

Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni si estende ai *tax ruling*: il D.Lgs. n. 32/2017

di **PIERGIORGIO VALENTE***

Il D.Lgs. 15 marzo 2017, n. 32 reca le disposizioni di attuazione della Direttiva n. 2015/2376/UE relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali nell'ambito dei ruling preventivi transfrontalieri e degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento. Lo scambio spontaneo di informazioni in tale settore, infatti, si è rivelato uno strumento non adeguato

di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva, atteso l'ampio margine di discrezionalità di cui lo Stato membro dispone nel decidere con quali Stati attivare lo scambio. L'intervento normativo mira a rafforzare la trasparenza tra gli Stati membri in un'ottica di cooperazione e fiducia tra le Amministrazioni fiscali.

1. Premessa

In un sistema caratterizzato da una crescente globalizzazione, si avverte l'esigenza di assicurare che gli Stati dispongano degli strumenti necessari per prestarsi reciproca assistenza e collaborazione nel settore della fiscalità.

La necessità nasce dalla difficoltà per gli Stati membri di accertare correttamente l'entità delle imposte dovute dai contribuenti a causa della crescente mobilità di questi, dell'elevato numero di operazioni transnazionali compiute e dell'internazionalizzazione degli strumenti finanziari.

Questa difficoltà incide negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali generando fenomeni di doppia imposizione, la quale di frequente induce alla evasione e all'elusione fiscale¹.

In tale contesto, si inserisce la disciplina europea in tema di scambio di informazioni nel settore fiscale con l'obiettivo di potenziare gli strumenti che consentono alle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri di cooperare al fine di prevenire e contrastare i fenomeni di frode fiscale e di pianificazione fiscale aggressiva attraverso la quale si realizza uno spostamento dei profitti da Paesi ad alta imposizione verso Paesi caratterizzati da un regime impositivo ridotto o nullo (come illustrato nel cd. Progetto BEPS - "Base Erosion and Profit Shifting" dell'OCSE)².

* Membro del Gruppo di Studio Enrico Gustarelli per la Fiscalità d'impresa, Università Bocconi.

¹ Per approfondimenti in tema di doppia imposizione, cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, Parte I; VALENTE P., ALAGNA C., MATTIA S., *Controversie internazionali: procedure amichevoli e gestione delle relazioni*, IPSOA, 2013, p. 3.

² Esso rappresenta il primo, sostanziale intervento di "rinnovamento" degli standard fiscali internazionali. Per ulteriori approfondimenti sulle azioni e sulle misure BEPS cfr. VALENTE P., *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, p. 1895 ss.; VALENTE P., "La pianificazione fiscale internazionale nell'Era BEPS", in *Quotidiano IPSOA*, 31 ottobre 2016, in cui si rileva che "Gli studi BEPS hanno mostrato come le imprese, nel dare attuazione alle strategie di pianificazione fiscale, si pongano, in molti

Il D.Lgs. 15 marzo 2017, n. 32³, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 69 in data 23 marzo 2017, ha recepito nell'ordinamento interno la normativa europea che estende l'ambito di applicazione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni ai *ruling* preventivi transfrontalieri e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento al fine di garantire trasparenza tra gli Stati membri e di incoraggiare politiche fiscali favorevoli alla crescita.

2. La Direttiva n. 2011/16/UE in tema di scambio di informazioni nel settore fiscale

La Direttiva n. 2011/16/UE⁴ relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale ha abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2013, la Direttiva n. 77/799 CEE stabilendo nuove forme e procedure in relazione alla cooperazione amministrativa tra Stati per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali nel settore fiscale.

Il D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 63 in data 17 marzo 2014, reca le disposizioni di "Attuazione della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE".

Secondo quanto previsto nei considerando della Direttiva, nell'attuale contesto internazionale, gli Stati membri non riescono a gestire "il proprio sistema fiscale interno, soprattutto per quanto riguarda la fiscalità diretta, senza ricevere informazioni da altri Stati membri. Per ovviare agli effetti negativi di questo fenomeno è indispensabile mettere a punto una nuova cooperazione amministrativa fra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri".

Come si evince dal comunicato stampa rilasciato dal Governo a conclusione del Consiglio dei Ministri del 28 febbraio 2014, attraverso la cooperazione amministrativa si mira a:

- rendere possibile l'operatività della disciplina della Direttiva nei confronti di tutte le persone fisiche e giuridiche;
- intensificare i contatti diretti tra le Autorità competenti degli Stati membri;
- garantire uno scambio di informazioni in materia fiscale nella misura più ampia possibile;
- assicurare che gli Stati membri non possano procedere a generiche richieste di informazioni o richiedere informazioni ritenute "non pertinenti";

*casì, formalmente non in contrasto con alcuna disposizione legislativa, bensì in contrasto con il cd. «spirit of the law», vale a dire, quel comportamento responsabile nel campo fiscale che implica il rispetto, da parte dell'impresa, sia della lettera sia dello spirito delle leggi e dei regolamenti fiscali di tutti i Paesi nei quali esercita le proprie attività»; VALENTE P., "BEPS Action 15: Release of a Multilateral Instrument", in *Intertax*, Vol. 45, No. 3/2017.*

³ Si tratta del D.Lgs. recante "Attuazione della direttiva (UE) 2015/2376 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale".

⁴ Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 "relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE", pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea L 64 dell'11.3.2011. Come emerge dal Considerando n. 5 "La direttiva 77/799/CEE e le sue modifiche successive sono state elaborate in un contesto diverso dalle esigenze attuali del mercato interno e non è più in grado di rispondere alle nuove esigenze in materia di cooperazione amministrativa" e, per tale ragione, ne è stata disposta l'abrogazione. Per approfondimenti in materia, cfr. VALENTE P., *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, p. 2976 ss.; VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, p. 1189 ss.; VALENTE P., ALAGNA C., "Scambio di informazioni: recepita la Direttiva n. 2011/16/UE", in *Quotidiano IPSOA* del 6 marzo 2014; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013, p. 165 ss.; VALENTE P., "La Direttiva n. 2011/16/UE: nuovi standards nello scambio di informazioni tra Stati", in *Quotidiano IPSOA*, 21 dicembre 2012. Per approfondimenti sullo scambio di informazioni nel settore fiscale, cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, IPSOA, 2016, Commento all'art. 26; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, Milano, IPSOA, 2013, p. 3 ss.; VALENTE P., "Nuovo standard OCSE per lo scambio di informazioni", in *Il fisco*, n. 16/2014; VALENTE P., "Scambio di informazioni: recenti orientamenti a livello internazionale", in *La gestione straordinaria delle imprese*, n. 2/2014; VALENTE P., "Erosione della base imponibile e scambio automatico di informazioni: il rapporto dell'OCSE al G20 di San Pietroburgo", in *Il fisco*, n. 45/2013. Cfr., inoltre, VALENTE P., "Italy's exchange of information procedures", in *Tax Notes International*, ottobre 2013; VALENTE P., "Lo scambio di informazioni su richiesta nelle fonti comunitarie", in *Il fisco*, n. 31/2010; VALENTE P., "Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali", in *Il fisco*, n. 20/2010; VALENTE P., "I tax Information exchange Agreements (TIEA). Disposizioni OCSE su scambio di informazioni con paradisi fiscali", in *Il fisco*, n. 35/2009; VALENTE P., "Lo scambio di informazioni internazionali e sovranazionali", in *Il fisco*, n. 32/2010; VALENTE P., "Il dibattito internazionale su scambio di informazioni e base imponibile unica", in *Corr. Trib.*, n. 29/2011.

- favorire, previa autorizzazione, la presenza sul territorio di un altro Stato membro di funzionari dell'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro e la possibilità di un controllo simultaneo da parte di due o più Stati membri, mediante accordo reciproco e su base volontaria.

Con riferimento allo “scambio di informazioni su richiesta”⁵, l'art. 5 della Direttiva dispone che, su richiesta dell'autorità competente di uno Stato membro, l'autorità competente dello Stato membro richiesto trasmette le informazioni che possono essere utili per il corretto accertamento delle imposte previste dalla Direttiva stessa, comprese le informazioni su uno o più casi specifici e quelle pertinenti di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa.

Secondo quanto previsto dall'art. 7, lo Stato membro comunica le informazioni di cui all'art. 5 al più presto e, comunque, entro sei mesi dalla data di ricevimento della richiesta. L'autorità competente interpellata è tenuta a dare conferma del ricevimento della richiesta immediatamente e, comunque, entro cinque giorni lavorativi dal ricevimento della stessa, con mezzi elettronici.

Entro un mese dal ricevimento della richiesta, inoltre, deve segnalare all'autorità richiedente l'eventuale incompletezza riscontrata e la necessità di informazioni supplementari di carattere generale.

Lo scambio su richiesta viene attuato pertanto su impulso dell'autorità competente dello Stato membro che, però, non può connotarsi per un contenuto generico al fine di evitare che la procedura si traduca nella cd. “*fishing expedition*”⁶.

Lo “scambio automatico obbligatorio di informazioni”⁷ è disciplinato dall'art. 8, ai sensi del quale l'autorità competente deve comunicare all'autorità competente di qualsiasi Stato membro le informazioni disponibili sui periodi di imposta a partire dal 1° gennaio 2014, riguardanti i residenti in quest'ultimo Stato membro, sulle seguenti categorie di reddito e capitale:

- redditi da lavoro;
- compensi per dirigenti;
- prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'UE sullo scambio di informazioni e misure analoghe;
- pensioni;
- proprietà e redditi immobiliari.

Al riguardo, nel Considerando n. 10 si rileva che è “*assodato che lo scambio automatico obbligatorio di informazioni senza precondizioni è il mezzo più efficace per potenziare il corretto accertamento delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e per lottare contro la frode. A tal fine, si dovrebbe pertanto seguire un approccio fase per fase cominciando con lo scambio automatico di informazioni disponibili su cinque categorie, rivedendo le disposizioni pertinenti dopo una relazione della Commissione*”.

Lo scambio di informazioni automatico è stato esteso, a partire dal 2017, ad ulteriori categorie reddituali, vale a dire dividendi, plusvalenze e *royalties*.

⁵ Per approfondimenti sulla distinzione tra “scambio di informazioni su richiesta”, “scambio automatico obbligatorio di informazioni” e “scambio spontaneo di informazioni”, cfr. CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA, IX edizione, 2015, p. 3114 ss.. Per approfondimenti sullo “scambio di informazioni su richiesta” cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, p. 925 ss.; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013, p. 4 ss.

⁶ Con tale termine si intende la ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni o la richiesta di informazioni che probabilmente non sono pertinenti alle questioni fiscali di un contribuente.

⁷ Per approfondimenti sullo “scambio di informazioni automatico” cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, p. 941 ss.; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013, p. 25 ss.

La terza forma di scambio di informazioni è rappresentata dallo “scambio spontaneo di informazioni”⁸ nelle ipotesi in cui:

- a) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro;
- b) un contribuente ottiene, in uno Stato membro, una riduzione od un esonero d'imposta che dovrebbe comportare per esso un aumento d'imposta od un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro;
- c) le relazioni d'affari tra un contribuente di uno Stato membro ed un contribuente dell'altro Stato membro sono svolte attraverso uno o più Paesi in modo tale da comportare una diminuzione di imposta nell'uno o nell'altro Stato membro o di entrambi;
- d) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi d'impres;
- e) in uno Stato membro, a seguito delle informazioni comunicate dall'autorità competente dell'altro Stato membro, vengono raccolte delle informazioni che possono essere utili per l'accertamento dell'imposta in quest'altro Stato membro.

Il par. 2 dell'art. 9 prevede inoltre che, attraverso lo scambio spontaneo, le autorità competenti di ciascuno Stato membro possono comunicare alle autorità competenti degli altri Stati membri le informazioni di cui sono a conoscenza e che a questi ultimi potrebbero essere utili.

3. La modifica alla Direttiva n. 2011/16/UE: la Direttiva n. 2015/2376/UE

La Direttiva n. 2015/2376/UE⁹ ha modificato il testo della Direttiva n. 2011/16/UE attraverso l'inserimento di un nuovo art. 8-bis che definisce il campo di applicazione e le condizioni per lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sulle tipologie di *ruling* fiscali e di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento.

Lo scambio spontaneo di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento si è infatti rivelato uno mezzo inidoneo di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva.

I principali ostacoli sono derivati da difficoltà di ordine pratico, quali il potere discrezionale di cui dispone lo Stato membro di emanazione nel decidere con quale Stato attivare lo scambio e la diffusa assenza di reciprocità nello scambio spontaneo¹⁰.

La Direttiva n. 2015/2376/UE si inserisce nel contesto delineato dalla Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio concernente un “Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale” del 6 dicembre 2012 e costituisce attuazione delle Conclusioni del Consiglio europeo del 18 dicembre 2014 nelle quali si è affermata la necessità di “proseguire con urgenza gli sforzi nella lotta all'elusione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva, a livello sia globale sia dell'UE”¹¹.

⁸ Per approfondimenti sullo “scambio di informazioni spontaneo” cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, p. 949 ss.; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013, p. 30 ss.

⁹ Direttiva n. 2015/2376/UE del Consiglio dell'8 dicembre 2015 “recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale”. In occasione della presentazione della proposta di modifica della Direttiva n. 2011/16/UE, il Commissario per la Fiscalità ha avuto modo di precisare come essa rappresenti, per tutti gli Stati membri dell'UE, “uno strumento più efficace per accertare e riscuotere le imposte dovute, mentre l'Unione sarà in una migliore posizione per promuovere a livello mondiale norme più rigorose di buona governance in materia fiscale. Sarà un'altra arma potente nel nostro arsenale per contrastare con forza l'evasione fiscale”.

¹⁰ Cfr. Considerando n. 4 della Direttiva n. 2015/2376/UE.

¹¹ Con riguardo alla lotta all'evasione e all'elusione in ambito transfrontaliero, si richiama anche la Direttiva 2016/881/UE, relativa allo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, che obbliga le multinazionali con ricavi pari o superiori

Al riguardo, il 18 marzo 2015, la Commissione aveva proposto un pacchetto sulla trasparenza fiscale (cd. “*Tax Transparency Package*”) in cui era contenuta la proposta di Direttiva sullo scambio automatico di informazioni sui *ruling* fiscali¹², poi approvata in data 8 dicembre 2015¹³.

Il nuovo art. 8-*bis*, par. 1 della Direttiva n. 2011/16 UE dispone che le autorità competenti di uno Stato membro comunicano alle autorità competenti di tutti gli altri Stati membri, mediante scambio automatico, le informazioni riguardanti i *ruling* fiscali da esse emanati o modificati.

Tale obbligo è esteso ai *ruling* fiscali emanati, modificati o rinnovati dopo il 31 dicembre 2016.

L'autorità competente di uno Stato membro comunica, inoltre, alle autorità competenti di tutti gli altri Stati membri e alla Commissione europea le informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento emanati, modificati o rinnovati nel periodo che ha inizio cinque anni prima del 1° gennaio 2017.

Le informazioni che devono essere comunicate sono le seguenti:

- identificazione della persona, diversa da una persona fisica, e, se del caso, del gruppo di persone cui appartiene;
- sintesi del contenuto del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, compresa una descrizione delle pertinenti attività commerciali o delle operazioni o serie di operazioni, purché non vi sia la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale;
- date di emanazione, modifica o rinnovo del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- data di inizio del periodo di validità del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, se specificata;
- data di conclusione del periodo di validità del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, se specificata;
- tipo di *ruling* preventivo transfrontaliero o accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- importo dell'operazione o della serie di operazioni del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- descrizione dell'insieme dei criteri utilizzati per determinare il metodo di fissazione dei prezzi di trasferimento o il prezzo di trasferimento stesso, nel caso di un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- identificazione del metodo utilizzato per la fissazione dei prezzi di trasferimento o per determinare il prezzo di trasferimento stesso, nel caso di un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- identificazione degli altri eventuali Stati membri che possono essere interessati dal *ruling* preventivo transfrontaliero o dall'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;

a 750 milioni di euro a presentare la rendicontazione nello Stato membro in cui l'entità madre principale del gruppo è residente a fini fiscali. Tale Direttiva è stata recepita nell'ordinamento giuridico interno con il D.M. 23 febbraio 2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 56 dell'8 marzo 2017. Per ulteriori informazioni in materia di *Country-by-Country Reporting*, cfr. Valente P., *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, p. 1386 ss.; VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, IPSOA, 2015, p. 810 ss.; VALENTE P., “Scambio automatico di informazioni: i nuovi obblighi di rendicontazione Paese per Paese proposti dall'UE”, in *Il fisco*, n. 14/2016, p. 1352 ss..

¹² La Commissione afferma che “*A key element of this Tax Transparency Package is a proposal to introduce the automatic exchange of information between Member States on their tax rulings*”.

¹³ Sulla proposta di modifica della Direttiva n. 2011/16/UE, cfr. VALENTE P., “Cooperazione amministrativa in campo fiscale: via libera alle modifiche”, in *Quotidiano IPSOA*, 24 ottobre 2014 il quale sottolinea che con la nuova Direttiva lo scambio di informazioni automatico diviene la regola generale, nonché lo strumento obbligatorio di cooperazione tra Stati in materia fiscale.

- identificazione delle persone, diverse dalle persone fisiche, negli altri eventuali Stati membri che possono essere interessate dal *ruling* preventivo transfrontaliero o dall'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento.

La Direttiva prevede due limiti alla trasmissione delle informazioni:

- esse non dovrebbero comportare la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o la divulgazione di informazioni che sarebbe contraria all'ordine pubblico¹⁴;
- inoltre, per ragioni di certezza, si ritiene opportuno escludere dallo scambio automatico obbligatorio gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi terzi secondo il quadro di trattati internazionali esistenti con tali Paesi, qualora le disposizioni di detti trattati non consentano la divulgazione, a un Paese terzo che sia parte, delle informazioni ricevute in base al trattato interessato¹⁵.

4. Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *tax ruling*: l'attuazione nell'ordinamento nazionale della Direttiva europea

Il D.Lgs. 15 marzo 2017, n. 32¹⁶, pubblicato sulla G.U. n. 69 in data 23 marzo 2017, si compone di 4 articoli ed interviene sulla normativa nazionale apportando modifiche:

- al D.lgs 4 marzo 2014, n. 29 recante “Attuazione della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE” (art. 1, D.Lgs. n. 32/2017);
- agli artt. 31-*bis* e 31-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in materia di accertamento delle imposte sui redditi (art. 2, D.Lgs. n. 32/2017) Nell'art. 31-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 è inserito il riferimento all'art 8-*bis* della Direttiva n. 2011/16/UE che prevede lo scambio automatico di *ruling* preventivi transfrontalieri e accordi preventivi sui prezzi di trasferimento. Come evidenziato nella Relazione tecnico-finanziaria al D.Lgs. n. 32/2017, tale modifica consentirà all'Agenzia delle Entrate di acquisire elementi informativi riferiti ad accordi e *ruling* con dimensione transnazionale con effetti anche sul territorio italiano, stipulati dai contribuenti esteri con le altre Amministrazioni fiscali. Inoltre, il recepimento della Direttiva n. 2015/2376/UE ha reso superflua la disposizione di cui al comma 4 dell'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 che prevede, “In base alla normativa comunitaria”, l'invio di “copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o stabilimento delle imprese con i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni”. Per tale ragione, la suddetta disposizione è stata abrogata.

L'art. 1 del D.Lgs. in commento prevede l'inserimento nel testo del D.Lgs. n. 29/2014 di disposizioni con carattere definitorio.

In particolare, al *ruling* preventivo transfrontaliero sono riconducibili:

- gli accordi preventivi, diversi da quelli indicati nella lettera h-*ter*), stipulati ai sensi dell'art. 31-*ter*, c. 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600¹⁷;

¹⁴ Cfr., Considerando n. 9 della Direttiva n. 2015/2376/UE.

¹⁵ Cfr., Considerando n. 11 della Direttiva n. 2015/2376/UE.

¹⁶ Si tratta del D.Lgs. di “Attuazione della direttiva (UE) 2015/2376 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale”.

¹⁷ Il nuovo istituto degli “Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale” disciplinato dall'art. 31-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 costituisce una delle principali novità introdotte nell'ordinamento giuridico nazionale dal D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (cd. “Decreto internazionalizzazione”), adottato in attuazione della Legge 11 marzo 2014, n. 23. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, 21 marzo 2016, prot. n. 2016/42295 avente ad oggetto “Disposizioni per l'attuazione della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale” reca le disposizioni di attuazione dell'art. 31-*ter*. Il citato Provvedimento ha trovato applicazione dalla data di pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate (21 marzo 2106) anche in relazione ai procedimenti volti alla stipula di accordi preventivi già avviati e non ancora conclusi.

- gli accordi preventivi connessi all'utilizzo di *software* coperto da *copyright*, brevetti industriali, marchi, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera¹⁸;
 - i pareri resi su istanze di interpello presentate ai sensi dell'art. 11, c. 1, lett. a) e c), della L. 27 luglio del 2000, n. 212 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera¹⁹;
 - i pareri resi su istanze di interpello presentate nel contesto del cd. regime di adempimento collaborativo di cui all'art. 6, c. 2, del D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera²⁰;
 - i pareri resi su istanze di interpello sui nuovi investimenti²¹, presentate ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (cd. "Decreto internazionalizzazione"), aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera;
 - ogni altro accordo o parere reso su istanze di interpello con effetti simili alle categorie sopra evidenziate, aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera, presentate ai sensi di una normativa emanata in data successiva all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 32/2017.
- L'obbligo di scambio automatico di informazioni viene esteso anche agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento che comprendono:

Per un esame della disciplina di cui all'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973, si veda Assonime, Circolare, 1° aprile 2016, n. 10 avente ad oggetto "La nuova disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale". Per ulteriori approfondimenti, cfr. VALENTE P., "Nuovo interpello internazionale e rapporti con le verifiche fiscali in corso", in *Il fisco*, 2016, n. 42.

¹⁸ Si tratta degli accordi preventivi connessi all'utilizzo dei beni immateriali stipulati ai sensi dell'art. 1, commi da 37 a 45, della L. 23 dicembre 2014, n. 190 (cd. Legge di Stabilità 2015). Per approfondimenti sul regime del cd. "patent box" cfr. VALENTE P., FUSA E., TOMASINI L.L., TRON A., ZAMBON S., VINCIGUERRA L., *Patent box e gestione dei beni immateriali*, IPSOA, 2017.

¹⁹ L'art. 11, c. 1, lett. a) della L. n. 212/2000 disciplina l'interpello cd. "ordinario puro" e l'interpello cd. "qualificatorio". Il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere un parere relativamente ad un caso concreto e personale con riferimento all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni (interpello "ordinario puro") e sulla corretta qualificazione (interpello "qualificatorio") di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza. L'art. 11, c. 1 lett. c) della L. n. 212/2000 disciplina l'interpello cd. "probatorio" relativo all'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie. Per approfondimenti sull'istituto dell'interpello, si veda Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 9/E, del 1° aprile 2016, avente ad oggetto "Commento alle novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interpelli"; Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. n. 27, del 4 gennaio 2016, recante "Regole procedurali per le istanze di interpello presentate ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante Statuto dei diritti del contribuente, come novellato dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 – Disposizioni di attuazione dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156".

²⁰ Il D. Lgs 5 agosto 2015, n. 128 "recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente" in attuazione della Legge Delega Fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23) – al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale – prevede l'istituzione del "regime di adempimento collaborativo" fra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti dotati di un "sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario". Per approfondimenti in tema di cooperazione rafforzata con il Fisco cfr. VALENTE P., *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, p. 3415 ss..

²¹ L'art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015 ha introdotto il nuovo istituto dell'interpello sui nuovi investimenti attraverso il quale le imprese che intendono effettuare nel territorio dello Stato investimenti "di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro" i quali "abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene l'investimento e durature" possono presentare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di interpello al fine di ottenere un parere preventivo in relazione al trattamento fiscale del piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione. Per approfondimenti sul tema, si veda Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 20 maggio 2016, prot. n. 77220/2016 relativo alla "Individuazione dell'Ufficio competente alla trattazione delle istanze di interpello sui nuovi investimenti e alla verifica della corretta applicazione delle risposte rese. – Attuazione dell'articolo 2, comma 6 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, «Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese»" e Circolare del 1° giugno 2016, n. 25/E avente ad oggetto l'"Articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, (c.d. Decreto internazionalizzazione). Chiarimenti sull'ambito applicativo e sulle modalità di presentazione dell'interpello sui nuovi investimenti", entrambi emanati in attuazione dell'art. 2, c. 6 del D.Lgs. n. 147/2015.

- gli accordi per la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'art. 110, c. 7 del TUIR stipulati ai sensi dell'art. 31-ter, c. 1, lett. a) del D.P.R. n. 600/1973²²;
- gli accordi per l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, stipulati ai sensi dell'art. 31-ter, c. 1, lett. b) del D.P.R. n. 600/1973.

Con riferimento all'ambito temporale di applicazione dei nuovi obblighi, il D.Lgs. n. 32/2017 inserisce nell'art. 5 del D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29 il nuovo comma 1-bis sulla base del quale i servizi di collegamento²³ scambiano direttamente con gli altri Stati membri le informazioni relative ai *ruling* preventivi transfrontalieri e agli accordi preventivi nel rispetto dei termini e delle modalità indicati nell'art. 8-bis della Direttiva n. 2011/16/UE ai sensi del quale sono oggetto di scambio automatico sia gli accordi emanati, modificati o rinnovati dopo il 31 dicembre 2016, sia gli accordi emanati, modificati o rinnovati nel periodo che ha inizio cinque anni prima del 1° gennaio 2017.

Il D.Lgs. n. 32/2017 stabilisce inoltre che:

- i servizi di collegamento possono richiedere informazioni supplementari, compreso il testo integrale del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, all'altro Stato (nuovo c. 1-ter, art. 5, D.Lgs. n. 29/2014);
- lo scambio automatico non è obbligatorio qualora un *ruling* preventivo transfrontaliero riguardi esclusivamente la situazione fiscale di una o più persone fisiche (nuovo c. 1-quater, art. 5, D.Lgs. n. 29/2014);
- gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi terzi sono esclusi dall'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni nel caso in cui l'accordo fiscale internazionale, in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, non ne consente la divulgazione a terzi. Tali accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento potranno essere oggetto di scambio di informazioni ai sensi dell'art. 9 della Direttiva 2011/16/UE ("*Ambito di applicazione e condizioni dello scambio spontaneo di informazioni*"), qualora l'accordo fiscale internazionale, in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, ne consente la divulgazione e l'autorità competente del Paese terzo autorizza la divulgazione delle informazioni. Tuttavia, nel caso in cui detti accordi siano esclusi dallo scambio automatico di informazioni, le informazioni di cui al par. 6 dell'art. 8-bis della Direttiva citata alle quali si fa riferimento nella richiesta che ha portato all'emanazione di detto accordo bilaterale o multilaterale sui prezzi di trasferimento, sono scambiate ai sensi dei par. 1 e 2 del citato art. 8-bis. I due paragrafi disciplinano le modalità di comunicazione del *ruling* o dell'accordo (nuovo c. 1-quinquies, art. 5, D.Lgs. n. 29/2014).

Le informazioni che devono essere comunicate sulla base della nuova disciplina in esame sono trasmesse nel registro centrale che deve essere istituito entro il 31 dicembre 2017

²² Il c. 7 dell'art. 110 del TUIR è stato di recente modificato dall'art. 59 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 95 in data 24 aprile 2017. Per effetto di tale modifica normativa, la determinazione del prezzo di trasferimento nelle operazioni internazionali infragruppo non avviene più con riferimento al principio del cd. "valore normale", bensì "sulla base delle condizioni e dei prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili".

²³ La lettera c), art. 2, c. 1 del D.Lgs n. 29/2014 definisce il servizio di collegamento come "qualsiasi ufficio diverso dall'ufficio centrale di collegamento che è stato designato per procedere a scambi diretti di informazioni a norma dello stesso decreto". L'ufficio centrale di collegamento è l'ufficio che è stato designato quale responsabile principale dei contatti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa.

dalla Commissione europea relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale in cui sono registrate ai fini dello scambio automatico.

Nelle more della istituzione del registro, lo scambio automatico è effettuato utilizzando la rete CCN (cd. “*Rete Comune di Comunicazione*”), sviluppata dall’Unione Europea per assicurare tutte le trasmissioni con mezzi elettronici tra le autorità competenti nel settore della fiscalità²⁴.

²⁴ L’art. 2, c. 1, lett. l) del D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29 definisce la “rete CCN” come “la piattaforma comune basata sulla rete comune di comunicazione (CCN) e sull’interfaccia comune di sistema (CSI), sviluppata dall’Unione europea per assicurare tutte le trasmissioni con mezzi elettronici tra l’autorità richiedente di uno Stato membro e l’autorità interpellata di un altro Stato membro nel settore della fiscalità”.
