



XXIX JORNADAS
LATINOAMERICANAS
DE DERECHO TRIBUTARIO
BOLIVIA 2016

MEMORIAS DE LAS XXIX JORNADAS LATINOAMERICANAS
DE DERECHO TRIBUTARIO

TOMO III
COMUNICACIONES TÉCNICAS
PROBLEMÁTICA ACTUAL Y NUEVAS FRONTERAS DE LOS MEDIOS
DE IMPUGNACIÓN NACIONALES E INTERNACIONALES

INSTITUTO BOLIVIANO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS

MEMORIAS DE LAS XXIX JORNADAS LATINOAMERICANAS
DE DERECHO TRIBUTARIO

TOMO III
COMUNICACIONES TÉCNICAS
PROBLEMÁTICA ACTUAL Y NUEVAS FRONTERAS DE LOS MEDIOS
DE IMPUGNACIÓN NACIONALES E INTERNACIONALES

INSTITUTO BOLIVIANO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS

Depósito Legal: 4-1-4742-16
ISBN: 978-99974-65-18-4

ÍNDICE TOMO III

COMUNICACIONES TÉCNICAS

ARGENTINA

Los deberes de colaboración de los administrados y el principio de razonabilidad.
Procedencia de revisar el criterio jurisprudencial que inhibe la aplicación del
"subprincipio de necesidad"

Gloria María Gurbista 23

BOLIVIA

Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales
e internacionales. "La motivación del acto administrativo de determinación en Bolivia"

Jorge Andrés Ostertag Antezana 36

Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales
e internacionales: ponencia Bolivia

Luis Fernando Sánchez 58

Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e
internacionales (Bolivia)

Rafael Vergara Sandóval 79

Vías de impugnación tributaria en Bolivia, aplicación de la verdad material y desafíos

Daney D. Valdivia C 95

BRASIL

Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales
e internacionales

Carlos Yury Araújo de Morais 111

Alternativas para garantizar la razonable duración del proceso administrativo tributario.

Edgar Santos Gomes 128

ECUADOR

Derechos constitucionales vinculados al libre acceso a la justicia de los contribuyentes.

Victoria Adelina Montero Tamayo 139

ESPAÑA

Alternative dispute resolution (adr) en derecho tributario español y comparado.
Propuestas de adr para Latinoamérica y España. Creación de un modelo de mediación
tributaria.

Eva Andrés Aucejo 170

Necesidad y viabilidad del arbitraje internacional tributario: el reto de la acción 14 beps

Aurora Ribes Ribes 225

Problemas que plantean las tasas judiciales. Especial mención a la jurisdicción
contencioso-administrativa

Isabel Gil Rodríguez 241

El arbitraje en el derecho internacional tributario Fernando Serrano Antón	244
ITALIA	
Gli interpellati quali strumenti procedimentali preventivi alla luce delle recenti modifiche normative Roberta Alfano e Caterina Verrigni	272
La sospensione cautelare nel processo tributario: la tutela del contribuente Maria Pia Nasti	291
La protección de los derechos de los contribuyentes en la jurisprudencia del tribunal de justicia de la Unión Europea Enrico y Edoardo Traversa	311
L'arbitrato come strumento di risoluzione delle controversie fiscali negli accordi di promozione e protezione degli investimenti: l'esperienza italiana Marco Cedro	338
I mezzi di risoluzione delle controversie fiscali internazionali. Aspetti critici e prospettive di soluzione. Dott. Claudio La Valva	350
El acceso a la tutela jurisdiccional de los derechos humanos del contribuyente en el sistema interamericano de los derechos humanos Cristián J. Billardi	369
MÉXICO	
Limitaciones a los medios de impugnación en México Por la cláusula solve et repete en materia tributaria del comercio exterior Carlos Espinosa Berecochea	383
PERÚ	
El procedimiento de reclamación Jaime Lara Márquez	396
La medida cautelar en materia tributaria Una mirada constitucional al régimen previsto en el artículo 159 del código tributario Percy Bardales Castro	415
URUGUAY	
El principio que prohíbe la autoincriminación en el derecho tributario formal uruguayo César Pérez Novaro	437
VENEZUELA	
El arbitraje (tributario) en Venezuela: derecho y conflicto Romina Siblesz Viso	491
Los derechos fundamentales del contribuyente como condicionantes de la presunción de legitimidad (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto tributario Serviliano Abache Carvajal	516

GLI INTERPELLI QUALI STRUMENTI PROCEDIMENTALI PREVENTIVI ALLA LUCE DELLE RECENTI MODIFICHE NORMATIVE

*Roberta Alfano e Caterina Verrigni**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, ha modificato profondamente l'art. 11 dello Statuto dei diritti del Contribuente, che è stato significativamente 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 e 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 legge delega 23/2014, per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e 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 necessaria maggiore tempestività nella redazione dei pareri.

Per quanto riguarda il *ruling* internazionale è stato previsto, all'art. 1 del D.Lgs. n. 147/2015, uno strumento parzialmente innovativo e certamente migliorativo dei rapporti

¹* Sono attribuibili ad entrambe le autrici le note introduttive e le conclusioni; a Roberta Alfano i paragrafi 2, 3, 3.1; a Caterina Verrigni i paragrafi: 4, 4.1, 5, 5.1, 6.

fra l'Amministrazione fiscale e 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 - con gli avvisi bonari ed il ravvedimento - fra gli strumenti deflattivi *preventivi*² del contenzioso, sono stati caratterizzati dalla mancanza del carattere definitorio della pretesa tributaria, orientati ad evitare l'insorgere - o la prosecuzione - del contenzioso, con l'intento di rendere il meno possibile gravosa la riscossione delle somme dovute.

All'indomani dell'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente - Legge 27 luglio 2000, n. 212 - nel sistema italiano hanno convissuto diverse tipologie di interpello. L'interpello ordinario a carattere interpretativo di una specifica norma rispetto ad un preciso adempimento tributario di un singolo contribuente; 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* del DPR 600/19973; l'interpello disapplicativo, previsto dal comma 8 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 elusivi che le singole disposizioni intendevano prevenire³. A tali macrocategorie si sono rapidamente affiancate una miriadi di

² MARONGIU, Riflessioni sul diritto d'interpello, in *Corr. trib.*, 2002, 1408; MELIS, L'interpretazione nel diritto tributario, Padova, 2003, 566; MICCINESI, L'interpello, in G. Marongiu (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 96; VERSIGLIONI, L'interpello nel diritto tributario, Perugia, 2005; BAGAROTTO, Interpello e accordi amministrativi (dir. Trib.) in *Diritto on line*, 2013. Rileva PIZZONIA, Il ravvedimento tra deflazione del contenzioso, fiscalità negoziata e cripto-condonismo. Prime note, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2015, n. 1, 72.

³ Come chiaramente ricordato anche dalla relazione illustrativa al Decreto 156/2015, l'interpello disapplicativo è stato nel tempo esponenzialmente esteso sino a ricomprendersi 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. 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; Circolare 14.6.2010, n. 32/E. CIMINO, *Disapplicazione normativa su società ed enti non operativi* in *Rass. Trib.*, 2013, 749.

fattispecie concrete dai contorni non sempre chiaramente definiti, per i quali sono state previste, in via interpretativa, specifiche regolamentazioni⁴.

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 disapplicazione⁵. È noto che i giudici di legittimità, lentamente ma sistematicamente, 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 del D.Lgs 546/1992⁶, affermando l'autonoma impugnabilità dell'atto, posta la mancanza di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria⁷. 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 deduzione degli stessi motivi in occasione di successivi atti impositivi⁸. In seguito la Cassazione ha ulteriormente espresso il proprio pensiero, rilevando 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 fiscali⁹; parimenti per i giudici di legittimità il contribuente poteva "autodisapplicare" la norma antielusiva nonostante il parere negativo dell'Amministrazione finanziaria, impugnando il successivo atto di accertamento o il diniego di rimborso¹⁰.

Il quadro in via interpretativa che se ne rilevava *ante* riforma evidenziava dunque una certa definizione in merito alle competenze giurisdizionali¹¹; parimenti non si

⁴ BASILAVECCHIA *Efficacia soggettiva dell'interpello*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2011, 22; RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi* in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, n.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 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 Consiglio di Stato, IV sez., 26.1.2009, n. 414, fondamentale al fine della definizione in materia della competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie; la sentenza aveva definito 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, 15.4.2011, n. 8663.

⁸ Rilevava ancora 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, 5.10.2012, n. 17010;

¹⁰ Cass., sez. V, 28.5.2014, 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, 15.7.2014, n. 16183.

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 stesso¹². A ciò doveva aggiungersi l'interrogativo circa la reale utilità di una siffatta controversia giurisdizionale, con gli inevitabili tempi fisiopatologici 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* deflattiva e le esigenze di chiarificazione della disciplina tributaria, in presenza di casi complessi, si era di fatto tradotta in uno strumento articolato su troppe configurazioni¹³, 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 improcastinabile 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 antielusive¹⁴".

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 - 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. L'interpello è infatti 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. Si è approdati, in ottemperanza alla raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, alla previsione di una norma generale anti-

¹¹ SCHIAVOLIN, Art. 19, in C. Consolo - C. Glendi, (a cura di) *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, III ed., Padova, 2012, 287.

¹² Ancora 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.

¹³ In tal senso si veda, da ultimo CORTE DEI CONTI, Deliberazione 5.8.2015, n. 5/2015/G, *Gli istituti dell'interpello fiscale* reperibile in <http://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 discipline degli interpelli e del contenzioso tributario* (AG n. 184) e relazione illustrativa allo schema di Decreto, 3. CONTRINO - MARCHESELLI, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto* in *Corr. Trib.* 2016, n. 1, 15.

buso, il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che ha abrogato la precedente norma antielusiva dell'art. 37 *bis*, del D.P.R. n. 600/1973 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 doganale¹⁵.

Con il Decreto "interpelli e contenzioso tributario" - D.Lgs. 156/2015 - attuativo della Legge delega fiscale n. 23/2014, 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.

3.1. - Le diverse tipologie 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.

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 cd. interpello ordinario interpretativo - ma anche nell'ipotesi in cui l'incertezza si riferisca alla qualificazione delle fattispecie, dando vita ad un interpello ordinario qualificatorio¹⁸; tale interpello non ha ad oggetto la norma tributaria in sé considerata, ma la qualificazione della particolare fattispecie concretamente evidenziata¹⁹, con esclusione di quanto espressamente

¹⁵ Le due riforme, praticamente sincrone da un punto di vista 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: 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. BASILAVECCHIA, *L'art. 10-bis dello statuto: "the day after"* in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2016, n. 1, 5.

¹⁶ Ciò nel rispetto di quanto testualmente indicato anche nella relazione illustrativa allo schema del Decreto Attto 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 ottenere risposte qualificate dal Fisco si veda a FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 236.

¹⁸ Rilevano COMMITTERI - SCIFONI, *Revisione degli interpelli: migliorano dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente?* in *Corr. Trib.*, 2015, n. 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 accorparlo 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.

¹⁹ La relazione di accompagnamento al decreto menziona, a mero titolo esemplificativo soltanto alcune possibili fattispecie di possibile interpello qualificatorio. Vanno ricomprese nell'ambito applicativo dell'interpello "qualificatorio" fattispecie che si presentano obiettivamente incerte: è il caso della cd. 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 del T.U.I.R., al fine di evitare possibili contestazioni in termini di esteroinvestizione. Per COMMITTERI - 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

disciplinato dalla legge²⁰.

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 Decreto²¹

- che, per legge, richiami l'art. 11, comma 1, lett. b), dello Statuto.

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. 128/2015, 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 origine dalla nuova disciplina sull'abuso del diritto di cui all'art. 10 *bis* del D.Lgs. 128/2015. Il comma 5 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*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973. 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

rispetto ad eventuali attività di verifica o controllo dell'A.F., per evitarne la possibile inammissibilità, ex art. 5, comma 1; lett. g), del Decreto.

²⁰ È il caso appunto dell'innovato ruling internazionale, disciplinato dall'art. 1 del già citato D.Lgs. 14.9.2015, n. 147 e della nozione di "nuovo investimento" di cui al successivo art. 2, su cui *infra*.

²¹ Sono esplicitamente richiamate: 1. le istanze di interpello di cui art. 11, comma 13, della Legge 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 del T.U.I.R.; 2. le istanze concernenti la normativa in tema di CFC ex art. 167 del T.U.I.R., per verificare le condizioni previste dal comma 5 del medesimo articolo; 3. le istanze di cui all'art. 113 del 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 del T.U.I.R., presentate in occasione di operazioni straordinarie generalmente interruttive del medesimo, per verificare che, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, permangano i requisiti di cui agli artt. 117 e seguenti ai fini dell'accesso al regime; 5. le istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale ex art. 132 del T.U.I.R.; 6. le istanze presentate dalle società "non operative" ai sensi e per gli effetti della disciplina prevista dall'art. 30 della Legge 30 dicembre 1994, n. 724; 7. le istanze per il riconoscimento del beneficio ACE, ex art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, in presenza di operazioni potenzialmente suscettibili di comportare indebite duplicazioni del beneficio, ai sensi dell'art. 10 del D.M. 14.3.2012.

realizzarsi gli effetti elusivi che la norma di volta in volta intende evitare.

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 dunque carattere facoltativo²², 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-assenso²³.

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. 156/2015 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 interpelli 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 interpelli, ha spinto il legislatore delegato ad introdurre per i soli interpelli 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.

Per l'interpello ordinario il termine risulta ridotto dai centoventi giorni della precedente disciplina agli attuali novanta giorni; 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

²² La presentazione dell'istanza deve essere correlata, a partire dal 1 gennaio 2016, ad una segnalazione in dichiarazione dei redditi, che evidenzia la mancata presentazione ovvero la risposta negativa.

²³ 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.

tempestività ed uniformità di trattamento tra le diverse tipologie di istanze²⁴.

Nelle intenzioni originarie del legislatore gli interpelli nascevano quali strumenti dalla natura non meglio identificata - oscillante fra la meramente accertativa²⁵ e quella di accordo bilaterale amministrativo tributario²⁶ - 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 essa²⁷. 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.

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 contribuente²⁸.

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 leggi²⁹, la riforma deve rafforzare il ruolo interpretativo dell'istituto, proprio di una rinnovata visione di una matrice amministrativa del diritto tributario³⁰, in cui è l'Amministrazione stessa ad ingenerare affidamento nei cittadini e in cui l'intervento giurisdizionale deve assumere un carattere meramente eventuale.

4. Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Il nuovo Decreto "crescita e internazionalizzazione delle imprese" (D.Lgs. n. 147/2015), in attuazione della delega n. 23/2014, 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 milioni³¹.

²⁴ 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.

²⁵ MICCINESI, *L'interpello*, cit., 91; PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 72;

²⁶ In tal senso VERSIGLIONI, *L'interpello nel diritto tributario*, cit., 332, e, ancor più chiaramente, Id., *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in S. Cassese S. *Dizionario di diritto pubblico*, I, Milano, 2006, 91.

²⁷ MARONGIU, *Riflessioni sul diritto d'interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, 1408; MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 566; MICCINESI, *L'interpello*, in G. Marongiu, G., (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 96; 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;

²⁸ Così COVINO - LUPI, *Istanze di interpello e corto circuito con controlli tributari in corso* in *Dial. trib.*, 2015, n. 3, 291.

²⁹ Corte cost., 14.6.2007, n. 191, in Banca Dati BIG Suite, IPSOA

³⁰ 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

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 estende ulteriormente l'ambito applicativo del vecchio *ruling* di standard internazionale disciplinato dall'art. 8, D.L. 30.9.2003, n. 269³², ora abrogato a favore dei nuovi "accordi preventivi per le imprese con attività internazionale".

Oltre a risultarne mutato il raggio di azione e la collocazione sistematica (il nuovo art. 31-ter, D.P.R. 29.9.1973, 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'accordo³³.

In base alla nuova disposizione³⁴, 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 co., del TUIR 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 del TUIR; b) *stabile organizzazione*, con riguardo alla applicazione ad un caso concreto di nor-

³¹ Sul tema cfr.: MASTROMATTEO – SANTACROCE, *Accordi preventivi per l'internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti*, in *Fisco*, 2015, 3609 – 3612; ROMANO – CONTI, *Accordi preventivi ed interpello per gli investitori: novità, evoluzione e comparazione*, in *Corr. trib.*, 2015, 4396 ss.; ASCOLI – PELLECCCHIA, *Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*, in *Fisco*, 2016, 1452 ss.

³² 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.; TOSI, *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi*, 2004, 491; ADONNINO, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV, 67; ROMANO, *Il ruling internazionale*, in Tesoro (a cura di), *L'imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007.

³³ Al fine di attuare la predetta disciplina fu emanato apposito Provvedimento da parte dell'Agenzia delle entrate (Provvedimento 23.7.2004) 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.

³⁴ Si ricorda che, in base alle modifiche operate dall'art. 1, D.Lgs. n. 156/2015, 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. 600/1973. 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.

me, 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, TUIR, 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/di soggetti non residenti; d) *patent box*, con riguardo alla determinazione del reddito agevolato ai fini della disciplina di cui all'art. 1, 37 co., L. 23.12.2014, n. 190³⁵.

4.1 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. 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 operoso³⁶ 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. 600/1973, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo medesimo.

³⁵ Il Provvedimento riguardante la procedura da seguire relativamente a tale regime è stato emanato il 1° dicembre 2015 (Prov. n. 154278).

³⁶ Previsto dall'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, modificato da ultimo dall'art. 16, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158. Sul nuovo ravvedimento operoso, cfr. CARINCI, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, in *Fisco*, 2014, 4338; RICCA, *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la compliance*, in *Corr. trib.*, 2014, 3320; LAROMA JEZZI, *Dichiarazione integrativa a sfavore e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, *Ibidem*, 2014, 3559; GALEAZZI, *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 995.

Per quanto concerne il profilo procedimentale, l'art. 31-ter, D.P.R. n. 600/1973, rinvia ad un apposito Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate recentemente pubblicato (Prov. 21.3.2016, n. 42295).

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, TUIR che potranno accedere agli accordi aventi ad oggetto la definizione 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 si è limitato a stabilire 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.

, rinvia
blicato

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

fiscal-
ata da
identi,
la sta-
ale vi
attività
lina in

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 settanta giorni.

Nel corso del procedimento finalizzato al raggiungimento dell'accordo è previsto che funzionari ed 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».

prese
acce-
uscita

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.

nten-
zione
Nello
ntiva
abile

Il Provvedimento (punto 5) prevede una fase documentale ed una fase operativa³⁷ che può concludersi, ovvero, non concludersi con un accordo.

5. L'interpello sui nuovi investimenti in Italia

ello,
ento
ado-

Tale tipologia di interpello, concorrente rispetto al nuovo interpello ordinario di cui al novellato art. 11, L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente)³⁸, 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 antielusive e l'accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario.

per
ne»
pro-
lare
one
pro-
en-

L'art. 2, D.Lgs. n. 147/2015, 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 occupazionali³⁹ significative in relazione alla tipologia e durata dell'attività⁴⁰.

he
ed
lle
is-

³⁷ Per ulteriori approfondimenti si rinvia a: ASCOLI – PELLECCCHIA, *Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*, cit., 1456; GABELLI – PORRELLO, *La revisione della disciplina degli interpelli*, in *Fisc. comm. int.*, 2016, 53 – 56.

³⁸ L'interpello ordinario, di cui all'art. 11, 1 co., lett. a) dello Statuto del contribuente non risulta esperibile laddove siano attivabili le procedure degli accordi preventivi e dell'interpello sui nuovi investimenti.

³⁹ Nello schema di decreto, proprio in relazione a tale profilo, sia ferma che l'incremento occupazionale non va valutato in termini assoluti ma deve contestualizzarsi in funzione alla specifica attività oggetto dell'investimento.

⁴⁰ In tal senso, FORMICA – PERUZZU, *Un altro passo verso un nuovo e più proficuo rapporto tra fisco e contribuente*.

Tale strumento ripropone, almeno in larga parte, una tipologia di *ruling* consolidata da anni nei Paesi Bassi⁴¹ e istituzionalizza a regime nel sistema legislativo italiano una prassi adottata in sede interpretativa da parte dell'allora Dipartimento entrate del Ministero delle Finanze⁴².

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. 600/1973, 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.

A questo punto ci si chiede quali siano i rapporti tra l'interpello sui nuovi investimenti⁴³ 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 interpello⁴⁴.

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)⁴⁵.

te, in *Fisco*, 2015, 2313 ss.; TOMASSINI, *L'interpello sui nuovi investimenti*, in *Corr. trib.*, 2015, 1673 ss., il quale rileva le incertezze riguardanti la quantificazione 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.

⁴¹ 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 Investeerders* (APBI). 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.: PIJL – HAHLEN, *The new advance pricing agreement and advance tax ruling practice in the Netherlands*, in *Bulletin for International taxation*, 2001; ROMANO, *Advance Tax Rulings and principles of law. Towards a European tax ruling system*, Amsterdam, 2002, 402.

⁴² Circ. Min. 18.5.2000, n. 99/E.

⁴³ Come chiarito dalla relazione illustrativa dell'originario schema di Decreto, l'investimento può consistere anche nella ristrutturazione di imprese in crisi.

⁴⁴ La questione è puntualmente trattata da ROMANO – SQUITIERI, *Rilancio del ruling internazionale per risolvere i conflitti in via preventiva ed eliminare le doppie imposizioni*, in *Corr. trib.*, 2014, 792 ss.

⁴⁵ 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.

5.1 I profili procedurali

Presentata l'istanza, l'Amministrazione finanziaria ha ordinariamente 120 giorni per rispondere. Ove tale risposta non venga fornita nei termini stabiliti, vale l'istituto del silenzio – assenso, secondo il quale, in assenza di risposta – l'Amministrazione finanziaria concorda con la soluzione o le soluzioni proposte dal contribuente nell'istanza di interpello.

Il contenuto della risposta – in virtù della regola generale in materia di interpello – vincola l'Amministrazione finanziaria.

La possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di modificare il proprio orientamento è – diversamente da altre forme di interpello – limitata.

Infatti, l'art. 2, 3 co., D.Lgs. n. 147/2015, stabilisce che: a) la risposta fornita dall'Amministrazione è valida finché permangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali la risposta è stata formulata; b) gli atti di qualsiasi genere, anche a carattere impositivo, emanati dall'Amministrazione finanziaria sono nulli laddove siano difformi dalla risposta data al contribuente in sede di interpello⁴⁶.

Resta ferma la possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di esercitare i poteri di controllo di cui all'art. 32, D.P.R. n. 600/1973.

Le ulteriori peculiarità che caratterizzano l'istituto saranno oggetto di un apposito Decreto ministeriale.

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.

6. 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'Unione⁴⁷.

⁴⁶ Per ulteriori spunti di riflessione si rinvia a: ASCOLI – PELLECCIA, *Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*, cit., 1460; MASTROMATTEO – SANTACROCE, *Accordi preventivi per l'internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti*, cit., 3611 – 3612.

⁴⁷ Si fa riferimento ai casi: CGUE 22.12.2010, 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 7.12.2010, causa C-285/09, punti 52-54: <<in casi particolari in cui siano presenti valide ragioni per ritenere che l'ac-

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 2011⁴⁸, 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 Committee⁴⁹. 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 necessaria 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 2018⁵⁰.

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

questo intracomunitario corrispondente alla cessione de quo, nonostante la reciproca assistenza e la cooperazione 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>>.

⁴⁸ Doc. Com. (2011) 851 del 6.12.2011, 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".

⁴⁹ 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 31.1.2013 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 6.11.1997, causa C-201/96, punto 17; CGUE 17.3.2005, causa C-467/03, punto 17, e CGUE 18.5.2011, causa C-423/10, punto 24.

⁵⁰ 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 29.12.2015, 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.

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 coinvolte⁵¹, ovvero della giurisprudenza europea⁵².

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 territoriali⁵³.

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/UE⁵⁴; 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

⁵¹ 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».

⁵² 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 15.4.2011, 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-293/09). 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 26.2.2013, causa C-617/10.

⁵³ Su tali specifiche questioni cfr. CENTORE, *Luci e ombre del "ruling" intra-europeo sull'IVA*, in *Corr. trib.*, 2016, 598 ss.; GABELLI - PORRELLO, *La revisione della disciplina degli interpelli*, cit., 59-60.

⁵⁴ 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».

confini interpretativi della deroga, non sempre ben individuati da ciascuna delle Amministrazioni fiscali⁵⁵.

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 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'istanza⁵⁶, 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. 212/2000, incluse le norme in tema di termini perentori per la risposta e la formazione del silenzio assenso.

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 contribuenti ed Amministrazione finanziaria, basato sul dialogo e sulla collaborazione preventiva e finalizzato ad assicurare la certezza del diritto e la stabilità delle norme tributarie.

⁵⁵ Si pensi, per esempio, alle prestazioni educative di cui all'art. 53 della Direttiva, i cui confini spaziano sino a comprendere i congressi, i seminari, ecc. (sul tema v. AMAND, *The Place of Supply of Admission to Scientific and Educational Events within the European Union*, in *VAT Monitor*, 2015, 213 ss.; nonce art. 32, par. 2, lett. c), del Reg. 282/2011/UE e la risoluzione, Agenzia Entrate 7.5.2012, n. 44/E).

⁵⁶ 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.

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.

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 di poco 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.

E' 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 europea⁵⁷. 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

⁵⁷ Report presentato al VAT *Forum* del 14.10.2015.