

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE
VICTOR UCKMAR
EMERITO DELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORI

ANDREA AMATUCCI
EMERITO DELL'UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

PASQUALE PISTONE
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU VIENNA

IN EVIDENZA

DOTTRINA:

ROBERTA ALFANO, CATERINA VERRIGNI, Gli interpelli: evoluzione sistematica e *trend* legislativo italiano

MENITA GIUGY DE FLORA, La rilevanza del contraddittorio procedimentale

LUIS DURÁN ROJO, El uso del *soft law* en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico

GIUSEPPE MELIS, Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive

FRANCESCA MORETTI, Questioni attuali in tema di esterovestizione delle società

CONCETTA RICCI, Nel d.lgs n. 147/2015 il consolidato fiscale cambia volto e diventa "orizzontale". Un nuovo tentativo di ravvicinamento dei sistemi fiscali nazionali

SERGIO VINCIGUERRA, La proposta di direttiva dell'U.E. contro i reati di frode che ne ledono gli interessi finanziari

COMMENTO ALLE SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA IN RASSEGNA:

MARIANTONIETTA NAPOLITANO, La tutela patrimoniale del contribuente demandata agli ordinamenti interni entro i limiti del principio di effettività e di equivalenza

www.edicolaprofessionale.com/DPTI

 Wolters Kluwer

CEDAM

SOMMARIO 3/2016

Dottrina

ALFANO R., VERRIGNI C., Gli interpelli: evoluzione sistematica e <i>trend</i> legislativo italiano (*)	841
DE FLORA M.G., La rilevanza del contraddittorio procedimentale (*)	872
DURÁN ROJO L., El uso del <i>Soft law</i> en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico	593
MELIS G., Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive	977
MORETTI F., Questioni attuali in tema di esterovestizione delle società (*)	1021
RICCI C., Nel d.lgs. n. 147 del 2015 il consolidato fiscale cambia volto e diventa "orizzontale". Un nuovo tentativo di ravvicinamento dei sistemi fiscali nazionali (*)	1049
VINCIGUERRA S., La proposta di direttiva dell'U.E. contro i reati di frode che ne ledono gli interessi finanziari	1074

Documenti

OFFICIAL JOURNAL OF THE EUROPEAN COMMISSION, Commission Recommendation of 6 December 2012	1097
U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY WHITE PAPER, The European Commission's recent State aid investigations of transfer pricing rulings	1107

Rubriche

BILLARDI C., Rassegna di fiscalità sudamericana	pag. 1137
Argentina	1137
Colombia	1141
Venezuela	1146
C.I.A.T.	1148
CORASANITI G., Convenzioni internazionali	1151

(*) Contributi sottoposti a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e stranieri e valutati positivamente da due componenti del Comitato di revisione della Rivista.

838	DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE N. 3/2016	
	MANDELLI D., Internet	1163
	ROCCATAGLIATA F., VALENTE M.G., Fiscalità comunitaria	1167
	SUCCIO R., U.S. International taxation	1187
Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia)		
	Sentenze del 30 giugno 2016, causa C-123/15 Max-Heinz Feilen <i>vs.</i> Finanzamt Fulda	1201
	Sentenza del 30 giugno 2016, causa C-176/15 Guy Riskin Geneviève Timmermans <i>vs.</i> État belge	1201
	Sentenza del 22 giugno 2016, causa C-11/15, Odvolací finanční ředitelství <i>vs.</i> Český rozhlas	1202
	Sentenza del 22 giugno 2016, causa C-267/15, Gemeente Woerden <i>vs.</i> Staatssecretaris van Financiën	1202
	Sentenza del 21 giugno 2016, causa C-15/15; New Valmar BVBA <i>vs.</i> Global Pharmacies Partner Health Srl	1203
	Sentenza del 16 giugno 2016, causa C-200/15; Commissione <i>vs.</i> Repubblica portoghese	1203
	Sentenza del 16 giugno 2016, causa C-229/15; Minister Finansów <i>vs.</i> Jan Mateusiak	1204
	Sentenza del 16 giugno 2016, causa C-186/15; Kreissparkasse Wiedenbrück <i>vs.</i> Finanzamt Wiedenbrück	1204
	Sentenza del 9 giugno 2016, causa C-332/14; Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR <i>vs.</i> Finanzamt Krefeld	1205
	Sentenza del 8 giugno 2016, causa C-479/14; Sabine Hünnebeck <i>vs.</i> Finanzamt Krefeld	1206
	Sentenza del 2 giugno 2016, cause C-226/14 e C-228/14; Eurogate Distribution GmbH <i>vs.</i> Hauptzollamt Hamburg Stadt, e DHL Hub Leipzig GmbH <i>vs.</i> Hauptzollamt Braunschweig	1207
	Sentenza del 2 giugno 2016, causa C-263/15; Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft, Lajvér Csapadé Kvízrendezési Nonprofit Kft. <i>vs.</i> Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV)	1208
	Sentenza del 2 giugno 2016, causa C-252/14; Pensioen funds Metaalen Techniek <i>vs.</i> Skatteverket	1209
	Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-244/15; Commissione <i>vs.</i> Repubblica ellenica	1209

SOMMARIO	839
Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-300/15; Charles Kohll, Silvie Kohll Schlessler <i>vs.</i> Directeur de l'administration des contributions directes	1210
Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-48/15; État belge, SPF Finances <i>vs.</i> NN (L) International SA	1211
Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-607/14; Bookit Ltd <i>vs.</i> Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs	1212
Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-550/14; Envirotec Denmark ApS <i>vs.</i> Skatteministeriet	1212
Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-130/15; Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs <i>vs.</i> National Exhibition Centre Limited	1213
Sentenza del 12 maggio 2016, causa C-520/14; Gemeent e Borsele <i>vs.</i> Staatssecretaris van Financiën	1213
Sentenza del 28 aprile 2016, causa C-128/14; Staatsecretaris van Financiën <i>vs.</i> Het Oudeland Beheer BV	1214
Sentenza del 14 aprile 2016, causa C-522/14; Sparkasse Allgäu <i>vs.</i> Finanzamt Kempten	1215
Sentenza del 7 aprile 2016, causa C-546/14; Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C. in liquidazione	1215
 Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna 	
NAPOLITANO M., La tutela patrimoniale del contribuente demandata agli ordinamenti interni entro i limiti del principio di effettività e di equivalenza (*)	1217

(*) Contributo sottoposto a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e stranieri e valutato positivamente da due componenti del Comitato di revisione della Rivista.

DOTTRINA

GLI INTERPELLI: EVOLUZIONE SISTEMATICA E TREND LEGISLATIVO ITALIANO (1)

Abstract: *The advance tax ruling has been radically revised in the Italian tax law in the implementation of the Law no. 23/2014. From the perspective of internal relations, it seemed to be essential to decrease the mandatory types in order to give more consistency to the regulation. The legislator, indeed, aiming to shorten the timing of the opinions drafting, reformed the various kinds of advance ruling, clarifying purposes and guarantees of legal protection belonging to each type. The advance tax ruling is accordingly now classified as "ordinary", "probative", "anti-abuse" (particularly relevant in view of the simultaneous reform regarding the abuse of rights itself, enacted in favor of law certainty) and "not applicable". Regarding the international relations, the legislator chose to apply the international ruling to new investments and the prior agreement for companies carrying out international business; the latter is enforced essentially through an agreement between the taxpayers and Italian Revenue Agency. The rationale behind these legal constructs is to give the taxpayers the possibility to know in advance the Administration's opinion and make the system more equitable and clear. The Cross Border Ruling is regulated, as pilot project, with a view to mutual collaboration. This ruling, according to the European Commission, should contribute to the improvement of the harmonization of the VAT regimes in the different European Member States. This framework, as described, should be able to simplify and improve the relationship between taxpayers and Financial Administration based on the prior cooperation and designed to guarantee the legal certainty and the stability of tax laws.*

Abstract: Nell'ordinamento tributario italiano, in attuazione della l. delega n. 23 del 2014, è stato radicalmente rivisitato l'istituto dell'interpello. Dal punto di vista dei rapporti interni è apparsa imprescindibile la necessità di contenerne le forme obbligatorie, garantendo maggiore omogeneità alla disciplina. Il Legislatore ha ridisegnato le diverse tipologie, suddividendole in ordinario, probatorio, anti-abuso (di particolare rilievo in ragione della contemporanea riforma dell'abuso, per la certezza del diritto) e disapplicativo, al fine di assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, chiarendone finalità, possibili garanzie di tutela giurisdizionale e le regole applicabili. Per quanto riguarda i rapporti transnazionali è stato previsto il *ruling* internazionale per i nuovi investimenti e gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale che si sostanzia in un accordo tra contribuenti e Amministrazione finanziaria. La *ratio* degli istituti va ravvisata nella possibilità data al contribuente di conoscere preventivamente l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria e rendere il sistema più equo e trasparente. Nell'ottica della reciproca collaborazione si inserisce anche l'istituto del *Cross Border Ruling*, quale progetto pilota che, nella prospettiva della Commissione europea, dovrebbe contribuire al miglioramento dell'armonizzazione dell'iva nei diversi Stati membri. Il tutto al fine della semplificazione e rafforzamento del rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, improntato alla collaborazione preventiva e finalizzato ad assicurare la certezza del diritto e la stabilità delle norme tributarie.

(1) Testo della relazione, riveduta ed ampliata, che sarà presentata nelle *XXIX Jornads Latinoamericanas de Derecho Tributario* – ILADT, 6-11 novembre 2016, Santa Cruz de la Sierra.

SOMMARIO: 1. Note introduttive – 2. La disciplina dell'interpello: *ratio*, caratteri e limiti – 3. La riforma dell'istituto ed il diritto d'interpello – 4. Le diverse tipologie di interpello ed i profili procedurali – 4.1. *Segue*: interpello e certezza del diritto – 5. Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale – 5.1. Gli effetti e le modalità applicative – 6. L'interpello sui nuovi investimenti in Italia – 6.1. I profili procedurali – 7. Il *Cross Border Ruling* – 8. Conclusioni.

1. - Note introduttive

Recentemente nel sistema italiano è stata posta in essere una radicale modifica della disciplina degli interpelli.

Il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 attuativo dell'art. 6 della delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23, è intervenuto sull'art. 11 dello Statuto dei diritti del Contribuente, ora rubricato come "Diritto di interpello", ridisegnandone le diverse tipologie e suddividendolo in ordinario – a carattere qualificatorio ed interpretativo – probatorio, anti-abuso e disapplicativo.

Solo pochi giorni prima, il d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 – il cosiddetto decreto "crescita ed internazionalizzazione delle imprese" – ha disciplinato il *ruling* internazionale per i nuovi investimenti e gli accordi preventivi per imprese con attività internazionali, che – diversamente dall'interpello – non si sostanzia in un parere rilasciato unilateralmente dall'Amministrazione, ma trova definizione in un accordo tra il fisco ed il contribuente stesso.

La *ratio* degli istituti fin dalla loro istituzione si è sostanziata nella conoscenza preventiva per il contribuente dell'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'interpretazione/applicazione di una norma tributaria – nell'ambito dei rapporti interni ed internazionali – relativa alla fattispecie concreta riferibile al soggetto, in un quadro di certezza del diritto e di semplificazione dei rapporti e di successivo contenimento del contenzioso.

Entrambi gli istituti hanno però evidenziato una serie di criticità, che ne hanno sollecitato la risistemazione, nel rispetto dei criteri direttivi che risiedono nella l. delega n. 23 del 2014, per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita.

Con riferimento all'interpello è stata esplicitamente evidenziata, da un lato, la necessità di contenerne le forme obbligatorie e, dall'altro, di garantire maggiore omogeneità di disciplina fra le diverse tipologie, sia con riferimento alle finalità dell'istituto, che alla garanzia di tutela giurisdizionale e delle regole applicabili, al fine di assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri.

Per quanto riguarda il *ruling* internazionale è stato previsto, ex art. 1 del d.lgs. n. 147 del 2015, uno strumento parzialmente innovativo e certamente migliorativo dei rapporti fra l'Amministrazione fiscale ed i soggetti che pongono in essere attività a rilevanza transnazionale, che ne potenzia il raggio di azione e la collocazione; il successivo art. 2, sulla falsariga di un modello consolidato nell'esperienza di altri ordinamenti, regola una nuova figura che mutua caratteri sia dal precedente *ruling* internazionale, sia dall'interpello interpretativo, destinato ai soggetti che intendano realizzare nuovi investimenti sul territorio nazionale.

Entrambi gli istituti mirano al potenziamento della fase di verifica – per l'interpello – e degli accordi – per il *ruling* – a carattere *preventivo*, per la semplificazione dei rapporti fra Fisco e contribuente, al fine di rafforzare la cooperazione tra le parti, nel quadro di un rapporto fondato sul dialogo e sulla reciproca collaborazione, teso alla concreta deflazione del contenzioso.

Nell'ottica della reciproca collaborazione si inserisce anche l'interpello iva europeo (CBR – *Cross Border Ruling*), quale progetto pilota che, almeno nella prospettiva indicata dalla Commissione europea, dovrebbe contribuire a migliorare ulteriormente l'armonizzazione delle legislazioni negli Stati membri.

2. - *La disciplina dell'interpello: ratio, caratteri e limiti*

Gli interpelli, annoverati fra gli strumenti deflativi *preventivi*⁽²⁾ del contenzioso, sono stati originariamente disciplinati dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente – l. 27 luglio 2000, n. 212 – da cui erano promanate diverse tipologie. L'interpello ordinario a carattere interpretativo di una specifica norma rispetto ad un preciso adempimento tributario di un singolo contribuente; l'interpello antielusivo per la valutazione, in termini di elusività o meno, di comportamenti, atti o negozi che potessero ricomprendersi nella disciplina dell'art. 37 *bis* d.p.r. n. 600 del 1973; l'interpello disapplicativo, previsto dal 8° comma del medesimo art. 37 *bis*, riferito all'applicabilità di specifiche norme antielusive, in particolare, in tema di detrazioni, deduzioni, crediti o altre posizioni di vantaggio, per le quali il contribuente potesse dimostrare l'effettiva assenza degli effetti

(2) F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007; G. Marongiu, *Riflessioni sul diritto d'interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, 1408; G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 566; M. Miccinesi, *L'interpello*, in G. Marongiu (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 96; M. Versigliani, *l'interpello nel diritto tributario*, Perugia, 2005; E.M. Bagarotto, *Interpello e accordi amministrativi (dir. Trib.)*, in *Diritto on line*, 2013. G. Pizzonia, *Il ravvedimento tra deflazione del contenzioso, fiscalità negoziata e cripto-condonismo. Prime note*, in *Riv. dir. fin.*, 2015, 1, 72.

elusivi che le singole disposizioni intendevano prevenire⁽³⁾. A tali macro-categorie si erano rapidamente affiancate una miriadi di fattispecie concrete dai contorni non sempre chiaramente definiti, per i quali erano state previste, in via interpretativa, specifiche regolamentazioni⁽⁴⁾.

Un nervo scoperto del precedente sistema era certamente quello relativo all'impugnabilità della risposta, nell'ipotesi di interpelli negativi, in particolare con riferimento all'ipotesi di diniego di disapplicazione⁽⁵⁾. È noto che i giudici di legittimità avevano fatto confluire nella competenza delle Commissioni tributarie tutte le liti da atti impositivi che avessero attitudine a definire aspetti rilevanti e autonomi delle fasi attuative dei tributi, superando l'ostacolo della tassatività dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992⁽⁶⁾, affermando l'autonoma impugnabilità dell'atto, posta la mancanza di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria⁽⁷⁾.

⁽³⁾ Come chiaramente ricordato anche dalla relazione illustrativa al decreto n. 156 del 2015, l'interpello disapplicativo è stato nel tempo esponenzialmente esteso sino a ricomprendervi molteplici fattispecie, quali, ad esempio, gli interpelli delle società di comodo e non operative e quelli in materia di aiuto alla crescita economica. Proprio le società di comodo o non operative hanno dato vita ad una nutrita casistica in termini quantitativi e qualitativi e per tali società, principalmente, si è posto il problema dell'impugnabilità della risposta, nell'ipotesi di interpelli negativi. F. Pistolesi, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Fisco*, 2007, 2995; L. Tosi, *Le società di comodo*, Padova, 2008, 10; circ. 14 giugno 2010, 32/E. F.A. Cimino, *Disapplicazione normativa su società ed enti non operativi*, in *Rass. trib.*, 2013, 749.

⁽⁴⁾ M. Basilavecchia, *Efficacia soggettiva dell'interpello*, in *Giur. trib.*, 2011, 1, 22; P. Russo, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, 1, 1.

⁽⁵⁾ Il contribuente, infatti, pur potendo non adeguarsi alla risposta dell'Amministrazione, di fatto, si trovava in una posizione particolarmente delicata: «altro è il caso del contribuente che non si adegua in una situazione di dubbio interpretativo, o di dubbia elusività del proprio programma negoziale, e altro è sostenere che un contribuente che si dichiara egli stesso nell'istanza certamente compreso nell'ambito di una norma antielusiva specifica abbia diritto di sottrarsi, in mancanza di un'autorizzazione amministrativa a farlo, all'applicazione della stessa... se decide di disapplicare la norma senza che l'amministrazione abbia consentito, la sua scelta di non adeguamento appare assimilabile a quella di un contribuente che decida di evadere ritenendo troppo alta la pressione fiscale». Così M. Basilavecchia, *Impugnabilità dell'interpello disapplicativo (dir. Trib.)*, in *Diritto on line*, 2013.

⁽⁶⁾ Nel contempo si è rilevato come la posizione giuridica soggettiva del contribuente non era di interesse legittimo ma di diritto soggettivo, con la conseguenza che l'Agenzia delle entrate, una volta appurato, tramite la prova fornita dal contribuente, che l'operazione non aveva natura elusiva, non poteva opporre alcun diniego, essendo insussistenti profili di discrezionalità. Appare opportuno ricordare Cons. Stato, sez. IV, 26 gennaio 2009, n. 414, fondamentale al fine della definizione in materia della competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie; la sentenza aveva sancito come la qualificazione della situazione giuridica del ricorrente come interesse legittimo «non è *ex se* sufficiente ad attribuire la relativa controversia alla cognizione del giudice amministrativo».

⁽⁷⁾ Cass., sez. V, 15 aprile 2011, n. 8663.

Parimenti per gli interpelli negati: il giudice investito del ricorso contro il diniego era tenuto non solo a verificare la legittimità dell'atto ma doveva esaminare nel merito la pretesa, eventualmente stabilendo la natura non elusiva dell'operazione. Pareva, dunque, essere presente un onere ineludibile di impugnativa, per evitare di vanificare la possibile rilevanza di tali motivi in occasione di successivi atti impositivi⁽⁸⁾. In seguito la Cassazione ha ulteriormente rilevato che il diniego non dovesse necessariamente essere impugnabile in via immediata, ma potesse esserlo in base alla scelta del contribuente, che riteneva utile procedere ad una verifica giudiziale, in modo da informare ad essa l'adempimento dei propri doveri fiscali⁽⁹⁾; per i giudici di legittimità il contribuente poteva altresì procedere ad "autodisapplicare" la norma antielusiva, nonostante il parere negativo dell'Amministrazione finanziaria, impugnando il successivo atto di accertamento o il diniego di rimborso⁽¹⁰⁾.

Il quadro in via interpretativa che se ne rilevava *ante* riforma evidenziava, dunque, una certa definizione in merito alle competenze giurisdizionali⁽¹¹⁾; parimenti non si evidenziava però un'altrettanta maturazione in merito alla natura ed agli effetti dell'atto, in contrasto con la natura del processo tributario e con le regole per l'accesso al processo stesso⁽¹²⁾. A ciò doveva aggiungersi l'interrogativo circa la reale utilità di una siffatta

⁽⁸⁾ Rilevava ancora M. Basilavecchia, *Impugnabilità dell'interpello disapplicativo*, cit., la necessità di tale impugnazione, al fine di evitare «dineghi di rimborso, per i contribuenti che si conformassero al diniego, applicando la norma antielusiva, sottoponendosi al conseguente maggior onere, e poi presentassero istanza di rimborso, e atti di accertamento per coloro che scegliessero, dopo il diniego, di contravvenirvi disapplicando autonomamente, rischiando anche le sanzioni, la norma antielusiva».

⁽⁹⁾ Cass., sez. V, 5 ottobre 2012, n. 17010. I giudici di legittimità hanno sancito che la risposta negativa all'interpello non impedisce all'Amministrazione di rivalutare – in sede di analisi della dichiarazione dei redditi ovvero dell'istanza di rimborso del contribuente presentata a seguito di adeguamento alla risposta negativa ritenuta illegittima – l'orientamento negativo espresso in precedenza; nel contempo il contribuente potrà esperire piena tutela in sede giurisdizionale, nei confronti dell'atto tipico che gli sia stato notificato. In tale sede il contribuente può dimostrare, senza preclusioni, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva.

⁽¹⁰⁾ Cass., sez. V, 28 maggio 2014, n. 11929. Parimenti, anche se con qualche perplessità, i giudici si erano espressi per la possibilità di autodisapplicare la norma antielusiva per il contribuente in mancanza di preventiva istanza di interpello. Cass., sez. V, 15 luglio 2014, n. 16183.

⁽¹¹⁾ R. Schiavolin, *Art. 19*, in Consolo, Glendi, (a cura di) *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Padova, 2012, 287.

⁽¹²⁾ Ancora M. Basilavecchia, *Impugnabilità dell'interpello disapplicativo*, cit., che rilevava come nessuna delle sentenze, ad esempio, abbia affrontato il problema delle conseguenze per il contribuente che avesse ommesso di presentare l'istanza disapplicativa; parimenti nessuna delle sentenze aveva approfondito la portata dell'atto.

controversia giurisdizionale, con gli inevitabili tempi fisio/patologici correlati, in particolare rispetto alla necessità dell'applicazione della norma antielusiva, che deve, per sua stessa natura, definirsi in tempi brevi; infatti, in tale fattispecie, il contribuente, anche dopo aver impugnato il diniego, sarebbe stato tenuto ad applicare la norma antielusiva, salvo un successivo diritto al rimborso, previa sentenza passata in giudicato.

L'originaria *ratio* deflativa e le esigenze di chiarificazione della disciplina tributaria, in presenza di casi complessi, si erano di fatto tradotte in uno strumento articolato su troppe configurazioni⁽¹³⁾, dettate da finalità diverse, dai meccanismi di funzionamento e dagli effetti affatto diversi dalle originarie intenzioni.

Apparivano, dunque, evidenti i profili di criticità e gli squilibri funzionali propri, che ne hanno reso improcrastinabile la riforma.

3. - La riforma dell'istituto ed il diritto d'interpello

La recente novella dell'interpello, a lungo invocata, tenta di semplificare il rapporto tra Fisco e contribuente tramite il passaggio «*da un sistema incentrato sulla necessità di una compiuta verifica amministrativa "ex ante" di determinate fattispecie ad un sistema basato sulla responsabilizzazione del contribuente, al quale viene riconosciuta la possibilità di verificare in autonomia la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per l'accesso a specifici regimi fiscali o per la disapplicazione di determinate disposizioni antielusive*»⁽¹⁴⁾.

La modifica dell'interpello evidenzia – così come l'ulteriore coeva modifica del sistema tributario che ha portato alla previsione dell'art. 10 *bis* dello Statuto e della clausola antiabuso⁽¹⁵⁾ – la volontà di incidere sul precedente assetto normativo, dopo l'intenso periodo di acquisizione dettato dalla prassi e dalla giurisprudenza, in assenza di interventi legislativi.

⁽¹³⁾ In tal senso si veda Corte dei Conti, Deliberazione 5 agosto 2015, n. 5/2015/G, *Gli istituti dell'interpello fiscale* reperibile in www.corteconti.it/ che enumera la presenza di ben diciotto diverse tipologie.

⁽¹⁴⁾ Così Senato della Repubblica, Audizione, VI Commissione Finanze e Tesoro Roma, 15.7.2015, *Osservazioni allo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione delle disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario* (AG n. 184) e relazione illustrativa allo schema di Decreto. A. Contrino, A. Marcheselli, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2016, 1, 15.

⁽¹⁵⁾ F. Gallo, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1315; A. Contrino, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, 4, 1407.

Con il Decreto “interpelli e contenzioso tributario” – d.lgs. n. 156 del 2015 – attuativo della l. delega fiscale n. 23 del 2014, il legislatore ne ha dunque ridisegnato la disciplina: ciò al fine di restituire all’interpello la funzione di strumento di dialogo privilegiato e qualificato del contribuente con l’Amministrazione⁽¹⁶⁾.

Molteplici e rilevanti le innovazioni, nel rispetto dell’imprescindibile riferibilità dell’istanza esclusivamente a casi concreti e personali, «*espressione di un principio comune a tutta la disciplina degli interpelli, secondo cui l’interpello deve essere finalizzato a conoscere il trattamento tributario di atti, operazioni o iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante*»⁽¹⁷⁾.

L’interpello è altresì tradizionalmente legato a doppio filo al dibattito per la definizione dell’abuso del diritto, di cui l’emanazione dell’art. 10 *bis* dello Statuto ha rappresentato il punto di arrivo di un percorso lungo e complesso realizzatosi, nel fermento del dibattito dottrinario, attraverso un’articolata giurisprudenza e prassi⁽¹⁸⁾. Si è approdati, in ottemperanza alla raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, alla previsione – con qualche sfasatura temporale⁽¹⁹⁾ – di una norma

⁽¹⁶⁾ Ciò nel rispetto di quanto testualmente indicato anche nella relazione illustrativa allo schema del Decreto Atto governativo n. 184 *bis*, “Schema di Decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario”.

⁽¹⁷⁾ Così nella relazione di accompagnamento allo schema di Decreto, p. 9. Con riferimento al diritto del contribuente ad ottenere risposte qualificate dal Fisco si veda a A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 236.

⁽¹⁸⁾ Le due riforme, praticamente sincrone da un punto di visto cronologico, hanno evidenziato, già in sede di lavori preparatori, un medesimo sentire, mostrando l’interesse del Governo a migliorare il coordinamento fra normative antiabuso ed interpello. Sin dalla bozza originaria del decreto è apparsa chiara la richiesta al Governo di valutare l’opportunità di precisare che l’istanza di interpello preventivo in materia di abuso del diritto sia presentata prima che siano scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione e per l’assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie per la quale si presenta l’istanza. Le Commissioni parlamentari avevano sottolineato ripetutamente la necessità di meglio coordinare l’interpello antiabuso con l’interpello disapplicativo, ottenendo ampie rassicurazioni da parte del Governo.

⁽¹⁹⁾ G.M. Committeri, M. Scifoni, *Le istanze di interpello antiabuso tra modifiche legislative non coordinate e sforzi interpretativi dell’Agenzia*, in *Corr. trib.*, 2016, 8, 585, evidenziano la mancata coincidenza temporale tra l’efficacia dell’abrogazione dell’art. 37 *bis*, d.p.r. 600 del 1973 – operativa dal 2 settembre 2015 –, l’entrata in vigore del nuovo interpello antiabuso – 1° ottobre 2015 – e l’effettività delle modifiche – in vigore dal 1° gennaio 2016 – apportate dal d.lgs. n. 156 del 2015: ciò ha imposto all’Agenzia di intervenire con la risoluzione 104/E/2015, per tentare di riordinare la disciplina degli interpelli antielusivi/antiabuso. È stata salvaguardata la buona fede dei contribuenti, prevedendo altresì la possibilità di ripresentare le istanze che siano risultate prive di un quadro normativo all’epoca della presentazione. Con riferimento alla ancor più complessa disciplina transitoria dell’art. 10 *bis* e alle problematiche, anche penali, correlate ad una possibile

generale antiabuso, il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che ha abrogato la precedente norma antielusiva dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 applicabile solo per l'accertamento delle imposte sui redditi ad un numero chiuso di operazioni; l'abuso e l'elusione fiscale sono stati unificati e previsti da una nuova norma a valenza generale, riferita a tutti i tributi, con l'unica eccezione della disciplina vigente in materia doganale⁽²⁰⁾.

Appare, dunque, utile sinteticamente soffermarsi sul rapporto fra interpello e normative antiabuso: la evidente, stretta connessione fra tali tematiche, poste in essere in soluzione di continuità, evidenzia infatti – già *prima facie* – un'intrinseca delicatezza, in termini di certezza del diritto e l'importanza di analizzare tale legame in sede preventiva. Questo, non prima di aver analizzato le attuali declinazioni dell'istituto.

4. - *Le diverse tipologie di interpello ed i profili procedurali*

La prima fondamentale modifica si sostanzia nella chiara previsione di quattro tipologie – ordinario, probatorio, anti-abuso e disapplicativo – con una diversa estensione dell'ambito applicativo dell'interpello ordinario⁽²¹⁾. Il contribuente potrà proporre interpello ordinario non soltanto, secondo la disciplina *ante* riforma, nell'ipotesi di condizioni di obiettiva incertezza, tali da inficiare la corretta interpretazione della norma tributaria – il c.d. interpello ordinario interpretativo – ma anche nell'ipotesi in cui l'incertezza si riferisca alla qualificazione delle fattispecie, dando vita ad un interpello ordinario qualificatorio⁽²²⁾; tale interpello non ha ad oggetto la

efficacia retroattiva degli effetti sostanziali della riforma, in ragione dell'*abolitio criminis* di alcune fattispecie si veda G. Frasoni, *La "multiforme" efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto*, in *Corr. trib.*, 2015, 4362.

⁽²⁰⁾ M. Basilavecchia, *L'art. 10-bis dello statuto: "the day after"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 5. Si veda anche G. Corasaniti, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, 2, 465.

⁽²¹⁾ L'Agenzia delle entrate, al fine della concreta attuazione della riforma, è intervenuta con il Provvedimento 4 gennaio 2016, per la definizione delle regole per la presentazione delle istanze in base alla nuova disciplina, e la circolare 9/E/2016 del 1° aprile. R. Rizzardi, *I nuovi interpelli tra unitarietà della disciplina e specificità delle singole categorie*, in *Corr. trib.*, 2016, 20, 1535.

⁽²²⁾ Rilevano M.G. Committieri, G. Scifoni, *Revisione degli interpelli: migliorano dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente?*, in *Corr. trib.*, 2015, 42, 4193 che nella prima bozza di decreto approvato dal Governo l'interpello "qualificatorio" era stato previsto quale autonoma istanza; in seguito, su indicazione delle Commissioni parlamentari, si è preferito accorpalo nell'interpello ordinario, al fine di non generare confusione nei contribuenti, in ragione della matrice comune tra le due tipologie, rappresentata dall'obiettiva incertezza del contesto normativo di riferimento, incertezza declinata in due modi, tra loro complementari. G. Frasoni, *Qual vaghezza...?": considerazioni sui presupposti dell'interpello qualificatorio*, in

norma tributaria in sé considerata, ma la qualificazione della particolare fattispecie concretamente evidenziata⁽²³⁾, con esclusione di quanto espressamente disciplinato dalla legge⁽²⁴⁾.

L'interpello probatorio trova fondamento nell'ipotesi in cui sia necessaria una valutazione dell'idoneità degli elementi richiesti dalla legge per l'adozione di uno specifico regime fiscale derogatorio rispetto a quello normalmente applicabile. Si tratta di una categoria molto ampia, nel cui contesto sono riconducibili diverse tipologie di istanze: il caso oggetto di perplessità deve essere ricompreso in una delle fattispecie – esplicitamente riportate nella relazione illustrativa allo schema del decreto⁽²⁵⁾ – che, per legge, richiami l'art. 11, 1° comma, lett. *b*), dello Statuto.

Rass. trib., 2016, 3, 570, dopo aver individuato l'antesignano dell'interpello qualificatorio nella possibilità *ex art. 21, 2° comma, l. n. 413 del 1991* di interpellare l'amministrazione per la corretta applicazione dell'art. 74 (vecchio testo) del t.u.i.r., ossia per «la qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza», evidenzia che – per poter distinguere l'interpello interpretativo da quello qualificatorio – occorre individuare l'oggetto di tale interpello, nella soluzione dei problemi determinati dalla vaghezza delle norme; nel caso dell'interpello qualificatorio, il dubbio sarebbe riconducibile proprio alla presenza, nell'enunciato normativo, di un termine "vago".

(23) La relazione di accompagnamento al decreto menziona, a mero titolo esemplificativo soltanto alcune possibili fattispecie di interpello qualificatorio. Vanno ricomprese nell'ambito applicativo dell'interpello "qualificatorio" fattispecie che si presentano obiettivamente incerte: è il caso della c.d. *branch exemption*, la sussistenza di un'azienda o di una stabile organizzazione estera ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni all'estero di imprese residenti di cui al nuovo art. 168 *ter* t.u.i.r., al fine di evitare possibili contestazioni in termini di esterovestizione. Per M.G. Committieri, G. Scifoni, *Revisione degli interpelli: migliorano dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente?*, cit., in tali ipotesi, è indispensabile che l'interpello soddisfi il requisito della preventività rispetto ad eventuali attività di verifica o controllo dell'A.F., per evitarne la possibile inammissibilità, *ex art. 5, 1° comma, lett. g)*, del decreto.

(24) È il caso appunto dell'innovato *ruling* internazionale, disciplinato dall'art. 1 del già citato d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, e della nozione di "nuovo investimento" di cui al successivo art. 2, su cui *infra*.

(25) Sono esplicitamente richiamate: 1. le istanze di interpello di cui art. 11, 13° comma, l. 30 dicembre 1991, n. 413, riferite ad operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Paesi *black list*, per verificarne le condizioni esimenti di cui l'art. 110 t.u.i.r.; 2. le istanze concernenti la normativa in tema di CFC *ex art. 167 t.u.i.r.*, per verificare le condizioni previste dal 5° comma del medesimo articolo; 3. le istanze di cui all'art. 113 t.u.i.r. per gli enti creditizi, ai fini della non applicazione della *participation exemption* alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi per il recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, nel rispetto delle disposizioni di vigilanza per le banche emanate dalla Banca d'Italia; 4. le istanze di interpello per la continuazione del consolidato domestico, *ex art. 124 t.u.i.r.*, presentate in occasione di operazioni straordinarie generalmente interruttrive del medesimo, per verificare che, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, permangano i requisiti di cui agli artt. 117 ss. ai fini dell'accesso al regime; 5.

Le ultime due figure, che ricalcano, con il rispetto delle nuove regole procedurali le precedenti figure dell'interpello antielusivo e disapplicativo, si pongono in soluzione di continuità per il coordinamento delle normative antielusive nazionali di cui al già citato d.lgs. n. 128 del 2015, volto ad introdurre nell'ordinamento tributario italiano la norma generale antiabuso, al fine – o quanto meno con l'ambizione dichiarata – di dare certezza alla disciplina interna.

L'interpello antiabuso trae, dunque, linfa dalla nuova disciplina sull'abuso del diritto di cui all'art. 10 *bis*, d.lgs. n. 128 del 2015. Il 5° comma del predetto art. 10 *bis* permette al contribuente di proporre interpello per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.

L'interpello antiabuso deve essere letto in sinergia con la successiva tipologia, che disciplina la possibilità di disapplicare le norme antielusive.

L'interpello disapplicativo sostituisce l'istanza di cui all'abrogato art. 37 *bis*, 8° comma, d.p.r. n. 600 del 1973. In analogia con il passato, l'istanza può essere presentata dal contribuente che voglia ottenere un parere in merito alla sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di norme tributarie che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del contribuente allo scopo di contrastare comportamenti elusivi; il contribuente dovrà dimostrare che nella fattispecie concreta non possono realizzarsi gli effetti elusivi che la norma di volta in volta intende evitare⁽²⁶⁾.

le istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale ex art. 132 t.u.i.r.; 6. le istanze presentate dalle società "non operative" ai sensi e per gli effetti della disciplina prevista dall'art. 30, l. 30 dicembre 1994, n. 724; 7. le istanze per il riconoscimento del beneficio ACE, ex art. 1, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, in presenza di operazioni potenzialmente suscettibili di comportare indebite duplicazioni del beneficio, ai sensi dell'art. 10, d.m. 14 marzo 2012.

⁽²⁶⁾ G. Frasoni, R. Suraci, *Facoltatività o obbligatorietà dell'interpello disapplicativo?*, in *Corr. trib.*, 2016, 21, 1645, rilevano i molteplici dubbi interpretativi forniti da tale tipologia di interpello, in primis circa la natura obbligatoria o facoltativa, propendendo per la facoltatività, da intendersi nel senso che la proposizione dell'interpello non costituisce l'oggetto di un onere ai fini della disapplicazione della norma anti-elusiva, bensì quello di un mero obbligo di comunicazione. Gli autori rilevano che dal punto di vista procedimentale, la proposizione dell'istanza pone il contribuente che abbia ricevuto una risposta negativa da parte dell'Amministrazione finanziaria nella medesima posizione di chi sia stato sottoposto ad un accertamento fondato sulla contestazione di abuso del diritto, potendo fruire delle garanzie procedurali di cui all'art. 10 *bis* dello Statuto.

La riforma dell'interpello evidenzia chiaramente l'intento di responsabilizzare il contribuente, che autonomamente verifica la sussistenza delle condizioni di legge per l'accesso a specifici regimi fiscali o per disapplicare determinate disposizioni antielusive, con la *possibilità* di chiedere spiegazioni all'Amministrazione, che si vincola al parere reso. Le istanze di interpello assumono carattere facoltativo⁽²⁷⁾, salvo che nelle ipotesi di interpello disapplicativo, e le risposte dovranno essere fornite in tempi certi e decisamente ridotti rispetto al passato, con la riconferma che, in tutte le ipotesi in cui la risposta dell'Agenzia delle entrate non venga notificata al contribuente nei termini previsti, troverà applicazione il regime del silenzio-assenso⁽²⁸⁾.

La nuova disciplina procede a fare chiarezza anche in merito allo spinoso problema dell'impugnabilità delle risposte negative fornite dall'Amministrazione finanziaria. Viene infatti normativamente negata la possibilità di impugnazione autonoma delle risposte, con una particolare tutela differita per le sole ipotesi di interpello disapplicativo: in risposta alle perplessità precedentemente evidenziate proprie della precedente disciplina, la riforma ha previsto per tale fattispecie un sistema di tutela differita, in forza del quale i contenuti del parere negativo possono essere oggetto di doglianza in sede di impugnazione del successivo atto impositivo.

L'art. 6 del decreto n. 156 del 2015 ha dunque definito la questione, da tempo dibattuta in dottrina e giurisprudenza, dell'autonoma impugnabilità delle risposte dell'A.F. negandole in radice, con l'unica eccezione di una tutela differita per gli interpellati disapplicativi. L'autonoma impugnabilità del diniego opposto all'istanza disapplicativa anche in un momento successivo aveva acquistato, sotto la precedente disciplina, forza da un punto di vista giurisprudenziale, spianando la strada alla attuale previsione legislativa, che, partendo dal principio della non impugnabilità immediata delle risposte agli interpellati, ha spinto il legislatore delegato ad introdurre per i soli interpellati disapplicativi – invero estremamente ridotti per qualità e quantità – tale forma di tutela.

Ha trovato altresì migliore definizione il tempo concesso al fisco per la risposta.

(27) La presentazione dell'istanza deve essere correlata, a partire dal 1° gennaio 2016, da una segnalazione in dichiarazione dei redditi, che evidenzia la mancata presentazione ovvero la risposta negativa.

(28) Occorre ora procedere alla concreta eliminazione delle forme obbligatorie di interpello, intervenendo sulle disposizioni in cui l'interpello si sostanzia quale condizione di accesso a determinati regimi fiscali ovvero come presupposto per la disapplicazione di norme di sfavore.

Per l'interpello ordinario il termine risulta ridotto dai centoventi giorni della precedente disciplina agli attuali novanta giorni⁽²⁹⁾; per tutte le altre tipologie di istanze l'Amministrazione è tenuta a comunicare la risposta al contribuente entro centoventi giorni, con un incontrovertibile beneficio in termini di certezza del diritto rispetto alla precedente disciplina. Il mancato rispetto di tali termini si sostanzia in un'applicazione generalizzata del silenzio-assenso, con condivisione per l'Amministrazione finanziaria della soluzione prospettata dal contribuente, prevista in modo perentorio in precedenza esclusivamente per gli interpelli ordinari: tale previsione, garantisce tempestività ed uniformità di trattamento tra le diverse tipologie di istanze⁽³⁰⁾.

Nelle intenzioni originarie del legislatore gli interpelli nascevano quali strumenti dalla natura non meglio identificata – oscillante fra la meramente accertativa⁽³¹⁾ e quella di accordo bilaterale amministrativo tributario⁽³²⁾ – per la tutela del contribuente, al fine di garantirgli il diritto di conoscere in anticipo, nelle situazioni di incertezza, la posizione dell'Amministrazione finanziaria, anche al fine del legittimo affidamento su di essa⁽³³⁾. Ciò anche a causa delle diverse procedure sviluppatesi, caratterizzate da marcate differenze quanto all'*iter* da seguire, alla tempistica, ai soggetti destinatari dell'istanza e agli effetti della risposta dell'Amministrazione. Si era dunque evidenziata una crescente problematicità, proprio a causa della iperproliferazione delle procedure stesse.

⁽²⁹⁾ Con d.m. 15 giugno 2016, è stato previsto che le imprese multinazionali che aderiscono all'adempimento collaborativo, previsto dall'art. 6, 2° comma, d.lgs. n. 128 del 2015, riceveranno risposta all'interpello dall'Agenzia in quarantacinque giorni.

⁽³⁰⁾ L'art. 4 del Decreto prevede che la formazione del silenzio-assenso è interrotta esclusivamente dalla richiesta di integrazione della documentazione presentata dal contribuente. L'Amministrazione può richiedere, una sola volta, al contribuente di integrare la documentazione presentata, al fine di una corretta ricostruzione della fattispecie. Rispetto alla precedente normativa non decorre *ex novo* il termine di centoventi giorni: in caso di richiesta di documentazione integrativa il termine per la risposta è pari a sessanta giorni dalla data di ricezione dell'integrazione documentale.

⁽³¹⁾ M. Miccinesi, *L'interpello*, cit., 91; F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, cit., 72.

⁽³²⁾ In tal senso M. Versiglioni, *L'interpello nel diritto tributario*, cit., 332, e, ancor più chiaramente, Id., *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in S. Cassese, *Dizionario di diritto pubblico*, I, Milano, 2006, 91.

⁽³³⁾ G. Marongiu, *Riflessioni sul diritto d'interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, 1408; G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 566; M. Miccinesi, *L'interpello*, in G. Marongiu, (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 96; M. Versiglioni, *L'interpello nel diritto tributario*, Perugia, 2005, e, Id., *Interpello (diritto di)*, in S. Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, 2006, 3177; L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 155 ss.

La novella normativa, con la razionalizzazione che pone in atto, evidenzia la volontà di restituire a tale strumento la dignità di porre in essere un dialogo privilegiato fra le parti dell'obbligazione tributaria, quale strumento di elezione per la realizzazione dell'attività di assistenza giuridica da parte dell'A.F., nel rispetto del ruolo proprio delle Istituzioni tributarie, nel contesto di autodeterminazione dei tributi propria del contribuente⁽³⁴⁾.

Appare dunque auspicabile, nel rispetto di un rinnovato rapporto fra contribuente ed A.F., un diversa applicazione del novellato istituto: fermo il rispetto del ruolo non vincolante delle risposte per il contribuente, già evidenziato dal giudice delle leggi⁽³⁵⁾, la riforma deve rafforzare il ruolo interpretativo dell'istituto, proprio di una rinnovata visione di una matrice amministrativa del diritto tributario⁽³⁶⁾, in cui è l'Amministrazione stessa ad ingenerare affidamento nei cittadini e in cui l'intervento giurisdizionale deve assumere un carattere meramente eventuale.

4.1. - Segue: *interpello e certezza del diritto*

Occorre ora necessariamente accennare allo stretto legame fra la nuova disciplina di interpello e le politiche antielusive nazionali, parimenti riformate in via normativa, dopo circa un decennio di contrasto all'abuso del diritto posto in essere meramente in via giurisprudenziale; una riforma «adottata proprio per attenuare le incertezze derivanti da una valutazione caso per caso dei singoli comportamenti del contribuente, in assenza di una perimetrazione normativa del concetto di abuso del diritto⁽³⁷⁾». Ideale filo conduttore fra le due recenti novelle è la necessità di garantire la certezza del diritto nell'ordinamento tributario, individuando i diversi elementi strutturali dell'abuso – comprese le possibili esimenti – in maniera intrinseca, al di là e a prescindere dall'attività interpretativa dell'A.F. da un lato e della giurisprudenza dall'altro.

Come rilevato, il contribuente, al fine di verificare se le operazioni costituiscono fattispecie di abuso del diritto, può proporre istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate prima della scadenza dei termini per la

⁽³⁴⁾ Così S. Covino, R. Lupi, *Istanze di interpello e corto circuito con controlli tributari in corso*, in *Dial. trib.*, 2015, 3, 291.

⁽³⁵⁾ Corte cost., 14 giugno 2007, n. 191, in Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

⁽³⁶⁾ L. Del Federico, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in A. Contrino, A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, Equità ed Imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2011, 229.

⁽³⁷⁾ Così M. Basilavecchia, *L'art. 10-bis dello statuto: "the day after"* in *GT-Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 5.

presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari correlati alla fattispecie. Parimenti, può anche proporre istanza di interpello per la disapplicazione di norme tributarie che limitino deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive allo scopo di dimostrare che, nella fattispecie concreta, non possano realizzarsi gli effetti elusivi che la norma è preposta ad evitare.

Appaiono evidenti i punti di continuità fra le due discipline, iniziando dalla medesima collocazione all'interno dello Statuto, «in un contesto normativo, cioè, idoneo ad esprimere criteri interpretativi privilegiati per un'attuazione del sistema tributario che garantisca efficacia all'interesse fiscale, anche nei confronti dell'abuso, ma al contempo preservi certezza e idonea tutela al contribuente ed alle sue scelte economiche⁽³⁸⁾».

L'art. 10 *bis*, al pari dell'abrogato art. 37 *bis*, d.p.r. 600 del 1973, prevede che le condotte abusive non siano opponibili al Fisco: quando l'Agenzia delle entrate accerta la condotta abusiva, le operazioni elusive poste in essere dal contribuente diventano inefficaci ai fini tributari, venendo meno i relativi vantaggi fiscali. Non sono abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali – anche meramente organizzative o gestionali – giustificate dal miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente. La libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi o tra operazioni a diverso carico fiscale trova conferma nella previsione del diritto di interpello; il testo, nella versione definitiva, ha subito l'influenza delle osservazioni rese dalle Commissioni di Senato e Camera nei propri pareri, che, hanno esplicitamente richiesto un maggiore coordinamento fra l'art. 10 *bis* ed il nuovo interpello⁽³⁹⁾, ponendo in essere una revisione del dettato dell'art. 10 *bis* così come era stata previsto dal d.lgs. n. 16 del 2015⁽⁴⁰⁾. L'attuale formulazione vincola il contribuente alla presentazione

⁽³⁸⁾ Così S. Fiorentino, *L'art. 10 bis ed il coordinamento delle normative antielusive nazionali*, relazione presentata al IV convegno nazionale AIPDT, Napoli 15 ottobre 2015, in www.aipdt.it.

⁽³⁹⁾ In particolare Camera e Senato, per l'interpello preventivo antiabuso avevano sollecitato il Governo a precisare che l'istanza di interpello preventivo in materia di abuso del diritto sia presentata prima che siano scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione e per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie per la quale si presenta l'istanza. Parimenti avevano richiesto al Governo di meglio coordinare la possibilità per il contribuente di proporre interpello preventivo – al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscono abuso del diritto – con l'interpello disapplicativo, che – per contrastare fenomeni elusivi – limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse.

⁽⁴⁰⁾ La primitiva versione dell'art. 10 *bis* faceva riferimento alla possibilità di proporre

dell'istanza per le diverse tipologie di interpello tenendo conto dei termini di scadenza previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima, senza che, a tali fini, assumano valenza i termini concessi all'amministrazione per rendere la propria risposta.

L'esigenza di certezza del diritto permea e giustifica le due norme consecutive ponendole, in alcune fattispecie, in posizione speculare. Si pensi agli interpelli disapplicativi, per i quali, parimenti, l'esigenza di certezza ha portato ad un'immediata modifica della norma. Il legislatore attraverso la definizione dell'abuso non ha esteso l'area dell'evasione, ma ha permesso all'Amministrazione di comprimere, utilizzando il procedimento previsto nell'art. 10 *bis*, il lecito risparmio d'imposta⁽⁴¹⁾. L'interpello disapplicativo, pur drasticamente ridotto, amplia – previa dimostrazione del contribuente – tale lecito risparmio e disapplica le norme tributarie con finalità antielusiva qualora sia certo che, nella fattispecie concreta, tali effetti elusivi non possano verificarsi⁽⁴²⁾.

La necessità di certezza ha dunque sollecitato il legislatore alla chiarezza, per la definizione delle basi sistematiche dell'abuso e della ricompressione dell'elusione in una disciplina unica, trasversale a tutte le imposte. La maggiore definizione degli elementi costitutivi e la previsione di un obbligo generalizzato di richiesta di chiarimenti sono espressione della necessità – avvertita dagli stessi giudici apicali⁽⁴³⁾ – di detta definizione

l'interpello «per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto». T. Lamedica, *l'abuso del diritto ha terminato il suo percorso*, in *Corr. trib.*, 2015, 2625 rileva la necessità di tener conto dei tempi fisiologici dell'A.F. per le proprie risposte.

⁽⁴¹⁾ Pare essersi consolidata la regola secondo cui «l'abuso è il risparmio indebito. Altrettanto nitidamente dovrebbe essere cancellata l'opposta regola, errata, che talvolta è emersa nella prassi, riassumibile come: è indebito il risparmio non assistito da valide ragioni economiche». Così A. Marcheselli, *Dall'abuso del diritto alla certezza del diritto*, in *Ipsonews*, novembre 2015.

⁽⁴²⁾ Ancora S. Fiorentino, *L'art. 10 bis ed il coordinamento delle normative antielusive nazionali*, cit., che, nota 12, evidenzia come tale tutela procedimentale fosse già sostenibile vigente l'art. 37 *bis*.

⁽⁴³⁾ Corte cost., 7 luglio 2015, n. 132. La Corte, chiamata a pronunciarsi sulla costituzionalità delle garanzie di cui all'art. 37 *bis*, 4° e 5° comma, d.p.r. n. 600 del 1973, ha dichiarato infondata la questione, affermando che l'operatività della garanzia, prescritta dall'art. 37 *bis*, 4° comma, d.p.r. n. 600 del 1973, può essere riconosciuta ad ogni tipologia di accertamento antielusivo, ivi compreso l'abuso del diritto e riconfermando il valore assoluto del contraddittorio. F. Tundo, *La Corte Costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015, 35, 2670. Analogamente dal punto di vista interpretativo CGE, 12 febbraio 2015, C-66213, che, con riferimento alle garanzie proce-

normativa: dopo l'intensa elaborazione giurisprudenziale al fine di contenere l'inarrestabile ascesa di prassi negoziali inaccettabili è ora maturo il tempo della norma. La conferma è data dal venir meno della rilevanza d'ufficio da parte del giudice, ulteriore dimostrazione della volontà di porre al centro del rapporto fra le parti il contraddittorio e dall'obbligo per l'A.F. di tener conto dei chiarimenti forniti dal contribuente nella motivazione dell'eventuale atto impositivo successivo. Appare, dunque, evidente, il ruolo centrale del confronto preventivo in tema di abuso: a conferma di ciò, la previsione del legislatore delegato della nullità dell'accertamento in caso non sia stato garantito il contraddittorio. Tale garanzia per il contribuente risulta altresì potenziata sotto il profilo probatorio, posto che appare oggi residuale l'onere di provare l'esimente delle ragioni extrafiscali della propria condotta che ne escludano il disegno abusivo.

Le scelte legislative evidenziano, dunque, tutto il ruolo preventivo dell'interpello, confermato, dal diverso coordinamento oggi esistente tra tutela rimediabile antiabuso ed interpretazione in ambito tributario.

Evidente la centralità della ricerca di collaborazione fra Amministrazione e contribuente, volta a rendere successiva e meramente eventuale l'attività di controllo antiabuso e la improcrastinabile necessità «di adottare moduli partecipati e dialogati, in grado di risolvere a monte (spesso, quanto meno, se non sempre) le incertezze di un giudizio a posteriori sull'adeguatezza dell'adempimento del contribuente⁽⁴⁴⁾».

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

Il nuovo decreto "crescita e internazionalizzazione delle imprese" (d.lgs. n. 147 del 2015), in attuazione della delega n. 23 del 2014, ha ampliato l'ambito applicativo del vecchio "ruling" internazionale, sia in termini oggettivi che temporali ed ha istituito un interpello interpretativo – applicativo sul trattamento tributario dei nuovi investimenti di ammontare superiore ai trenta milioni⁽⁴⁵⁾.

dimentali previste dalla legislazione antielusiva portoghese, le ha dichiarate non incompatibili con l'esigenza di pervenire ad una repressione efficace ed effettiva dei fenomeni elusivi. Rileva M. Basilavecchia, *Una nuova era per abuso ed elusione fiscale*, Ipsonews, ottobre 2015, che la Corte ha preso anche atto della convergenza delle giurisdizioni di vertice, e ha anticipato al testo originario dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973 molti dei contenuti della disciplina introdotti dalla novella del decreto delegato.

⁽⁴⁴⁾ Ancora M. Basilavecchia, *Una nuova era per abuso ed elusione fiscale*, cit.

⁽⁴⁵⁾ Sul tema cfr.: A. Mastromatteo, B. Santacroce, *Accordi preventivi per l'internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti*, in *Fisco*, 2015, 3609-3612; C. Romano, D. Conti, *Accordi preventivi ed interpello per gli investitori: novità, evoluzione e comparazione*,

Il nuovo strumento procedimentale si propone quale strumento migliorativo e, a tratti, innovativo delle forme di interlocuzione preventive con l'Agenzia delle Entrate, rivolte, tra gli altri, ai soggetti con attività a rilevanza transnazionale.

L'art. 1 del decreto cit., estende ulteriormente l'ambito applicativo del vecchio *ruling* di standard internazionale disciplinato dall'art. 8, d.l. 30 settembre 2003, n. 269⁽⁴⁶⁾, ora abrogato a favore dei nuovi "accordi preventivi per le imprese con attività internazionale".

Oltre a risultrarne mutato il raggio di azione e la collocazione sistematica (il nuovo art. 31 *ter*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, è situato nel titolo IV, rubricato "Accertamento e controlli"), il nuovo istituto presenta una serie di interessanti profili innovativi.

La disposizione abrogata, in particolare, regolava gli effetti dell'accordo raggiunto che risultava vincolante per entrambi le parti sin dall'esercizio in cui lo stesso veniva stipulato e nei successivi periodi d'imposta, salvo fossero nel frattempo intervenuti mutamenti nelle circostanze di fatto e di diritto rilevanti, tali da indurre le parti alla stipula di un nuovo accordo.

Con riferimento all'Amministrazione finanziaria, si prevedeva la limitazione dell'esercizio dei poteri di controllo soltanto a questioni diverse da quelle oggetto di accordo.

Tale accordo doveva essere, infine, notificato alle autorità competenti dello Stato di residenza o di stabilimento delle imprese con le quali i contribuenti che avevano attivato la procedura ponevano in essere le operazioni oggetto dell'accordo⁽⁴⁷⁾.

in *Corr. trib.*, 2015, 4396 ss.; G. Ascoli, M. Pellicchia, *Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*, in *Fisco*, 2016, 1452 ss.

⁽⁴⁶⁾ La procedura amministrativa consentiva alle imprese con attività internazionale di trovare un accordo con l'Amministrazione finanziaria in merito ad alcune problematiche riguardanti, ad esempio, l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione piuttosto che l'individuazione dei criteri di *transfer pricing* per la determinazione dei redditi assoggettabili ad imposizione in Italia. Tale procedimento consentiva alle imprese di risolvere, in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria, alcuni tipici problemi di fiscalità internazionale. Sul punto cfr. gli approfondimenti di G. Gaffuri, *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, 488 ss.; L. Tosi, *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi*, 2004, 491; P. Adonnino, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV, 67; C. Romano, *Il ruling internazionale*, in Tesauro (a cura di), *L'imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007.

⁽⁴⁷⁾ Al fine di attuare la predetta disciplina fu emanato apposito Provvedimento da parte dell'Agenzia delle entrate (Provvedimento 23 luglio 2004) con il quale venivano fornite le definizioni delle espressioni "impresa con attività internazionale" e "competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate"; venivano, altresì, dettagliate le modalità da seguire ai fini del corretto svolgimento della procedura.

In base alla nuova disposizione⁽⁴⁸⁾, le imprese con attività internazionale possono attivare la procedura di *ruling* in relazione ai seguenti ambiti: a) *transfer pricing*, con riguardo alla preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale di operazioni di cui all'art. 110, 7° comma, t.u.i.r. e, valori di uscita o di ingresso degli attivi e passivi collegati ad operazioni di trasferimento della residenza fiscale all'estero o in Italia, rispettivamente disciplinate dagli artt. 166 e 166 *bis* t.u.i.r.; b) *stabile organizzazione*, con riguardo alla applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione situata in un altro Stato, di un'impresa o di un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente; valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti necessari a configurare una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, in considerazione di quanto previsto dall'art. 162 t.u.i.r., nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia; c) *dividendi, interessi e royalties*, con riguardo all'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties e altre componenti reddituali a/da soggetti non residenti; d) *patent box*, con riguardo alla determinazione del reddito agevolato ai fini della disciplina di cui all'art. 1, 37° comma, l. 23 dicembre 2014, n. 190⁽⁴⁹⁾.

5.1. - *Gli effetti e le modalità applicative*

La nuova disposizione prevede che l'accordo raggiunto in sede di *ruling* internazionale risulti vincolante per le parti per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato l'accordo e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini dell'accordo sottoscritto.

Il profilo innovativo che caratterizza la disciplina del *ruling* internazionale riguarda gli accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

⁽⁴⁸⁾ Si ricorda che, in base alle modifiche operate dall'art. 1, d.lgs. n. 156 del 2015, l'attuale procedura di interpello ordinario, prevista dall'art. 11 dello Statuto del contribuente, è attivabile soltanto ove non sia, tra l'altro, attivabile l'art. 31 *ter*, d.p.r. n. 600 del 1973. Infatti, l'art. 5, d.lgs. cit., stabilisce che le istanze di interpello sono inammissibili se vertono su materie oggetto delle procedure di *ruling* internazionale.

⁽⁴⁹⁾ Il Provvedimento riguardante la procedura da seguire relativamente a tale regime è stato emanato il 1° dicembre 2015 (Prov. n. 154278).

In particolare, gli accordi raggiunti con le predette autorità vincolano le parti in sede di *ruling* internazionale, con decorrenza dai periodi di imposta precedenti a quello di conclusione dell'accordo, ma, in ogni caso, non anteriore al periodo di imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.

Viene, inoltre, consentita al contribuente la facoltà di far valere retroattivamente l'accordo stesso mediante ravvedimento operoso⁽⁵⁰⁾ ovvero con la presentazione della dichiarazione integrativa, senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni.

Resta, in ogni caso ferma la regola, secondo cui, in base alla disciplina comunitaria, l'Amministrazione finanziaria invia copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con le quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.

Così come resta ferma la regola secondo cui l'amministrazione finanziaria esercita i poteri di controllo, *ex art.* 32, d.p.r. n. 600 del 1973, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo medesimo.

Per quanto concerne il profilo procedimentale, l'art. 31 *ter*, d.p.r. n. 600 del 1973, rinvia ad un apposito Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate⁽⁵¹⁾.

Il Provvedimento identifica l'impresa con attività internazionale nell'impresa fiscalmente residente in Italia che, in alternativa o congiuntamente: sia partecipata da soggetti non residenti; abbia corrisposto o percepito a/da soggetti non residenti, dividendi, interessi, *royalties*; eserciti la propria attività all'estero mediante una stabile organizzazione. Tuttavia nell'ambito delle imprese con attività internazionale vi rientrano anche le imprese non fiscalmente residenti in Italia che svolgono attività nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione secondo la disciplina in materia di imposte sui redditi.

Una terza definizione di "impresa con attività internazionale" attiene alle imprese che soddisfano le condizioni di cui agli artt. 166 e 166 *bis* t.u.i.r. che potranno accedere agli accordi aventi ad oggetto la defini-

⁽⁵⁰⁾ Previsto dall'art. 13, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, modificato da ultimo dall'art. 16, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. Sul nuovo ravvedimento operoso, cfr. A. Carinci, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, in *Fisco*, 2014, 4338; P. Laroma Jezzi, *Dichiarazione integrativa a sfavore e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, *ibidem*, 2014, 3559; S. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 995.

⁽⁵¹⁾ Provvedimento 21 marzo 2016, n. 42295.

zione in contraddittorio dei valori di uscita o di ingresso nei casi di trasferimento della residenza.

Infine, una quarta fattispecie riguarda le imprese non residenti che hanno intenzione di esercitare la propria attività in Italia mediante una stabile organizzazione entro il periodo di imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Nello specifico, tali imprese potranno accedere agli accordi per valutare in via preventiva la sussistenza dei requisiti che configurano o escludono l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia.

Come già detto, il *ruling* internazionale, diversamente dalle altre forme di interpello, vincola sia l'Amministrazione finanziaria, sia il contribuente.

Il che significa che l'Amministrazione si impegna ad accettare il comportamento tenuto dal contribuente rispettoso dell'accordo e che il secondo si impegna ad adottare i criteri di valutazione concordati nell'ambito della procedura di *ruling*.

Se l'Amministrazione non dovesse rispettare l'accordo, si dovrebbe concludere per la illegittimità del provvedimento impositivo eventualmente emesso in "violazione" dell'accordo; se, invece, è il contribuente a non rispettare l'accordo, in base al provvedimento attuativo "l'accordo si considera risolto" e sembra corretto affermare che – non essendovi un principio di affidamento anche a favore dell'Amministrazione – l'obbligazione tributaria debba essere quantificata secondo gli ordinari moduli procedurali, prescindendo dal contenuto dell'accordo e (ri)applicando correttamente la normativa al caso concreto.

Per quanto riguarda la procedura da seguire, il Legislatore ha stabilito che essa si conclude con la "stipulazione di un accordo" tra l'Agenzia delle Entrate ed il contribuente e che la richiesta di *ruling* è presentata agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate di Roma o Milano, indicando le informazioni necessarie a pena di inammissibilità dell'istanza.

Risulta evidente come l'intero procedimento sia caratterizzato da una fase documentale e da una fase funzionale alla stipula dell'accordo.

Nel provvedimento attuativo (punto 2.9), l'Agenzia delle Entrate concede la possibilità al contribuente di richiedere chiarimenti.

È previsto inoltre, che, entro trenta giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Ufficio inviti il contribuente a comparire per tenere un contraddittorio da concludere entro centottanta giorni.

Nel corso del procedimento finalizzato al raggiungimento dell'accordo è previsto che funzionari dell'Agenzia accedano presso le sedi dell'impresa, nei tempi con questa concordati, «allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori» e che possa essere richiesta

«l'attivazione di strumenti di cooperazione internazionale tra amministrazioni fiscali di diversi paesi».

L'*iter* del *ruling* internazionale potrà concludersi con l'accordo o senza il raggiungimento dell'accordo.

Una procedura diversa da quella appena descritta riguarda il caso di accordo preventivo volto a definire la sussistenza dei requisiti per configurare o escludere l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia in base alle disposizioni interne e convenzionali in vigore⁽⁵²⁾.

6. - *L'interpello sui nuovi investimenti in Italia*

Tale tipologia di interpello, concorrente rispetto al nuovo interpello ordinario di cui al novellato art. 11, l. n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente)⁽⁵³⁾, permette alle imprese nazionali o estere, intenzionate ad effettuare rilevanti investimenti sul territorio italiano, di ottenere risposte dall'Agenzia delle Entrate circa i profili di fiscalità delle operazioni da realizzare.

L'istanza di interpello può avere ad oggetto anche la preventiva valutazione circa l'eventuale assenza di abuso del diritto o di elusione, nonché la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni anti-elusive e l'accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario.

L'art. 2, d.lgs. n. 147 del 2015, regola *ex novo* una figura ibrida, a metà tra *ruling* applicativo e interpello interpretativo, destinato ai soggetti, anche già fiscalmente residenti che intendano realizzare nuovi investimenti sul territorio nazionale, di entità pari ad almeno 30 milioni e con ricadute occupazionali⁽⁵⁴⁾ significative in relazione alla tipologia e durata dell'attività⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵²⁾ Per ulteriori approfondimenti si rinvia a: G. Ascoli, M. Pellicchia, *Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*, cit., 1456; M. Gabelli, M.C. Porrello, *La revisione della disciplina degli interpelli*, in *Fisc. comm. int.*, 2016, 53-56.

⁽⁵³⁾ L'interpello ordinario, di cui all'art. 11, 1° comma, lett. a) dello Statuto del contribuente non risulta esperibile laddove siano attivabili le procedure degli accordi preventivi e dell'interpello sui nuovi investimenti.

⁽⁵⁴⁾ Nello schema di decreto, proprio in relazione a tale profilo, si afferma che l'incremento occupazionale non va valutato in termini assoluti ma deve contestualizzarsi in funzione alla specifica attività oggetto dell'investimento.

⁽⁵⁵⁾ In tal senso, P. Formica, L. Peruzzi, *Un altro passo verso un nuovo e più proficuo rapporto tra fisco e contribuente*, in *Fisco*, 2015, 2313 ss.; A. Tomassini, *L'interpello sui nuovi investimenti*, in *Corr. trib.*, 2015, 1673 ss., il quale rileva le incertezze riguardanti la quanti-

Tale strumento ripropone, almeno in larga parte, una tipologia di *ruling* consolidata da anni nei Paesi Bassi⁽⁵⁶⁾ e istituzionalizza a regime nel sistema legislativo italiano una prassi adottata in sede interpretativa da parte dell'allora Dipartimento entrate del Ministero delle Finanze⁽⁵⁷⁾.

Questa forma di interpello presenta profili ibridi: parte della struttura (la norma menziona una "risposta" e non un "accordo") e delle materie interessate (abuso del diritto, elusione, verifica delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e «accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario») ricordano l'interpello classico, mentre altri aspetti (come il contraddittorio e la diffusa ricostruzione fattuale) sono comuni all'istituto previsto dall'art. 31 *ter*, d.p.r. n. 600 del 1973, relativo all'accordo sui prezzi di trasferimento, noto al pubblico dei commentatori internazionali come *Advance Pricing Agreement* (APA).

Tuttavia, è chiaro come l'assenza di moduli consensuali sostitutivi del provvedimento amministrativo depongano, a differenza dell'APA, a favore della natura di interpello della fattispecie in esame.

In questa sede è opportuno segnalare che tutto il sistema degli APA è oggetto di indagini conoscitive da parte della Commissione Europea⁽⁵⁸⁾, a partire dal caso *Apple* concernente un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento concluso con l'Amministrazione irlandese. Come è noto, tale procedura si è chiusa recentemente con una condanna dell'Irlanda al recupero degli aiuti di Stato illegali per circa 13 miliardi di euro, per imposte non versate.

ficazione dell'investimento e si chiede se tale soglia possa riguardare anche ipotesi di reimpiego o ottimizzazione delle risorse e non già soltanto l'immissione di nuova liquidità.

⁽⁵⁶⁾ In relazione a quest'ultimo, il riferimento è all'istituzione nel 1993, all'interno dell'Ufficio Grandi Contribuenti di Rotterdam, di un ufficio specializzato in contatti con i potenziali investitori stranieri, l'*Aanspreekpunt Potentiele Buitenlandse Investeers* (AP-BI). Peraltro, nel 2014, le modifiche al regime olandese di accordi ed interPELLI preventivi hanno preservato le cruciali funzioni svolte da questo ufficio, che può concludere accordi vincolanti con i nuovi investitori. Su tali profili cfr.: H. Pijl, H. Hahlen, *The new advance pricing agreement and advance tax ruling practice in the Netherlands*, in *Bulletin for International taxation*, 2001; C. Romano, *Advance Tax Rulings and principles of law. Towards a European tax ruling system*, Amsterdam, 2002, 402.

⁽⁵⁷⁾ Circ. min. 18 maggio 2000, n. 99/E.

⁽⁵⁸⁾ Nel dicembre 2014 la Commissione ha chiesto informazioni dettagliate su alcuni *tax ruling* individuali a tutti gli Stati membri. L'intenzione è quella di tracciare un quadro completo dei procedimenti di *ruling* presenti nell'Unione, al fine di identificare eventuali fattispecie in cui siano presenti distorsioni del mercato europeo mediante vantaggi fiscali accordati in modo selettivo.

L'accordo preventivo prevedeva modalità di determinazione del reddito imponibile di due società di diritto irlandese appartenenti al gruppo *Apple* non corrispondenti alla realtà economica⁽⁵⁹⁾.

A questo punto ci si chiede quali siano i rapporti tra l'interpello sui nuovi investimenti⁽⁶⁰⁾ e gli accordi preventivi già esaminati; se è vero, da un lato, che la disposizione sul nuovo interpello è particolarmente ampia, dall'altro lato si è ritenuto che l'APA investa un'analisi fattuale che non è possibile svolgere in sede di mero interpello⁽⁶¹⁾.

D'altro canto, in relazione al nuovo interpello, la stessa relazione illustrativa dell'originario schema di Decreto contempla la possibilità di valutare su «ogni profilo di fiscalità di competenza dell'Agenzia delle Entrate», inclusi quelli interpretativi e, per l'appunto applicativi.

Da tale punto di vista, dovrebbe prevalere il carattere ibrido del nuovo istituto, evitando al contribuente di presentare contemporaneamente due istanze: l'interpello sui nuovi investimenti dovrebbe assorbire l'ambito oggettivo degli accordi preventivi, inclusi i profili applicativi che maggiormente contraddistinguono questi ultimi, pur venendone meno il differente profilo consensualistico della fase conclusiva (accordo *vs.* "risposta" ad interpello⁽⁶²⁾).

6.1. - I profili procedurali

Dal punto di vista procedimentale, l'*iter* normativo necessario per dare attuazione alla disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti, è stato completato con alcuni provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria⁽⁶³⁾

⁽⁵⁹⁾ Nello specifico, la quasi totalità degli utili sulle vendite, registrati dalle due società irlandesi appartenenti al gruppo, veniva imputata internamente ad una "sede centrale". Dall'analisi della Commissione è emerso che queste "sedi centrali" esistevano solo sulla carta e non potevano aver generato tali utili. In virtù di specifiche disposizioni tributarie, quegli utili non erano tassati in nessun paese, grazie al metodo di determinazione garantito dal ruling fiscale sottoscritto (in concreto *Apple* ha pagato un'aliquota effettiva dell'imposta sulle società dell'1% che si è abbassata fino allo 0,005% nel 2014).

⁽⁶⁰⁾ Come chiarito dalla relazione illustrativa dell'originario schema di Decreto, l'investimento può consistere anche nella ristrutturazione di imprese in crisi.

⁽⁶¹⁾ La questione è puntualmente trattata da C. Romano, M. Squitieri, *Rilancio del ruling internazionale per risolvere i conflitti in via preventiva ed eliminare le doppie imposizioni*, in *Corr. trib.*, 2014, 792 ss.

⁽⁶²⁾ In realtà, l'alternativa tra interpello e accordo preventivo è stata cristallizzata nello stesso Decreto di riordino del diritto di interpello, recante altresì l'indisponibilità dell'interpello ordinario se risulta utilizzabile l'interpello sui nuovi investimenti.

⁽⁶³⁾ Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate 20 maggio 2016, n. 77220, circ. 1° giugno 2016, n. 25/E. Per un primo commento si rinvia a: G. Albano, *Attuata la disciplina sui nuovi investimenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 2034 ss.

che hanno individuato le competenze degli uffici, fornendo importanti chiarimenti di carattere applicativo.

In concreto, le imprese che intendono effettuare investimenti “qualificati” nel territorio dello Stato possono presentare all’Agenzia delle Entrate una istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del loro “piano di investimento” e delle eventuali operazioni straordinarie previste per la sua realizzazione.

Come sottolineato anche dalla recente prassi⁽⁶⁴⁾, l’area dell’interpello sui nuovi investimenti è trasversale alle altre tipologie di interpello sopra evidenziate, coprendo ogni quesito formulabile dal contribuente in sede di interpello *ex art. 11, 1° e 2° comma, Statuto del contribuente*.

La peculiarità pertanto, risiede, non tanto nell’oggetto dell’istanza ma soprattutto nella circostanza che tutte le questioni fiscali riguardanti il piano di investimento potranno essere gestite con un’unica istanza.

Come è stato già evidenziato, per consentire l’accesso al nuovo interpello, gli investimenti oggetto del piano di investimento devono essere “qualificati”, ovvero presentare i seguenti requisiti: *a)* devono realizzarsi nel territorio dello Stato; *b)* devono essere di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro; *c)* devono avere ricadute occupazionali “significative” e “durature”.

In presenza di tali condizioni, la risposta dell’Agenzia delle Entrate all’istanza del contribuente è resa entro centoventi giorni prorogabili, nel caso sia necessario acquisire ulteriori informazioni, di ulteriori novanta giorni.

Se la risposta non viene fornita entro questi termini, si forma il silenzio assenso e si intende che l’Agenzia concorda con l’interpretazione prospettata dal richiedente.

Il contenuto della risposta (o della mancata risposta in caso di silenzio assenso) vincola l’Amministrazione finanziaria e resta valido finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali è stata resa, con conseguente nullità di ogni atto impositivo emanato dall’Amministrazione stessa in difformità a tale contenuto⁽⁶⁵⁾.

Il contribuente, al contrario, è libero di uniformarsi o meno alla risposta dell’Ufficio che ha il valore di un parere non vincolante. Resta ferma la possibilità da parte dell’Amministrazione finanziaria di esercitare i poteri di controllo di cui all’art. 32, d.p.r. n. 600 del 1973.

⁽⁶⁴⁾ Circ. n. 25/E, cit. e circ. Min. 1° aprile 2016, n. 9/E.

⁽⁶⁵⁾ Per ulteriori spunti di riflessione si rinvia a: G. Ascoli, M. Pellicchia, *Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*, cit., 1460; A. Mastromatteo, B. Santacroce, *Accordi preventivi per l’internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti*, cit., 3611, 3612.

Si prevede, infine, l'obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria di pubblicare annualmente la sintesi delle posizioni interpretative rese in occasione degli interpelli sui nuovi investimenti che possano avere rilevanza generale.

Pertanto, anche gli effetti di tale tipologia di interpello sono simmetrici a quelli dell'interpello ordinario.

Ulteriore effetto "opzionale" dell'accesso all'interpello sui nuovi investimenti consiste nella possibilità – per il contribuente che aderisce all'interpello e che quindi adegua il proprio piano di investimento al parere dell'Agenzia – di accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo (artt. 3-7, d.lgs. n. 128 del 2015), a prescindere dall'ammontare del volume di affari o dei ricavi⁽⁶⁶⁾. Resta ovviamente ferma la necessità che ricorrano gli ulteriori requisiti previsti per l'accesso al regime della *cooperative compliance*, e quindi in particolare che il contribuente si doti di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

7. - *Il Cross Border Ruling*

Come è noto nel settore dell'iva, non è stato ancora raggiunto un buon livello di armonizzazione, specialmente con riferimento alle regole della territorialità, applicabili alternativamente in funzione della tassazione nel Paese di origine o nel Paese di destinazione.

Tale sistema determina casi di doppia imposizione, o di salto di imposta, che la Corte di giustizia europea ritiene tollerabili, proprio quale effetto del mancato allineamento legislativo da parte dei singoli Stati membri dell'Unione⁽⁶⁷⁾.

⁽⁶⁶⁾ In fase di prima applicazione (31 dicembre 2016) il regime è riservato ai contribuenti di grandissime dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro ovvero ai contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al progetto pilota sul regime di adempimento collaborativo e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro. Dal 2017 il regime sarà progressivamente esteso ad ulteriori contribuenti, in base a criteri che saranno individuati dal MEF, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese.

⁽⁶⁷⁾ Si fa riferimento ai casi: CGUE, 22 dicembre 2010, causa C-277/09, punto 42: «nonostante l'instaurazione del sistema comune dell'iva per effetto delle disposizioni della Direttiva, sussistono in materia differenze legislative e regolamentari tra gli Stati membri, il fatto che uno Stato membro non abbia riscosso l'iva a valle, a causa della qualificazione data ad un'operazione commerciale, non può privare il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'iva assolta a monte in un altro Stato membro». Per l'applicazione del medesimo principio nel contesto delle frodi, cfr., CGUE, 7 dicembre 2010, causa C-285/09, punti 52-54: «in casi particolari in cui siano presenti valide ragioni per ritenere che l'acquisto intracomunitario corrispondente alla cessione de quo, nonostante la reciproca assistenza e la cooperazione

Nel contesto europeo la ricerca della certezza del diritto pretesa dall'operatore si parcellizza tutte le volte in cui sono coinvolti nell'operazione più Stati membri. Tale situazione, certamente, non incoraggia gli sviluppi commerciali necessari all'Unione.

La Commissione europea, nel Libro Bianco del 2011⁽⁶⁸⁾, ha individuato il problema così riassunto, proponendo diversi interventi, sia con l'introduzione di strumenti nuovi, quali il VAT *Forum* e il Group on the future of VAT, sia con il miglioramento di quelli esistenti, come la pubblicazione *on line* dei risultati degli incontri del VAT *Committee*⁽⁶⁹⁾.

Alla base di queste modifiche altro non vi è che l'auspicio del dialogo fra le Amministrazioni fiscali e fra queste e gli operatori, come base ne-

amministrativa tra le autorità tributarie degli Stati membri coinvolti, possa sfuggire al pagamento dell'iva nello Stato membro di destinazione, lo Stato membro di partenza è tenuto, in linea di massima, a negare l'esenzione a favore del fornitore di beni e ad obbligare quest'ultimo ad assolvere l'imposta a posteriori, onde evitare che l'operazione in questione sfugga a qualsiasi imposizione fiscale. Infatti, in conformità al principio fondamentale inerente al sistema comune iva, tale imposta si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'iva gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. Per quanto attiene al principio di proporzionalità, occorre rilevare che esso non osta a che un fornitore che partecipa ad una frode sia obbligato ad assolvere a posteriori l'iva sulla cessione intracomunitaria che ha effettuato, purché il suo coinvolgimento nella frode costituisca un elemento determinante da prendere in considerazione in occasione dell'esame della proporzionalità di un provvedimento nazionale.... Tali principi, infatti, non possono essere validamente invocati da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune iva».

⁽⁶⁸⁾ Doc. Com. (2011) 851 del 6 dicembre 2011, concernente la «Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato Economico e Sociale europeo sul futuro dell'iva – Verso un sistema dell'iva più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico».

⁽⁶⁹⁾ Sebbene le deliberazioni del Comitato iva siano atti di *soft law*, hanno un'influenza orientativa, valutata anche dalla Corte di Giustizia così come emerge, ad esempio, dalle conclusioni rese dall'Avvocato Generale J. Kokott in data 31 gennaio 2013 nella causa C-155/12, punti 47-49, secondo cui «È vero che gli orientamenti del comitato iva non sono giuridicamente vincolanti. Tuttavia, l'art. 398, paragrafo 4, della Direttiva iva conferisce esplicitamente al comitato il compito di prendere in esame i problemi concernenti l'applicazione delle disposizioni dell'Unione in materia di iva. Nell'ambito del diritto doganale, già in tempi risalenti la Corte ha qualificato i pareri del comitato operativo all'epoca, in relazione allo schema della tariffa doganale comune, che rivestiva una funzione analoga (v. art. 2 del Regolamento CEE n. 97/69 del Consiglio, del 16 gennaio 1969, relativo alle misure da adottare per l'applicazione uniforme della nomenclatura della tariffa doganale comune), quale elemento valido per l'applicazione uniforme della tariffa doganale comune, nonostante essi non fossero giuridicamente vincolanti». Su tale principio si fonda la costante giurisprudenza della Corte, secondo cui le note esplicative elaborate dalla Commissione europea, adesso in collaborazione con il Comitato per i codici doganali forniscono un rilevante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci doganali, senza però essere giuridicamente vincolanti; cfr., CGUE, 6 novembre 1997, causa C-201/96, punto 17; CGUE, 17 marzo 2005, causa C-467/03, punto 17, e CGUE, 18 maggio 2011, causa C-423/10, punto 24.

cessaria per il raggiungimento di un mercato definitivo, come indica il Libro Bianco, solido e robusto.

Proprio nell'ambito del Global Forum sull'iva i diversi Stati membri dell'Unione hanno accettato di partecipare al progetto pilota con l'obiettivo di migliorare e rafforzare la cooperazione fra le autorità fiscali nel rapporto con gli operatori.

Ed è nel quadro del dialogo che si innesta il progetto denominato CBR – *Cross Border Ruling*, partito a giugno 2013, il cui termine di scadenza è fissato al 30 settembre 2018⁽⁷⁰⁾.

L'obiettivo del CBR è di sottoporre al giudizio delle Amministrazioni fiscali, interessate da un'operazione transnazionale, il corretto utilizzo delle norme ad essa applicabili concretamente. L'istanza deve riferirsi ad una o più operazioni complesse, deve riguardare un aspetto transfrontaliero riferibile a due o più Stati membri partecipanti al progetto pilota. La valutazione di elementi fattuali connessi alle citate operazioni non può, invece, formare oggetto di istanza.

Nel dettaglio delle tre condizioni sopra indicate, la prima è la più insidiosa per l'operatore economico, nel senso che non può essere oggetto di *ruling* una vicenda che abbia già trovato soluzione da parte della o delle Amministrazioni fiscali coinvolte⁽⁷¹⁾, ovvero della giurisprudenza europea⁽⁷²⁾.

⁽⁷⁰⁾ I Paesi partecipanti al progetto attualmente sono: Belgio, Danimarca, Estonia, Spagna, Francia, Cipro, Lituania, Lettonia, Malta, Ungheria, Paesi Bassi, Portogallo, Slovenia, Finlandia, Svezia, Regno Unito. L'Italia ha aderito nel 2015 (Provvedimento direttoriale Agenzia Entrate 29 dicembre 2015, n. 165827, secondo cui le istanze vanno presentate al Settore fiscalità internazionale e agevolazioni della Direzione Centrale Normativa), mentre è in corso di perfezionamento l'adesione della Polonia.

⁽⁷¹⁾ Anche se, in linea teorica, si dovrebbe poter ammettere il *ruling* quando una delle Amministrazioni fiscali abbia interpretato la norma applicabile al caso concreto, mentre l'altra non si sia ancora pronunciata al riguardo: in questo caso, però, al posto del *ruling*, si dovrebbe poter attivare la cooperazione internazionale fra gli Stati membri, come indica chiaramente la Corte di giustizia nella sentenza 17.12.2015, causa C-419/14, punto 59, secondo cui «il regolamento n. 904/2010 deve essere interpretato nel senso che l'Amministrazione tributaria di uno Stato membro che esamina l'esigibilità dell'iva per prestazioni che sono già state assoggettate a detta imposta in altri Stati membri è tenuta a rivolgere una richiesta di informazioni alle Amministrazioni tributarie di tali altri Stati membri qualora una siffatta richiesta sia utile, se non indispensabile, per accertare che l'iva sia esigibile nel primo Stato membro».

⁽⁷²⁾ Si può ritenere ammissibile la domanda di *ruling* in quanto "complessa", anche in presenza di precedenti giurisprudenziali consolidati, laddove il caso non sia l'esatta riproposizione di quello già trattato: del resto, la Corte di Giustizia considera ammissibili le domande pregiudiziali anche se riferite a questioni già analizzate (per es., l'ordinanza 15 aprile 2011, causa C-613/10, il cui rinvio pregiudiziale ha tentato di riproporre la questione già decisa nelle cause riunite C-18/05 e C-155/05 e nelle cause riunite C-292/09 e C-293/

Il secondo elemento riguarda il profilo transfrontaliero: ora, considerando che l'iva è applicata alternativamente tra il luogo di origine e il luogo di consumo, e che le regole territoriali, al fine di determinare quale dei due criteri sia applicabile, pongono due *basic rules* (B2B e B2C: artt. 44 e 45, Direttiva 2006/112/CE), accanto alla sopravvivenza di deroghe individuate sulla base del criterio del luogo di utilizzo/consumo (artt. 46-59, Direttiva cit.), la questione "complessa", nel senso sopra indicato, può porsi sia sotto il profilo soggettivo (in dipendenza delle due *basic rules*) ovvero per il profilo oggettivo, se, cioè, l'operazione sia o meno sottoposta ad una delle deroghe territoriali⁽⁷³⁾.

Per il profilo soggettivo, la complessità può derivare non tanto dallo *status* dell'operatore, quanto dalla sua qualità, siccome intesa dall'art. 19 del reg. 282/2011/UE⁽⁷⁴⁾; ovvero dall'applicazione, ad uno degli operatori coinvolti, di un regime speciale di esonero (ad esempio, le franchigie) per cui si ponga il problema se l'operazione sia da qualificare B2B ovvero B2C.

Per ciò che concerne il profilo oggettivo, invece, la complessità può discendere dai confini interpretativi della deroga, non sempre ben individuati da ciascuna delle Amministrazioni fiscali⁽⁷⁵⁾.

Ed infine, il terzo aspetto impone che l'istanza non sia riferita a questioni di carattere generale quali, ad esempio, l'aliquota applicabile in uno Stato membro, ovvero il regime di esenzione, ovvero, ancora, le regole di

09). Più di recente, cfr. i casi sull'applicazione del principio del *ne bis in idem* nel sistema iva (causa C-217/15, causa C-350/15, causa C-524/15), questione già affrontata dalla Corte con la sentenza 26 febbraio 2013, causa C-617/10.

⁽⁷³⁾ Su tali specifiche questioni cfr. P. Centore, *Luci e ombre del "ruling" intra-europeo sull'IVA*, in *Corr. trib.*, 2016, 598 ss.; M. Gabelli, M.C. Porrello, *La revisione della disciplina degli interpelli*, cit., 59-60.

⁽⁷⁴⁾ Secondo cui: «Ai fini dell'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione di servizi di cui agli artt. 44 e 45 della Direttiva 2006/112/CE, un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato a un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato un soggetto non passivo. Salvo che disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti, il prestatore può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario se, per tale operazione, costui gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione iva. Se un unico servizio è destinato sia a un uso privato, ivi compreso quello dei dipendenti del destinatario, sia a fini professionali, la prestazione di tale servizio rientra esclusivamente nel campo di applicazione dell'art. 44 della Direttiva 2006/112/CE, purché non sussista alcuna pratica abusiva».

⁽⁷⁵⁾ Si pensi, per esempio, alle prestazioni educative di cui all'art. 53 della Direttiva, i cui confini spaziano sino a ricomprendere i congressi, i seminari, ecc. (sul tema v. C. Amand, *The Place of Supply of Admission to Scientific and Educational Events within the European Union*, in *VAT Monitor*, 2015, 213 ss.; nonché art. 32, par. 2, lett. c), reg. 282/2011/UE e la risoluzione, Agenzia Entrate 7 maggio 2012, n. 44/E).

fatturazione. Più in generale, la questione non deve riguardare situazioni specifiche riguardanti un altro Stato membro, ancorché esse siano in contrasto con la legislazione dell'altro Stato.

Le Note Informative edite dalla Commissione europea prevedono le varie modalità di presentazione dell'istanza⁽⁷⁶⁾, quanto agli effetti del *ruling*, il profilo più significativo è l'assenza di un obbligo di risultato.

Pertanto, gli Stati membri interpellati possono (ma non sono obbligati a) raggiungere un accordo sulla questione prospettata. Se l'accordo viene raggiunto, il caso è, ovviamente, risolto; diversamente, il contribuente deve rapportarsi con la risposta negativa dell'Amministrazione finanziaria che non ha ritenuto di sacrificare la propria pretesa impositiva in favore di un'altra Amministrazione.

Per quanto riguarda il contesto nazionale, giova rilevare che, mentre la Nota Informativa della Commissione europea prevede che l'istante debba richiedere espressamente l'effettuazione delle consultazioni, l'Agenzia delle Entrate non ha, tuttavia, ritenuto necessario riprodurre tale limitazione in considerazione del fatto che l'interpello generale previsto dallo Statuto del contribuente copre già le questioni transnazionali in materia di iva e, dunque, per le operazioni che interessano l'Italia, l'interesse del contribuente ad attivare la procedura CBR risiede essenzialmente nella possibilità di ottenere un parere condiviso dalle diverse amministrazioni coinvolte nell'operazione.

In ogni caso, le risposte fornite alle istanze si intendono rese nell'ambito della generale attività di consulenza espletata dall'Agenzia delle Entrate, per cui a tale specifico procedimento non si applicano le disposizioni previste in materia di interpello, *ex art. 11, l. n. 212 del 2000*, incluse le norme in tema di termini perentori per la risposta e la formazione del silenzio assenso⁽⁷⁷⁾.

8. - Conclusioni

Gli interventi e le misure di *restyling* dell'istituto dell'interpello introdotte dal Legislatore nazionale rappresentano, come è evidente, una semplificazione ed un avanzamento importante nel processo di rafforzamento del rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, basato sul

(76) Si richiede innanzitutto la completezza della domanda, cioè, la presentazione del caso con tutte le informazioni giuridiche ad esso attinenti. Le Note Informative sono reperibili all'indirizzo: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/cross_border_rulings/cbr_info-notice-to-the-public_it.pdf.

(77) Tale precisazione si evince dal Prov. 29 dicembre 2015, n. 165827. Per ulteriori spunti di carattere applicativo, cfr. A. Furlan, A. Orioli, *Il nuovo "Cross Border Ruling" per l'IVA*, in *Fisc. comm. int.*, 2016, 23 ss.

dialogo e sulla collaborazione preventiva e finalizzato ad assicurare la certezza del diritto e la stabilità delle norme tributarie.

Per ciò che concerne la disciplina generale, il nuovo testo dell'art. 11 dello Statuto del contribuente, rappresenta una semplificazione per i contribuenti, posto che mediante la nuova disciplina si intende eliminare la stratificazione tra le diverse forme di interpello al fine di garantire maggiore certezza e rendere più coerenti, con le esigenze degli operatori, i tempi della procedura.

In tale contesto assumeranno rilievo la prassi interpretativa e le istruzioni operative necessarie per il raggiungimento della auspicata semplificazione e della tutela dell'affidamento, in un rinnovato dialogo fra contribuente ed Amministrazione finanziaria, tenuta a svolgere un'attività di assistenza giuridica che permetta al contribuente di svolgere al meglio il proprio compito di autodeterminazione dei tributi. Pur nella consapevolezza che non tutte le questioni appaiono concretamente delineate – si pensi a quelle fattispecie, quale la residenza della società, degradate a questioni meramente o prevalentemente fattuali, ovvero ai problemi della preclusione derivante dalle "obiettive incertezze" ritenute mancanti in presenza di un precedente pronunziamento amministrativo – appaiono evidenti le maggiori e cogenti garanzie per il contribuente ed il capovolgimento dell'onere probatorio nei suoi confronti, nella logica di un rinnovato superamento del rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria storicamente strutturato sulla dialettica autorità – libertà.

La riforma statutaria in tema di interpello, letta in sinergia con la precedente introduzione dell'art. 10 *bis* nello Statuto, in tema di disciplina antiabuso, esprime l'ormai acquisito orientamento legislativo, oltre che culturale ed economico, verso le multiformi attività conoscitive e di controllo tributario, in una dimensione dinamica e sostanziale, orientata verso la valorizzazione del principio di collaborazione e di buona fede nei rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuente.

Nel rispetto del ruolo non vincolante delle risposte per il contribuente, la riforma mira dunque a rafforzare il ruolo interpretativo dell'istituto, in una rinnovata visione della matrice amministrativa del diritto tributario, in cui l'Amministrazione ingenera affidamento nei contribuenti e l'intervento dei giudici tende a divenire residuale.

Sul fronte dell'internazionalizzazione, la revisione della disciplina riguardante le operazioni transfrontaliere si struttura mediante la definizione di accordi preventivi ovvero la possibilità di formulare un apposito interpello all'Amministrazione finanziaria da parte delle imprese che intendono

effettuare investimenti nel territorio nazionale: il tutto in una ottica di rafforzamento della cooperazione tra Fisco e contribuente.

Tali procedimenti rappresentano sicuramente degli strumenti necessari e funzionali alla ripresa dello sviluppo economico del nostro Paese, posto che le questioni fiscali spesso fungono da elemento chiave nella scelta dell'investimento.

È chiaro che il successo della nuova disciplina in tema di interpello sui nuovi investimenti sarà condizionato dalla capacità di dedicare nuove competenze all'esame dei piani di investimento, ma anche, dall'approccio culturale dell'Amministrazione finanziaria.

Infatti, si dovrà sviluppare la capacità di analizzare i piani aziendali e le ricadute occupazionali di medio-lungo termine che la norma intende tutelare e che rappresenta una prospettiva completamente diversa da quella tradizionale e circoscritta diretta al solo gettito fiscale.

Per quanto riguarda l'interpello iva europeo i risultati del primo periodo di applicazione sperimentale non sono rilevanti, specie riguardo al numero esiguo di domande pervenute ed alle procedure attivate, come emerge dai dati della Commissione europea⁽⁷⁸⁾. Tuttavia lo strumento va sostenuto e divulgato, considerandone la potenzialità. La Commissione europea, in diverse occasioni ha sostenuto la opportunità-necessità di non abbandonare il progetto e, anzi, di renderlo sistematico, in modo da rafforzare la struttura stessa del tributo. Ma il punto principale è costituito dalla base giuridica del *ruling*, oggi inesistente, tanto che la partecipazione alla procedura è, allo stato, di natura semplicemente volontaria. Si tratta, quindi, di riconoscere a livello europeo la valenza del metodo CBR e di proporlo come soluzione alternativa e preventiva al contenzioso in materia di iva.

ROBERTA ALFANO

*Professore Associato di Diritto finanziario,
Università degli Studi di Napoli Federico II*

CATERINA VERRIGNI

*Professore Aggregato di Diritto tributario,
Università di Chieti-Pescara (*)*

⁽⁷⁸⁾ Report presentato al VAT Forum del 14 ottobre 2015.

(*) Sono attribuibili ad entrambe le autrici le note introduttive e le conclusioni; a Roberta Alfano i parr. 2, 3, 4, 4.1; a Caterina Verrigni i parr.: 5, 5.1, 6, 6.1, 7.

