between State Aid And The Fundamental Freedoms: The Arm's Length Principle And Eu Law*, in *Common Market Law Rev.*, 2019, 905 ss.

LAZAROV I. – BURIK S., *Luxembourg – Is Fiat's Tank Half Full or Half Empty? The General Court's Decision in Luxembourg v. Commission (T-755/15)*, in *Int'l Transfer Pricing J.*, 2020, 71 ss.

LEPARD B.D., *Is the United States Obligated to Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry Into the Normative Authority of Contemporary International Law Using the Arm's Length Standard as a Case Study*, in *Duke J. Comp. & Int'l L.*, 1999, 43 ss.

LEO M., *L'interpello sui nuovi investimenti: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate e le questioni ancora aperte*, ne *Il Fisco*, 2016, 4038 ss.

LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Giuffrè, Milano, 2002.

LOPEZ DE OÑATE F., *La certezza del diritto* (1942), nella ristampa del 1968, a cura di ASTUTI G., Giuffrè, Milano.

LYAL R., *Transfer Pricing Rules and State Aid*, in *Fordham Int'l L. J.*, 2015, 1017 ss.

MAISTO G., *Il "transfer price" nel diritto tributario italiano e comparato*, Cedam, Padova, 1985.

MAITROT DE LA MOTTE A., *Tax Recovery of the Illegal Fiscal State Aids: Tax Less to Tax More*, in *Ec Tax Review*, 2017, 75 ss.

MAITROT DE LA MOTTE A., *Les enjeux de l'affaire Apple après l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 15 juillet 2020*, in *Revue de droit fiscal*, 2020, § 320, 1 ss.

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Giappichelli, Torino, 2000.

MARIAN O., *Is Something Rotten in the Grand Duchy of Luxembourg?*, in *Tax Notes Int'l*, 17 ottobre 2016, 281 ss.

MARIAN O., *The State Administration of International Tax Avoidance*, in *Harvard Business L. Rev.*, 2017, 201 ss.

MARINO G., *Lo Statuto del Contribuente a cinque anni dalla sua istituzione. Presentazione dello Studio CERTI Università Bocconi*, Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano, 18 maggio 2005 (disponibile al collegamento https://www.odcec.mi.it/docs/default-source/convegni-garanzie-e-tutele/Ricerca_2005.pdf).

MARINO G., *Note brevi sull'evoluzione del divieto di aiuti di Stato e sostenibilità dei sistemi fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 393 ss.

MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione della «Carta dei diritti del contribuente»*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 585 ss.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2010.

MARONGIU G., *Riflessioni sul diritto d'interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, 1408 ss.

MAROTTA A., *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in INGROSSO M. - TESAURO G. (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, 129 ss.

MARTIS M., *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2018.

MASNADA M., *Schrems II: la sentenza della Corte UE sul Privacy Shield e gli effetti sui trasferimenti extra-UE dei dati personali*, in *Approfondimenti di Dirittobancario.it*, 30

luglio 2020 (disponibile al collegamento <https://www.dirittobancario.it/approfondimenti/privacy/schrems-ii-la-sentenza-della-corte-ue-sul-privacy-shield-e-gli-effetti-sui-trasferimenti-extra-ue>).

MASON R., *Implications of the Rulings in Starbucks and Fiat for the Apple State Aid Case*, in *Tax Notes Federal*, 7 ottobre 2019, 93 ss.

MASON R., *State Aid Special Report — Part 6: Arm's Length on Appeal*, in *Tax Notes*, 5 febbraio 2018, 771 ss.

MASTELLONE P., (voce) *Contrasto all'erosione nel diritto tributario internazionale*, in *Digesto comm.*, agg. VIII, Milano, 2017, 46 ss.

MASTROIACOVO V., *Il principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, in DI PIETRO A. - TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Cedam, Milano, 2014, 3 ss.

MATTIA S., *Cooperazione tra Stati: la disciplina dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui tax rulings*, in *Fisc. comm. int.*, n. 7/2017, 30 ss.

MAURO M., *L'efficacia dei pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 831 ss.

MAURO M., *Gli accordi nella riscossione dei tributi*, in GUIDARA A. (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario. Atti del convegno (Catania, 25 e 26 ottobre 2019)*, Pacini, Pisa, 2020, 137 ss.

MCKEE M. - SILADKE C.A. - VOSSLER C.A., *Behavioral dynamics of tax compliance when taxpayer assistance services are available*, in *Int'l Tax and Public Finance*, 2018, 722 ss.

MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 2003.

MELIS G. - GARCÍA PRATS A.F., *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in *Dir. e proc. trib.*, 2015, 265 ss.

MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020.

MERLONI F., *Istituzioni di Diritto Amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2012.

MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in ID. (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1999, 5 ss.

MICCINESI M., *L'interpello*, in MARONGIU G. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2004, 91 ss.

MICHELI G.A., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, 262 ss.

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*⁸, Utet, Torino, 1989.

MILADINOVIC A. – PETRUZZI R., *The Recent Decisions of the European Commission on Fiscal State Aid: An Analysis from a Transfer Pricing Perspective*, in *Int'l Transfer Pricing J.*, 2019, 243 ss.

MILADINOVIC A., *The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters*, in LANG M. - PISTONE P. - SCHUCH J. - STARINGER C. (a cura di), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, Vienna, 2018, 103 ss.

MONSENEGO J., *Selectivity in State Aid Law and the Methods for the Allocation of the Corporate Tax Base*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018.

MONSENEGO J., *Some observations on Starbucks, Fiat, and their potential impact on future amendments to the arm's length principle*, in *Kluwer Competition Law Blog*, 26 settembre 2019 (disponibile al collegamento http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2019/09/26/some-observations-on-starbucks-fiat-and-their-potential-impact-on-future-amendments-to-the-arms-length-principle/?doing_wp_cron=1597832803.1154990196228027343750).

MONTI M., *How State aid affects tax competition*, in *Ec Tax Review*, 1999, 208 ss.

MONTI M., *Taxation in the European Union. Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers: SEC (96) 487 Final. (Brussels, 20 March 1996)*, in *Ec Tax Rev.*, 1996, 94 ss.

MORENO GONZALEZ S., *State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings*, in *Eur. St. Aid L.Q.*, 2016, 556 ss.

MORENO GONZÁLEZ S., *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, Tirant lo Blanch Valencia, 2017.

MORSE E.A., *Reflections on the Rule of Law and Clear Reflection of Income: What Constrains Discretion*, in *Cornell J. of L. and Public Policy*, 1999, 445 ss.

MOSCATELLI M.T., *L'interpello del contribuente*, in FANTOZZI A. - FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2005, 614 ss.

MOSCATELLI M.T., *La risposta collettiva all'interpello dei contribuenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1395 ss.

MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Giuffrè, Milano, 2007.

MOSCHETTI F., *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2012, 3 ss.

NAVARRO A., *Transactional Adjustments in Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 2018.

NICOLAIDES P., *Fiscal Aid in the EC. A Critical Review of Current Practice*, in *World Competition*, 2001, 319 ss.

NICOLAIDES P., *The Incentive Effect of State Aid: Its Meaning, Measurement, Pitfalls and Application*, in *World Competition*, 2009, 579 ss.

NOUWEN M., WATTEL P.J., *Tax Competition and the Code of Conduct for Business Taxation*, in WATTEL P.J., MARRES O., VERMEULEN H. (a cura di), *European Tax Law:*

General Topics and Direct Taxation, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018, 927 ss.

NUSSI M., *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, 1859 ss.

NUSSI M., *La tax compliance del contribuente e il diritto ad una buona amministrazione* in PIERRO M. (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, 117 ss.

OBERSON X., *International Exchange of Information in Tax Matter. Toward Tax Transparency*, Elgar, Cheltenham – Northampton, 2018.

ORLANDI M., *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione europea*, Aracne, Roma, 2018.

OSTEEN D.E. - JONES L.J. - FISCHER H.S., *The Private Letter Ruling Program at Half Century Mark*, in *42 USC Law Center Tax Institute*, 1990, 12-1 ss.

OTTO P.C., *Die verbindliche Auskunft im allgemeinen Verwaltungsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2019.

PACE A., *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino, 2012.

PARADA L., *Hybrid Entities: An Alternative Approach in the New Era of BEPS*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018.

PASTORIZA J.S., *The Recovery Obligation and the Protection of Legitimate Expectations: the Spanish Experience*, in RICHELLE I. - SCHÖN W. - TRAVERSA E., (a cura di), *State aid Law and Business Taxation*, Springer, Berlino-Heidelberg, 2016, 247 ss.

PEKKANEN M., (*National Report*) *Finland*, in ELLIS M.J. (a cura di), *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999, 339 ss.

PEPE F., *Sulla tenuta giuridica e sulla praticabilità geo-politica della "dottrina Vestager" in materia di tax rulings e aiuti di Stato alle imprese multinazionali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, I, 2017, 728.

PERRONE A., *Sull'inquadramento sistematico e sulla natura giuridica degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e sulla loro estensibilità all'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, 387 ss.

PERRONE A., *Sulla possibilità di assimilare gli accordi preventivi per le imprese multinazionali alle "Mutual Agreement Procedure"*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 20 settembre 2019 (disponibile al collegamento <http://www.rivistadirittotributario.it/2019/09/20/sulla-possibilita-assimilare-gli-accordi-preventivi-le-imprese-multinazionali-alle-mutual-agreement-procedure/>).

PERRONE A., *Tax competition e giustizia sociale nell'Unione europea*, Cedam, Milano, 2019.

PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Giuffrè, Milano, 1969.

- PEVERINI L., *La nozione di impresa*, in SALVINI L., *Aiuti di stato in materia fiscale*, 2007, Cedam, Padova, 157 ss.
- PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Giappichelli, Torino, 2011.
- PIANTAVIGNA P., *Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy*, in *World Tax J.*, 2017, 477 ss.
- PIANTAVIGNA P., *Gli effetti della convenzione multilaterale sui trattati fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, I, 233 ss.
- PIERRO M., *Il dovere di informazioni dell'amministrazione finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2013.
- PIERRO M., *La comunicazione preventiva nei procedimenti tributari di controllo e la Tax compliance*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, I, 405 ss.
- PINTO C., *Tax competition and EU law*, Kluwer Law International, L'Aia, 2003.
- PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007.
- PISTOLESI F., *La non obbligatorietà dell'interpello "disapplicativo"*, in *Corr. trib.*, 2014, 2932 ss.
- PISTOLESI F., *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2014, 1836 ss.
- PISTOLESI F., *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *Corr. trib.*, 2017, 2412 ss.
- PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995.
- PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 410 ss.
- PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018.
- PISTONE P., *General Report*, in ID. (a cura di), *Tax Procedures: 2019 EATLP Congress*, IBFD, Amsterdam, 2020, 3 ss.
- PIZZONIA G., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale: opportunità e criticità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 491 ss.
- POTITO A., *Nessun salotto buono della fiscalità d'impresa*, in *Sole 24 Ore*, 16 giugno 2016, 41.
- PUGLIESE M., *L'imposizione delle imprese di carattere internazionale*, Cedam, Padova, 1930.
- QWERIN E., *Perspective of Sweden*, in BRACEWELL-MILNES J.B. (a cura di), *Advance Rulings: Practice and Legality. 1992 Cancun IFA Seminar*, Kluwer, Deventer, 1994, 41 ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Giappichelli, Torino, 2009.

- RAGUCCI G., *L'etica del legislatore tributario e la certezza del diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 441 ss.
- RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Giappichelli, Torino, 2018.
- REUTERSWÄRCL E., (*National Report*) Sweden, in ANDERSON E. (a cura di), *Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer, 1965 London IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 50b, 1965, 216 ss.
- RICHARD K., *Are All Tax Rulings State Aid: Examining the European Commission's Recent State Aid Decisions*, in *Houston Bus. & Tax L.J.*, 2018, 1 ss.
- RING D., *Article 26: Exchange of Information*, in VANN R. - PISTONE P. - ANDRADE B. (a cura di), *Global Tax Treaty Commentaries*, in *Banca dati IBFD*, 2018.
- ROMANO C. – CONTI D., *L'attuale quadro dello scambio delle informazioni fiscali al vaglio della giurisprudenza UE e CEDU*, in *Corr. trib.*, 2018, 106 ss.
- ROMANO C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System?*, IBFD, Amsterdam, 2002.
- RONCO S.M., *Aiuti di Stato e tax rulings: la difficile convivenza del giudizio di selettività con il principio di libera concorrenza*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1285 ss.
- ROSSI-MACCANICO P., *A Proposed Framework to Review Tax Rulings under State-Aid Rules*, in HASLEHNER W. – KOFLER G. – RUST. A. (a cura di), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2017, 69 ss.
- ROVIRA FERRER I., *La compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes y los pronunciamientos judiciales*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 413-314/2017, 5 ss.
- SABBI L., *Il ruling e le norme procedurali (interpelli)*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2016, 333 ss.
- SALANITRO G., *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 623 ss.
- SALERNO V., *Il caso Magnetrol: i tax ruling del Regno del Belgio in tema di prezzi di trasferimento superano il vaglio del Tribunale dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 758 ss.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Cedam, Padova, 1990.
- SALVINI L., *I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese*, in *Giur. comm.*, 2016, I, 130 ss.
- SAMMARTINO S., *Il diritto di interpello*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Giappichelli, Torino, 2016, 131 ss.
- SÁNCHEZ LÓPEZ M.E., *The taxpayer's protection in the field of the automatic information exchange*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2018, I, 7 ss.

SAPONARO F. *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea. Accertamento e riscossione*, Tangram Edizioni Scientifiche, Trento, 2012.

SARTORI N., *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. it.*, 2018, 763 ss.

SARTORI N., *Doppia non imposizione e convenzioni internazionali: note a margine di una recente e ineccepibile decisione della Cassazione*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2 ottobre 2019 (disponibile al collegamento <http://www.rivistadirittotributario.it/2019/10/02/doppia-non-imposizione-convenzioni-internazionali-note-margine-recente-ineccepibile-decisione-della-cassazione/>).

SARTORI N., *The Italian Statute of Taxpayers' Rights: State of the Art 20 Years after Its Enactment*, in *Intertax*, 2020, 1045 ss.

SARTORI N., *Il regime fiscale dei neoresidenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, I, 32 ss.

SCHAUMBURG H. – SCHLOSSMACHER S., *Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination*, in *Bull. Int'l Tax'n*, 2000, 522.

SCHERILIO G. - CROSA E. - JEMOLO A.C., (voce) *Rescritto*, in *Enc. it. Treccani*, 1936 (disponibile al collegamento https://www.treccani.it/enciclopedia/rescritto_%28Enciclopedia-Italiana%29/).

SCHIAVOLIN R., *Il principio di certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, in DI PIETRO A. - TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Cedam, Milano, 2014, 27 ss.

SCHÖN W., *Tax Competition in Europe – General Report*, in SCHÖN W. (a cura di), *Tax Competition in Europe*, IBFD, Amsterdam, 6 ss.;

SCHÖN, W., *Facilitating Entry by Facilitating Exit: New Paths in EU Tax Legislation*, in *Intertax*, 2018, 339 ss.

SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 321 ss.

SHAEEN F., *Tax Treaty Aspects of the McDonald's State Aid Investigation*, in *Tax Notes Int'l*, 24 aprile 2017, 331 ss.

SICA M., *Diritto d'interpello e certezza nei rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione*, in PROTTO M. (a cura di), *Il diritto amministrativo del tempo postmoderno*, in *Giur. it.*, 2017, 2784.

SIEBERSON S.C., *Inching toward EU Supranationalism - Qualified Majority Voting and Unanimity under the Treaty of Lisbon*, in *Virginia J. of Int'l L.*, 2010, 921 ss.

SILFVERBERG C., (National Report) *Sweden*, in ELLIS M.J. (a cura di), *Advance Rulings. 1999 Eilat IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 84b, 1999, 565 ss.

SIRKS J. B., *Making a Request to the Emperor: Rescripts in the Roman Empire*, in L. DE BLOIS (a cura di), *Administration, Prosopography and Appointment Policies in the Roman Empire*, Brill, Leida, 2001, 121 ss.

- SLEMROD J., *Competitive Tax Policy*, in HASSETT K.A. (a cura di), *Rethinking Competitiveness*, American Enterprise Institute Press, Washington D.C., 2012, 32.
- STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 695 ss.
- STRIANESE L., *Decisioni anticipate in materia fiscale, lo scambio dei ruling in Italia: nuove regole e possibili strategie*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 123 ss.
- STROZZI G. - MASTROIANNI E., *Diritto dell'Unione Europea: parte istituzionale*, Giappichelli, Torino, 2016.
- SUCCIO R., *Advanced pricing agreements e procedure negoziate di determinazione del valore normale: la Cassazione nega il potere di veto dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, V, 19 ss.
- SURREY S.S. - MCDANIEL P.R., *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985.
- SUVIRANTA A., (National Report) Finland, in ANDERSON E. (a cura di), *Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer, 1965 London IFA Congress*, in *Cahiers de droit fiscal*, vol. 50b, 1965, 93 ss.
- SZOTEK P. – MILADINOVIC A., *Mismatches in View of the Recent Fiscal State Aid Investigations: Genuine Situations or International (Illegal) Arrangements?*, in DE PIETRO C. (a cura di), *New Perspectives on Fiscal State Aid. Legitimacy and Effectiveness of Fiscal State Aid Control*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2019, cap. 4.
- SZUDOCZKY R. – VAN DE STREEK J.L., *Revisiting the Dutch interest box under the EU State aid rules and the code of conduct: When a 'disparity' is selective and harmful*, in *Intertax*, 2010, 260 ss.
- SZUDOCZKY R., *Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments*, in RICHELLE I. – SCHÖN W. – TRAVERSA E. (a cura di), *State Aid Law and Business Taxation*, Springer, Berlin – Heidelberg, 2016, 163 ss.
- SZUDOCZKY R. - MAJDANSKA A., *Designing Co-operative Compliance Programmes: Lessons from the EU State Aid Rules for Tax Administrations*, in *British Tax Rev.*, 2017, 204 ss.
- TARIGO P., *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 396 ss.
- TAVARES R.J.S. – BOGENSCHNEIDER B.N. – PANKIV M., *The Intersection of EU State Aid and U.S. Tax Deferral: A Spectacle of Fireworks, Smoke, and Mirrors*, in *Florida Tax Rev.*, 2016, 121 ss.
- TERRA B.J.M. - WATTEL P.J. - RIJKERS A.C. - SCHONIS H.M.N. - ZWEMMER J.W. (a cura di), *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2001.
- TESAURO F., *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, schema della relazione svolta alla conferenza della Commissione europea su

“EU Corporate Tax Reform: Progress and New Challenges”, Roma-Ostia, 5 dicembre 2003, in *Tributimpresa*, 2004, 3 ss.

TESAURO F., *Elusione e abuso del diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 688.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet, Milano, 2017.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, aggiornato da CONTRINO A. - FREGNI M.C., Utet, Milano, 2019.

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, aggiornato da TURCHI A., Giappichelli, Torino, 2020.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, aggiornato da FREGNI M.C. - SARTORI N. - TURCHI A., Utet, Milano, 2020.

TESAURO G., *Manuale di diritto dell'Unione europea*, aggiornato da DE PASQUALE P. - FERRARO F., Editoriale scientifica, Napoli, 2020.

THURONYI V., *Drafting Tax Legislation*, in ID. (a cura di), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, vol. 1, cap. 3 (disponibile al collegamento <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch3.pdf>).

TIEBOUT C.M., *A Pure Theory of Local Expenditures*, in *J. of Political Economy*, n. 5, 1956, 416 ss.

TIGANO F., *Gli accordi integrativi o sostitutivi del provvedimento*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Giuffrè, Milano, 2017, 655 ss.

TOMASSINI A., *L'ambizione della certezza del diritto (almeno) per i nuovi investimenti, ne Il fisco*, 2016, 3632 ss.

TOSI L. - TOMMASINI A. - LUPI R., *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi*, 2004, 489 ss.

TRIVELLIN M., *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Cleup, Padova, 2008.

TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009.

TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede oggettiva*, in DI PIETRO A. - TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Cedam, Milano, 2014, 59 ss.

TRIVELLIN M., *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali con particolare riguardo al transfer pricing*, Giappichelli, Torino, 2018.

TROPEA A., *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 789 ss.

TUNDO F., *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, in *Corr. trib.*, 2011, 1701 ss.

UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Cedam, Padova, 1999.

VANISTENDAEL F., *Legal Framework for Taxation*, in THURONYI V. (a cura di), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, vol. 1, cap. 2 (disponibile al collegamento <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf>).

VANISTENDAEL F., *Automatic Exchange of Tax Rulings in the EU*, in *Tax Notes Int'l*, 20 aprile 2015, 261 ss.

VARNAY E., *Sanctioning Under Article 260 (3) TFEU: Much Ado About Nothing?*, in *Eur. Public L.*, 2017, 301 ss.

VANZ G., *Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 947 ss.

VEGA BORREGO F.A., *Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Análisis de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 866/2016*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 440/2019, 119 ss.

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001.

VERSIGLIONI M., *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Vol. I, Milano, 2006, 91 ss.

VERSIGLIONI M., *L'interpello nel diritto tributario: contributo alla teoria generale dell'interpretazione amministrativa della norma tributaria*, Perugia, 2005.

VILLALTA R. – RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2017.

VIOTTO A., *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 689 ss.

VLEGGERT J. - VORDING H., *How the Netherlands Became a Tax Haven for Multinationals*, in HARRIS P. - DE COGAN D. (a cura di), *Studies in the History of Tax Law*, Bloomsbury, Oxford, 2019, 310 ss.

VLEGGERT J., *European Union/Netherlands - Dutch CV-BV Structures: Starbucks-Style Tax Planning and State Aid Rules*, in *Bulletin for Int'l Tax'n*, 2016, 173 ss.

WAERZEGGERS C. – HILLIER C., *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime—Design considerations for achieving certainty and transparency*, *Tax Law. International Monetary Fund Technical Note*, 2016 (disponibile al collegamento <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>).

WATTEL P., *The Cat and the Pigeons: Some General Comments on (TP) Tax Rulings and State Aid After the Starbucks and Fiat Decisions*, in RICHELLE I. – SCHÖN W. – TRAVERSA E. (a cura di), *State Aid Law and Business Taxation*, Springer, Berlino-Heidelberg, 2016, 185 ss.

WILKIE J.S., *Article 25: Mutual Agreement Procedure*, in VANN R. - PISTONE P. - ANDRADE B. (a cura di), *Global Tax Treaty Commentaries*, in *Banca dati IBFD*, 2018.

WÖHRER V., *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, IBDF, Amsterdam, 2018.

ZITO A. – TINELLI G., *L'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Giuffrè, Milano, 2017, 681 ss.

ZIZZO G., *Diritto d'interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 136 ss.

ZIZZO G., *Commento all'art. 11*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Vol. I, Padova, 2011, 573 ss.

Zizzo G., *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*, in *Corr. trib.*, 2019, 66 ss.

ZOPPINI G., *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 991 ss.

ZORNOZA J., *Preface*, in NAVARRO A., *Transactional Adjustments in Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 2018.