



Dipartimento di Impresa e Management

Diritto Tributario corso progredito

L'INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE ALLA LUCE
DEL D. LGS. N. 147/2015

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATO

Fabio Montaruli

Matr. 654271

CORRELATORE

Prof.ssa Mirella Pellegrini

ANNO ACCADEMICO 2014 – 2015

**“L’INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE
ALLA LUCE DEL D. LGS. N. 147/2015”**

INDICE SOMMARIO

CAPITOLO I

LE FORME DI INTERPELLO IN GENERALE E RULING INTERNAZIONALE

1. Premessa
2. L’interpello *ante* riforma
 - 2.1 Definizione e diritto d’interpello
 - 2.2 Interpello ordinario
 - 2.3 Interpello speciale
 - 2.4 Interpello disapplicativo
 - 2.5 Altre forme di interpello: il *ruling* internazionale
3. Il D. Lgs. N. 156/2015
 - 3.1 La riforma dell’interpello
 - 3.2 La nuova struttura degli interpelli: interpello ordinario, probatorio, anti abuso e disapplicativo
 - 3.3 Attuazione dell’art. 8, comma 1, del D. Lgs. n. 156/2015

CAPITOLO II

ANALISI COMPARATA DELLA PROCEDURA DI INTERPELLO IN FRANCIA, GERMANIA E SPAGNA

1. Introduzione
2. Il sistema francese
3. Uno sguardo alla Germania
4. La procedura spagnola
5. Tavola di confronto dell’interpello tra gli ordinamenti esaminati

CAPITOLO III

ANALISI DEL NUOVO DECRETO SULL'INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE

1. Premessa
2. *Iter* parlamentare: Schema di decreto legislativo Atto di Governo n. 161
 - 2.1 Osservazioni alla VI Commissione
 - 2.2 Schema di Parere proposto dalla relatrice sull'Atto di Governo n. 161
3. Struttura generale del D. Lgs. N. 147/2015: novità legislative
 - 3.1 Deducibilità costi *black list*
 - 3.2 Dividendi provenienti da territori *black list*
 - 3.3 *Controlled foreign companies* (CFC): nuova disciplina
 - 3.4 *Transfer pricing*
 - 3.5 Consolidato fiscale
 - 3.6 Interessi passivi
 - 3.7 Nuovi investimenti: interpello *ad hoc*

BIBLIOGRAFIA

LE FORME DI INTERPELLO IN GENERALE E RULING INTERNAZIONALE

1. Premessa - 2. L'interpello *ante* riforma - 2.1 Definizione e diritto d'interpello - 2.2 Interpello ordinario - 2.3 Interpello speciale - 2.4 Interpello disapplicativo - 2.5 Altre forme di interpello: il *ruling* internazionale - 3. Il D. Lgs. N. 156/2015 - 3.1 La riforma dell'interpello - 3.2 La nuova struttura degli interpelli: interpello ordinario, probatorio, anti abuso e disapplicativo - 3.3 Attuazione dell'art. 8, comma 1, del D. Lgs. n. 156/2015

1. PREMESSA

Una prima normativa relativa all'interpello si rinviene a partire dagli anni '90 ma si può affermare che l'istituto in oggetto, è fondamentalmente normato da tre diverse disposizioni, precisamente dall'art. 21 della legge n. 413/1991, dall'art. 11 della legge n. 212/2000 e dall'art. 37-*bis*, comma 8 del D.P.R. n. 600/1973.

Recentemente in tale materia è intervenuto, altresì, il D. Lgs. 156/2015 per la cui analisi si rimanda al par. 3 del presente capitolo.

Nel presente capitolo si cercherà di analizzare le diverse tipologia di interpello evidenziandone le principali caratteristiche anche alla luce del recente intervento operato dal D. Lgs. N. 156/2015.

Inoltre, al fine di evidenziare la portata anche internazionale di tale istituto, verrà trattato il *ruling* internazionale relativamente, quindi alla imposizione fiscale nei rapporti con l'estero.

Risulta di primaria importanza precisare che l'interpello è uno strumento che consente al contribuente di confrontarsi con l'amministrazione finanziaria relativamente sulla portata e/o all'applicazione delle disposizioni fiscali.

A solo titolo esemplificativo, si sottolinea che antecedentemente alla legge n. 413/1991, le richieste di pareri nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non garantivano il diritto, nei confronti del contribuente, volto ad ottenere comunque una risposta sia nei modi che nei termini appropriati¹.

Tale questione è stata fortemente criticata da una parte della dottrina², anche in considerazione del fatto che l'Agenzia delle entrate ha emanato diverse circolari e risoluzioni al fine di garantire una chiara interpretazione nonché applicazione delle disposizioni tributarie.

¹ G. Zoppini "Lo strano caso delle procedure si interpello in materia di elusione fiscale" in Rivista di Diritto Tributario, 2002, p. 991.

² G. Falsitta "Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente" in Rassegna Tributaria n. 1/1998.

Facendo un passo indietro, si può rinvenire la prima forma d'interpello nell'art. 21 della legge 413/1991, il quale disciplina l'interpello speciale o antielusivo mediante il quale il contribuente richiede: la corretta qualificazione di atti, fatti e negozi, che potrebbero comportare l'applicazione dell'art. 37-*bis* (elusione fiscale) e dell'art. 37, comma 3 (interposizione fittizia), del D.P.R. n. 600/1973; la corretta qualificazione di costi in materia di pubblicità, propaganda e di rappresentanza; di disapplicare la norma sui costi *black list* cui all'art. 110 del TUIR, dimostrando la sussistenza di esimenti che non fanno rientrare il contribuente all'interno della fattispecie impositiva³.

Inoltre, sempre con riferimento alla elusione, con il precipuo fine di limitare il potere dell'amministrazione finanziaria, è stato introdotto l'art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, in base al quale il contribuente richiede la disapplicazione di norme a carattere antielusivo. Si specifica che rientrano in questa categoria le istanze per richiedere la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo per le società non operative e/o in perdita sistematica e le istanze che limitano il riporto delle perdite in caso di operazioni di fusione⁴.

Data l'applicazione circoscritta, in un secondo momento, si rende necessario introdurre un nuovo strumento di collaborazione tra il contribuente e il fisco, con lo scopo di garantire la correttezza di applicazione di tutte le norme fiscali.

Pertanto, è stato introdotto l'interpello ordinari *ex art.* 11 della legge n. 212/2000⁵, grazie al quale il contribuente può richiedere all'amministrazione finanziaria, la corretta interpretazione di una norma giuridica applicata ad un suo caso concreto e personale.

Si precisa che in tale tipologia di interpello si fa rientrare Inoltre rientrare:

- L'interpello per la disapplicazione della normativa CFC⁶.
- La richiesta di continuazione del regime di consolidato nazionale⁷, per la disapplicazione della *pex*⁸.
- La richiesta di verifica della sussistenza di requisiti per aderire al consolidato mondiale⁹.

Quanto su detto è stato attuato con D.M. n. 209/2011.

Va, comunque, sottolineato che la divisione degli interpelli in varie tipologie ha sortito un dibattito in dottrina, difatti secondo una parte di questa il vero *"spartiacque tra le diverse tipologie di interpello"*¹⁰

³ L'art. 110, comma 10 del TUIR, richiamando per l'attuazione l'interpello antielusivo predispone l'interpello in materia di costi *black list*, su cui si tornerà successivamente a proposito de *ruling* internazionale.

⁴ Come previsto dall'art. 172, comma 7 del TUIR.

⁵ Statuto dei diritti del contribuente

⁶ Di cui agli art. 167 e 168 del TUIR.

⁷ Di cui all'art. 124, comma 5 del TUIR che dispone che *"Nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato può essere richiesta, mediante l'esercizio dell'interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la continuazione del consolidato"*.

⁸ In base all'art. 113 del TUIR che disciplina la possibilità di ricorrere all'interpello per la disapplicazione del regime di cui all'art. 87 del TUIR in materia di plusvalenze da partecipazioni *"acquistate nell'ambito di interventi finalizzati al recupero dei crediti o derivanti dalla conversione di azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, di cui all'art. 4, co. 3 del decreto del Ministero del tesoro 22 giugno 1993, n. 242632"*.

⁹ L'art. 132, comma 3 del TUIR dispone che *"Entro il primo esercizio di cui al comma 1 la società controllante interpella l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 agosto 2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione"*.

sembra essere proprio la procedura di interpello quale condizione necessaria per l'applicazione di un determinato regime giuridico.

Un'altra parte della dottrina¹¹, invece, opera una distinzione tra interpelli “necessari o obbligatori” e interpelli “facoltativi”.

Ad ogni modo, l'istituto dell'interpello ha il fine di garantire ad ogni contribuente il diritto di conoscere in modo certo gli effetti e le conseguenze delle proprie azioni sul piano fiscale.

Meglio, ogni interessato può chiedere all'amministrazione finanziaria il parere o semplicemente un'interpretazione vincolante in ordine alle conseguenze di specifici atti od operazioni posti in essere.

Come sopra accennato, in Italia tale diritto è stato per la prima volta introdotto con l'art. 21 della L. 413/1991 seppur per casi specifici e, quindi, limitati.

Solo con l'approvazione dello Statuto del contribuente avvenuta con la legge n. 212/2000, ne è stata ampliata la portata e, conseguentemente, si è consolidato il rapporto di fiducia tra il fisco e il contribuente il quale, sulla base delle indicazioni, ovvero circolari ed istruzioni del fisco, si comporti in un determinato modo che potrebbe in un secondo momento essere considerato errato.

Si precisa che l'interpello è stato esteso a tutte le materie fiscali ad una condizione, ovvero che il contribuente proponga un'istanza precisa, o meglio che si riferisca a situazioni concrete e personali nonché che si riferisca anche ad obiettive condizioni d'incertezza relativamente alla corretta interpretazione della norma fiscale.

Si arriva, così, ad una maggiore chiarezza e trasparenza nei rapporti tra fisco e contribuente, attualmente rivisitata dal recente D. Lgs. 156/2015 su cui ci soffermeremo più avanti.

In questa sede basta precisare che con la legge n. 212/2000, cioè con lo Statuto del Contribuente, sono stati modificati i rapporti tra fisco e contribuente, volti ora ad una maggiore collaborazione e trasparenza.

In effetti, il diritto di interpello ha raggiunto un ambito applicativo più vasto proprio perché ha ad oggetto qualunque disposizione fiscale, diversamente e non più unicamente i casi di interposizione fittizia di persone o di elusione fiscale, come precedentemente stabilito.

Come sopra detto, la condizione necessaria affinché sia valida l'istanza di interpello è l'esistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla corretta applicazione delle norme, quindi è consentito il ricorso a tale istituto solo nel caso in cui il conflitto interpretativo appare obiettivamente di difficile soluzione.

In conclusione, la legge n. 212/2000 ha sancito definitivamente l'ingresso nel diritto tributario della partecipazione attiva del contribuente al procedimento tributario, infatti con l'art. 11 vengono definiti i presupposti, i caratteri e le modalità procedurali da seguire nel relazionarsi con l'Amministrazione finanziaria per l'interpello ordinario¹².

¹⁰ G. Frasoni *“Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo”*, in Maisto, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009.

¹¹ D. Stevanato, *“Disapplicazione delle norme con finalità antielusiva e attività interpretativa”*, *Dialoghi Diritto Tributario*, 2004, p. e S La Rosa *“L'interpello obbligatorio”* in *Rivista di Diritto Tributario*, 2011, p. 711.

¹² A.F. Uricchio, *L'accertamento tributario*, Giappichelli, Torino, 2014.

Comunque, va precisato che allo stato attuale vi sono diverse tipologie di interpello, difatti è possibile operare una distinzione tra interpelli:

- Interpretativi, ovvero diretti ad acquisire dall'Agenzia un parere sulla corretta interpretazione delle norme di natura tributaria oppure sulla preventiva qualificazione di atti, fatti o negozi, aventi carattere potenzialmente elusivo.
- Valutativi, ovvero volti ad ottenere da parte dell'Agenzia una valutazione relativa alla fattispecie prospettata, in merito alla ricorrenza dei presupposti per la disapplicazione di disposizioni tributarie. Tali interpelli valutativi divengono di fatto uno strumento di controllo da parte della Agenzia delle entrate. Infatti, l'Agenzia è posta a conoscenza del comportamento che ha in animo di porre in essere il contribuente e potrà procedere successivamente al riscontro della conformità del comportamento tenuto dal contribuente alle indicazioni fornite dalla medesima Agenzia.

Da un punto di vista procedurale, invece, si può distinguere tra:

- Istanze presentate *ex art. 1*, legge n. 212/2000.
- Istanze presentate ai sensi dell'art. 21, Legge n. 413/1991¹³, ovvero le istanze di interpello antielusivo e quelle presentate ai sensi dell'art. 110, commi 10 e 11, TUIR per la deducibilità delle spese e altre componenti negative.
- Istanze presentate ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, ovvero le istanze di disapplicazione di norme antielusive e le istanze presentate dalle società non operative¹⁴.

Con riferimento alle ultime due tipologie, si precisa che già precedentemente allo Statuto del contribuente, esistevano procedure che facevano riferimento ad una casistica più ristretta, rispetto all'attuale interpello. Ebbene, queste procedure sono tuttora rimaste in vigore ed hanno in comune con l'interpello ordinario l'attribuzione dell'efficacia vincolante al parere espresso dall'Amministrazione finanziaria.¹⁵

¹³ Successivamente modificato dall'art. 16, comma 1, D.L. n. 185/2008 convertito nella Legge n. 185/2009, che adegua il procedimento a seguito della soppressione del Comitato antielusivo avvenuto con Legge n. 248/2006. Per effetto di tali modifiche il procedimento d'interpello antielusivo viene incardinato esclusivamente presso l'Agenzia delle entrate.

¹⁴ A.F. Uricchio, *L'accertamento tributario*, Giappichelli, Torino, 2014.

¹⁵ L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli*, cit., p. 5 in cui l'autore evidenzia che il legislatore tributario non riesce a delimitare un proprio modello, scadendo nel particolare e nella regolamentazione casistica e contingente.

2. L'INTERPELLO ANTE RIFORMA

2.1 DEFINIZIONE E DIRITTO D'INTERPELLO

Il fatto di poter in via preventiva chiedere all'amministrazione finanziaria la propria posizione relativamente alla corretta interpretazione di una norma, nonché alla possibilità di disapplicare norme correttive, non è altro che la conseguenza del nostro sistema tributario di autodeterminazione dell'imponibile e dell'imposta da parte del contribuente.

Per tuttavia, il sistema economico risulta molto complesso e ciò ha generato l'esigenza di dover emanare norme che risultano a volte di difficile interpretazione, ciò può ben indurre il contribuente a commettere errori nel fare una dichiarazione di redditi sbagliata e/o incompleta, o addirittura di porre in essere comportamenti elusivi¹⁶.

Al fine di evitare quanto su detto, sono state introdotte delle disposizioni correttive a carattere antielusivo che bilanciano gli interessi del fisco con quelli del contribuente.

Basti pensare che tali ultimi interessi, ovvero gli interessi del contribuente sono stati tutelati con l'introduzione dell'istituto dell'interpello quale strumento atto a disapplicare le norme antielusive.

Si fa qui una breve precisazione volta a differenziare le tipologia di interpello, difatti si precisa che mentre l'interpello antielusivo, istituito dall'art. 21 della legge n. 413/1991 e l'interpello disapplicativo, previsto dall'art. 37-bis, comma 8 del D.P.R. n. 600/1973, hanno entrambi la finalità di permettere la corretta qualificazione nonché applicazione di norme a carattere elusivo, diversamente l'interpello ordinario ha come scopo principale quello della corretta informazione del contribuente¹⁷.

Come già detto, l'introduzione dell'istituto dell'interpello all'interno del nostro ordinamento giuridico è il frutto di uno sviluppo della legislazione tributaria che risponde all'esigenza di creare un rapporto di collaborazione tra fisco e contribuente.

Il diritto di conoscere l'impatto fiscale delle azioni poste in essere dal contribuente e dei suoi comportamenti rappresenta una specifica¹⁸ del diritto di informazione di cui all'art. 5 della legge n. 212/2000¹⁹.

¹⁶ L. Spagna *"L'interpello e le sue diverse fattispecie: possibilità e limiti di uno strumento utile per migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente"*, in il fisco n. 44/2000, p. 13001.

¹⁷ L. Spagna *"L'interpello e le sue diverse fattispecie: possibilità e limiti di uno strumento utile per migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente"*, in il fisco n. 44/2000, p. 13001, sostiene che lo Statuto del diritto del contribuente è stato istituito per assicurare dei diritti fondamentali del contribuente quali "una migliore informazione e chiarezza delle norme tributarie, la speditezza e tempestività dell'azione fiscale, la semplificazione degli adempimenti, un equo e regolare svolgimento delle procedure di accertamento e un'adeguata conoscenza delle conseguenze delle proprie azioni sul piano fiscale".

¹⁸ G. Marongiu *"Riflessioni sul diritto di interpello"*, in Corriere Tributario, 2002, p. 1408.

¹⁹ L'art. 5 della legge n. 212/2000 dispone: *"L'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. L'amministrazione finanziaria deve altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti."*

L'amministrazione finanziaria deve garantire a tutti i contribuenti di conoscere le agevolazioni fiscali e le normative tributarie vigenti, e al singolo contribuente di conoscere la propria posizione fiscale²⁰.

Il carattere coercitivo della prestazione tributaria deve essere accompagnato dalla collaborazione dei soggetti destinatari dell'imposizione, in modo da rendere più facile ed immediata l'individuazione del debito tributario²¹.

Sotto questo presupposto l'istituto dell'interpello, usufruito dal contribuente, non solo attua un'attività di supporto informativo, ma gli permette di ottenere preventivamente l'imposizione tributaria oggetto della richiesta²².

Per questo motivo l'interpello risponde all'esigenza di creare un rapporto di collaborazione tra fisco e contribuente, basato sulla chiarezza e sulla trasparenza delle disposizioni tributarie e permette al contribuente di conoscere la corretta applicazione di una norma e la corretta imposizione tributaria.

Pertanto, l'interpello rappresenta il culmine del processo evolutivo poiché "rappresenta la migliore interpretazione al diritto di informazione esplicitata in chiave sociale"²³.

L'attività di consulenza giuridica svolta dall'interpello, come specificato dalla circolare 99/E del 2000, ha la funzione di conoscere l'orientamento dell'amministrazione finanziaria in relazione a delle specifiche questioni proposte dai singoli contribuenti²⁴.

Ciò non deve essere confuso con l'esercizio del diritto di interpello di cui all'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, nel quale l'istante deve seguire un iter specifico e inoltre la risposta data ha effetti vincolanti solamente per l'amministrazione finanziaria.

L'esiguo ricorso all'istituto di interpello è derivato dalla presenza di due fattori che influenzano il comportamento del contribuente: la diffidenza a presentare la richiesta e le conseguenze che essa può provocare²⁵.

Infatti il contribuente se da una parte è incentivato ad ottenere un parere in merito ad un suo caso concreto e personale, per potersi sentirsi "legittimato" a porre in essere il proprio comportamento, dall'altra parte presentare un'istanza lo espone nei confronti dell'amministrazione finanziaria, rischiando di attivare un "campanello di allarme" nei suoi confronti e mettendolo in una situazione di potenziale accertamento.

²⁰Cfr. Relazione di accompagnamento della proposta di legge presentata il 20 settembre 1990 intitolata "*Norme per la formulazione dei diritti del contribuente*".

²¹ G. Alemanno "*Il diritto all'informazione tra consulenza giuridica e interpello*", in *Corriere Tributario*, 2002, p. 495.

²² A riguardo si veda G. Marongiu "*Riflessioni sul diritto di interpello*", in *Corriere Tributario*, 2002, p. 1408.

²³ G. Alemanno "*Il diritto all'informazione tra consulenza giuridica e interpello*", in *Corriere Tributario*, 2002, p. 495.

²⁴ La circolare 99/E del 2000 distingue tale funzione dell'interpello da quella svolta dalle circolari in cui L'agenzia delle entrate offre al contribuente un'interpretazione di carattere generale delle norme tributarie.

²⁵ G. Ghelfi e D. Liburdi "*Il diritto di interpello: attualità della disciplina e sua evoluzione*" in *Corriere Tributario*, 1999, p. 247.

2.2 INTERPELLO ORDINARIO

Relativamente, all'interpello ordinario (o generalizzato), ebbene questo è disciplinato dall'art. 11 della legge n. 212/2000 a seguito dell'avvenuta approvazione dello Statuto del contribuente che ha ampliato l'ambito di applicazione del diritto d'interpello rafforzando il rapporto di fiducia tra il fisco e il contribuente. Inoltre, con il D.M. n. 209/2001 è stato poi varato il relativo regolamento di attuazione.

All'art. 11 dello Statuto sono fissate delle regole ben precise volte a tutelare il contribuente che, facendo affidamento sulle circolari ed istruzioni del fisco, si comporti in un determinato modo successivamente considerato errato per un cambiamento dell'orientamento dell'amministrazione finanziaria.

Va precisato, inoltre, che tale istituto viene esteso a tutte le materie fiscali, ecco il perché della denominazione di interpello generalizzato, a condizione, però, che l'istanza presentata dal contribuente sia circostanziata, riferita a casi concreti e personali, relativa ad obiettive condizioni d'incertezza sulla corretta interpretazione della norma fiscale.

Fatte queste brevi ma necessarie premesse, va comunque detto che l'istituto dell'interpello ordinario costituisce lo strumento attraverso cui l'Agenzia delle entrate esplica, nei confronti della generalità dei contribuenti, l'attività interpretativa o di consulenza giuridica, ossia quell'attività volta ad individuare il corretto trattamento tributario delle fattispecie di volta in volta prospettate.

Relativamente al suo meccanismo, l'interpello ordinario è molto semplice. Ciascun contribuente²⁶, sia persona fisica che giuridica (art. 1, comma 1, D.M. n. 209/2001) può proporre l'interpello per questioni interpretative che insorgono relativamente alla propria posizione fiscale.

L'istanza deve essere presentata direttamente dal contribuente, che in base a specifiche disposizioni di legge ha l'obbligo di porre in essere gli adempimenti tributari per conto del contribuente. E' il caso del sostituto d'imposta per le questioni relative agli adempimenti collegati alle ritenute alla fonte effettuate; il responsabile d'imposta, come il notaio, obbligato per legge al pagamento dell'imposta per fatti o situazioni riferibili al cliente²⁷.

Per quanto concerne le questioni fiscali, attinenti alla competenza dell'Agenzia delle entrate, per la maggior parte dei casi è competente la Direzione regionale in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

La competenza è, invece, della Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate per le Amministrazioni centrali dello Stato, per gli enti pubblici a rilevanza nazionale.

Tuttavia, l'istanza d'interpello non può essere finalizzata a sciogliere dubbi interpretativi di carattere generale, in quanto deve sempre riferirsi ad un caso concreto.

²⁶ Con le circ. n. 9/2003 e n. 23/2005 l'Agenzia delle entrate ha confermato, quanto già affermato in dottrina, cioè che con la locuzione "contribuente" si deve ricomprendere chiunque intenda avere maggiori lumi sulla disciplina dei tributi esistenti nel nostro sistema tributario e, quindi, anche i soggetti non residenti. Cfr. G. Marongiu (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2010

²⁷ A.F. Uricchio, *L'accertamento tributario*, Giappichelli, Torino, 2014.

Pertanto, le associazioni di categoria, gli ordini professionali e gli enti rappresentativi di interessi collettivi in genere possono presentare interpello solo per questioni relative alla propria posizione fiscale. Non possono produrre istanze per affrontare quesiti generali che riguardano le proprie categorie rappresentate.

2.3 INTERPELLO SPECIALE O ANTIELUSIVO

Passando, ora all'interpello previsto dall'art. 21 della Legge 413/91, precisamente l'interpello antielusivo, ebbene questo è stato previsto al fine di arginare i comportamenti, per l'appunto, antielusivi e favorire i rapporti tra contribuente e fisco.

Va ricordato che è stata questa legge ad introdurre per la prima volta nel nostro ordinamento il diritto d'interpello.

Per quanto concerne le caratteristiche principali dell'interpello in questione, ebbene esse sono tali da differenziarlo profondamente dall'interpello ordinario, poc'anzi trattato, disciplinato dalla legge n. 212/2000²⁸.

Ai sensi dell'articolo suddetto, ciascun contribuente, anche prima della conclusione di contratti, atti o convenzioni, può preventivamente interpellare l'Agenzia delle entrate.

A tal proposito, è intervenuto, altresì, il D.L. 185/2008²⁹, il quale ha modificato il meccanismo di formazione del silenzio-assenso.

Ad ogni modo, l'interpello disciplinato dall'art. 21, comma 2, legge n. 413/1991 rappresenta uno dei primi strumenti creati per favorire i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria per cercare una via di dialogo per l'applicazione corretta delle disposizioni antielusive generali, di cui all'art. 37, comma 3 e art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973, nonché in ordine alla qualificazione di determinate spese tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero quelle di rappresentanza.

Relativamente alle modalità di presentazione, l'istanza di interpello antielusivo va presentata, esclusivamente mediante plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'Agenzia delle entrate, Direzione centrale normativa tramite la Direzione regionale competente in base al domicilio fiscale del richiedente.

La Direzione regionale, entro 15 giorni dalla ricezione, compie l'istruttoria e trasmette l'istanza con il proprio parere alla Direzione centrale. Quest'ultima comunica la propria determinazione al contribuente sempre mediante plico postale raccomandato con avviso di ricevimento.

²⁸ Statuto del contribuente.

²⁹ Conv. in Legge n. 2/2009, cd. decreto anticrisi.

L'istanza deve contenere l'esposizione dettagliata del caso concreto, nonché la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente medesimo.

L'Agenzia delle entrate deve comunicare il proprio parere al contribuente entro 120 giorni dalla richiesta, ovvero dalla presentazione dell'istanza alla Direzione regionale. Nel caso non vi sia risposta nel termine suddetto il contribuente potrà diffidare l'Amministrazione finanziaria ad adempiere entro i successivi 60 giorni dall'atto di diffida. La mancata risposta da parte dell'Amministrazione allo spirare dei 60 giorni, crea la formazione del silenzio-assenso sull'ipotesi di soluzione prospettata dal contribuente³⁰.

2.4 INTERPELLO DISAPPLICATIVO

Altra tipologia di interpello è quella introdotta dall'articolo 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 e regolamentato dal D.M. n. 259/1998 che ne ha disciplinato le modalità operative, ovvero il cd. interpello correttivo o anche denominato disapplicativo o negativo.

Ebbene, il comma 8 dell'articolo 37-*bis* introduce un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra fisco e contribuente.

Basti pensare che nel nostro ordinamento sono state introdotte diverse norme al fine di limitare comportamenti elusivi, ma è pur vero che può capitare che tali norme, proprio a causa della loro imprecisione, provocano indebite penalizzazioni per comportamenti che non hanno nulla di elusivo.

Logica vorrebbe che se le norme possono essere disapplicate quando il contribuente le aggira per ottenere vantaggi indebiti, occorre che lo siano anche quando l'obiettivo condurrebbe a penalizzazioni altrettanto indebite.

Pertanto, è stato introdotto l'istituto in esame il quale permetta al Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate di poter disapplicare, con proprio decreto, le disposizioni di carattere tributario che, a scopo antielusivo, limitano deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta.

Va da sé, che il contribuente ha l'obbligo di dimostrare che, nel caso concreto, gli effetti elusivi non possono in alcun modo verificarsi.

E' evidente che la portata di questa norma risulta dalla relazione governativa di introduzione della norma stessa, ovvero al fine di introdurre "un principio di civiltà giuridica di pari opportunità tra fisco e contribuente"³¹.

³⁰ A.F. Uricchio, *L'accertamento tributario*, Giappichelli, Torino, 2014.

³¹ La relazione ministeriale che accompagna l'art. 7, D. Lgs. n. 358/1997, che ha introdotto l'art. 37-*bis*, sottolinea che viene inserito nell'ordinamento "un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra fisco e contribuente". Le norme sostanziali nate "con lo scopo di limitare comportamenti elusivi...a causa delle loro inevitabili imprecisioni, provocano indebite penalizzazioni per i comportamenti che non hanno nulla di elusivo". Di qui l'esigenza di procedere al necessario approfondimento

Questo principio è motivato dal fatto che, come già detto, se il fisco può decidere di disapplicare delle norme quando il contribuente, manipolandole, ottiene solamente un vantaggio fiscale, così anche il contribuente deve avere diritto di disapplicare le norme che gli arrecano indebitamente delle penalizzazioni fiscali³².

Tale principio di pari opportunità riflette quindi una finalità equitativa, mediante l'introduzione, a vantaggio dell'amministrazione finanziaria, di una clausola antielusiva di natura generale e mediante la predisposizione della possibilità di disapplicazione, a favore del contribuente, di norme antielusive analitiche che creano penalizzazioni.

Le presunzioni, relative agli elementi costitutivi della fattispecie imponibile, devono essere compatibili con l'art. 3³³ e 53³⁴ della Costituzione che disciplinano il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva.

Il diritto tributario, infatti, si basa su questi principi costituzionali che mirano a ripartire in maniera equa la spesa pubblica, basandosi sul principio di capacità contributiva.

A fronte di norme che limitano deduzioni dei costi, basate su presunzioni legali, l'interpello disapplicativo si presenta come l'unico strumento per riportare l'equità nelle disposizioni, come rimedio per il contribuente a sottrarsi dal discriminato divieto di dedurre i costi.

Quindi mentre con l'interpello speciale, si richiede un parere al contribuente in merito all'applicazione di una norma, con l'interpello disapplicativo, viene richiesta la disapplicazione di una norma antielusiva.

Ad ogni modo la categoria delle anzidette norme antielusive non è tassativa, bensì "aperta"³⁵.

Inoltre, l'introduzione della disposizione concernente l'interpello disapplicativo non consente l'applicazione di una regola distinta, ma soltanto di rimediare a disposizioni indebite derivanti dalle norme antielusive analitiche³⁶. In questo modo, nasce il problema di capire quando sono individuabili gli effetti e le circostanze, che permettono la disapplicazione della norma.

E su tale questione ci sono diverse posizioni nella dottrina, nella giurisprudenza e della prassi³⁷, ma tutte che riconducono a due impostazioni principali, attraverso due visioni.

attraverso l'interpello, di fronte a fattispecie penalizzanti per il contribuente. L'attenzione alle difficoltà del contribuente è ancor più evidente con riferimento al comma 8 dell'art. 37-bis, laddove è previsto un richiamo generico "*ad altre posizioni soggettive*", che possono dar luogo ad interpello.

³² S. La Rosa: "*Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti di diritto*", in *Rivista di Diritto Tributario*, 2010, p. 785, ha affermato che "*se le norme possono essere disapplicate quando il contribuente le manipola per ottenere vantaggi indebiti, occorre che lo siano quando l'obiettivo condurrebbe a penalizzazioni altrettanto indebite*".

³³ L'art. 3 della Costituzione recita: "*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali*".

³⁴ L'art. 53 della Costituzione recita: "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*".

³⁵ G Falsitta "*Corso istituzionale di diritto tributario*", Cedam, Terza Edizione, 2009, p. 104 e ss.

³⁶ S. La Rosa: "*Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti di diritto*", in *Rivista di Diritto Tributario*, 2010, p. 785.

³⁷ La circolare 23/E del 2005.

Per quanto concerne la visione, che potremmo definire debole, della disapplicazione delle norme antielusive, essa si concentra sull'espressione della disposizione che riguarda la dimostrazione che "gli effetti elusivi non potevano verificarsi", infatti sostiene che ciò che si deve dimostrare è che il comportamento tenuto dal contribuente non coincide con quello che la norma antielusiva vuole evitare. Così facendo l'art. 37-*bis* assolverebbe una funzione di valorizzazione della *ratio* della norma antielusiva, introdotta dal legislatore.

Tale visione risulta, appunto debole³⁸ in quanto si risolve "nel risultato di un'interpretazione restrittiva della previsione normativa" e riferita alle sole disposizioni limitative.

Diversamente, la visione forte considera che "gli effetti elusivi che non potevano verificarsi" devono essere ricondotti alla definizione di elusione dei primi 3 commi dell'art. 37-*bis*, dovendo dimostrare che il comportamento del contribuente è sorretto da valide ragioni economiche e che non è diretto ad aggirare gli obblighi e i doveri dell'ordinamento giuridico.

Secondo tale visione il contribuente deve dimostrare la non ricorrenza degli elementi elusivi nella propria condotta in relazione alla definizione di operazione elusiva di cui al primo comma. Per quanto attiene le norme antielusive "correttive", anch'esse rappresentano "disposizioni specifiche idonee a contrastare la norma antielusiva generale di cui all'art. 37-*bis*"³⁹.

Pertanto, la disapplicazione della norma antielusiva speciale, a seguito della presentazione dell'istanza di interpello, deve garantire al contribuente anche la disapplicazione della norma antielusiva generale di cui all'art. 37-*bis* e del divieto generale di abuso di diritto.

Tuttavia, va precisato che oltre che ad un problema di tipo giuridico, nella disapplicazione di norme antielusive, si può riscontrare una problematica di tipo "psicologico". Il contribuente, infatti, non ricorre all'interpello perché vuole tenere per sé alcune fattispecie e preferisce orientarsi su strumenti negoziali diversi da quelli contemplati dalla norma antielusiva⁴⁰.

Pertanto, risulta complesso l'ambito di disapplicazione dell'istituto dell'interpello a cui, tra l'altro, il contribuente difficilmente ricorre.

Ciò che incide pare essere anche la difficoltà di cogliere appieno la natura elusiva della disposizione tributaria che spesso, secondo l'Agenzia delle Entrate, si sostanzia in un fenomeno evasivo e non elusivo, e, dall'altra parte, risulta difficoltoso per il contribuente esporre delle fattispecie che potrebbero essere utilizzate dall'amministrazione finanziaria come base per attivare un accertamento nei confronti dell'istante.

Il contribuente per ottenere il beneficio fiscale della disapplicazione della norma antielusiva, inoltre, è caricato dell'onere della prova che le operazioni poste in essere sono prive di natura elusiva e che quindi, le

³⁸ S. La Rosa: "Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti di diritto", in Rivista di Diritto Tributario, 2010, p. 785.

³⁹ G. Frasoni "Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzione" in Corriere Tributario, 2011, p. 13.

⁴⁰ M. Beghin "L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive", in Il fisco, 2002, fascicolo 1, p. 9326, sostiene che tale comportamento del contribuente è indice delle "notevole forza dissuasiva della norma correttiva".

presunzioni su cui si basa la disposizione specifica, non sussistono nel suo caso specifico. Tale prova nella maggior parte dei casi risulta ardua da fornire.

Tuttavia, sulla linea di confine tra evasione ed elusione si è aperto un dibattito il quale ha condotto a far emergere la figura dell'abuso di diritto⁴¹, per cui proprio il ricorso all'interpello sia quello "antielusivo" che quello "disapplicativo" possono ben svolgere una funzione positiva⁴².

In conclusione può dirsi che la legislazione tributaria è molto analitica e formale, e lascia, pertanto, ampi spazi ai tentativi di aggiramento da parte del contribuente nel tentativo di ottenere un risparmio fiscale⁴³

2.5 ALTRE FORME D'INTERPELLO: IL *RULING* INTERNAZIONALE

Va fatta qui di seguito una breve panoramica delle altre forme di interpello, per poi soffermarci in maniera più approfondita sul *ruling* internazionale.

Interpello speciale per gli investitori non residenti

Una speciale procedura d'interpello è stata prevista dalla già citata circolare n. 99/E del 18.05.2000, allo scopo di favorire gli investimenti nel nostro paese, per i soggetti non residenti intenzionati ad investire nel territorio nazionale: in tal modo si è inteso fornire una qualificata e puntuale consulenza giuridica anche attraverso l'indicazione delle agevolazioni fiscali previste dall'ordinamento. La circolare 9/E del 13.02.2003 ha poi stabilito specifiche modalità di presentazione dell'istanza.

Interpello in materia di società partecipate estere

Le disposizioni antielusive relative alle società partecipate estere (CFC), attualmente contenute negli artt. 167 e 168 del TUIR, possono essere disapplicate, per effetto del 5° comma dell'art. 167, con procedura di

⁴¹ La Cass, Sez. Un., 23 dicembre 2008, n. 30057 ha espresso il proprio orientamento restrittivo ritenendo che il contribuente non può trarre indebito vantaggio da un utilizzo distorto di strumenti giuridici volti al risparmio fiscale quando non ci sono ragioni economicamente apprezzabili, assumendo di fatto che l'elusione fiscale possa rientrare, a certe condizioni, nell'abuso di diritto.

⁴² Cfr. Cass. 16 gennaio 2008, n. 8772 che apre la possibilità per il contribuente, attraverso l'interpello, di ottenere la disapplicazione della norma sostanziale a condizione di dimostrare una "*situazione di fatto ovvero l'assenza dei pericoli di elusione che le norme...sono dirette ad evitare*". Inoltre, "*...Il potere attribuito all'organo verificatore è di ordine meramente tecnico, limitato ad una valutazione della forza probante della documentazione presentata, per cui (il Direttore) ove ritenga raggiunta la prova è obbligato ad esprimere il consenso*".

⁴³ A.F. Uricchio, *L'accertamento tributario*, Giappichelli, Torino, 2014.

cui all'art. 11 della Legge 212/2000 di cui abbiamo trattato precedentemente, pur trattandosi di materia per la quale è previsto il ricorso all'interpello *ex* Legge 413/91.

Tale procedura si rende applicabile quando il soggetto residente dimostri, in alternativa, che:

- La società non residente svolge nello Stato o territorio ove ha sede, quale attività principale un'effettiva attività industriale o commerciale.
- Dalle partecipazioni non consegua la localizzazione dei redditi in Stati o territori sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

Ruling internazionale

L'art. 8 del D.L. 269/2003, convertito in legge 326/2003, ha introdotto un nuovo tipo di interpello alle imprese che svolgono attività internazionale. Queste ultime possono ricorrere ad una procedura di *ruling* di standard internazionale con riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties.

Si tratta, in sostanza, di una sorta di concordato preventivo tra imprese multinazionali e fisco. Difatti, la procedura si conclude con un accordo, vincolante per un triennio, tra il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente.

L'esito dell'accordo deve essere comunicato all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.

Con il provvedimento 23.07.2004 è stata data attuazione alla disciplina del *ruling* internazionale rendendola di fatto operativa e sono stati istituiti gli Uffici competenti a ricevere le istanze, precisamente quello di Milano, per le regioni del nord, e quello di Roma, per il centro-sud.

Tale istituto è volto da un lato a prevenire i conflitti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti e dall'altro a contrastare i fenomeni di doppia imposizione che graverebbero sulle imprese con attività internazionale. Queste hanno accesso ad una procedura riguardante la corretta individuazione dei criteri per la determinazione dei prezzi di trasferimento, dei dividendi, degli interessi e delle royalties tra società ubicate in Paesi diversi al fine di prevenire eventuali contenziosi derivanti dal disconoscimento in sede accertativa dei prezzi di trasferimento con l'estero.

Relativamente alla procedura, questa si conclude con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente, ed è vincolante per il periodo d'imposta nel corso del quale è concluso e per i due successivi, a condizione che non mutino i presupposti e le circostanze di fatto e di diritto.

Alla luce di quanto detto, risulta evidente che il *ruling* internazionale⁴⁴ si caratterizza per una oggettiva difformità rispetto alle configurazioni innanzi esaminate. La funzione peculiare del *ruling* internazionale non risponde infatti direttamente ad esigenze chiarificatrici intorno al significato ed alla *ratio* di norme fiscali, ma è dettato dall'esigenza di predefinire gli effetti, sul piano impositivo, conseguenti ad operazioni complesse, trasversali a diversi ordinamenti giuridici, per le quali si pone una possibile prospettiva di doppia o multipla imposizione, conseguenza che lo strumento giuridico tende ad evitare⁴⁵. Pur mantenendo la propria funzione chiarificatrice, ricorrente in ogni procedura di interpello, il *ruling* si distingue dalle altre formule in quanto:

- Si rivolge esclusivamente alle imprese con attività internazionale, quali definite dall'art. 1 del provvedimento.
- Attiene a fattispecie specifiche riferite ad operazioni intercorrenti, in sintesi, tra soggetti "residenti" e soggetti "non residenti".
- Si concretizza in accordi vincolanti e volti a disciplinare, preventivamente e nei dettagli, le fattispecie specifiche innanzi individuate in vista di definirne, in anticipo, i concreti riflessi fiscali di portata nazionale e/o internazionale, anche al fine di ovviare a possibili doppie e/o multiple imposizioni, facendo ricorso anche all'applicazione di apposite convenzioni con autorità ed enti stranieri.

I soggetti che possono accedere a questo istituto sono, da un lato, necessariamente "internazionali" e, dall'altro l'Ufficio del *ruling* internazionale⁴⁶, quale unico organismo nazionale deputato alla stipula degli accordi in argomento.

Pertanto, i soggetti che accedono a tale istituto sono le imprese con attività internazionale che necessitano di accordi vincolanti per evitare multiple imposizioni.

Con riguardo al profilo del merito dell'accordo va posto in rilievo come le fattispecie oggetto di *ruling*⁴⁷ debbano essere rapportate con le parallele configurazioni e/o discipline presenti in altri ordinamenti.

Al riguardo, una testimonianza emblematicamente espressiva della singolarità del contesto è data dal tema del "valore normale", il cui calcolo, nel caso di "operazioni" intercorrenti tra soggetti residenti e non residenti, costituisce ordinario contenuto del *ruling* internazionale.

I casi oggetto di *ruling* sono enunciati, nel dettaglio, dall'art. 8, comma 1, D.L. n. 269/2003, e ribaditi, sul piano applicativo, nell'art. 2 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate datato 23 luglio 2004. In particolare, esse riguardano:

⁴⁴ Introdotta nell'ordinamento tributario italiano dall'art. 8 D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni dalla L. 25 novembre 2003, n. 326, e delineato, in termini applicativi, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 23 luglio 2004.

⁴⁵ G. Falco, L. Dal Prato, *Riforma del contenzioso tributario e nuovo interpello. Guida alle novità del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (attuazione della legge fiscale)*, Maggioli, 2015

⁴⁶ Ufficio *ruling* – Settore internazionale – Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate, sedi di Roma o Milano a seconda del domicilio del contribuente istante, in base alla ripartizione territoriale indicata all'art. 1 del provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004.

⁴⁷ Formalmente individuate (v. art. 8, comma 1, D.L. n. 269/2003) e quali ridefinite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 23 luglio 2004.

- Metodi di calcolo del valore normale dei “beni ceduti, servizi prestati e dei beni e dei servizi ricevuti” in rapporto a società non residenti (art. 10, comma 7, D.P.R. n. 917/1986, TUIR).
- Applicazione, a un caso concreto, di norme concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.
- Applicazione, a un caso concreto, di norme concernenti l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in Italia di soggetto non residente ovvero stabile organizzazione di altro Stato di un'impresa residente.

I principali casi oggetto di *ruling* riguardano: metodi di calcolo di valore normale, erogazione o la percezione di dividendi, interessi o royalties, attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione.

La procedura prevede, normalmente, una fase di pre-accordo, cd. pre-filing, nel cui contesto vengono analizzati i tratti essenziali del procedimento (verifica delle condizioni di ammissibilità, delimitazione del merito dell'istanza, analisi della documentazione a sostegno, fissazione del periodo di validità dell'accordo, ecc.). La procedura si muove però attraverso la procedura internazionale denominata *Advances Pricing Agreement* (APA) formula applicativa standard adottata in tutti i paesi OCSE.

L'accordo dà luogo a un atto che, riferito a casi circoscritti, intercorre tra soggetto richiedente ed Amministrazione finanziaria propria (accordo “unilaterale”) e, eventualmente, nel caso di riflessi riguardanti anche altri ordinamenti, tra soggetto interpellante, Amministrazione finanziaria ed altre Amministrazioni finanziarie (accordi bi o multilaterali).

Inoltre, merita fare un cenno alle novità introdotte dal decreto “Destinazione Italia”. L'art. 7, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145⁴⁸ ha previsto l'ampliamento delle fattispecie oggetto di accordo razionalizzando l'organizzazione amministrativa interna dell'Ufficio *ruling* internazionale. Tali modifiche, volte a modificare la procedura disciplinata dall'art. 8 D.L. n. 269/2003, prevedono la possibilità di accedere al *ruling* internazionale anche per ottenere una valutazione preventiva sulla sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall'art. 162 D.P.R. n. 917/1986, TUIR, e dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.

Per effetto dell'intervenuta disciplina sarà quindi possibile un accordo tra l'Agenzia delle entrate e l'impresa internazionale in rapporto alla natura dell'insediamento in Italia.

Altra rilevante innovazione, recata sempre dall'art. 7, attiene alla durata dell'accordo. La disposizione ha esteso fino a cinque anni la portata potenziale della convenzione nella prospettiva di favorire per questa via lo sviluppo degli scambi fornendo maggiore certezza e stabilità dei riferimenti giuridici e nell'ottica di dar luogo ad un parallelismo temporale tra il periodo di durata degli accordi ed il limite stabilito per il legittimo esercizio della potestà di accertamento. Infine, un ultimo aspetto modificativo attiene alla eliminazione, nel testo dell'art. 8, comma 5, D.L. n. 269/2003, del riferimento agli uffici di Roma e Milano, quali organismi competenti per le procedure di *ruling*.

⁴⁸ Convertito dalla L. 21 febbraio 2014, n. 9, cd. “Destinazione Italia”.

Ulteriore novità è stata, altresì, introdotta dalla legge di stabilità. Difatti, il *ruling* internazionale è stato oggetto di altro recente intervento legislativo, recato dalla Legge 23 dicembre 2013, n. 147⁴⁹. In particolare l'art. 1, comma 177, trattando dei servizi on-line, stabilisce specifiche regole in materia di determinazione di transfer-pricing introducendo una speciale ipotesi di interpello.

A decorrere dal 1 gennaio 2014, le società operanti nella raccolta pubblicitaria on-line e dei servizi ad essa ausiliari devono infatti determinare il reddito imponibile in Italia, in rapporto alle operazioni oggetto di *transfer-pricing*, utilizzando indicatori di profitto diversi da quelli applicabili ai costi sostenuti per lo sviluppo della propria attività, fatto salvo il ricorso alla procedura di *ruling* di standard internazionale. In forza di tale prescrizione, in concreto, i soggetti operanti nel settore della raccolta pubblicitaria on-line e servizi ausiliari, in esito a operazioni intercorse con società non residenti nel territorio dello Stato, nella individuazione dei metodi per la determinazione del valore normale delle transazioni, possono utilizzare, tra le formule indicate nelle Linee guida OCSE in rapporto ai prezzi di trasferimento, indicatori di profitto specifici, tenuto conto delle funzioni svolte e dei rischi assunti dai soggetti tra i quali la transazione intercorre, e, quindi, metodi più appropriati purché non si avvalgano di indicatori di profitti applicati ai costi. Ciò definito, la norma, per quanto qui interessa, stabilisce, contestualmente, la possibilità, previa istanza, di avviare una procedura di *ruling* di standard internazionale, ai fini della determinazione previa di metodi e criteri, all'interno delle formule OCSE, per la fissazione dei prezzi di trasferimento.

3. IL D. LGS. N. 156/2015

Recentemente sono cambiate le regole per le istanze di interpello presentate ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente⁵⁰.

Infatti, con il provvedimento del 4 gennaio 2016 è stata data attuazione all'articolo 8 del D. Lgs n. 156/2015 che ha operato una generale revisione della disciplina degli interpelli, affidando ad appositi provvedimenti dei direttori delle Agenzie fiscali la definizione delle regole procedurali.

A tal proposito, con circolare dell'Agenzia delle entrate⁵¹ sono state stabilite le modalità di presentazione delle istanze di interpello, alla luce del D.Lgs. n. 156/2015, in quanto il Titolo I del D. Lgs. N. 156/ 2015 ha operato una generale revisione della disciplina degli interpelli, in attuazione dell'articolo 6, comma 6, della legge delega n. 23/2014.

Infatti, l'art. 8, comma 1, del suddetto decreto demanda ad appositi provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali la definizione delle regole concernenti, in particolare, le modalità di presentazione delle

⁴⁹ Legge di stabilità 2014

⁵⁰ Legge n. 212/2000

⁵¹ Circ. Agenzia delle Entrate del 4.01.2016, Prot. n. 27 - 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.

istanze, l'individuazione degli uffici cui le medesime istanze sono trasmesse e di quelli da cui pervengono le risposte, le modalità di comunicazione delle medesime risposte e ogni altra eventuale regola concernente la procedura.

Il presente provvedimento fornisce, dunque, indicazioni operative che, in coerenza anche con i più recenti orientamenti in merito all'uso dei canali di comunicazione telematica da parte delle Pubblica Amministrazione, consentono, per i tributi di competenza dell'Agenzia delle entrate, l'agevole esercizio del diritto di interpello disciplinato dal novellato articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e dagli articoli che vanno da 2 a 8 del D. Lgs. N. 156/2015.

Verrà, qui di seguito, fatta una analisi relativamente alle principali modifiche apportate dalla recente normativa.

3.1 LA RIFORMA DELL'INTERPELLO

La revisione della disciplina degli interpelli prefigurata dal legislatore delegante presuppone, da un lato, che vengano aggiornati i riferimenti normativi presenti nelle norme sostanziali vigenti e, dall'altro lato, che venga resa effettiva l'eliminazione delle forme obbligatorie di interpello intervenendo sulle disposizioni sostanziali in cui esso figura quale condizione di accesso a determinati regimi fiscali ovvero come presupposto per la disapplicazione di norme di sfavore.

Il precedente impianto legislativo dell'interpello era legato da un'indiscutibile disorganicità in quanto esiste, sul piano teorico, un concetto chiaro e definito di interpello, rispondente ad una individuata, esclusiva funzione chiarificatrice, utilizzata per ricomprendere molteplici versioni e procedure, regolate da decreti ministeriali e/o provvedimenti regolamentari dedicati⁵²

La riforma dell'istituto dell'interpello, ad opera del decreto che ne innova la disciplina mira a razionalizzare il contesto sopra esposto attraverso una ristrutturazione articolata sui seguenti passaggi:

- Fissazione di un limite temporale unico e, in linea generale, più contenuto, classificabile in 90 giorni, stabilendo, contestualmente, anche un termine perentorio nel caso di richiesta di documentazione integrativa.
- Ammissione generalizzata alla procedura del silenzio-assenso.
- Statuizione di identiche regole di inammissibilità o inammissibilità relativa in rapporto a tutte le formule di interpello, specificando puntualmente, nelle risposte, le ragioni di esclusione.

⁵² G. Falco, L. Dal Prato, *Riforma del contenzioso tributario e nuovo interpello. Guida alle novità del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (attuazione della legge fiscale)*, Maggioli, 2015

- Accentuazione dei contatti intermedi tra parte pubblica e parte privata prima della formalizzazione dell'esito del procedimento.
- Ampliamento della platea degli istanti, consentendo l'accesso alla procedura agli enti esponenziali di categorie professionali e/o economiche, o gruppi sociali.
- Comunicazione generalizzata, garantendo, ovviamente, la riservatezza, dei profili strutturali, degli oggetti e degli elementi più significativi delle istanze.
- Concentrazione delle istanze su un unico soggetto decisionale, nella prospettiva di favorire una uniformità di resa, effetto, in linea generale, certamente stabilizzatore a motivo della corrispondenza, nel tempo e nello spazio, delle risposte fornite.

Si passa qui una breve rassegna di quelle che sono le linee guida essenziali della riforma.

L'esigenza di garantire omogeneità, non tanto nel senso di limitare le forme di interpello invocabili dai contribuenti, tutte realmente rispondenti a diverse esigenze meritevoli di tutela, quanto nel senso di individuare regole procedurali e soprattutto processuali, oltre che effetti, uniformi.

La maggiore tempestività nella relazione dei pareri che, unita al riconoscimento della certezza dei tempi della risposta oggi estesa a ogni forma di interpello, intende valorizzare ancora di più la natura dell'istituto come strumento di dialogo, veloce e tempestivo, con i contribuenti.

Con riferimento, invece, alla riforma dell'istituto dell'interpello, ebbene è intervenuto il D. Lgs. 24 settembre, 2015, n. 156⁵³ le cui disposizioni contenute nell'art. 6, comma 6, della Legge 11 marzo 2014, n. 23⁵⁴ hanno infatti posto al centro del dibattito la necessità di provvedere ad una riforma dell'istituto dell'interpello, dettando importanti linee guida per la sua razionalizzazione.

L'art. 6 della legge delega ha individuato tre linee guida essenziali in particolare: La tendenziale eliminazione delle forme di interpello "obbligatorio" in quanto gravano i contribuenti di oneri maggiori rispetto al correlato beneficio, in termini di monitoraggio preventivo, per l'Amministrazione finanziaria.

1. L'omogeneità, da intendersi riferita non tanto alle finalità che l'interpello può assolvere quanto, soprattutto, alle esigenze di una eventuale tutela giurisdizionale ed alle regole procedurali applicabili.

2. La maggiore tempestività nella redazione dei pareri quale elemento ulteriore e diverso rispetto alla certezza dei tempi della risposta, che ha portato, da un lato, ad attribuire perentorietà a tutti i termini di risposta (anche quelli relativi ad istanze per le quali finora il termine previsto dalla legge è meramente ordinatorio) e, dall'altro, ad attuare una significativa riduzione dei tempi di lavorazione delle istanze, specialmente nelle ipotesi di richiesta di documentazione integrativa.

In altre parole, con particolare riferimento al primo punto, il legislatore ha voluto segnare il passaggio da un sistema incentrato sulla necessità di una compiuta verifica amministrativa ex ante di determinate fattispecie a uno basato sulla responsabilizzazione del contribuente, al quale è tendenzialmente riconosciuta

⁵³ D. Lgs. 24 settembre, 2015, n. 156, intitolato "Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6 e 10, comma 1, lett. A) e b), della Legge 11 marzo 2014, n. 23" (G.U. n. 233 del 7 ottobre 2015, suppl. ordinario n. 55) vigente al 22 ottobre 2015 porta, al Titolo I la "Revisione della disciplina degli interpelli".

⁵⁴ Delega per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

la possibilità di verificare in autonomia la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per l'accesso a specifici regimi fiscali, ovvero per la disapplicazione di determinate disposizioni antielusive.

3.2 LA NUOVA STRUTTURA DEGLI INTERPELLI

L'art. 1 del decreto in esame modifica, fin dalla rubrica, l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, titolato attualmente "Interpello del contribuente" e contenente, come premesso, solo la disciplina dell'interpello ordinario.

Il nuovo art. 11 dello Statuto, rubricato "diritto di interpello" eleva al rango dei principi statutari il diritto di interpello del contribuente individuando cinque categorie: l'interpello "ordinario" (art. 11, comma 1, lett. a), l'interpello "probatorio" (art. 11, comma 1, lett. b), l'interpello "anti abuso" (art. 11, comma 1, lett. c), l'interpello "disapplicativo" (art. 11, comma 2) che resta, in omaggio alla tendenziale eliminazione degli interpelli obbligatori, l'unica forma prevista.

L'art. 1 interviene quindi sugli interpelli che sono presentati secondo la procedura di cui all'art. 1 dello Statuto (interpello ordinario), pur avendo finalità diverse da quelle che normalmente caratterizzano l'interpello ordinario.

Queste istanze⁵⁵ sono tipicamente finalizzate a verificare la sussistenza delle condizioni e l'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'accesso a specifici regimi fiscali. Esse, pertanto, sono state tutte ricondotte all'interpello "probatorio" previsto dalla lett. c) del nuovo comma 1 dell'art. 11 dello Statuto.

Si passa ora a fare una breve panoramica dei nuovi interpelli.

A tal proposito le nuove regole sul diritto d'interpello impongono al contribuente di identificare preliminarmente la tipologia di domanda che si vuole proporre e le regole istruttorie che sono a essa correlate. I decreti attuativi della delega fiscale recentemente approvati distinguono ben sei forme di interpello con regole istruttorie non sempre allineate. I sei tipi di interpello sono precisamente:

1. Previsti dal D. Lgs sul diritto d'interpello di cui all'art. 11 dello statuto del contribuente: interpello ordinario, probatorio, antiabuso e disapplicativo.
2. Previsti dal D.Lgs 147/2015 del "decreto internazionalizzazione": interpello per i nuovi investimenti e accordi preventivi per imprese con attività internazionali.

A prescindere dalle eccezioni previste dalle singole tipologie di interpello il legislatore ha cercato sul piano procedimentale di fissare alcuni principi comuni a tutte le forme di interpello. Gli interpelli da statuto

⁵⁵ Per ciascuna delle quali la legge definisce in maniera puntuale tanto i presupposti in relazione ai quali le stesse possono essere presentate, quanto gli elementi che devono essere indicati dal contribuente.

possono essere presentati dai contribuenti, anche non residenti, o da coloro che per conto dei contribuenti o in luogo dei contribuenti devono porre in essere gli adempimenti tributari⁵⁶.

Sono causa di inammissibilità diretta la presentazione dell'interpello senza i dati identificativi dell'istante ovvero la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie. Al contrario, sono causa di richiesta di regolarizzazione da parte dell'ufficio e non danno luogo a inammissibilità le istanze che non indicano il tipo di interpello che si intende presentare, ovvero l'indicazione delle disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione; ovvero l'esposizione della soluzione proposta. In questi casi l'ufficio invita il contribuente alla loro regolarizzazione entro 30 giorni. Se non si provvede a regolarizzare le carenze identificate dall'ufficio entro il predetto 30 giorni le stesse si trasformano in causa di inammissibilità dell'interpello stesso.

Ulteriore elemento da considerare, che fa scattare una immediata inammissibilità, è il carattere preventivo dell'istanza che si vuole presentare. Sotto questo punto di vista la norma rispetto al passato definisce meglio la condizione fissando che il contribuente deve presentare l'interpello prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari direttamente connessi alla fattispecie oggetto dell'istanza. Quindi, ad esempio, se il primo adempimento fiscale connesso alla fattispecie considerata, si realizza in dichiarazione è del tutto influente il fatto che il contribuente abbia già posto in essere dei comportamenti economici che rispondono a una specifica soluzione prospettata. L'interpello è inammissibile anche nel caso in cui il contribuente alla data di presentazione dell'istanza abbia avuto formale conoscenza dell'avvio di specifiche attività di controllo.

La formale conoscenza richiesta dalla norma esclude anche un interpello sia inammissibile nel caso in cui il controllo sia stato avviato su terzi ovvero d'ufficio senza coinvolgimento diretto del contribuente stesso. All'interpello devono essere sempre allegati i documenti, non in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche. Nel caso in cui l'ufficio sia impossibilitato a rispondere per carenza documentale è obbligato a richiedere, una sola volta, al contribuente l'integrazione della documentazione. In questo caso la risposta dovrà essere fornita entro 60 giorni dalla ricezione della documentazione richiesta. Più in generale la risposta scritta motivata per gli interpelli ordinari deve essere inviata al contribuente entro 90 giorni dalla presentazione.

Tale risposta per gli interpelli probatori, antiabuso e disapplicativi deve essere notificata entro 120 giorni. Disposizione, innovativa rispetto al passato, è che se la risposta non è comunicata nei termini al contribuente si forma per tutti gli interpelli da statuto il silenzio-assenso.

Ma andando nello specifico, con riferimento all'analisi e alle modifiche introdotte dal D. Lgs. n. 156/2015 in materia d'interpello, è utile fare una breve rassegna di quelle che sono state le principali modifiche all'interno di ogni singola tipologia di interpello.

⁵⁶ G. Falco, L. Dal Prato, *Riforma del contenzioso tributario e nuovo interpello. Guida alle novità del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (attuazione della legge fiscale)*, Maggioli, 2015.

L'interpello ordinario

L'interpello "ordinario" in nulla differisce rispetto a quanto attualmente è previsto. Si tratta quindi di una richiesta volta a ottenere un parere quando sussistano obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle disposizioni tributarie, in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali. Il legislatore, nella definizione contenuta alla lett. a), in altre parole, si limita a mutuare la formulazione contenuta attualmente nell'art. 11, confermando la struttura di interpello "generale", attivabile in relazione a qualsiasi disposizione di legge che presenti obiettivamente incerta nella sua applicazione alla fattispecie concreta e personale

L'interpello probatorio

L'interpello "probatorio" costituisce una categoria molto ampia, nel cui contesto sono riconducibili diverse tipologie di istanze già conosciute nell'ordinamento e si sostanzia in una richiesta all'amministrazione tesa ad ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente ai fini dell'adozione di un determinato regime fiscale.

Stante l'ampiezza della formula utilizzata dal legislatore, che fa riferimento generale ai "regimi fiscali" e ha l'effetto di generare una fisiologica "anticipazione" della valutazione che ordinariamente l'amministrazione svolge in sede di accertamento, la richiesta può essere inoltrata solo nei casi espressamente previsti, quelli, appunto, contenenti l'esplicito richiamo all'interpello di cui alla lett. b) del comma 1 dell'art. 11. In questa categoria sono ricomprese ipotesi molto eterogenee, tra cui:

- Le istanze di interpello attualmente previste dall'art. 11, comma 13, della Legge n. 413 del 1991, tese a fornire, in relazione alle operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in paesi cd. *black list*, la dimostrazione delle condizioni esimenti previste dall'art. 110 del TUIR.

- Le istanze di interpello cd. *Controlled Foreign Companies* ai sensi dell'art. 167 del TUIR tese a fornire la dimostrazione delle condizioni previste dal comma 5 del medesimo articolo.

- Le istanze presentate ai sensi dell'art. 11e del TUIR dagli enti creditizi che scelgano di non applicare il regime proprio delle partecipazioni di cui all'art. 87 del TUIR a quelle acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al 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 da parte di Banca d'Italia.

- Le istanze d'interpello per la continuazione del consolidato, ai sensi dell'art. 124 del TUIR, presente in occasione della effettuazione di operazioni di riorganizzazione generalmente interruttrive del medesimo, tese a verificare che, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, permangono tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli artt. 117 ss. ai fini dell'accesso al regime.

- Le istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale di cui all'art. 132 del TUIR.

- Le istanze presentate dalle società che presentino i requisiti per essere considerate "non operative" ai sensi e per gli effetti della disciplina prevista dall'art. 30 della Legge 30 dicembre 1994, n. 724.

- Le istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE di cui all'art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la Legge 22 dicembre 2011, n. 214, in presenza di operazioni potenzialmente suscettibili di comportare indebite duplicazioni di benefici, ai sensi dell'art. 10 del D.M. 14 marzo 2012.

Interpello anti abuso

L'interpello anti abuso⁵⁷ costituisce il nuovo strumento, peraltro già previsto in seno al nuovo art. 10-bis dello Statuto, che ha dato fondamento normativo alla controversa definizione di abuso del diritto, attraverso il quale il contribuente può chiedere all'amministrazione delle operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

L'interpello può essere attivato dal contribuente per conoscere il parere dell'amministrazione in relazione alle ipotesi di interposizione, ai sensi del comma 3 dell'art. 37 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il comma 5 aggiunge un periodo al comma 11 dell'art. 110 del TUIR per chiarire che la prova richiesta può essere fornita anche mediante interpello, che avendo chiara natura probatoria, va presentato ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. c) dello Statuto.

Il comma 6 dell'art. 7 del decreto abroga l'art. 11, comma 13, e l'art. 21 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, contenenti la speciale disciplina dell'interpello cd. antielusivo, da ritenersi assorbita nella generale revisione della disciplina degli interpelli operata dall'art. 1 del decreto in esame.

Le modifiche di cui ai commi 7 e 8 riguardano le altre ipotesi di interpello antielusivo precedentemente non previste dall'ordinamento e, cioè, gli interpelli relativi all'applicazione dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 (interposizione fittizia) e dell'art. 108 del TUIR (classificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza).

I primi hanno carattere realmente antielusivo e sono dunque riconducibili all'interpello antiabusivo previsto dalla lett. c) del nuovo art. 11, comma 1, dello Statuto. Di conseguenza, il comma 6 inserisce un rinvio a tale interpello nell'articolo 37 del D.P.R., 29 settembre 1973, n. 600.

I secondi, invece, hanno carattere più strettamente qualificatorio e sono riconducibili all'interpello previsto dalla lett. a) del comma 1 del nuovo art. 11 dello Statuto. Di conseguenza, il comma 7 inserisce un rinvio a tale interpello nell'art. 108 del TUIR.

⁵⁷ Destinato ad assorbire le principali fattispecie ricomprese nel capo di applicazione dell'interpello antielusivo di cui all'art. 21 della Legge n. 413 del 1991.

Si precisa che nessuno degli interpelli oggi riconducibili alla categoria degli antielusivi è previsto come obbligatorio: il comma 11 dell'art. 110 del TUOR già prevede un obbligo di *disclosure* relativamente ai comportamenti derivanti da operazioni con paesi *black list*.

L'interpello disapplicativo

Il comma 2 del nuovo art. 11 dello Statuto del contribuente contiene la disciplina dell'interpello cd. disapplicativo già noto perché previsto dall'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e che consente al contribuente di richiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo. Si tratta, di istanze preposte a presidiare disposizioni di carattere antielusivo ma coincidente, in linea generale, con l'ipotesi di interpelli obbligatori.

Nel caso di risposta negativa, è prevista, in particolare, la possibilità della sua impugnazione differita, ossia unitamente al ricorso avverso l'atto di accertamento.

Il legislatore, pur usando la medesima formulazione letterale contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, ha precisato che la presentazione dell'istanza di interpello ovvero la mancata presentazione, non pregiudicano, in alcun caso, la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione anche nelle successive fasi dell'accertamento amministrativo e del contenzioso.

Sebbene questa tipologia di interpelli nasca con lo scopo precipuo di disapplicare disposizioni antielusive specifiche, e sia dunque tendenzialmente riconducibile alla previsione di cui al comma 2 del nuovo art. 11 del TUR, nel corso degli anni sono state ricondotte a questa procedura interpelli sostanzialmente probatori per i quali, quindi, è stato previsto l'inquadramento all'interno della lett. b) del comma 1. Tutti gli interpelli che erano gestiti secondo la procedura prevista dall'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 e dal relativo decreto attuativo erano considerati obbligatori.

Per gli interpelli probatori, dunque, l'eliminazione della verifica amministrativa ex ante della fattispecie comporta la responsabilizzazione, in chiave collaborativa, del contribuente, attraverso un onere di *disclosure*. Al contribuente, peraltro, è rimessa la scelta in ordine allo strumento, tra interpello e dichiarazione, a lui più conveniente per l'effettuazione della prevista *disclosure*.

2.3 ATTUAZIONE DELL'ART. 8, COMMA 1, DEL D. LGS. N. 156/2015

L'Agenzia delle entrate con Provvedimento 4 gennaio 2016, n. 27⁵⁸ ha approvato le nuove modalità di presentazione delle istanze di interpello e quelle per la risposta da parte dell'ufficio, in seguito alla revisione della disciplina degli interpelli tributari, come precedentemente illustrato.

Cambiando le regole per le istanze di interpello presentate ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente⁵⁹, il provvedimento in oggetto ha dato, pertanto attuazione all'articolo 8 del D. Lgs. n. 156/2015 il quale ha operato una generale revisione della disciplina degli interpelli, affidando, difatti, ad appositi provvedimenti dei direttori delle Agenzie fiscali la definizione delle regole procedurali.

Pertanto, con il Provvedimento adottato l'Agenzia delle entrate ha completato il processo di revisione della disciplina degli interpelli tributari definendo le modalità e i termini di presentazione delle istanze di interpello, nonché le regole di gestione delle stesse da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 8, comma 1, del citato decreto demanda infatti ad appositi provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali la definizione delle regole concernenti, in particolare, le modalità di presentazione delle istanze, l'individuazione degli uffici cui le medesime istanze sono trasmesse e di quelli da cui pervengono le risposte, le modalità di comunicazione delle medesime risposte e ogni altra eventuale regola concernente la procedura.

Tale provvedimento fornisce, dunque, indicazioni operative che, in coerenza anche con i più recenti orientamenti in merito all'uso dei canali di comunicazione telematica da parte delle Pubblica Amministrazione, consentono, per i tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate, l'agevole esercizio del diritto di interpello disciplinato dal novellato articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e dagli artt. da 2 a 8 del D. Lgs. N. 156/2015⁶⁰.

Difatti, l'art. 8, comma 1, D. Lgs. N. 156/2015 rimette ad opportuni provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali la determinazione delle regole riguardanti le modalità di presentazione delle domande, l'identificazione degli uffici a cui inviarle, degli uffici preposti alle risposte, con relative modalità con cui comunicarle, oltre ad ogni altra eventuale nuova disposizione in merito alla procedura.

Per tale motivo, l'Agenzia delle entrate, tramite il provvedimento *de quo* ha spiegato come vanno presentate le domande di interpello in vista delle nuove disposizioni entrate in vigore dal 1 gennaio 2016.

Sono state, in tal modo, rimesse ad opportuni provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali, la determinazione delle regole riguardanti le modalità di presentazione delle domande, l'identificazione degli uffici a cui inviarle, degli uffici preposti alle risposte, con relative modalità con cui comunicarle, oltre ad ogni altra eventuale nuova disposizione in merito alla procedura⁶¹.

Ebbene, proprio con riferimento alle modalità di presentazione delle domande d'interpello, essa deve essere redatta in forma libera ed esente da bollo, deve essere sottoscritta dal contribuente e presentata

⁵⁸ 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.

⁵⁹ Legge n. 212/2000.

⁶⁰ Ved. www.agenziaentrate.gov.it - Provvedimento del 4 gennaio 2016.

⁶¹ Ved. www.leggioggi.it – Sez. Fisco

all'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate mediante: consegna a mano, spedizione a mezzo raccomandata a.r. o mediante presentazione in via telematica tramite PEC ovvero attraverso l'utilizzo del servizio telematico dell'Agenzia delle Entrate. A tal proposito è stato formulato l'Allegato A, allegato al provvedimento in oggetto, il quale contiene tutti gli indirizzi di posta elettronica certificata (PEC) degli uffici competenti. Inoltre, per i soggetti non residenti è consentita, altresì, la presentazione tramite posta elettronica ordinaria (PEL).

Relativamente agli uffici competenti a ricevere e gestire l'istanza di interpello, questa dipende dall'oggetto dell'istanza e dalle caratteristiche soggettive del contribuente.

All'uopo è stata prevista una differenziazione, qui di seguito elencata:

- Le domande attinenti ai tributi erariali, a prescindere dalla specifica tipologia, andranno presentate alle Direzioni Regionali competenti in funzione del domicilio fiscale del contribuente.
- Le domande di competenza del ramo Territorio dovranno, invece, essere trasmesse alla Direzione Regionale presso cui opera l'ufficio che risulta competente ad applicare la norma tributaria che è oggetto di interpello.
- Gli interpelli inoltrati da amministrazioni pubbliche, enti pubblici che hanno rilevanza nazionale, soggetti di più grande dimensione e contribuenti esteri sono di competenza della Direzione Centrale Normativa e Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità immobiliare.
- Le nuove istanze cosiddette "antiabuso", anche se solo momentaneamente, fino al 31 dicembre 2017 dovranno essere, invece, presentate direttamente alla Direzione Centrale Normativa, a prescindere dai requisiti legati alle dimensioni e dalla residenza del contribuente che presenta la domanda.

E' evidente come, in base alle nuove disposizioni, le domande di interpello controlled foreign companies (CFC) andranno presentate non più alla Direzione Centrale Normativa per mezzo della Direzione Regionale che risulta essere competente in base al domicilio fiscale del contribuente istante, ma direttamente alla Direzione Regionale, ad eccezione dei soggetti che hanno una più rilevante dimensione.

Allo stesso modo, poi, le domande delle stabili organizzazioni italiane di soggetti che non risultano essere residenti andranno presentate alla Direzione Regionale competente in relazione al domicilio fiscale della stabile organizzazione stessa.

Infine, relativamente ai termini di presentazione, va precisato che la risposta all'istanza di interpello viene notificata o comunicata da parte dell'Ufficio competente, in forma scritta e motivata, entro 120 giorni dalla completa ricezione dell'istanza stessa e degli eventuali atti integrativi necessari all'esame dell'interpello. A tal fine, la risposta si intende notificata o comunicata al momento della ricezione da parte del contribuente.

CAPITOLO II

ANALISI COMPARATA DELLA PROCEDURA DI INTERPELLO IN FRANCIA, GERMANIA E SPAGNA

1. Introduzione - 2. Il sistema francese – 3. Uno sguardo alla Germania – 4. La procedura spagnola – 5. Tavola di confronto dell’interpello tra gli ordinamenti esaminati

1. INTRODUZIONE

Si passa ora ad esaminare l’istituto dell’interpello nel sistema francese, tedesco e spagnolo al fine di operare una analisi comparativa tra i diversi sistemi messi a confronto.

Da tale analisi emerge come tali istituti presentino formule diverse tra loro e calibrate a seconda della diversità dei fini, degli obiettivi nonché delle strutture giuridiche cui essi stessi fanno riferimento.

Ad ogni buon conto, l’istituto dell’interpello presenta nel nostro ordinamento un sistema molto più articolato rispetto a quello degli altri paesi esaminati e ciò è, con molta probabilità, dovuto alle numerose sollecitazioni che la normativa ha subito, non ultimo ad opera del D. Lgs. 156/2015 innanzi esaminato.

Inoltre, è doveroso sottolineare che a livello europeo mancano provvedimenti normativi riferiti all’istituto dell’interpello, pertanto allo stato attuale non si ha alcun canone di riferimento normativo a cui poter ispirare le normazioni interne.

Tuttavia, si è registrato, negli ultimi anni, un maggior interesse verso l'istituto *de quo*, probabilmente tale sensibilità è dovuta alla necessità di adottare formule comuni di *compliance* fiscale⁶².

Ad ogni modo gli interpelli tributari riflettono l'esperienza dei *rulings* che in alcuni ordinamenti stranieri da tempo concorrono a rendere più certi ed agevoli i rapporti tra i contribuenti e le Autorità fiscali.

In tale contesto verrà svolta un'analisi volta ad evidenziare quelle che rappresentano, all'interno di alcuni Paesi europei, nello specifico Francia, Germania e Spagna, delle esperienze simili agli interpelli tributari dell'ordinamento giuridico italiano, si tratta difatti di istituti affini.

Tali istituti, come vedremo, presentano differenze con l'interpello adottato dal nostro ordinamento, pur tuttavia è possibile rinvenire anche alcune analogie.

2. IL SISTEMA FRANCESE

In Francia vige il sistema del *rescrit*⁶³ il quale, rispetto agli altri Paesi, presenta delle differenze dovute anche all'ambito applicativo più circoscritto.

Esso si colloca essenzialmente nel contesto della disciplina antielusiva o, meglio, del cosiddetto abuso del diritto, *abus de droit*.

A tal proposito l'art. L 64 del *Livre des procédures fiscales*⁶⁴ permette all'Amministrazione di considerare a sé opponibili gli atti che dissimulano la reale portata di un contratto o di una convenzione attraverso clausole che consentono l'applicazione di un'imposta di registro o di una tassa di pubblicità fondiaria meno elevati o che mascherano una realizzazione od un trasferimento di utili o di redditi o che permettono di evitare in tutto o in parte il pagamento delle imposte sul volume di affari corrispondente alle operazioni concluse in esecuzione di un contratto o di una convenzione⁶⁵.

⁶² G. Falco, L. Dal Prato, *Riforma del contenzioso tributario e nuovo interpello. Guida alle novità del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (attuazione della legge fiscale)*, Maggioli, 2015.

⁶³ Il termine *rescrit* deriva dalla tradizione giuridica romana. Il *rescriptum* era infatti la risposta che l'Imperatore forniva ai Governatori delle Province sui quesiti che costoro gli ponevano circa le perplessità e difficoltà che si presentavano nell'espletamento delle loro funzioni.

⁶⁴ Art. 64 L 64 del *Livre des procédures fiscales*: «*les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés; ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus; ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur la chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention*».

⁶⁵ Cfr. J.J. Bienvenu, T. Lambert, *Droit fiscal*, Paris, 2003, pp. 206-207, che precisano come la disciplina indicata nel testo si presti ad essere applicata tanto alle ipotesi di simulazione assoluta e relativa quanto a quelle di inesistenza di valide ragioni economiche dell'operazione contestata (che risulta così essere dettata esclusivamente dall'intento di conseguire un indebito beneficio fiscale).

Ma v'è di più, l'art. L 64 A estende la repressione dell'*abus de droit* all'imposta di solidarietà sul patrimonio, ossia all'*"impôt de solidarité sur la Fortune"* ed all'imposta professionale, precisamente la *"taxe professionnelle"*⁶⁶.

Ad ogni buon conto l'operatività del citato articolo L 64 ben può essere impedita dal ricorso al *rescrit*⁶⁷. Difatti, a norma dell'art. L 64 B del *Livre des procédures fiscales*⁶⁸, la procedura di *abus de droit* non è impiegabile quando il contribuente prima della conclusione di un contratto o di una convenzione abbia consultato per iscritto l'Amministrazione centrale, fornendole tutti gli elementi utili per valutare la portata reale di tale operazione, e se l'organo interpellato non abbia risposto entro sei mesi a far data dalla richiesta.

E', pertanto, evidente che il *rescrit* serve ad assicurare certezza nell'applicazione della disciplina antielusiva, consentendo all'uopo di conoscere l'orientamento dell'Autorità fiscale in ordine alla condotta che si ha l'intento di realizzare. E', altresì, evidente che tale istituto impone all'Amministrazione di pronunciarsi tanto sulla qualificazione dei fatti prospettati quanto sull'interpretazione delle norme che vengono in rilievo⁶⁹, sebbene i profili fattuali abbiano netta prevalenza stante la necessità di appurare se i comportamenti esaminati rivestano natura simulata o meno e se risultino animati dalla determinazione di sottrarsi all'applicazione degli ordinari precetti tributari⁷⁰.

Comunque, stando così le cose, è evidente che dalla lettura dell'art. L 64 B cit. si ricava che il silenzio-assenso si formi dopo il decorso di sei mesi dalla proposizione della domanda⁷¹.

Diversamente, non vi è nulla di stabilito circa le conseguenze che discendono dal responso, e a tal proposito pare si conviene nel ritenere che l'Ente impositore avrà la facoltà d'invocare la norma in tema di *abus de droit* solo quando il richiedente abbia fornito indicazioni incomplete o non veritiere o non abbia posto in essere la condotta prospettata nella richiesta⁷².

Non v'è dubbio l'Amministrazione resti vincolata alla propria pronuncia come desumibile dagli artt. L 80 A e L 80 B del *Livre des procédures fiscales*⁷³, che stabiliscono che nessuna pretesa può essere avanzata

⁶⁶ L'art. L 64 cit. si applica esclusivamente ai tributi in esso nel successivo art. L 64 A cit., indicati, cfr. J. Grosclaude, P. Marchessou, *Procédures fiscales*, Paris, 2004, p. 191.

⁶⁷ Anche la circostanza che il contribuente si sia conformato ad indicazioni interpretative provenienti dall'Amministrazione finanziaria esclude la rettifica basata sul precetto in materia di *abus de droit*, come si ritrae dagli artt. L 80 A e L 80 B del *Livre des procédures fiscales*.

⁶⁸ Art. L 64 B del *Livre des procédures fiscales*: «*préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, a consulté par écrit l'Administration centrale en lui fournissant tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'Administration n'as pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande*».

⁶⁹ Cfr. J.J. Bienvu, T. Lambert, *Droit fiscal*, cit., p. 208.

⁷⁰ F. Pistolesi, *Gli interpellati tributari*, Giuffrè, Milano, 2007.

⁷¹ In tal senso J.J. Bienvu, T. Lambert, *Droit fiscal*, cit., p. 208 e J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit fiscal général*, Paris, 2003, p. 53.

⁷² Cfr. J.J. Bienvu, T. Lambert, *Droit fiscal*, cit., p. 208, nonché J. Grosclaude, P. Marchessou, *Procédures fiscales*, cit., pp. 198-199.

⁷³ Art. L 80 A, comma 1 del *Livre des procédures fiscales*: «*il ne sera procédé à aucun rehaussement d'imposition antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'Administration est un différent sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'Administration*» (ossia non si procederà ad alcuna correzione delle imposizioni anteriori se la relativa causa consiste in una controversia sull'interpretazione delle norme tributarie compiuta dal debitore in buona fede, che, in occasione della prima applicazione dell'ipotesi, era stata formalmente condivisa dall'Amministrazione). Il comma 2 del medesimo art. L 80 A

nei confronti di chi abbia fatto affidamento su di una indicazione interpretativa o su di una qualificazione di fatti operate dal Fisco⁷⁴. Quest'ultimo, peraltro, resta libero di sottoporre ad accertamento l'operazione descritta nella domanda di *rescrit* facendo valere motivi diversi dall'*abus de droit*⁷⁵.

Rimane però un'incertezza sul punto, è vero che il richiedente non è tenuto ad attenersi alla risposta ma è altrettanto vero che allo stesso non gli è riconosciuto alcun diritto in merito alla possibilità di contestarne il contenuto.

Pertanto, quando il contribuente non si avvale del *rescrit* o non intende adeguarsi alla risposta ricevuta, l'Amministrazione può muovere la propria censura impositiva e sanzionatoria facendo leva sull'art. L 64 del *Livre des procédures fiscales*⁷⁶.

Resta, comunque, ferma la possibilità concessa sia all'Autorità fiscale che al contribuente di appellarsi al *Comité consultatif pour la répression des abus de droit*⁷⁷, simile al nostro Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, con lo scopo di poter ottenere un parere.

Ebbene, tale parere solleva dall'onere della prova la parte che vede condivisa la propria impostazione.

Pertanto, in caso di un parere favorevole al Fisco, quest'ultimo verrà dispensato dal dimostrare i fatti addotti a sostegno del proprio assunto nell'eventuale contenzioso che dovesse sorgere; nel caso in cui, invece, il parere sia a favore del richiedente, spetterà all'Ente impositore provare che le circostanze esaminate dal *Comité consultatif* non corrispondono a quelle in concreto realizzatesi.

Si può notare come questa procedura presenti aspetti molto simili al nostro interpello speciale⁷⁸.

Ad ogni buon conto, il ricorso al *Comité consultatif* interviene solo quando il contribuente non intende adeguarsi al responso dato al *rescrit* o se non ne ha fruito antecedentemente e sempre che questi o l'Ente impositore intendano sollecitarne il responso.

sancisce che « *lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'Administration avait fait connaitre par ses instruction ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente* » (quando il contribuente ha applicato un precetto fiscale conformemente all'interpretazione fornita dall'Amministrazione tramite istruzioni o circolari pubblicate e non codificate all'epoca delle operazioni che vengono in rilievo, non è consentito alcun aggravio dell'imposizione sulla scorta di una diversa interpretazione). Infine, il successivo art. L B, prescrive, al comma 1, che la garanzia stabilita dall'art. L 80 A si applica: « *lorsque l'Administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal* » (quando l'Amministrazione ha formalmente preso posizione sulla valutazione di una situazione di fatto in relazione ad una norma fiscale). Sul tema, per gli opportuni approfondimenti, si ved. B. Plagnet, *L'interpretazione amministrativa e la sua efficacia nei confronti dell'Amministrazione fiscale e dei contribuenti*, in Riv. dir. fin. sc. Fin., 1994, I, pp. 130 e s., J.L. Pierre, *Les garanties du contribuable contre les changements de doctrine de l'Administration*, in Droit fiscal, 1995, 5, pp. 220 e ss.; J.J. Bienvenu, T. Lambert, *Droit Fiscal*, cit. pp. 45 e ss. In cui viene segnalato come la giurisprudenza tenda ad applicare restrittivamente le disposizioni esaminate poiché restia a far prevalere l'interpretazione amministrativa illegale sulla corretta lettura delle norme fiscali.

⁷⁴ Cfr. J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit fiscal général*, cit., p. 53 che rilevano, appunto, che l'Amministrazione è impegnata a rispettare la risposta resa alle condizioni previste dagli artt. L 80 A e L 80 B del *Livre des procédures fiscales*.

⁷⁵ J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit fiscal général*, cit., p. 53

⁷⁶ J. Grosclaude, P. Marchessou, *Procédures fiscales*, cit., p. 195 e ss.

⁷⁷ La procedura di deferimento della questione al *Comité consultatif* è improntata al rispetto del principio del contraddittorio. In particolare, l'iniziativa formale di interessamento dell'organo consultivo compete sempre all'Amministrazione, anche quando ne fa richiesta il contribuente. Questi ha comunque diritto a presentare le proprie osservazioni per iscritto entro il termine di un mese dall'avvenuta comunicazione dell'inizio del procedimento ad opera dell'Ente impositore. Da segnalare che, durante lo svolgimento della fase di fronte al *Comité consultatif*, è sospesa la riscossione delle imposte suscettibili di essere pretese a fronte della contestata condotta elusiva. Sull'argomento si ved. J. Grosclaude, P. Marchessou, *Procédures fiscales*, cit., pp. 196-197, nonché T. Lamulle, *Droit fiscal*, Paris, 2005, pp. 232-233.

⁷⁸ F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007.

Ma c'è un però, differire l'intervento di detto organo al momento in cui è già stata avanzata la pretesa impositiva e sanzionatoria finisce inevitabilmente per comprimere l'efficacia dissuasiva che le pronunce da esso rese possono assolvere allorché il contribuente è ancora in condizione di recepirne la portata. Sicché il doppio grado del interpello speciale del nostro ordinamento, sebbene prolunghi i tempi per ottenere la risposta invocata dal richiedente, assolve tutto sommato un'utile funzione, anche in considerazione della complessità e della delicatezza dei temi sottesi all'applicazione della normativa antielusiva.

Passando ora ad un diverso contesto, precisamente quello dell'esenzione fiscale delle nuove imprese costituite nelle aree ove sono riconosciuti sgravi fiscali⁷⁹, dell'individuazione delle stabili organizzazioni di imprese straniere in Francia alla luce delle convenzioni internazionali⁸⁰, della fruizione delle agevolazioni tributarie per le imprese operanti nelle cosiddette *zones franches urbaines*⁸¹ e dei regimi di ammortamento eccezionale⁸², ebbene in tali settori è prevista dall'art. L 80 B, la facoltà del contribuente in buona fede, di chiedere all'Amministrazione di avvalersi delle relative disposizioni o di trovare conferma circa l'inesistenza di una stabile organizzazione, esponendo in via preventiva ed in termini precisi e completi la situazione di fatto che lo interessa. Ed il silenzio protrattosi per oltre tre mesi dalla richiesta equivale ad assenso⁸³.

Ma v'è di più, sempre la suddetta norma consente di interpellare l'Amministrazione per fruire dello statuto di *jeune entreprise innovante*, cioè della giovane impresa innovatrice, ai sensi dell'art. 44 *sexies*-0 A del *Code général des impôts*, o di *entreprises qui participent à un projet de recherche et de développement*, ossia di imprese partecipanti a un progetto di ricerca e sviluppo, in ossequio al successivo art. 44 *undecies*; ma, in tali ipotesi, il silenzio assenso si forma dopo 90 giorni dalla proposizione della relativa domanda, su tale aspetto torneremo più avanti.

Le ultime fattispecie esaminate sono assimilabili alla figura del nostro interpello ordinario, ma che è comunque possibile ricondurre al *rescrit* in quanto dirette a conferire certezza ai rapporti regolati dalle discipline summenzionate, nonché ad evitare l'utilizzo di esse al solo fine di godere di un indebito beneficio fiscale.

Infine, l'art. L 80 B, comma 1, nel stabilire che la garanzia prevista dal comma 1 del precedente art. L 80 A può essere applicata quando l'Ente impositore ha formalmente preso posizione sulla valutazione di una situazione di fatto in relazione ad una norma fiscale, permette, pertanto, di avanzare richieste con riferimento anche a materie diverse da quelle sopra elencate⁸⁴.

⁷⁹ Ar. 44 *sexies* del *Code général des impôts*.

⁸⁰ Art. L 80 B, comma 6, cit.

⁸¹ Art. 44 *octies* del *Code général des impôts*.

⁸² Artt. 39 AB, 39 AC, 39 *quinquies* A, 39 *quinquies* D, 39 *quinquies* DA, 39 *quinquies* E, 39 *quinquies* F, 39 *quinquies* FA e 39 *quinquies* FC del *Code général des impôts*.

⁸³ Come accade per il *rescrit*, l'esplicita risposta positiva per il contribuente vincola l'Ente impositore a rispettarla. Il responso negativo, viceversa, espone il richiedente che non vi si adegui alla contestazione da parte dell'Amministrazione.

⁸⁴ Cfr. B. Plagnet, *L'interpretazione amministrativa*, cit., p. 142, il quale osserva che "questo giudizio deve essere formulato per iscritto, va sottoscritto da un funzionario, portato a conoscenza del contribuente in modo ufficiale e deve essere costituito dall'applicazione di norme giuridiche ad una determinata situazione (come ad esempio quando si tratta di qualificare un'attività o di stabilire il domicilio fiscale)".

Quindi, in questo caso, non è contemplato il meccanismo del silenzio assenso e l'istanza non si presta comunque a realizzare i medesimi fini che, nel nostro ordinamento, sono perseguibili attraverso la presentazione di una domanda di interpello ordinario.

Infatti, la richiesta cui ha riguardo l'art. L 80 B, comma 1 attiene all'apprezzamento ed alla ricostruzione di una circostanza di fatto a fronte di un dato precetto giuridico, a solo titolo d'esempio, alla qualificazione dell'attività svolta dal contribuente. Non siamo, pertanto, al cospetto di un'istanza volta a dirimere l'incertezza sul significato da attribuire alla norma messa in relazione con un certo fatto, cosa che accade, invece, nell'interpello ordinario in Italia.

Da questa breve analisi, emerge con tutta evidenza che l'ordinamento francese, rispetto a quello italiano, offre minori opportunità laddove il contribuente aspiri a conoscere l'orientamento dell'Amministrazione in ordine ai rapporti tributari che lo interessano. Tant'è vero che il *rescrit* viene scarsamente utilizzato⁸⁵, sicuramente anche in ragione del fatto che ne è confinata l'operatività all'ambito della disciplina antielusiva oltre che delle ulteriori materie sopra elencate⁸⁶.

Basti qui pensare che gli artt. L 80 A e L 80 B del *Livre des procédures fiscales* stabiliscono che nessuna maggiore imposta può essere pretesa nei confronti del soggetto passivo che abbia confidato in esplicite e formali interpretazioni normative od in qualificazioni di circostanze fattuali fornite dall'Ente impositore. Questo sta a significare che nel confronto fra il principio di legalità e quello di tutela dell'affidamento del contribuente nell'operato dell'Amministrazione finanziaria, è sempre quest'ultimo a prevalere.

Questa disciplina garantisce l'affidamento del privato nell'operato dell'Erario in termini decisamente più spiccati rispetto a quanto, in Italia, stabiliscono gli artt. 10, comma 2 e 11, comma 2 della legge n. 212/2000.

In ultimo, va precisata che il *rescrit* è caratterizzato da una rigida preventività, difatti ne è consentito l'impiego solamente prima di concludere il contratto o la convenzione che ne forma oggetto. Ad ogni modo tale rigidità viene mitigata ammettendo che una richiesta successiva valga come domanda ai sensi dell'art. L 80 B, comma 1 del *Livre des procédures fiscales* e che l'eventuale risposta benefici del relativo regime di garanzia dell'affidamento dell'istante⁸⁷, in tal modo offre ai contribuenti una maggiore certezza sull'attuazione dei rapporti obbligatori tributari.

Dal quadro sin qui analizzato emerge che l'ordinamento francese, differentemente da quello spagnolo che vedremo qui di seguito, non prevede un interpello di tipo ordinario bensì una formula corrispondente al nostro interpello antiabuso e speciale da intendersi, però, in stretto rapporto con l'istituto dell'abuso del diritto, il quale è presente nell'ordinamento francese ma assente, appunto, in Spagna.

⁸⁵ Cfr. J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit fiscal général*, cit., p. 53.

⁸⁶ In proposito si ved. J.P. Chevalier, *Il contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, I, p. 59, che auspica la "sensibile estensione" del *rescrit* ad altre materie anche per evitare il contenzioso tributario. Inoltre, detta estensione avrebbe il benefico effetto di spingere i contribuenti alla "verità ed alla trasparenza fiscale", di modo che, "l'educazione tributaria, tramite il diritto di interpello, potrebbe costituire, da una parte e dall'altra, inizio della saggezza e della pace fiscale".

⁸⁷ V.J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit fiscal général*, cit., p. 53.

Si può conclusivamente affermare che l'istituto dell'interpello in Francia è indirizzato a precludere una presunzione di comportamento elusivo, in presenza di determinati atti o fatti.

Difatti, la ricorrenza di una volontà non elusiva, che, al contrario viene, al ricorrere delle circostanze previste, normativamente presunta, deve essere testimoniata dal contribuente ed in questa prospettiva, prima della conclusione di un atto, di un contratto, di una convenzione e, comunque, di un comportamento potenzialmente riconducibile all'ipotesi elusive stabilite, il soggetto passivo deve consultare, per iscritto, l'Amministrazione, fornendo gli elementi utili perché possa essere valutata la reale portata dell'operazione⁸⁸.

Per quanto riguarda le tempistiche della risposta, ebbene, esse sono pari a sei mesi, decorso inutilmente tale periodo, è prevista l'attivazione del silenzio-assenso.

Inoltre, si ricorda che l'Amministrazione pur essendo vincolata al parere espresso, da quest'ultimo, comunque, non deriva, in capo al contribuente, alcun obbligo di adempimento tanto che al contribuente stesso rimane il diritto di replica in via amministrativa o giudiziaria.

In ultimo, si sottolinea come abbiamo già avuto modo di osservare, nell'ordinamento francese esistono anche formule specifiche di interpello relativamente a casi quali, per operare una comparazione con l'Italia, alla richiesta di pareri sulla verifica di sussistenza, o meno, di una stabile organizzazione, alla sussistenza, o meno, del requisito di "giovane impresa innovatrice" o di "imprese partecipanti a progetti di ricerca o di sviluppo" secondo formule miranti a far valere una "fiscalità di vantaggio", va tuttavia precisato che con riferimento a tali ipotesi il termine di risposta è di 90 giorni decorsi i quali, anche in tali casi, si applica il silenzio-assenso.

Per una migliore comprensione degli aspetti comparativi si veda la Tavola N. 1.

3. UNO SGUARDO ALLA GERMANIA

Con riferimento alla Germania, è bene sin da subito precisare che in tale contesto è possibile trovare alcune similitudini con l'ordinamento spagnolo e, conseguentemente, anche con quello italiano.

Difatti il sistema tedesco corrisponde per sommi capi all'interpello ordinario italiano, in quanto il presupposto dell'interpello anche qui risiede nella necessaria sussistenza di un particolare interesse fiscale relativamente ad un tema giuridico per il quale si renda necessaria una interpretazione chiarificatrice.

Ad ogni modo, in Germania l'organo chiamato a decidere non è affatto obbligato a rispondere al quesito e, vi è di più, in caso di mancata pronuncia non opera l'istituto del silenzio-assenso.

⁸⁸ G. Falco, L. Dal Prato, *Riforma del contenzioso tributario e nuovo interpello. Guida alle novità del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (attuazione della legge fiscale)*, Maggioli, 2015.

Tuttavia, il parere vincola l'amministrazione ed è valido soltanto nei confronti dell'istante, il quale, però, non è tenuto al rispetto delle indicazioni fornite⁸⁹.

Ma passando ad analizzare più nel dettaglio la disciplina tedesca, va sin da subito evidenziato come in Germania, il riconoscimento attribuito dalla giurisprudenza alla tutela dell'affidamento ed alla buona fede nei rapporti tra il Fisco ed i cittadini, meglio indicata con l'espressione *Treu und Glauben*, ha da tempo favorito l'affermazione della prassi di rivolgersi all'Amministrazione finanziaria per ottenere una *verbindliche Auskunft*, ovvero una informazione vincolante, o meglio ancora una presa di posizione impegnativa circa il trattamento fiscale di determinate fattispecie⁹⁰.

A tal proposito si esamina la circolare del Ministero federale delle finanze del 29 dicembre 2003, IV A 4-S 0430-7/03⁹¹.

Ebbene, secondo tale disposizione la richiesta deve essere presentata dal contribuente che ha un particolare interesse fiscale, ossia un *besonderen steuerlichen Interesses*⁹² e deve recare la puntuale esposizione di una vicenda destinata a realizzarsi, del relativo problema giuridico e delle concrete domande rivolte all'organo interpellato.

Inoltre, non è necessario che l'interpellante esponga la soluzione che reputa corretta. E' importante, invece, che il richiedente dichiari che, per il caso prospettato, non è stata formulata analoga istanza presso un'altra Autorità finanziaria ed assicuri, inoltre, che sono stati forniti tutti gli elementi occorrenti per il rilascio di una *verbindliche Auskunft* e che essi corrispondono a verità.

Tuttavia, l'Ente impositore non è né obbligato a compiere accertamenti e/o riscontri sui fatti sottoposti alla sua attenzione né è tenuto a rispondere al quesito.

Anzi, è a discrezione dell'ufficio finanziario competente⁹³ stabilire se ricorrono o meno le condizioni per rendere una *verbindliche Auskunft*. Inoltre, sempre la circolare *de quo* precisa che l'organo interpellato può evitare di pronunciarsi nel caso in cui la questione giuridica di cui viene investito, risulti essere materia già sottoposta all'attenzione del legislatore o all'esame dell'Autorità giudiziaria, comunque risulti di prossima risoluzione.

Ad ogni buon conto, è previsto che la risposta possa essere negata quando rilevi un possibile conseguimento di un beneficio fiscale, vale a dire che ben può l'Amministrazione esimersi dal rispondere se ravvisi profili di elusività nella condotta del contribuente⁹⁴, concretandosi ciò in un limite all'utilizzo dell'istituto.

⁸⁹ G. Falco, L. Dal Prato, *Riforma del contenzioso tributario e nuovo interpello. Guida alle novità del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (attuazione della legge fiscale)*, Maggioli, 2015.

⁹⁰ F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007.

⁹¹ In *BStBl Bundessteuerblatt*, ossia Bollettino delle imposte federali, 2003, I, p. 742.

⁹² Secondo K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln, 2005, p. 827, questo interesse ricorre essenzialmente in ordine alle "*Sachverhalte mit Dauerwirkung*" cioè fattispecie che si ripercuotono nel futuro ed alle "*Sachverhalte mit Dauerwiederkehr*" ossia le fattispecie che si ripetono continuamente.

⁹³ La domanda si presenta al *Finanzamt* (ufficio delle imposte) competente in ragione del fatto destinato a verificarsi e costituente oggetto del quesito.

⁹⁴ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, cit., p. 828.

Inoltre, se Però, precisa ancora tale circolare, la circostanza che le argomentazioni rese dal richiedente non appaiano condivisibili, ebbene precisare che questa circostanza non esime il Fisco dall'esprimere il proprio orientamento.

Una volta pronunciata, l'Amministrazione resta vincolata a tale pronuncia in virtù del principio di *Treu und Glauben*, ancorché esso possa rivelarsi *contra legem*⁹⁵.

Non va sottaciuto che il Fisco deve attenersi alla risposta soltanto nei confronti dell'istante e non dei terzi⁹⁶.

Esso, inoltre, può mutare la propria opinione fino a quando la fattispecie sottoposta alla sua attenzione non trovi realizzazione. Diversamente, un eventuale mutamento di indirizzo interpretativo, avrà valore solo per l'avvenire.

Comunque, l'impostazione assunta può essere sempre modificata nel caso in cui la risposta sia stata negativa per il contribuente e risulti anche errata alla luce delle norme che disciplinano il caso sotteso.

Inoltre, è anche possibile la revoca nel caso in cui varino le disposizioni normative di riferimento o quando, ad esempio, l'informazione è stata resa da un organo incompetente o ancora è stata resa in conseguenza del realizzarsi della fattispecie della corruzione, in tali casi l'informazione è inefficace e va, conseguentemente, revocata.

Va precisato, inoltre, che a norma del par. 91, comma 1 della *Abgabenordnung* (AO), ossia del testo unico delle norme tributarie, il privato deve sempre essere ascoltato prima della revoca o della modifica della *verbindliche Auskunft*⁹⁷.

Basti pensare che nel caso di parere negativo per l'istante, tale parere non lo vincola e, pertanto, tale provvedimento non è impugnabile⁹⁸.

Pertanto, stando così le cose una eventuale contestazione, esperita prima in sede amministrativa e successivamente in sede giurisdizionale⁹⁹, viene inevitabilmente e conseguentemente differita al momento in cui sarà espletato il procedimento di accertamento.

Il rifiuto opposto dall'Amministrazione alla domanda volta a conseguire una *verbindliche Auskunft*, conferisce al contribuente l'interesse ad agire, ciò concretizzandosi sia nel caso di diniego fondato sulla

⁹⁵ La circolare del Ministero federale delle finanze del 29 dicembre 2003, IV A 4-S 0430-7/03 precisa che l'effetto vincolante non si produce qualora il contribuente abbia ravvisato o potuto ravvisare la contrarietà alla legge della risposta. Sul tema della tutela dell'affidamento del cittadino nel comportamento dell'Amministrazione finanziaria anche laddove esso sia contrario alla legge, v. K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, cit., p. 74 e p. 826 in cui gli autori sostengono che, nel caso della risposta vincolante, non v'è bisogno di invocare la buona fede perché il contribuente possa confidare nell'impostazione espressa dall'organo interpellato; la circolare del 29 dicembre 2003, invece, fonda espressamente sul canone di *Treu und Glauben* la portata vincolante del responso.

⁹⁶ In questi termini si è espressa anche la giurisprudenza: Corte Federale delle Finanze (BHF), 9 agosto 1989, in *BStBl*, 1989, II, p. 990.

⁹⁷ Cfr. N. Bozza, *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, pp. 518 e ss.

⁹⁸ In tal senso si era espressa anche la giurisprudenza: v. Corte Federale delle Finanze (BFH), 13 dicembre 1989, in *BStBl*, 1990, II, p. 274.

⁹⁹ Nell'ordinamento tributario tedesco è previsto un ricorso amministrativo antecedente all'esperimento dell'azione giurisdizionale. Cfr. N. Bozza, *I principi e la tutela del contribuente*, cit., pp. 505 e ss. nonché K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, cit., p. 946.

pretesa insussistenza dei presupposti formali o sostanziali per l'emanazione del responso, sia nel caso in cui l'organo competente reputi opportuno non pronunciarsi¹⁰⁰.

Esaminata la *verdingliche Auskunft*, si passa ora ad analizzare, sempre per quanto riguarda l'ordinamento tedesco, altre forme di interpelli.

Una di queste forme è regolata dai parr. 204-207 AO ed è relativa alle attività di accertamento svolte dall'Ente impositore¹⁰¹.

In particolare, in tal caso l'Autorità fiscale deve rispondere sia al contribuente che al terzo coinvolto nell'indagine tributaria, e tale risposta ha un valore definitivo e vincolante¹⁰².

Difatti, essa si ripercuote sul regime cui sarà assoggettata in futuro una determinata fattispecie presa in considerazione durante le attività ispettive che risulta essere contraddistinta da perplessità applicative, allorché la conoscenza di tale trattamento fiscale assuma rilievo in ragione delle esigenze (particolarmente quelle commerciali, come precisa il par. 204 AO) dell'istante¹⁰³.

In questo caso vi è l'obbligo da parte dell'Amministrazione di pronunciarsi, ad ogni modo, essa può sottrarsi dal pronunciarsi solo se la questione sottoposta sia destinata a formare oggetto di prossime pronunce giurisdizionali o comunque se questa non presenti alcun dubbio applicativo¹⁰⁴.

La domanda può riguardare le fattispecie relative sulla sussistenza e/o quantificazione del rapporto obbligatorio tributario e può interessare tanto l'interpretazione delle norme quanto la qualificazione dei fatti interessati alla verifica fiscale. Si deve, pertanto, necessariamente trattare di eventi già verificatisi oltre che suscettibili di ripetersi nel futuro.

La risposta in tali casi viene data in forma scritta, deve essere motivata ed è vincolante per il Fisco a meno che questi non contraddica le norme di riferimento in modo sfavorevole per il richiedente, così come stabilito dal par. 206, comma 2 AO¹⁰⁵.

E' bene precisare che l'effetto vincolante ricade unicamente in capo all'istante e che, inoltre, qualora mutasse la legge su cui si è basata tale risposta, va da sé che l'Ente impositore possa sempre disporre la revoca o la modifica con efficacia decorrente dalla data del cambiamento di indirizzo interpretativo¹⁰⁶.

¹⁰⁰ In tale caso il richiedente può censurare solo il presunto erroneo esercizio delle facoltà discrezionali dell'Ente impositore nello stabilire se rispondere o meno al quesito

¹⁰¹ Cfr. F. Bortolotti, *L'accertamento tributario nella Repubblica Federale Tedesca. Intervento*, in AA. VV., *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*, (a cura di) A. di Pietro, Milano, 1997, pp. 165 e ss.

¹⁰² L'efficacia vincolante della risposta è intrinseca, sì che non v'è bisogno che il contribuente dimostri di aver fondato la propria condotta sulle indicazioni ricevute dal Fisco per veder tutelato il proprio affidamento, cfr. K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, cit., p. 826.

¹⁰³ Questo istituto è evidentemente connesso all'affermazione del principio secondo cui il contribuente può pretendere dall'amministrazione informazioni circa i propri diritti e doveri nel corso del procedimento di accertamento (si ved. il par. 89, comma 2 AO).

¹⁰⁴ Cfr. F. Klein, *Abgabenordnung: einschliesslich Steuerstrafrecht*, Munchen, 2003, p. 1196.

¹⁰⁵ Naturalmente, il contribuente può chiedere che il parere illegittimo ad esso sfavorevole venga annullato dall'Amministrazione.

¹⁰⁶ Secondo HM. Heinke, G. Merkel, *Steuer Seminar*, cit., pp. 22-23, nella valutazione discrezionale compiuta dall'ufficio finanziario allorché revoca la risposta con effetto vincolante, devono essere presi in considerazione, oltre ovviamente al pubblico interesse a che si realizzi un'imposizione fiscale equa ed uniforme, anche le legittime aspettative e gli interessi del contribuente.

Al contrario, la revoca o modifica con valenza retroattiva è ammessa soltanto quando il contribuente presta il proprio assenso in proposito o qualora sia dimostrato che la risposta è stata resa a fronte di inganni, + corruzione od altri analoghi fenomeni illeciti¹⁰⁷.

La norma non prevede un termine entro cui l'Ente debba esprimersi, né prevede il silenzio-assenso, è comunque data la possibilità al contribuente ex par. 349 AO, di potersi rivolgere al superiore gerarchico dell'organo inutilmente interpellato e, nel caso in cui l'inerzia perduri, è possibile avviare l'azione giurisdizionale affinché il Giudice ordini all'Ente impositore di pronunciarsi.

Ulteriore figura è rappresentata dal par. 42 (e) dell'*Einkommensteuergesetz*, ovvero dalla legge sull'imposta sui redditi (EstG) la quale consente alle parti, nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato, di rivolgersi al Fisco al fine di risolvere le loro perplessità ad esempio sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente o, ancora, sull'effettuazione delle relative ritenute alla fonte.

Il presupposto risiede nell'incertezza circa l'applicazione delle norme e sulla qualificazione dei fatti che vengono in rilievo nel caso concreto. In tale fattispecie, è riconosciuta ovviamente la legittimazione ad agire solamente al lavoratore e al suo datore.

L'organo interpellato è obbligato a fornire la propria risposta la quale è vincolante nei confronti sia dell'Amministrazione finanziaria che delle parti coinvolte nel rapporto di lavoro interessato dalla richiesta, ossia lavoratore e datore di lavoro, a questi ultimi è concessa la possibilità di impugnare la decisione.

Un'ultima fattispecie è rappresentata dal par. 12 del *Zollkodex*, o meglio dal codice doganale (ZK) il quale consente di ottenere un parere vincolante sulla categoria tariffaria delle merci destinate all'importazione ai fini dell'applicazione dei tributi doganali.

In tale caso, la domanda può essere presentata unicamente dal soggetto tenuto a versare tali tributi, mentre l'Amministrazione è tenuta a rispondere.

Ad ogni modo, non v'è l'obbligo di adeguarsi al parere espresso dall'Amministrazione, inoltre esso ben potrebbe essere caducato dal variare delle norme su cui si è fondato. Tale parere è, comunque, vincolante per l'Amministrazione e può, conseguentemente, essere impugnato da parte dell'istante.

Fatta questa breve rassegna sul regime degli interpelli in Germania, si possono a questo punto muovere delle considerazioni.

Ebbene, non può che essere fatta una valutazione positiva per quanto riguarda la tutela riconosciuta all'affidamento del contribuente in buona fede nelle determinazioni del Fisco, come anche il necessario coinvolgimento di colui che ha confidato nell'interpretazione vincolante dell'Amministrazione affinché quest'ultima ne possa disporre la revoca o la modifica con efficacia retroattiva.

Ad ogni modo desta perplessità, invece, il fatto che manchi in Germania una disciplina organica relativamente all'istituto dell'interpello. Basti pensare l'ampia discrezionalità concessa al Fisco nel rendere il responso richiesto oltre che, non meno importante, la mancanza della previsione dell'istituto del silenzio-

¹⁰⁷ F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007.

assenso, per non considerare poi il differenziato regime del vincolo per il richiedente ad adeguarsi alla risposta.

Ed è proprio con riferimento a quest'ultimo aspetto che non certo può essere messo indubbio che il diritto di rimettere alla cognizione della competente Autorità giudiziaria la soluzione offerta dall'Amministrazione, assicura certo un'adequata tutela giurisdizionale del contribuente. Ad ogni modo, però, resta il fatto che è difficilmente giustificabile la diversità della portata del responso a seconda del genere del quesito avanzato e che, pertanto, l'obbligo di conformarsi al parere dell'Ente impositore inevitabilmente concorre a dissuadere l'interessato dal rivolgersi ad esso.

Quanto su detto E ciò vanifica quella che è la finalità essenziale degli interpelli, e precisamente indurre il soggetto passivo ad investire il Fisco della soluzione dei dubbi che l'applicazione delle norme tributarie presenta.

Un'ultima osservazione va fatta con riferimento all'esclusione dei profili afferenti eventuali benefici fiscali dalla sfera di operatività degli interpelli, ciò precludendone l'impiego in un ambito in cui è dovrebbe essere particolarmente avvertita l'esigenza del contribuente di conoscere l'opinione dell'Amministrazione finanziaria.

4. LA PROCEDURA SPAGNOLA

Spostando ora l'attenzione verso l'ordinamento spagnolo, va subito chiarito che questo corrisponde in linea di massima all'interpello ordinario del nostro ordinamento.

In tale contesto il contribuente può rivolgersi all'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere un parere relativamente a norme tributarie delle quali è, appunto, dubbia l'interpretazione ed, ovviamente, con riferimento ad un caso concreto.

Tale tipologia di istanza rivolta all'Amministrazione ha natura preventiva e, inoltre, in qui si concreta un elemento che differenzia il sistema spagnolo dal sistema adottato dagli altri Paesi esaminati in questa sede, l'istanza può essere avanzata sia dal singolo contribuente che anche da enti o associazioni rappresentative degli stessi¹⁰⁸.

Con riferimento ai tempi di risposta, come meglio vedremo nel seguito, l'autorità finanziaria è tenuta a fornire una risposta entro 180 giorni, in mancanza non è previsto il silenzio-assenso.

¹⁰⁸ G. Falco, L. Dal Prato, *Riforma del contenzioso tributario e nuovo interpello. Guida alle novità del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (attuazione della legge fiscale)*, Maggioli, 2015.

Inoltre, il parere espresso vincola l'Amministrazione che l'ha manifestato ed è valido, altresì, nei confronti di soggetti diversi dall'istante.

Si passa, pertanto, ad analizzare più nel dettaglio gli aspetti più salienti di tale istituto rinvenibile nell'ordinamento spagnolo, precisamente per quanto attiene alla disciplina delle *consultas tributarias*¹⁰⁹ che appaiono palesemente più affini ai nostri interpelli.

E' bene precisare che gli artt. 88 e 89 della *Ley general tributaria* del 17 dicembre 2003, n. 58, nel contesto degli obiettivi di assistenza ed informazione nei confronti dei contribuenti che fanno carico all'Autorità fiscale spagnola¹¹⁰, hanno apportato un regime che, sotto più di un profilo, è assimilabile all'assetto degli interpelli tributari italiani, più precisamente all'interpello ordinario.

In particolare, anche le *consultas tributarias* sono del tutto estranee allo schema negoziale, e al pari di quanto avviene nel nostro ordinamento, la soluzione interpretativa avanzata dal contribuente non è assimilabile alla sollecitazione ad una proposta ad opera del Fisco, che il privato accetterebbe conformandosi ad essa¹¹¹.

Ma vi è di più, secondo l'art. 88 *de quo*, gli *obligados*¹¹² possono formulare all'Amministrazione finanziaria¹¹³ richieste scritte al fine di ottenere indicazioni sull'interpretazione di tutte le norme tributarie applicabili nei singoli casi concreti che direttamente li interessano¹¹⁴.

Pertanto, le *consultas* hanno carattere rigorosamente preventivo e, come sopra accennato in merito alle differenze con gli altri ordinamenti posti a confronto nella presente analisi, possono essere presentate sia dai singoli contribuenti che dagli Enti e dalle associazioni rappresentative di questi “*cuando se referian a*

¹⁰⁹ Le *consultas tributarias* erano già contemplate dall'art. 107 della precedente *Ley general tributaria* del 28 dicembre 1963, n. 230 e dall'art. 8 della “*Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*” 26 febbraio 1998, n. 1, si ved. F.D. Adame Martinez, *La consulta tributaria*, Granada, 2000, passim; G. Petrillo, *L'interpello nello statuto dei diritti del contribuente*, cit. pp. 232 e ss.; M.B. Villaverde Gomez, *Las consultas a la Administración tributaria*, Madrid-Barcellona, 2002. L'ordinamento tributario spagnolo, oltre alle *consultas* conosce altri due istituti volti a fornire certezza nell'applicazione dei precetti tributari. Trattasi delle informazioni vincolanti, per la durata di tre mesi, sul valore degli immobili acquisiti o ceduti “*información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles*” a tal proposito si ved. l'art. 190 della “*Ley general tributaria*” e degli accordi preventivi di valutazione di elementi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile “*acuerdos previos de valoración*”, ved. art. 91.

¹¹⁰ Cfr. J.J. Ferreira Lapatz, *La nueva Ley general tributaria*, Madrid-Barcellona, 2004, pp. 189 e ss.

¹¹¹ In tal G. Petrillo, *L'interpello nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit. p. 245.

¹¹² Altre ai soggetti passivi dell'imposizione, anche i sostituti, i responsabili d'imposta, coloro che possono divenire obbligati al pagamento del tributo e, più in generale, tutti quanti sono tenuti ad assolvere un dovere di matrice fiscale hanno titolo per proporre i quesiti: in questi termini F.D. Adame Martinez, *La consulta tributaria*, pp. 311-312.

¹¹³ Per i tributi statali, di pertinenza dell'Amministrazione centrale, le *consultas* si presentano alla Direzione Generale dei Tributi del Ministero dell'economia e delle finanze. Cfr., F.D. Adame Martinez, *La consulta tributaria*, cit., pp. 317 e ss., nonché F. Lafuente Molinero, *La aplicación de los tributos*, cit. p. 99.

¹¹⁴ Secondo L.F. Lafuente Molinero, *La aplicación de los tributos*, cit., p. 98 “*por consulta tributaria, en sentido amplio, podemos entender que es cualquier pregunta que dirija un contribuyente a la Administración tributaria para obtener información respecto al régimen, clasificación, consecuencias, forma de una situación, hecho o acto jurídico*”, ossia, per consultazione tributaria, in senso ampio, possiamo intendere qualsiasi domanda che un contribuente rivolga all'Amministrazione fiscale per ottenere informazioni rispetto al regime, alla classificazione, alle conseguenze, alla forma di adempimento dei propri obblighi o qualunque altra questione tributaria che possa derivare da una situazione, fatto o atto giuridico. E' palese, quindi, che l'oggetto della *consulta* è del tutto analogo a quello del nostro interpello ordinario.

cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados”, cioè quando si fa riferimento a questioni che toccano la generalità dei membri o degli associati¹¹⁵.

Inoltre, a seguito della presentazione dell’istanza¹¹⁶ nasce l’obbligo in capo al Fisco di rispondere entro sei mesi e, in difetto non potranno ritenersi condivise le soluzioni prospettate dai privati nelle proprie domande.

Pertanto, ne consegue che non sussiste, come sopra già evidenziato, alcun silenzio-assenso, anzi l’Amministrazione, previa comunicazione agli interessati, archivia le richieste che non contengono i requisiti stabiliti dal regolamento di attuazione o le prove del carattere della preventività, laddove non siano state corrette a seguito di apposita intimazione dell’Ente deputato ad esaminarle.

Ma andando per gradi e volgendo l’attenzione all’art. 89, ebbene precisare che le soluzioni¹¹⁷ rese dall’Amministrazione, vincolano la stessa nei confronti dei richiedenti, i quali, però, non sono tenuti ad adeguarsi laddove non le condividano.

Quanto su detto permane fino a quando non ci saranno, ad esempio, modificazioni nella legislazione o nella giurisprudenza oppure non risulteranno modificate le circostanze ed i dati espressi nelle istanze degli obbligati¹¹⁸.

Va, inoltre, precisato, che l’Ente impositore¹¹⁹ è tenuto ad applicare i criteri enunciati nelle risposte nei confronti di tutti i contribuenti, nel caso di questioni identiche.

Al contrario, tale vincolo non sussiste nel caso in cui i pareri del Fisco siano stati pronunciati relativamente ad istanze prive del necessario requisito della preventività oppure che investono vicende interessate da un precedente procedimento amministrativo o giurisdizionale.

¹¹⁵ In specie, l’art. 88, comma 3 cit. dispone che “*asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten la generalidad de sus miembros o asociados*”, cioè che egualmente potranno formulare consultazioni tributarie collegi professionali, camere ufficiali, organizzazioni patronali, sindacati, associazioni di consumatori, associazioni o fondazioni che rappresentino interessi di persone con incapacità, associazioni imprenditoriali e organizzazioni professionali, così come le federazioni che raggruppano gli organismi o enti prima menzionati, quando si fa riferimento a questioni che toccano la generalità di membri e associati.

¹¹⁶ Quanto alla forma e al contenuto delle richieste, si ved. J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López, G. Casado Ollero, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., p. 187. In particolare, esse devono indicare gli antecedenti e le circostanze del caso prospettato, il dubbio suscitato dalla disciplina tributaria e tutti i dati e gli elementi occorrenti perché l’Amministrazione si formi il proprio convincimento. Non è pretesa l’esposizione della soluzione reputata corretta dal richiedente poiché non è contemplato il silenzio-assenso.

¹¹⁷ Nessun vincolo, ovviamente, discende nei riguardi della risposta dell’istante, cfr. F. Lafuente Molinero, *La aplicación de los tributos*, cit., p. 101.

¹¹⁸ Il vincolo offre al contribuente una certezza assoluta sul trattamento fiscale delle vicende investite dalle *consultas* perché l’organo amministrativo incaricato di applicare i tributi deve adeguarsi alla risposta, sul punto si ved. F. García Berro, *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley general tributaria*, Madrid-Barcellona, 2004, p. 60.

¹¹⁹ Fra gli organi dell’Amministrazione fiscale tenuti ad osservare le risposte alle *consultas* rientrano quelli incaricati dell’applicazione dei tributi. Non vi si annoverano, pertanto, i Tribunali Economici Amministrativi, competenti a risolvere reclami amministrativi nella materia fiscale, in questo senso è orientata la dottrina prevalente, cfr. F.D. Adame Martínez, *La consulta tributaria*, cit., p. 322; F. Lafuente Molinero, *La aplicación de los tributos*, cit., pp. 100-101; J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López, G. Casado Ollero, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., p. 188; F. García Berro, *Procedimientos tributarios*, cit., p. 60.

Ad ogni modo il suddetto *iter* non interrompe i termini stabiliti per gli adempimenti fiscali e, inoltre, le relative risposte non sono impugnabili, essendo la tutela giurisdizionale espressamente posticipata al momento in cui dovessero essere adottati atti impositivi in applicazione dei criteri espressi nelle risposte medesime¹²⁰.

Si passa ora ad analizzare alcune delle principali differenze che caratterizzano le *consultas* rispetto all'istituto dell'interpello utilizzato nell'ordinamento italiano.

In primis emerge, come già ricordato, la peculiarità relativa alla possibilità di presentare le richieste da parte delle organizzazioni professionali, sindacali, di consumatori, ossia di associazione.

In tal modo viene ampliata la sfera di operatività dell'istituto, consentendo in tal modo da un lato di evitare una possibile proliferazione di domande provenienti dai singoli istanti e dall'altro, consente, altresì, di eliminare il rischio di avere soluzioni difformi.

Basti pensare che tali organizzazioni ben possono recepire e convogliare le richieste dei loro associati ergendosi a rappresentanti degli stessi.

Conseguentemente, le soluzioni offerte dall'Amministrazione interessano tutti gli associati, purché, ovviamente, vi sia corrispondenza fra la loro situazione personale e quella dedotta nell'istanza. In questo modo le *consultas* assicurano la certezza ai contribuenti, attraverso la previsione secondo la quale i criteri recepiti nei responsi dovranno essere osservati nei confronti di “*cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta*”¹²¹, vale a dire nei confronti di qualunque obbligato, sempre che esista identità fra i fatti e le circostanze riguardanti detto obbligato e quelli compresi nella risposta alla consultazione, in ciò concretizzandosi il dovere di imparzialità dell'Ente impositore.

Altro aspetto che caratterizza l'istituto in oggetto, è rinvenibile nel fatto che è prevista anche l'ipotesi di una intimazione al richiedente affinché integri o corregga l'istanza magari incompleta e/o inesatta, e questo prima della relativa archiviazione, tale possibilità concorre a far sì che il rapporto tra il Fisco ed i cittadini rimanga improntato sulla reciproca trasparenza, correttezza e buona fede.

Ad ogni buon conto, non mancano aspetti critici relativamente alla disciplina *de quo*.

Primo tra tutti riguarda la possibilità di censurare la necessaria preventività delle *consultas*¹²², o ancora con riferimento al termine previsto per la risposta che è più lungo di quello stabilito per il responso al nostro interpello ordinario (6 mesi a fronte di 120 giorni).

Inoltre, nel caso di silenzio dell'organo interpellato, non opera l'istituto del silenzio-assenso. A tal proposito v'è l'art. 103 della *Ley general tributaria* che sancisce l'obbligo dell'Amministrazione di

¹²⁰ G. Falco, L. Dal Prato, *Riforma del contenzioso tributario e nuovo interpello. Guida alle novità del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (attuazione della legge fiscale)*, Maggioli, 2015.

¹²¹ Art. 89, comma 1 cit.

¹²² Per F. Lafuente Molinero, *La aplicación de los tributos*, cit., p. 99, la domanda non preventiva potrebbe essere egualmente evasa, ma la relativa risposta dovrebbe essere priva di valore vincolante.

pronunciarsi, ma è anche vero che se dalla mancata risposta non discende la conferma della tesi dell'istante, detto dovere perde buona parte del suo significato¹²³.

Ma passiamo ad un altro aspetto, esso riguarda l'effetto vincolante delle risposte il quale viene meno, oltre che negli ovvi casi dei mutamenti della disciplina normativa¹²⁴ e dei fatti¹²⁵, anche laddove si modifichi la giurisprudenza applicabile al caso concreto¹²⁶. In considerazione delle oscillazioni che pure l'interpretazione fornita dalle massime istanze giudiziarie può presentare, l'aver ancorato la stabilità dei responsi alle variazioni giurisprudenziali pare sinceramente opinabile, anche perché detta previsione dà adito a contrasti fra i contribuenti e il Fisco relativamente all'apprezzamento dell'avvenuta modificazione dell'indirizzo giurisprudenziale e sulla relativa efficacia temporale.

Ad ogni buon conto, il fatto che tale effetto vincolante si caduchi solo in caso di variazioni dei fatti, delle norme e della giurisprudenza può indurre ad escludere la possibilità della modifica di indirizzo interpretativo dell'Amministrazione¹²⁷. Soluzione questa che, se avallata, mal si concilierebbe con l'essenziale compito della medesima di adoperarsi perché i doveri impositivi siano correttamente adempiuti, e va precisato come tale compito non può prescindere dalla motivata correzione di un'iniziale erronea impostazione assunta.

¹²³ La mancanza del silenzio-assenso “*convierte la norma en mera declaración de buenas intenciones*” ossia trasforma la norma in una semplice dichiarazione di buone intenzioni, come osserva F. Garcia Berro, *Procedimientos tributarios*, cit., p. 60. In proposito, si veda anche F.D. Adame Martinez, *La consulta tributaria*, cit., pp. 337-338, “*si la Administración no contesta dentro de es plazo no ocurre absolutamente nada... Lo único que puede hacer el consultante, aparte de esperar y aguantarse, es presentar una reclamación en queja para denunciar que es ha incumplido el plazo legalmente previsto*” ossia se l'Amministrazione non risponde entro questo termine non avviene assolutamente nulla... L'unica cosa che può fare il richiedente, a parte sperare e soffrire, è presentare una querela per denunciare che è stato disatteso il termine legalmente previsto.

¹²⁴ Tanto se di rango primario quanto secondario, cfr. F. Lafuente Molinero, *La aplicación de los tributos*, cit., p. 101.

¹²⁵ Per F.D. Adame Martinez, *La consulta tributaria*, cit., pp. 323, la modifica deve essere significativa, ossia deve interessare i fatti essenziali della vicenda presa in considerazione nella risposta alla consulta.

¹²⁶ Si discute su quali siano gli organi giurisdizionali che contribuiscono, con le proprie pronunce, a dar corpo alla *jurisprudencia*. La soluzione preferita è quella di attribuire rilievo a tutti gli organi posti al vertice del sistema giudiziario spagnolo, ossia il Tribunale Costituzionale, il Tribunale Supremo ed i tribunali Superiori di Giustizia. Egualmente, non si può prescindere dalle indicazioni interpretative fornite dagli organi giurisdizionali dell'Unione Europea. Sul tema, si ved. F.D. Adame Martinez, *La consulta tributaria*, cit., p. 323 e F. Lafuente Molinero, *La aplicación de los tributos*, cit., p. 101.

¹²⁷ Secondo F.D. Adame Martinez, *La consulta tributaria*, cit., p. 323, l'Amministrazione non può mutare il criterio esposto nella risposta se non ricorrendo alla “*declaración de lesividad*”, ossia dichiarazione di lesività, adesso disciplinata dall'art. 218 della *Ley general tributaria*, contemplata per prevenire all'annullamento di atti amministrativi dichiarativi di diritti e suscettibili, per l'Autorità fiscale, di vulnerare l'ordinamento tributario. Sulla questione, cfr. anche F. Garcia Berro, *Procedimientos tributarios*, cit., pp. 61 e ss. che evidenzia come, nel caso in cui invece si ammetta il *revirement* dell'Amministrazione, si possa comunque produrre un conflitto tra le divergenti risposte, non risultando specificato quale sia quella da applicare nei confronti dei terzi. Pare, tuttavia, che quest'ultimo dubbio debba essere risolto nel senso che produrrà effetti vincolanti la soluzione resa in esito al ripensamento dell'Ente impositore. Inoltre, lo stesso Autore (op. cit. p. 63) segnala che i responsi alle *consultas* potrebbero teoricamente limitare il potere interpretativo delle norme tributarie rimesso, nell'ambito delle competenze statali e con efficacia vincolante per gli organi dell'Amministrazione tributaria, al Ministero dell'economia e delle finanze (si veda l'art. 12, comma 3, della *Ley general tributaria*). Ma lo esclude, poi, facendo leva sui principi di legalità e gerarchia e giunge infine alla conclusione che il mutamento di indirizzo interpretativo espresso nelle risposte alle *consultas* competa al Ministro dell'economia e delle finanze. Sempre a questo proposito, non si può negare che detti responsi assumano lo stesso valore delle disposizioni interpretative dettate dal Ministro dell'economia e delle finanze ex art. 12, comma 3, cit. difatti, il loro generalizzato valore vincolante per l'Amministrazione ne evidenzia la stessa portata effettuale, anche se si distinguono per il fatto che le disposizioni interpretative del Ministro riguardano temi generali e vengono tutte pubblicizzate tramite un apposito bollettino ufficiale, mentre le ricordate risposte risolvono casi particolari e ne viene diffusa la conoscenza (secondo quanto prevede l'art. 86, comma 2 della *Ley general tributaria*) solo nei casi di maggior importanza ed interesse.

E ciò vale, ovviamente, tanto nel caso in cui il ripensamento contrasti con la tesi propugnata dal contribuente quanto nell'ipotesi inversa¹²⁸.

In ultimo, non per importanza, va evidenziato un ulteriore aspetto critico della disciplina in esame, esso riguarda la mancanza di una previsione normativa che sancisca espressamente la nullità degli atti impositivi contrastanti con le risposte rese alle *consultas*.

Infine, per una migliore comprensione degli aspetti più tecnici, relativi alle differenze e peculiarità della disciplina in commento con le discipline analizzate degli altri ordinamenti, si rimanda alla Tavola N.1.

5. TAVOLA DI CONFRONTO DELL'INTERPELLO TRA GLI ORDINAMENTI ESAMINATI

Per una migliore comprensione della comparazione della procedura dell'interpello con gli altri Paesi sin qui esaminati si veda la Tavola N. 1¹²⁹

TAVOLA N. 1

¹²⁸ Non sembra possibile, difatti, negare la facoltà del cittadino di interpellare il Fisco nell'auspicio che questi muti il proprio precedente indirizzo sfavorevole all'istante: analogamente, F. Garcia Berro, *Procedimentos tributarios*, cit., p. 62.

¹²⁹ Fonte: elaborazione Corte dei Conti

	Oggetto	Istanti	Tempi risposta	Silenzio/assenso	Interruzione termini	Rimborso
Francia	Incertezza	Contribuenti	6 mesi	SI	SI	NO
Germania	Incertezza	Contribuenti	NO	NO	NO	NO
Spagna	Incertezza	Contribuenti	6 mesi	NO	NO	NO

Dalla Tavola N. 1 è facilmente desumibile come nel sistema spagnolo, l'istituto dell'interpello, come abbiamo già avuto modo di argomentare, è assimilabile all'interpello ordinario italiano.

Differentemente, per quanto riguarda la Francia, l'istituto *de quo* è, invece, riconducibile all'interpello antielusivo/speciale italiano.

Ma v'è di più, sempre con riferimento alla Spagna, è previsto che possono presentare l'istanza d'interpello anche gli enti o le associazioni rappresentative dei contribuenti, ciò differentemente da quanto accade negli altri Paesi messi a confronto.

Un'ultima analisi va fatta, invece, con riferimento alla Germania in cui, diversamente da quanto accade in Spagna, in Francia e anche in Italia, non sono previsti limiti massimi né un obbligo di risposta.

Ad ogni modo, in Germania i pareri vengono solitamente manifestati nell'arco di un periodo non superiore a 4/6 mesi.

CAPITOLO III

ANALISI DEL NUOVO DECRETO SULL'INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE

1. Premessa – 2. *Iter* parlamentare: Schema di decreto legislativo Atto di Governo n. 161 – 2.1 Osservazioni alla VI Commissione - 2.2 Schema di Parere proposto dalla relatrice sull'Atto di Governo n. 161 – 3. Struttura generale del D. Lgs. N. 147/2015: novità legislative – 3.1 Deducibilità costi *black list* - 3.2 Dividendi provenienti da territori *black list* – 3.3 *Controlled foreign companies* (CFC): nuova disciplina – 3.4 *Transfer pricing* – 3.5 Consolidato fiscale - 3.6 Interessi passivi – 3.7 Nuovi investimenti: interpello *ad hoc*

1. PREMESSA

Il decreto legislativo 4 settembre 2015, n. 147, in coerenza con la propria rubrica “Misure per la crescita e internazionalizzazione delle imprese”, introduce sia disposizioni indirizzate a soggetti che operano nei mercati internazionali, sia norme destinate alla generalità delle imprese che si traducono in oggettivi miglioramenti nella loro gestione.

Va, comunque, precisato che l'intero decreto è volto a rendere più agevole l'operatività delle aziende eliminando le incertezze operative frutto di derive della giurisprudenza di legittimità o di interpretazioni di prassi non sempre condivisibili, nonché apportando correttivi a disposizioni che hanno sino ad oggi ostacolato la piena operatività di molte aziende.

Ad ogni modo, il decreto *de quo* opera sia sul versante interno che esterno.

Per quanto riguarda il versante interno, ebbene, le modifiche sono state rilevanti e numerose, basti pensare che è stata introdotta una nozione normativa di società immobiliare ai fini della piena deducibilità degli interessi passivi concernenti finanziamenti contratti per acquistare o costruire immobili destinati alla locazione; sono state riviste al rialzo le percentuali sui ricavi per il plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza; è stata decapitata la corrente giurisprudenziale che consentiva al fisco di accertare ai fini delle imposte sui redditi e Irap il maggior valore degli immobili e della aziende sulla base del valore accertato ai fini dell'imposta di registro.

E', altresì, decisamente migliorata l'intera gestione delle perdite su crediti e fornite puntualizzazioni in relazione all'ipotesi in cui il socio rinunci ad ottenere dalla società il rimborso del proprio credito; fornita continuità alla norma concernente il rientro dei “cervelli” in Italia; introdotto un specifico *ruling* per imprese di grandi dimensioni che intendono realizzare rilevanti investimenti con ricadute occupazionali.

Per quanto riguarda, invece, il fronte internazionalizzazione, ebbene, sono state semplificate le prove da fornire per la deducibilità dei costi da *black list* fino al punto di non dover fornire alcuna prova se il costo è nei limiti del valore normale; è stata anche semplificata e razionalizzata la tassazione per trasparenza (CFC) dai paesi a fiscalità privilegiata; è stato esteso il riporto in avanti e indietro del credito d'imposta non sfruttato nell'anno per la generalità di soggetti che dichiarano redditi all'estero.

Inoltre, è stata resa coerente e non penalizzante la tassazione delle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti e disciplinato in conformità agli orientamenti comunitari l'uscita e l'ingresso in Italia di aziende in base a codificati valori; modificato il *ruling* per imprese che intendono insediarsi in Italia e desiderano chiarezza su come il loro business varrà tassato nel nostro paese.

Fatte le necessarie, seppur brevi premesse, con riferimento al recente D. Lgs. 147/2015, che evidentemente si colloca tra i primari della riforma del sistema fiscale voluto dalla legge delega n. 23/2014, è necessario ora passare all'esame, oltre che del decreto in oggetto, anche dell'*iter* parlamentare che ha portato a tale riforma.

A tal proposito, va subito detto che il Consiglio dei Ministri italiano, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, ha dato il via libera definitivo al decreto legislativo *de quo*, proprio in attuazione della legge di riforma fiscale¹³⁰ che delega il Governo ad introdurre disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

L'obiettivo è stato principalmente quello di rafforzare il ruolo che il fisco deve svolgere a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese, ovvero ridurre i vincoli alle operazioni transfrontaliere e creare un quadro normativo quanto più certo e trasparente per gli investitori cercando di attrarre in maniera più strutturata le imprese straniere.

Ed è proprio in quest'ottica di trasparenza che il decreto ha introdotto l'istituto dell'interpello, sul quale ci siamo già soffermati in precedenza e su cui torneremo ancora una volta in maniera approfondita più avanti, per le società che effettuano nuovi investimenti, per dare certezza in merito ai profili fiscali del piano di sviluppo che si intende attuare.

Tra le novità introdotte dal decreto vi è, inoltre, una norma volta ad incentivare fiscalmente il rientro in Italia di lavoratori con qualifiche elevate, ossia i cd. "cervelli", prevedendo agevolazioni fiscali per il reddito prodotto in Italia dai lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato italiano, ovvero una riduzione del 30% per tre anni del reddito imponibile.

Il beneficio sarà garantito ai soggetti che nei cinque anni precedenti non siano stati residenti in Italia, che svolgano un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano e che rivestano una qualifica per la quale sia richiesta un'alta specializzazione.

Per quanto riguarda i costi *black list*, ossia derivanti da operazioni con controparti domiciliate in paradisi fiscali, ai sensi dell'articolo 110, comma 10 del TUIR, viene confermata la deducibilità delle transazioni nel limite del valore normale delle stesse.

Ma vi è di più, con una norma d'interpretazione autentica, viene poi precisato che la disciplina del *transfer pricing*¹³¹, non si applica con riferimento alle operazioni infragruppo tra soggetti italiani, a differenza di quanto affermato in varie occasioni dalla giurisprudenza.

Infine, non certo per importanza, ci sono state delle novità anche in materia di *controlled foreign companies* (CFC). A tal proposito la capogruppo italiana che detiene società controllate estere non avrà più l'obbligo di presentare l'interpello disapplicativo, ma potrà legittimamente decidere di produrre le esimenti all'Agenzia delle entrate solo in sede di eventuale verifica.

Conclusivamente, dopo questo breve excursus sulle principali novità introdotte dal D. Lgs. 147/2015, va precisato che gli obiettivi che si è cercato di raggiungere possono essere facilmente sintetizzati in due punti, ossia da un lato si è voluto creare un contesto di maggiore certezza, anche eliminando alcune lacune dell'ordinamento domestico, dall'altro ridurre gli adempimenti per le imprese e i relativi oneri amministrativi nonché eliminare alcune distorsioni del sistema vigente.

¹³⁰ Legge n. 23 del 11 marzo 2014.

¹³¹ Art. 110, comma 7 del TUIR.

Pertanto, le disposizioni del decreto hanno lo scopo di favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea.

2. ITER PARLAMENTARE: SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO, ATTO DI GOVERNO N. 161

Per quanto riguarda l'iter parlamentare relativo al decreto che ci occupa, ebbene con riferimento al esso si passa ad esaminare lo Schema di D.Lgs. n. 161¹³².

A tal proposito, va *in primis* precisato che la legge 11 marzo 2014, n. 23¹³³, ha conferito una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita da attuare entro dodici mesi, ovvero entro lo scorso 26 marzo 2015.

In considerazione dell'elevato numero di previsioni di delega non ancora attuate, e tenuto conto della complessità della materia, il 15 gennaio 2015 la Commissione Finanze della Camera ha avviato l'esame delle proposte di legge A.C. 2729 Capezzone e A.C. 2772 Causi recanti la proroga del termine per l'esercizio della delega. L'articolo 1, comma 2, della legge 24 marzo 2015, n. 34¹³⁴, riprendendo sostanzialmente il contenuto di tali proposte, ha prorogato poi di tre mesi il termine per l'esercizio della delega.

La legge, che persegue l'obiettivo della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti¹³⁵, si compone di 16 articoli concernenti i principi generali e le procedure di delega (art. 1); la revisione del catasto dei fabbricati (art. 2); le norme per la stima e il monitoraggio dell'evasione e il riordino dell'erosione fiscale (artt. 3 e 4); la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale (art. 5); la cooperazione rafforzata tra l'amministrazione finanziaria e le imprese, con particolare riguardo al tutoraggio, alla semplificazione fiscale e alla revisione del sistema sanzionatorio (artt. 6-8); il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo (art. 9); la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali (art. 10); la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni, nonché la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e delle imposte indirette (artt. 11-13); la disciplina dei giochi pubblici (art. 14); le nuove forme di fiscalità ambientale (art. 15).

¹³² Schema di D.Lgs. n. 161, XVII Legislatura, maggio 2015 – Camera dei Deputati: Servizio Studi – Dipartimento finanze.

¹³³ Legge 11 marzo 2014, n. 23 “*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*” in GU Serie Generale n.59 del 12-3-2014.

¹³⁴ Legge di conversione del decreto-legge n. 4 del 2015.

¹³⁵ Art. 16

E' stato, inoltre, precisato l'obbligo di attenersi, oltre che ai singoli criteri direttivi esplicitati in ciascun articolo, al rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 Cost., ossia relativi all'uguaglianza e alla capacità contributiva, nonché del diritto dell'Unione europea; al rispetto dei principi dello statuto dei diritti del contribuente, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie.

Relativamente all'*iter* procedurale, è stata prevista l'emanazione dei decreti legislativi attuativi da parte della Commissioni parlamentari competenti entro 30 giorni per l'espressione del parere, trascorsi i quali il provvedimento sarebbe comunque stato adottato.

Inoltre, è stato demandato al Governo di provvedere all'introduzione delle nuove norme mediante la modifica o l'integrazione dei testi unici e delle disposizioni organiche che regolano le relative materie.

Ad ogni modo, lo schema di decreto legislativo n. 161 ha inteso attuare le disposizioni della legge di delega fiscale citata concernenti, in particolare, i profili di certezza nella determinazione del reddito e della produzione netta al fine di favorire l'internazionalizzazione degli operatori economici, contenute principalmente nell'articolo 12 della richiamata legge.

Ebbene, lo schema *de quo* ha apportato numerose modifiche alla vigente disciplina e, inoltre, le norme introdotte non hanno la medesima decorrenza.

Difatti, in deroga alle norme generali sull'efficacia nel tempo delle norme tributarie riferite a tributi periodici (articolo 1, comma 3 dello Statuto del contribuente, legge n. 212 del 2000), si applicano dal periodo di imposta in corso all'entrata in vigore dello schema in commento:

- Le norme (art. 3) sul sistema di tassazione dei dividendi esteri.
- Le norme relative alla deducibilità dei costi *black list* (art. 5, comma 1).
- Le disposizioni sull'applicazione del regime del consolidato fiscale alle società "sorelle" (art. 6).
- Le modifiche alla disciplina sulle società controllate e collegate estere (art. 8).
- Le modifiche alle modalità di individuazione dei paesi a regime fiscale privilegiato (art. 10).
- L'introdotta disciplina sul trasferimento intracomunitario di sede all'estero (art. 11).
- Le nuove norme sul trasferimento di residenza nello Stato da parte di enti e società commerciali (art. 12).
- Le nuove norme in materia di deducibilità delle perdite sui crediti (art. 13).
- Le novelle alla disciplina del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero (art. 15).

Trovano invece applicazione dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore dello schema in esame:

- L'art. 4 che ridisciplina il sistema di interessi passivi.
- Le norme dell'articolo 5 diverse da quelle che hanno modificato la deducibilità dei costi *black list*; In assenza di ulteriori precisazioni, è da presumersi che le altre disposizioni dell'art. 5 seguano le già richiamate regole generali di efficacia delle norme tributarie nel tempo.

- Le norme sulla determinazione del reddito di società ed enti non residenti (art. 7).
- Le modifiche al regime fiscale delle spese di rappresentanza (art. 9).
- La disciplina della *branch exemption* (art. 14).

Inoltre, la disciplina sugli accordi tra fisco ed imprese aventi attività estera (art. 1) trova applicazione posticipata, decorrente dalla data individuata dalle relative disposizioni secondarie di attuazione. La normativa sulle consulenze per i nuovi investimenti (art. 2) si applica dalla data di emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di individuazione delle strutture competenti ad effettuare la relativa attività.

2.1 OSSERVAZIONI ALLA VI COMMISSIONE

A tal proposito si riportano qui di seguito, con riferimento allo Schema di decreto legislativo in oggetto, le Osservazioni alla VI Commissione, in cui il senatore Giacobbe del PD, relatore, illustra l'atto del Governo in titolo, predisposto in attuazione della delega fiscale di cui alla legge n. 23 del 11 marzo 2014, che ha previsto la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e incentrato alla crescita.

Dopo aver fatto cenno agli impegni che il Governo ha assunto con il Documento di economia e finanza (DEF) 2015 per incentivare l'attrazione di investimenti esteri, ricorda che l'articolo 1 dello schema legislativo reca una complessiva revisione degli accordi tra imprese aventi attività estera e amministrazione finanziaria, attualmente disciplinata dal cosiddetto *ruling* di *standard* internazionale.

Egli si sofferma, poi, sull'art. 2, che prevede un'attività di consulenza dell'Agenzia delle entrate relativa ai nuovi investimenti esteri, e sull'art. 3, che intende ridisciplinare il sistema di tassazione dei dividendi esteri e, in particolare, da Stati aventi un regime fiscale privilegiato.

Il senatore passa poi ad illustrare l'art. 4, che mira a modificare la normativa in tema di deducibilità degli interessi passivi. L'art. 5 il quale modifica in più punti la vigente disciplina (contenuta prevalentemente nell'articolo 110 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi) concernente i costi *black list*, mentre l'art. 6 interviene sulla disciplina del consolidato fiscale, in particolare al fine di adeguarla ai recenti orientamenti della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea.

Dopo aver richiamato i contenuti degli articoli 7 e 8, che intendono modificare le disposizioni vigenti, rispettivamente, in materia di determinazione del reddito derivante da attività esercitate nel territorio dello Stato da parte di enti non residenti e in materia di società collegate estere, ricorda che l'art. 9 apporta modifiche alle vigenti disposizioni in materia di deducibilità delle spese di rappresentanza, disciplinate all'articolo 108, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

L'art. 10 apporta alcune modifiche alle vigenti disposizioni in materia di individuazione dei cosiddetti paradisi fiscali, mentre l'art. 11 al vigente regime fiscale del trasferimento intracomunitario di sede all'estero.

Egli, passa poi a illustrare l'art. 12, che regola il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato da parte di soggetti non residenti che esercitano imprese commerciali, prevedendo regole diverse in base allo Stato di provenienza, e l'art. 13, che apporta modifiche al regime fiscale della deducibilità delle perdite sui crediti, allo scopo di prendere in considerazione anche gli accordi, previsti da legislazioni di Stati esteri, che siano analoghi a quelli disciplinati dalla legge italiana (segnatamente, dalla legge fallimentare) in materia di sovraindebitamento e risanamento dei debiti aziendali.

Infine, l'art. 14 introduce la cosiddetta *branch exemption*, ossia la possibilità che in capo ad un'impresa residente nel territorio dello Stato non assumano rilevanza fiscale gli utili e le perdite realizzati dalle sue stabili organizzazioni all'estero, da determinarsi in ogni caso con i criteri di cui all'art. 152 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi ed a specifiche condizioni di legge.

In ultimo gli artt. 15 il quale apporta modifiche al regime del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero e l'art. 16 che, invece, reca la stima delle minori entrate derivanti dal provvedimento in esame, pari a 99,3 milioni di euro per il 2016 e 28 milioni per il 2017 e 40,7 milioni di euro a decorrere dal 2018¹³⁶.

2.2 SCHEMA DI PARERE PROPOSTO DALLA RELATRICE SULL'ATTO DEL GOVERNO N. 161

“La Commissione Finanze e tesoro, considerato che lo schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e la internazionalizzazione delle imprese, coerentemente con le previsioni della legge delega:

- contiene misure idonee a facilitare l'adempimento degli oneri fiscali per le imprese, siano esse italiane o straniere, che intendano operare in Italia e per quelle italiane che intendano operare all'estero;
- garantisce una maggiore certezza nell'applicazione delle norme;
- favorisce una maggiore coerenza fra il nostro ordinamento e i più recenti orientamenti dell'Unione europea e della Corte di giustizia nonché con gli standard internazionali stabiliti dall'OCSE;

¹³⁶ Resoconto e parere della Camera, Schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e la internazionalizzazione delle imprese (n. 161) - Osservazioni alla VI Commissione. Esame e rinvio.

- permette di superare alcune distorsioni dei regimi esistenti favorendone al tempo stesso la semplificazione esprime parere favorevole con le seguenti osservazioni.

L'articolo 1, relativo al *ruling* internazionale, introduce un nuovo articolo 31-ter nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il quale, nell'individuare al comma 3 le condizioni per l'estensione retroattiva della validità dell'accordo, fa riferimento alle "condizioni di fatto o di diritto a base dell'accordo" stesso. Si tratta di un'espressione ambigua che potrebbe creare difficoltà interpretative. Al fine di chiarire che l'accordo può retroagire solo se sussistono congiuntamente sia le condizioni di fatto che quelle di diritto poste a base dell'accordo stesso e in coerenza con quanto indicato dalla stessa Relazione al provvedimento, si suggerisce di utilizzare la locuzione "condizioni di fatto e di diritto".

L'articolo 2 introduce un "nuovo interpello" per le imprese che intendano effettuare investimenti in Italia rilevanti e con "significative e durature ricadute sull'occupazione" (comma 1). Questo secondo criterio appare di dubbio significato, potrebbe infatti determinare l'esclusione dall'interpello di imprese disponibili ad effettuare investimenti significativi in settori, quali quelli ad alta tecnologia, che, per loro natura, hanno un impatto occupazionale inferiore rispetto a quelli in altri settori. Sarebbe quindi opportuno modulare il criterio richiedendo che gli investimenti di cui si parla abbiano "ricadute occupazionali congrue e durature".

L'articolo 5 riconduce la deducibilità dei costi cosiddetti *black list* al loro valore normale. Appare opportuno che la relazione illustrativa chiarisca che, trattandosi di un contesto internazionale, il valore normale a cui si fa riferimento è definito sulla base delle linee guida dell'OCSE.

L'articolo 8, nel riformulare l'articolo 167 del TUIR, alla lettera f) prevede che "Fatti salvi i casi in cui la disciplina del presente articolo sia stata applicata ovvero non lo sia stata per effetto dell'ottenimento di una risposta favorevole all'interpello, il socio residente controllante deve comunque segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione di partecipazioni in imprese estere controllate di cui al comma 1 e al comma 8-bis, indipendentemente dalla verifica, in tale ultimo caso, delle condizioni di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma 8-bis. 10".

Sarebbe opportuno eliminare le parole "indipendentemente dalla verifica, in tale ultimo caso, delle condizioni di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma 8-bis", che sembrano essere presenti per un difetto di coordinamento e che determinerebbero un eccesso di segnalazioni, con l'ulteriore effetto di ostacolare i controlli.

L'articolo 10 (ovvero le disposizioni modificate dallo stesso, quale ad esempio l'articolo 11 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239) dovrebbe introdurre un meccanismo per evitare un adeguamento tardivo della lista rispetto all'entrata in vigore delle convenzioni che prevedano un adeguato scambio di informazioni. Occorrerebbe, in particolare, prevedere un aggiornamento periodico, a cadenza non superiore ai sei mesi, della lista in questione.

L'articolo 13, relativo alle perdite su crediti, al comma 1, lettera a), rivede l'articolo 88 del TUIR introducendo al comma 4-bis e al comma 4-ter una disciplina maggiormente onerosa, rispetto a quella in essere, per le società oggetto di procedure concorsuali e procedure ex articolo 67 e 182-bis della legge

fallimentare, che abbiano già definito o stiano definendo il percorso di risanamento, già oggetto di asseverazioni da parte di professionisti e di specifici decreti emessi dal tribunale.

Nel rispetto dello statuto del contribuente, e al fine di evitare un onere che non poteva essere correttamente previsto in capo a tali società si propone di modificare il comma 2 dell'articolo 13 al fine di prevedere che le disposizioni previste dal comma 1, lettere a), b) ed e) si applichino dal periodo di imposta successivo alla data in vigore del decreto legislativo in esame.

Per un difetto di coordinamento, la modifica apportata dall'articolo 15 al comma 6 dell'articolo 165 del TUIR sembrerebbe eliminare il criterio della per *country limitation* in relazione al solo riporto delle eccedenze, lasciandola invece in vita ai sensi del precedente comma 3. È quindi opportuno ripristinare il riferimento a tale criterio nel comma 6, anche al fine di una migliore formulazione lessicale del testo, sostituendo le parole da “Nel caso di reddito d'impresa prodotto” fino a “su tale reddito” con “L'imposta estera pagata a titolo definitivo sui redditi prodotti nello stesso Stato estero eccedente la quota d'imposta italiana relativa ai medesimi redditi esteri”.¹³⁷

3. STRUTTURA GENERALE DEL D. LGS. 147/2015

Concluso l'*iter* parlamentare con il passaggio nelle competenti commissioni, il decreto legislativo ha ottenuto il lasciapassare conclusivo dal Consiglio dei ministri.

Va, comunque, ribadito che la legge 11 marzo 2014, n. 23, delega il Governo alla adozione di più decreti legislativi per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. Uno dei temi centrali della delega è rappresentato, appunto, dalla revisione della disciplina impositiva relativa alle operazioni transfrontaliere allo scopo di rendere il nostro Paese maggiormente attrattivo e competitivo per le imprese, italiane o straniere, che intendono operare in Italia¹³⁸.

In quest'ottica si pone il decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione, a cui il Governo, dopo il passaggio nelle competenti Commissioni parlamentari, ha dato il via libera definitivo nel Consiglio dei ministri del 6 agosto.

Il decreto in oggetto è composto da sedici articoli i quali intervengono su una vasta gamma di tematiche di interesse per imprese estere, che effettuano investimenti o esercitano attività in Italia, ma anche per imprese italiane con attività transazionale, nonché per imprese italiane con attività interna.

¹³⁷ Schema di Parere proposto dalla relatrice sull'Atto di Governo n. 161.

¹³⁸ Fisco Oggi, Rivista telematica, in *Normativa e prassi* (a cura di G. Napolitano) pubblicato Lunedì 10 Agosto 2015 - *Crescita e internazionalizzazione* su www.fiscooggi.it

Come si evince dalla lettura della relazione illustrativa, il legislatore nazionale, consapevole del ruolo primario che il fisco può e deve svolgere a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese, è intervenuto agendo su molteplici aspetti della fiscalità internazionale con lo scopo di:

- Creare un contesto di maggiore certezza, anche eliminando alcune lacune dell'ordinamento interno.
- Ridurre gli adempimenti per le imprese e i relativi oneri amministrativi.
- Adeguare la normativa interna alle più recenti pronunce della Corte di giustizia.
- Eliminare alcune distorsioni del sistema vigente.

Ad ogni modo, va precisato che il D. Lgs. n. 147/2015 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 22 settembre 2015.

In particolare, gli articoli che lo compongono sono sinteticamente qui di seguito riportati¹³⁹.

Il primo articolo riguarda gli accordi preventivi che possono essere conclusi dalle imprese che svolgono attività internazionale con l'Agenzia delle Entrate.

Il secondo articolo prevede la possibilità, per le imprese che intendono effettuare investimenti in Italia di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro e che abbiano ricadute occupazionali significative nell'attività in cui avviene l'investimento e durature, di presentare un'istanza di interpello riguardo al trattamento fiscale del piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che sono state ipotizzate per la realizzazione dell'investimento.

L'istanza di interpello può riguardare la valutazione preventiva dell'assenza di abuso del diritto o di elusione, la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e l'accesso a regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario. La risposta motivata all'istanza di interpello è resa per iscritto dall'Agenzia delle Entrate entro 120 giorni, prorogabili, nel caso in cui sia necessario acquisire ulteriori informazioni, per altri 90 giorni. Se la risposta non perviene nei termini previsti, si deve ritenere che l'Amministrazione finanziaria concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettati dal richiedente.

In base a quanto previsto al terzo comma dell'articolo 2, il contenuto della risposta vincola l'Amministrazione finanziaria. Ogni atto di qualsiasi genere emanato dall'Amministrazione finanziaria in difformità al contenuto della risposta è nullo. L'Amministrazione finanziaria conserva gli ordinari poteri di controllo esclusivamente per questioni diverse da quelle oggetto del parere.

E' anche previsto che l'Amministrazione finanziaria pubblichi annualmente la sintesi delle interpretazioni rese a seguito di tale tipo di interpello che rivestano un interesse generale.

Entro 60 giorni dall'entrata in vigore del decreto, dovrà essere emanato un Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze con il quale saranno individuate le modalità applicative di tale interpello. Entro 10 giorni dall'entrata in vigore del Decreto Ministeriale, dovrà essere pubblicato un Provvedimento

¹³⁹ *Nuove misure fiscali per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese: pubblicato il Decreto Legislativo su www.misterfisco.it*

del Direttore dell'Agenzia delle Entrate con il quale verrà individuato l'ufficio competente al rilascio della risposta ed alla verifica della corretta applicazione della risposta medesima. Dalla data di emanazione del Provvedimento, le disposizioni del Decreto Legislativo che regolano la nuova forma di interpello troveranno applicazione.

Con l'articolo 3, sono introdotte alcune modifiche alla tassazione dei dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

All'articolo 4, inoltre, sono previste delle nuove regole riguardo al trattamento degli interessi passivi ai fini del calcolo del reddito di impresa.

L'articolo 5 contiene delle nuove disposizioni in materia di costi *black list* e di valore normale, l'articolo 6 in materia di consolidato nazionale, l'articolo 7 riguardo alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, l'articolo 8 riguardo alla disciplina delle società controllate e collegate estere.

Ancora, in materia fiscale, l'articolo 9 prevede un nuovo limite di deducibilità delle spese di rappresentanza, l'articolo 11 introduce la sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero, l'articolo 12 individua i valori rilevanti ai fini fiscali degli attivi e dei passivi in caso di trasferimento delle imprese in Italia, l'articolo 13 una nuova disciplina della deducibilità delle perdite su crediti.

Nell'articolo 14 è disciplinata l'opzione per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili alle stabili organizzazioni all'estero delle imprese residenti in Italia.

L'articolo 15 prevede un credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

All'articolo 16, infine, è introdotto un regime speciale di tassazione del reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia da lavoratori che hanno trasferito la propria residenza dopo almeno cinque anni di permanenza all'estero.

Ciò premesso, verranno di seguito evidenziati quelli che sono gli aspetti e le novità principali apportate dal decreto.

Uno sguardo particolare sarà dato alle novità in tema di interpello, oggetto dei primi due paragrafi del presente lavoro.

3.1 DEDUCIBILITA' COSTI *BLACK LIST*

L'attuale presunzione relativa di indeducibilità ai fini Ires dei costi, ai sensi dell'articolo 110 del TUIR, viene sostituita da una presunzione legale di deducibilità delle spese, se effettivamente sostenute, nei limiti del loro valore normale, da determinarsi ai sensi dell'articolo 9 del TUIR. Resta salva la possibilità di dedurre anche l'extra-costi previa dimostrazione dell'unica esimente rimasta, ossia che l'operazione risponde a un effettivo interesse economico e ha avuto concreta esecuzione.

Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati o territori *black list*, sono deducibili nei limiti del loro valore normale. Per le cessioni di

immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro o delle imposte ipotecaria e catastale.

Le norme si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

Nello specifico, l'art. 5 del D.Lgs. n. 147/2015 ha inciso in modo significativo sulla deducibilità dei costi *black list* regolata nell'ambito dell'art. 110, commi dal 10 al 12-*bis*, del TUIR¹⁴⁰. Viene ora prevista la automatica deducibilità per tali costi, seppur entro il limite del valore normale, senza dover dare prova delle note esimenti, ferma restando la dimostrazione che l'operazione ha avuto concreta esecuzione.

Inoltre, i paesi *black list* vengono ora individuati esclusivamente in base al principio che il paese non fornisce un adeguato scambio d'informazioni.

Le modifiche contenute nell'art. 5 del decreto internazionalizzazione si applicano “a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto”, quindi, in via generale, già a decorrere dal 2015.

Quello che cambia può essere così sintetizzato.

L'art. 5 del decreto internazionalizzazione, mette mano alla deducibilità dei costi *black list*. La modifica alleggerisce il procedimento per poter dedurre i costi e spese in *black list*, in quanto il contribuente, può dedurre il costo e la spesa, per un importo non superiore al valore normale delle stesse, e non è più obbligato a dimostrare alternativamente che:

- L'impresa estera svolge un'attività commerciale effettiva.
- Le operazioni poste in essere rispondono ad un suo effettivo interesse economico.

Tali dimostrazioni restano dovute ove il soggetto nazionale intenda dedurre costi e spese per importi superiori al loro valore normale.

Le novità La norma interviene prevedendo un regime di deducibilità automatica per i costi da *black list*, seppur entro il limite del valore normale, senza che sia dovuta la dimostrazione di alcuna esimente se non che l'operazione abbia avuto concreta esecuzione.

Tuttavia, la relazione illustrativa al decreto fa presente che il valore normale deve essere definito in base ai criteri stabiliti nelle Linee guida dell'OCSE.

È stato da più parti osservato come potrebbe essere problematico identificare il “valore normale”, quale parametro al quale ancorare l'automatica deduzione dei costi e spese in commento, soprattutto nel caso di prestazioni di servizi.

¹⁴⁰ All'articolo 110 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 10 è sostituito dal seguente: «10. Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni.»; ...omissis...

Ultimamente è intervenuta legge 28 dicembre 2015, n. 208¹⁴¹, Legge di Stabilità 2016, composta da un solo articolo e 999 commi, anche in materia di disciplina costi *black list*.

Ebbene, sono state apportate delle modifiche sostanziali alla disciplina relativa alla deducibilità dei costi per operazioni con Paesi *black list*, così come anche per la disciplina fiscale delle società controllate estere (CFC – *Controlled Foreign Companies*) di cui si dirà nel paragrafo 3.3.

In particolare è stata eliminata, al comma 142, lett. a della legge *de quo*, l'attuale disciplina speciale della deducibilità dei costi sostenuti per operazioni intercorse con soggetti operanti in Stati a regime fiscale privilegiato.

Inoltre, è stato previsto che tali disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015¹⁴².

Quindi, con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, viene integralmente abrogata l'attuale disciplina speciale relativa alla deducibilità dei costi sostenuti per operazioni intercorse con soggetti operanti in Stati a regime fiscale privilegiato di cui ai commi da 10 a 12-bis dell'art. 110 del TUIR.

Pertanto i suddetti componenti negativi di reddito sono "parificati" ai costi di fonte interna ovvero derivanti da transazioni con controparti localizzate in Stati "collaborativi" e divengono soggetti alle norme generali sulla deducibilità dei costi. Per effetto dell'abrogazione del suddetto regime, viene anche meno l'obbligo di indicare i suddetti costi in modo separato nella dichiarazione dei redditi.

Il periodo d'imposta 2015 (per i soggetti c.d. "solari") è quindi l'ultimo in cui occorre avere riguardo all'attuale disciplina¹⁴³, che consente la deducibilità dei costi in questione nei limiti del valore normale determinato *ex art.* 9 TUIR e subordina la deducibilità dell'eventuale eccedenza alla dimostrazione che le operazioni rispondono ad un effettivo interesse economico e che hanno avuto concreta esecuzione¹⁴⁴.

3.2 DIVIDENDI PROVENIENTI DA TERRITORI *BLACK LIST*

Una delle novità principali del decreto in oggetto è rappresentata dall'individuazione della nozione di utili provenienti da Stati o territori a fiscalità privilegiata. Il principio di fondo è quello per cui concorrono alla formazione del reddito imponibile per l'intero ammontare gli utili provenienti da società residenti in Stati a fiscalità privilegiata. In pratica, se tra il socio italiano e la società operativa localizzata nello Stato a

¹⁴¹ Legge 28 dicembre 2015, n. 208, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2016)*, pubblicata in Gazzetta – Serie Generale n. 302 del 30.12.2015.

¹⁴² Lextray, Tax & Legal, *Legge 28 dicembre 2015, n. 208, le principali novità fiscali della Legge di Stabilità 2016* su www.lextray.it

¹⁴³ Cfr. art. 110 TUIR così come riformato dal D.lgs. n. 147/2015 nonché il decreto ministeriale 23 gennaio 2002.

¹⁴⁴ CMS – Law-Now, *Legge di stabilità 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208)*, Newsletter 4 febbraio 2016.

fiscalità privilegiata si interponevano una o più società, localizzate in Stati esteri a fiscalità ordinaria, occorreva comunque ricostruire all'atto di ogni distribuzione effettuata dalla società intermedia quale fosse l'origine degli utili, e assoggettare a tassazione integrale gli stessi se questi si fossero originati nello Stato a fiscalità privilegiata. Tale principio, benché coerente con l'impostazione di fondo che regola la materia, per cui l'utile, se non tassato prima del suo rimpatrio, deve scontare tassazione piena in Italia, poteva avere una sua applicazione semplice solo se la società intermedia è una società che si limita a percepire l'utile dalla società operativa e a riversarlo al socio italiano, ma diveniva di difficile applicazione al crescere degli anelli della catena partecipativa e, soprattutto, al ridursi della partecipazione del socio residente nella società intermedia e al correlato deficit di informazioni che il socio stesso può ottenere da quest'ultima in caso di partecipazioni minoritarie. Detto principio trova una sola eccezione per le partecipazioni non qualificate quotate detenute da persone fisiche, ai cui utili l'articolo 27, comma 4, lettera b) del DPR n. 600/1973 riserva l'ordinario trattamento della ritenuta a titolo d'imposta del 26%, operata dalle banche italiane che intervengono nella relativa riscossione, l'articolo 3 del Decreto internazionalizzazione ha stabilito, con apposite modifiche agli articoli 47, comma 4, e 89, comma 3, del TUIR, che si considerano provenienti da società residenti in Stati a fiscalità privilegiata gli utili derivanti dal possesso:

- Di partecipazioni dirette in tali società.
- Di partecipazioni di controllo (anche di fatto), diretto o indiretto, in altre società residenti all'estero (come prima precisato, in Stati non a fiscalità privilegiata) che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, nei limiti di tali utili.

3.3 CONTROLLED FOREIGN COMPANIES (CFC): NUOVA DISCIPLINA

Per quanto riguarda la normativa sulle *Controlled Foreign Companies*, il decreto interviene dapprima sull'interpello disapplicativo, che da obbligatorio diventa facoltativo. La dimostrazione delle esimenti potrà avvenire, a scelta del contribuente, in via preventiva tramite l'attivazione dell'interpello oppure successivamente in fase di eventuale controllo. Viene poi abolito il regime di tassazione per trasparenza delle società collegate *black list*, mentre vengono chiarite le regole di determinazione del reddito prodotto dalla partecipata estera e attratto a tassazione per trasparenza in Italia.

Nello specifico la disciplina fiscale delle società controllate estere ubicate in paese *black list* o assimilati, *Controlled Foreign Companies* (CFC), muta radicalmente per effetto dell'art. 8 del D.Lgs. n. 147/2015 al punto che l'art. 168 del TUIR viene abrogato e l'intera disciplina viene rivisitata mediante implementazioni dell'art. 167.

È utile ricordare che la normativa delle CFC prevede l'imputazione per trasparenza al soggetto residente nel territorio dello Stato italiano dei redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato anche in assenza di distribuzione di utili.

La nuova disciplina CFC coinvolge solo le società controllate

Fino all'entrata in vigore dell'art. 8 del decreto internazionalizzazione, l'art. 168 del TUIR, disciplinava la CFC nell'ambito delle società collegate. Posto che l'articolo 168 viene abrogato ne consegue che la suddetta disciplina fiscale non si applica più alle società collegate, ma solo a quelle controllate.

Dunque, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 7.10.15, data di entrata in vigore del decreto internazionalizzazione l'imputazione per trasparenza resta circoscritta, per effetto dell'implementazione dell'art. 167 del TUIR alle seguenti fattispecie, alternative tra loro:

1. il soggetto residente nel territorio dello Stato italiano detiene una partecipazione di controllo in una società residente in un paradiso fiscale c.d. *CFC black list*".
2. il soggetto residente nel territorio dello Stato italiano controlla un soggetto estero che non è ubicato in un paradiso fiscale, ma che presenta congiuntamente le seguenti caratteristiche:
 - Detto soggetto estero controllato sconta all'estero una tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stato assoggettato in Italia.
 - Detto soggetto estero controllato produce più del 50% del proprio reddito attraverso i cd. *passive income* (nella norma, si definiscono regimi fiscali speciali di favore).

Tuttavia, per i soggetti residenti che controllano imprese "collegate" di cui al soppresso articolo 168 del TUIR, per gli utili distribuiti dal soggetto non residente, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto, continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 3, co. 3 e 4, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 268/2006¹⁴⁵. A tal fine, gli utili distribuiti dal soggetto non residente si presumono prioritariamente formati con quelli precedentemente assoggettati a tassazione separata. In sostanza, si introduce un meccanismo per coloro i quali in passato hanno tassato per trasparenza i redditi della società collegata estera e che vedrebbero, all'atto della materiale percezione, da oggi, di un dividendo riferito ai predetti utili già tassati- tassati per la seconda volta gli stessi utili.

I cd. *passive income* sono:

- Gestione, detenzione o investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie.

¹⁴⁵ D.M. MEF n. 268/2006 – Art. 3 ...omissis...

3. Gli utili distribuiti dal soggetto non residente non concorrono a formare il reddito complessivo del soggetto partecipante residente per la quota corrispondente all'ammontare dei redditi assoggettati a tassazione separata ai sensi del comma 1. In caso di partecipazione all'utile per il tramite di soggetti non residenti, le disposizioni del precedente periodo si applicano agli utili distribuiti dal soggetto non residente direttamente partecipato; a questi effetti, detti utili si presumono prioritariamente formati con quelli conseguiti dall'impresa, società o ente, localizzato nello stato o territorio con regime fiscale privilegiato che risultino precedentemente posti in distribuzione. Le imposte pagate all'estero a titolo definitivo dal soggetto partecipante riferibili agli utili che non concorrono alla formazione del reddito ai sensi dei precedenti periodi, costituiscono credito d'imposta nei limiti delle imposte complessivamente applicate a titolo di tassazione separata ridotte delle somme ammesse in detrazione ai sensi del comma 2.

4. Il costo della partecipazione nell'impresa, società o ente non residente è aumentato dei redditi imputati ai sensi dell'articolo 1 e diminuito, fino a concorrenza di tali redditi, degli utili distribuiti.

- Cessione o concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica.
- Prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.

Ad ogni buon conto, recentemente sono state apportate delle modifiche ad opera della Legge di stabilità 2016¹⁴⁶ con la quale è stato stabilito che la disciplina CFC si applica in presenza delle condizioni di legge relative ai livelli bassi di tassazione; in particolare, viene stabilito che i regimi fiscali di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia (sono, tuttavia, esclusi gli Stati UE o SEE).

Nello specifico la Legge di stabilità 2016, al comma 142, lett. b. ha apportato alcune modifiche alla disciplina del regime previsto per le imprese estere controllate di cui all'art. 167 TUIR.

In particolare è stato previsto come già sopra accennato che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, si considerano privilegiati i Paesi con regimi fiscali il cui livello nominale di tassazione è inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

Per l'effetto, ai fini dell'individuazione di detti Stati, non deve più farsi riferimento al decreto ministeriale 21 novembre 2001 (c.d. *black list* CFC)¹⁴⁷.

Inoltre, per espressa previsione normativa, il regime non si applica laddove le controllate siano residenti o localizzate in uno Stato appartenente all'Unione Europea o aderente allo Spazio economico europeo con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

In considerazione della riduzione dell'aliquota nominale Ires prevista per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (dal 27,5% al 24%), viene modificato il comma 6 del citato art. 167 TUIR ai sensi del quale si prevede che “i redditi del soggetto non residente, imputati ai sensi del comma 1, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società”.

Pertanto, sempre con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, è stato soppresso il riferimento all'aliquota del 27%.

È, infine, previsto che il riferimento agli Stati o territori individuati con il decreto di cui all'articolo 167, comma 4, TUIR, ossia il decreto ministeriale 21 novembre 2001 implicitamente abrogato, contenuto in altre leggi, regolamenti, decreti o provvedimenti debba intendersi agli Stati o territori individuati in base al nuovo criterio del livello nominale di tassazione inferiore al 50% rispetto a quello applicabile in Italia.

¹⁴⁶ Legge 28 dicembre 2015, n. 208, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2016)*, pubblicata in Gazzetta – Serie Generale n. 302 del 30.12.2015

¹⁴⁷ La *black list* CFC di cui al citato decreto rimane valida per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 e antecedenti.

Pertanto, ad esempio, ai fini della tassazione dei dividendi provenienti da società estere di cui all'art. 89, comma 3, TUIR, sarà sufficiente verificare la congruità del livello nominale di tassazione della partecipata per assoggettare gli utili distribuiti al regime ordinariamente previsto per i dividendi (imponibilità al 5%)¹⁴⁸.

3.4 TRANSFER PRICING

In materia di consolidato fiscale, allineandosi alla giurisprudenza europea, viene ampliato il novero dei soggetti legittimati a consolidare le basi imponibili. Vengono ammesse al consolidato anche le società figlie di una medesima controllante non residente, ancorché questa sia priva di una stabile organizzazione in Italia. Sono ammesse al consolidato le stabili organizzazioni in Italia di società controllate non residenti, purché produttive di reddito d'impresa. Inoltre, con una norma d'interpretazione autentica, viene chiarita l'inapplicabilità del *transfer pricing* alle transazioni interne tra soggetti residenti in Italia.

Ad ogni modo, il *transfer pricing* è solo internazionale e occorre segnalare che il decreto internazionalizzazione, all'art. 5, comma 2, prevede una norma di interpretazione autentica la quale stabilisce che le disposizioni sul *transfert pricing* contenute nell'art. 110, comma 7, del TUIR, che disciplina i prezzi di trasferimento tra società facenti parte del medesimo gruppo, non si applica ai trasferimenti tra società ubicate in Italia ma solo tra società residenti in Italia e società del gruppo residenti all'estero. Si tratta di una norma assai rilevante che pone fine alla questione dell'applicabilità del criterio del valore normale di cui all'art. 9, del TUIR, dettato dall'art. 110, comma 7, del TUIR, per le sole transazioni tra società italiane ed estere facenti parte dello stesso gruppo, anche alle transazioni tra società residenti, per consentire all'Amministrazione finanziaria di effettuare accertamenti superando il dato del corrispettivo.

Sul punto, la Cassazione non ha avuto un indirizzo univoco. Solo per citare qualche pronuncia, mentre con la sentenza n. 23551/2012 si era espressa per l'impossibilità di applicare il valore normale anche nei rapporti esclusivamente nazionali, con le successive sentenze, n. 17955/2013 e n. 8849/2014, aveva affermato che "...nella valutazione a fini fiscali delle manovre sul trasferimento dei prezzi tra società facenti parte di uno stesso gruppo ed aventi tutte sede in Italia ("*transfer pricing*" c.d. "domestico" o "interno"), va applicato il principio, avente valore generale, e dunque non circoscritto ai soli rapporti internazionali di controllo, stabilito dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 9, che non ha mera portata contabile e che impone il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi presi in considerazione dal contribuente. Si tratta, invero, di una clausola antielusiva, costituente esplicitazione del generale divieto di abuso del diritto in materia tributaria, essendo precluso al contribuente conseguire vantaggi fiscali - come lo

¹⁴⁸ CMS – Law-Now, *Legge di stabilità 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208)*, Newsletter 4 febbraio 2016.

spostamento dell'imponibile presso le imprese associate che, nel territorio, godano di esenzioni o minor tassazione - mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere vantaggi in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici".

Tanto premesso, va detto che, in via generale, il valore normale è disciplinato dall'articolo 9 del Tuir¹⁴⁹.

Tuttavia, gli approfondimenti di prassi sul tema si sono concentrati sino ad oggi sulla individuazione del corretto valore nell'ambito delle transazioni infragruppo, *transfer pricing*, laddove vi siano rapporti tra società nazionali e consociate estere. Ciò al fine di garantire che non vi fossero travasi di reddito dall'Italia all'estero.

Si tratta di un campo d'azione circoscritto che oggi, tuttavia, deve essere in qualche modo applicato anche ad ipotesi diverse, vale a dire quelle elencate in premessa. Va, dunque, sin d'ora sottolineato che le tecniche sotto elencate sono individuate per l'ipotesi di transazioni infragruppo, mentre nel decreto internazionalizzazione si applicano a fattispecie diverse. Ciò, evidentemente, costringe poi a passare dai concetti teorici all'applicazione pratica, talché i criteri che vedremo devono trovare volta per volta una validazione ovvero possono portare alla conclusione che non si possono applicare.

3.5 CONSOLIDATO FISCALE

L'art. 6 del D. Lgs. n. 147/2015 ha eliminato il vincolo che prevedeva la possibilità, per un soggetto non residente, di esercitare l'opzione per il consolidato nazionale in qualità di controllante solo se possedeva una stabile organizzazione in Italia nel cui patrimonio fosse compresa la partecipazione in ciascuna società controllata.

¹⁴⁹ TUIR – art. 9 - Valore normale...omissis...

3. Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

4. Il valore normale è determinato:

a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese;

b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti;

c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.

5. Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società.

Le modifiche intendono adeguare la disciplina ai principi espressi dalla Corte di giustizia UE nelle sentenze 12 giugno 2014 C-39/13, C-40/13 e C-41/13¹⁵⁰, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto internazionalizzazione (quindi, in generale, dal 2015).

Ebbene, l'art. 6 modifica la disciplina del consolidato fiscale nazionale mediante correttivi alle norme contenute nel TUIR. Il fine dichiarato nella relazione illustrativa è evitare censure di violazione della libertà di stabilimento da parte dell'attuale normativa per effetto, in primis, della decisione della Corte di Giustizia UE del 12/6/14 (cause C-39/13, C-40/13 e C-41/13), in quanto la disciplina previgente si poneva in contrasto con la giurisprudenza della Corte di Giustizia posto che consentiva alle società non residenti con partecipazioni di controllo in società residenti di optare per il consolidato fiscale solo se aventi una stabile organizzazione in Italia.

Quindi, la norma modifica la disciplina in quanto non compatibile con la libertà di stabilimento, laddove esclude dall'attivazione del consolidato nazionale italiano una società UE senza stabile organizzazione in Italia che controlli società italiane:

- Eliminando il vincolo della necessità d'iscrizione della partecipazione nella società estera operante in Italia nel patrimonio della stabile organizzazione italiana.
- Consentendo alle società controllate italiane di società controllanti UE senza stabile organizzazione italiana di consolidare le proprie basi imponibili, previa indicazione da parte del soggetto non residente di una controllata italiana facente le funzioni della consolidante, quanto ai relativi adempimenti.
- Prevedendo che nel perimetro di consolidamento possono rientrare, insieme alle controllate italiane, anche le stabili organizzazioni italiane di società Ue controllate dal medesimo soggetto estero.

L'opzione è riservata anche alle società italiane la cui controllante risieda in uno Stato aderente all'UE o all'accordo SEE (Finlandia, Norvegia e Liechtenstein), con il quale l'Italia abbia concluso un accordo che consenta un effettivo scambio di informazioni. Le disposizioni si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto internazionalizzazione.

Ebbene, in base alla disciplina modificata possono ora consolidare le proprie basi imponibili:

- Le società residenti in Italia.

¹⁵⁰ Corte di Giustizia UE del 12 giugno 2014 (cause C-39/13, C-40/13 e C-41/13). Nelle cause C-39/13 e C-41/13, gli articoli 49 TFUE e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro in forza della quale una società controllante residente può costituire un'entità fiscale unica con una controllata di secondo livello residente qualora la detenga tramite una o più società residenti, ma non può costituire tale entità qualora detenga detta controllata tramite società non residenti che non dispongono di una sede stabile in detto Stato membro.

Nella causa C-40/13, gli articoli 49 TFUE e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro in forza della quale un regime di entità fiscale unica viene concesso a una società controllante residente che detiene controllate residenti, ma viene escluso per società sorelle residenti la cui società controllante comune non abbia la sua sede in tale Stato membro e non disponga ivi di una sede stabile.

- Le stabili organizzazioni (una di queste assume la qualità di consolidante) di società residenti in Stati UE o SEE, con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

I soggetti residenti UE o SEE che non hanno una stabile organizzazione in Italia, se rivestono una forma giuridica analoga a quelle previste per i soggetti Ires, possono designare una società residente nel territorio dello Stato (o non residente con determinati requisiti), per l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo, congiuntamente con ciascuna società residente o non residente (con determinati requisiti), su cui esercitano il controllo ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), del codice civile (con determinati requisiti).

L'unico limite è costituito dal fatto che la controllata designata non può esercitare l'opzione con una società da cui essa sia partecipata.

Quindi, con riferimento alle società controllanti estere, ovunque residenti, il decreto elimina la previsione secondo cui è necessario che nel patrimonio della stabile organizzazione sia compresa la partecipazione in ciascuna società controllata; pertanto, la semplice presenza nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione fa sì che essa comporta di per sé la qualifica di consolidante nei confronti di tutte le controllate italiane della società estera (senza che sia necessaria la loro inclusione nel patrimonio della stessa stabile organizzazione, fermo restando che la casa madre deve risiedere in uno Stato “collaborativo”¹⁵¹).

Nel caso di controllata italiana facente funzione di consolidante, l'efficacia dell'opzione è subordinata alla condizione che il soggetto controllante Ue assuma, in via sussidiaria, le responsabilità previste dall'art. 127 del TUIR per le controllanti.

Occorre dire che, proprio perché le funzioni di controllante sono svolte da quella che è pur sempre una controllata della società estera non residente, non è possibile applicare la previsione dell'art. 124, comma 4 del TUIR, secondo cui le perdite fiscali del consolidato, in ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo, possono essere attribuite esclusivamente alla consolidante; ne consegue che le perdite fiscali del consolidato devono sempre essere attribuite alle controllate che le hanno attribuite alla casa madre estera.

Se il requisito del controllo nei confronti della controllata designata come consolidante cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio, il soggetto controllante non residente può designare, tra le controllate appartenenti al medesimo consolidato, un'altra controllata residente avente le necessarie caratteristiche senza che si interrompa la tassazione di gruppo.

Le nuove disposizioni decorrono dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015, data di entrata in vigore del decreto internazionalizzazione.

¹⁵¹ L. Cacciapaglia, G. Mercurio, M. Annicchiarico, *Le novità del decreto internazionalizzazione. Incentivi, semplificazioni e razionalizzazioni (d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147)*, Maggioli, 2015.

3.6 INTERESSI PASSIVI

Il Decreto internazionalizzazione precisa, in tema di deducibilità degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, che questa deve spettare alle società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare e che, all'interno di queste, vanno comprese anche le società i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati con efficacia differita al periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto, vale a dire al 2016. Il Decreto limita il beneficio della deduzione integrale alle società che svolgono in via effettiva e prevalente l'attività immobiliare considerando tali le società:

- Il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione.
- I cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione, o di affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

Per il calcolo del risultato operativo lordo (ROL) rilevante per la determinazione degli interessi deducibili si deve sempre tener conto dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti controllate ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), del Codice civile.

La norma si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

Nel caso di deducibilità in caso di mutui relativi ad immobili destinati alla locazione, ebbene con l'art. 4 del D. Lgs. n. 147/2015 è stato rivisto il regime di deducibilità degli interessi passivi.

Tra le modifiche vi è la riscritta deducibilità integrale degli interessi passivi sui finanziamenti relativi ad immobili destinati alla locazione.

In particolare, il citato art. 4 introduce una disposizione che definisce la società "immobiliare di gestione", la quale diviene unico soggetto che può dedurre senza limitazioni gli interessi passivi su mutui per l'acquisto o la costruzione di immobili destinati alla locazione. L'intervento normativo si è reso necessario per le recenti prese di posizione della giurisprudenza di merito, che hanno smentito le restrittive interpretazioni dell'Agenzia delle entrate, la cui posizione si consolida, peraltro inasprendosi, grazie all'intervento normativo¹⁵².

Ebbene, la norma in commento modifica il comma 36 dell'art. 1 citato inserendovi il riferimento alle società che svolgono "in via effettiva e prevalente attività immobiliare", definendone poi in via normativa il

¹⁵² L. Cacciapaglia, G. Mercurio, M. Annicchiarico, *Le novità del decreto internazionalizzazione. Incentivi, semplificazioni e razionalizzazioni (d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147)*, Maggioli, 2015.

significato, evitando così lacune da colmare in via interpretativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, ovvero della giurisprudenza.

Vengono esplicitate le condizioni oggettive per fruire della deduzione integrale degli interessi passivi.

Si prevede che la disciplina di deducibilità integrale degli oneri finanziari sia riservata, sempre in relazione a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, alle società:

- Il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione; e
- I cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

Le novità entrano in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto internazionalizzazione quindi già dal 2016.

Si evidenzia che tali condizioni per la fruizione del "beneficio" devono sussistere entrambe, non essendo alternative.

Ma, non mancano aspetti critici relativamente a tale questione, basti pensare che l'accesso al beneficio della integrale deduzione degli interessi passivi per le società immobiliari, in relazione a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, è riservato a quelle società che rispettano i due requisiti di cui sopra.

È stato da più parti segnalato che il rispetto del secondo requisito potrebbe comportare l'esclusione di soggetti nel caso di esercizio di attività di locazione e vendita di immobili merce in cui il peso dei ricavi da vendita degli immobili sia in grado di incidere, non consentendo il rispetto della condizione.

Nel settore immobiliare accade non di rado che una contrazione del valore delle transazioni possa determinare un ROL significativamente ridotto e non consentire così la deduzione degli interessi passivi che dipendono dagli investimenti immobiliari.

Da più parti si è detto che la seconda condizione, quella riferita ai ricavi può portare a distorsioni nelle scelte imprenditoriali, in quanto non è sporadico il caso di ricavi da vendita degli immobili notevolmente superiori rispetto al valore delle locazioni che comprometterebbe l'accesso alla deduzione integrale degli interessi passivi, e si ipotizzano e auspicano correttivi.

Da qui la necessità di valutare l'eventualità di una operazione di scissione per separare i due patrimoni aziendali, costruzione e immobiliare, entro al fine dell'anno, posto che la norma sarebbe entrata in vigore l'1 gennaio 2016.

3.7 NUOVI INVESTIMENTI: INTERPELLO *AD HOC*

Al fine di dare certezza alle imprese, italiane o estere che intendono effettuare rilevanti investimenti in Italia, in merito ai profili fiscali del piano di investimenti e delle prospettate operazioni societarie è stato introdotto con l'art. 2 del D. Lgs. n. 147/2015¹⁵³ una nuova tipologia di interpello.

L'interpello per i nuovi investimenti deve essere inquadrato nell'ambito della generale revisione dell'istituto, così come essa emerge dall'approvazione dell'art.1 del D. Lgs. n. 156/2015 di revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, che ha sostituito l'art. 11 della legge n. 212/2000, ossia lo Statuto del contribuente.

Per quanto riguarda i soggetti interessati e gli investimenti rilevanti, ebbene una nuova tipologia di interpello, riguarderà le imprese, italiane o estere, che intendono effettuare nuovi investimenti in Italia, in relazione ai profili fiscali del piano di investimenti medesimi e delle operazioni societarie pianificate per metterlo in atto.

Gli investimenti rilevanti a tal fine sono quelli da effettuarsi nel territorio dello Stato:

¹⁵³ D.lgs. n. 147/2015 – Art. 2 - Interpello sui nuovi investimenti

1. Le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro e che 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 in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione, ivi inclusa, ove necessaria, la valutazione circa l'esistenza o meno di un'azienda. Possono formare oggetto dell'istanza anche la valutazione preventiva circa l'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione, la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e l'accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario. Con riferimento ai tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate, quest'ultima provvede ad inoltrare la richiesta dell'investitore agli enti di competenza che rendono autonomamente la risposta. ...omissis...

...omissis...

2. La risposta scritta e motivata dell'Agenzia delle entrate è resa entro centoventi giorni, prorogabili, nel caso sia necessario acquisire ulteriori informazioni, di ulteriori novanta giorni decorrenti dalla data di acquisizione di dette informazioni ed è basata sul piano di investimento e su tutti gli ulteriori elementi informativi forniti dall'investitore, anche su richiesta dell'Agenzia delle entrate, a seguito di interlocuzioni con la parte interessata. Ove necessario, l'Agenzia delle entrate può accedere, previa intesa con il contribuente, presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa, in tempi concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori. Qualora la risposta non pervenga al contribuente entro i predetti termini, si intende che l'Amministrazione finanziaria concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

3. Il contenuto della risposta, anche se desunta ai sensi del terzo periodo del comma 2, vincola l'Amministrazione finanziaria e resta valido finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali è stata resa o desunta la risposta, con conseguente nullità di ogni atto di qualsiasi genere, anche di carattere impositivo o sanzionatorio, emanato dall'Amministrazione finanziaria in difformità a detto contenuto. Il contribuente che dà esecuzione alla risposta, a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti.

...omissis...

4. L'Agenzia delle entrate può verificare l'assenza di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini del rilascio della risposta e la corretta applicazione delle indicazioni date nella stessa mediante l'utilizzo degli ordinari poteri istruttori. Resta fermo l'esercizio degli ordinari poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria esclusivamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto del parere.

5. L'Agenzia delle entrate pubblica annualmente la sintesi delle posizioni interpretative rese ai sensi del presente articolo che possano avere generale interesse.

6. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono individuate le modalità applicative dell'interpello previsto dal presente articolo. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore del predetto decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, è individuato l'ufficio competente al rilascio della risposta ed alla verifica della corretta applicazione della stessa.

7. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dalla data di emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 6.

- Di ammontare non inferiore a 30.000.000 euro. L'ammontare dell'investimento non necessariamente deve essere realizzato in un solo esercizio, poiché a tal fine rileva il timing previsto dal *business plan*.
- Che abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene l'investimento.

L'investimento può consistere anche nella ristrutturazione di imprese in crisi, qualora ci siano comunque effetti positivi sull'occupazione.

Le imprese che presentano i suddetti requisiti potranno inviare all'Agenzia delle entrate un'istanza in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione, ivi inclusa, ove necessaria, la valutazione circa l'esistenza o meno di un'azienda. L'interpello può riguardare ogni profilo di fiscalità di competenza dell'Agenzia delle entrate, legato al suddetto piano di investimento e al conseguente svolgimento dell'attività economica prevista, ivi inclusi quelli interpretativi, applicativi o relativi alla valutazione preventiva dell'eventuale abusività o elusività delle operazioni pianificate.

L'istanza di interpello potrà riguardare anche tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate.

In questo caso l'Agenzia provvederà a inoltrare la richiesta dell'investitore agli enti di competenza che daranno la loro risposta direttamente al contribuente.

In particolare, possono formare oggetto dell'istanza anche:

- La valutazione preventiva circa l'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione.
- L sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive.
- L'accesso a eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario.

Così come chiarito dalla relazione illustrativa, il parere può, ad esempio, riguardare contemporaneamente:

- L'accesso al regime del consolidato nazionale o mondiale.
- La disapplicazione della *CFC rule*.
- L'accesso all'istituto della *pex* sui dividendi e le plusvalenze.
- Il trattamento IVA applicabile alla particolare attività esercitata dal contribuente.
- L'esistenza o meno di un'azienda.

A tal fine, l'investitore dovrà presentare un piano di investimento nel quale sono descritti l'ammontare dell'investimento, i tempi e le modalità di realizzazione dello stesso, l'incremento occupazionale e i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema fiscale italiano.

Dal punto di vista strettamente operativo si segnala che se da un lato l'ammontare minimo degli investimenti rilevanti (30.000.000 di euro) costituisce un dato certo, la valutazione delle ricadute occupazionali significative non sono delimitate quantitativamente dalla norma e, dunque, resta affidata alla valutazione dell'Agenzia.

L'interpello per gli investimenti nell'ambito della disciplina generale dell'interpello

La disciplina dell'interpello, come già detto, è stata oggetto di revisione nell'ambito della legge delega n. 23/2014. Al riguardo, è stato emanato il D. Lgs. n. 147/2015 sulla revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.

In base a tale decreto legislativo, per quanto rileva in questa sede, il nuovo art. 11 della legge n. 212/2000 prevede al comma 1, lett. b) l'interpello cd. qualificatorio, attraverso il quale il contribuente può conoscere il parere dell'Agenzia in relazione alla corretta qualificazione di fattispecie, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza.

Tale forma di interpello, la cui tipologia rappresenta uno degli elementi che deve essere specificato nell'istanza, può essere attivata solo qualora non siano comunque attivabili le procedure relative:

- all'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale (art. 1, D. Lgs. n. 147/2015);
- all'interpello sui nuovi investimenti.

Il successivo art. 5 stabilisce, inoltre, che le istanze di interpello di cui all'art.11 dello Statuto del contribuente, sono inammissibili se vertono su materie oggetto delle suddette procedure di interpello sui nuovi investimenti e di accordo preventivo.

Il rilascio della risposta all'interpello non pregiudica, comunque, il diritto dell'investitore, che non intenda avvalersi delle procedure sopra indicate, di conoscere successivamente il parere dell'Agenzia delle entrate su questioni diverse da quelle oggetto dell'interpello in esame, utilizzando altri istituti, quali quello dell'interpello ordinario¹⁵⁴.

Pertanto, per le imprese che effettuano nuovi investimenti, andrà preventivamente verificato se le questioni su cui si vuole conoscere il parere dell'agenzia rientrano tra quelle oggetto della specifica forma di interpello in esame e, solo laddove non vi rientrino, potrà essere proposto interpello nelle forme del nuovo art. 11 della legge n. 212/2000.

Per quanto rileva, invece, la procedura, per attivarla il contribuente deve presentare un'istanza all'Agenzia delle entrate.

L'Agenzia delle entrate fornisce il proprio parere entro 120 giorni, prorogabili, nel caso sia necessario acquisire ulteriori informazioni, di ulteriori 90 giorni decorrenti dalla data di acquisizione delle informazioni.

La risposta è basata sul piano di investimento, il *business plan* e su tutti gli ulteriori elementi informativi forniti dall'investitore, anche su richiesta dell'Agenzia delle entrate.

Al fine di fornire la risposta, l'Agenzia delle entrate può accedere, previa intesa con il contribuente, presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa, in tempi concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori.

¹⁵⁴ L. Cacciapaglia, G. Mercurio, M. Annicchiarico, *Le novità del decreto internazionalizzazione. Incentivi, semplificazioni e razionalizzazioni (d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147)*, Maggioli, 2015.

Qualora la risposta non pervenga al contribuente entro i predetti termini, s'intende che l'Amministrazione finanziaria concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

È, dunque, previsto il silenzio-assenso qualora l'Agenzia delle entrate non risponda entro i termini indicati.

Il contenuto della risposta, anche se desunta dal silenzio dell'Amministrazione, vincola l'Amministrazione finanziaria e resta valido finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali è stata resa o desunta.

Di conseguenza, è nullo ogni atto di qualsiasi genere, anche di carattere impositivo o sanzionatorio, emanato dall'Amministrazione finanziaria in difformità a tale contenuto (salva l'eventualità che dette circostanze di fatto e di diritto siano cambiate).

Come abbiamo avuto modo di vedere nel primo con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate¹⁵⁵ è stato individuato, tra le altre cose, l'ufficio competente al rilascio della risposta e alla verifica della corretta applicazione della stessa.

Il contribuente che dà esecuzione alla risposta nei termini di quanto comunicato dall'Agenzia, può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo di cui all'art. 3 del D. Lgs. n. 128/2015, al ricorrere degli altri requisiti previsti, a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, dunque, anche se al di sotto di quello attualmente previsto per quel particolare regime di collaborazione, attualmente riservato a:

- Contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a 10.000.000.000 euro.
- Contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all'invito pubblico del 25/6/13, pubblicato sul sito dell'Agenzia delle entrate, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1.000.000.000 di euro.

Resta ferma la necessità di possedere gli altri requisiti per l'accesso al suddetto regime.

Va, infatti, precisato che il contribuente che aderisce al regime in argomento deve essere dotato di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Tale sistema deve assicurare, oltre al tempestivo adempimento degli obblighi tributari:

- Una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali.

¹⁵⁵ 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.

- Efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali.
- Efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

Per quanto riguarda poteri dell'Agenzia delle entrate, essa potrà:

- Verificare l'assenza di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini del rilascio della risposta e la corretta applicazione delle indicazioni date mediante l'utilizzo degli ordinari poteri istruttori.
- Esercitare gli ordinari poteri di controllo esclusivamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto del parere.

Come si è già avuto modo di argomentare al primo capitolo, con il su citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 gennaio scorso, sono state rese note le nuove modalità attuative dell'interpello, il quale attualmente è disciplinato dalle nuove disposizioni recentemente emanate.

BIBLIOGRAFIA

F.D. Adame Martinez, *La consulta tributaria*, Granada, 2000

G. Alemanno, *Il diritto all'informazione tra consulenza giuridica e interpello*, in *Corriere Tributario*, 2002

- M. Beghin, *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive"*, in *Il fisco*, 2002, fascicolo 1
- J.J. Bienvenu, T. Lambert, *Droit fiscal*, Paris, 2003
- F. Bortolotti, *L'accertamento tributario nella Repubblica Federale Tedesca. Intervento*, in AA. VV., *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*, (a cura di) A. di Pietro, Milano, 1997
- N. Bozza, *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I
- L. Cacciapaglia, G. Mercurio, M. Annicchiarico, *Le novità del decreto internazionalizzazione. Incentivi, semplificazioni e razionalizzazioni (d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147)*, Maggioli, 2015
- J.P. Chevalier, *Il contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, I,
- L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli* in AA. VV. *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* (a cura di) S. La Rosa, Milano, 2008
- G. Falco, L. Dal Prato, *Riforma del contenzioso tributario e nuovo interpello. Guida alle novità del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (attuazione della legge fiscale)*, Maggioli, 2015
- G. Falsitta, *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente* in *Rassegna Tributaria* n. 1/1998
- G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Terza Edizione, 2009
- J.J. Ferreiro Lapatza, *La nuova Ley general tributaria*, Madrid-Barcellona, 2004
- Fisco Oggi, *Rivista telematica*, in *Normativa e prassi* (a cura di G. Napolitano) pubblicato Lunedì 10 Agosto 2015
- G. Frasoni, *Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in Maisto, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009
- G. Frasoni, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzione* in *Corriere Tributario*, 2011
- F. Garcia Berro, *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley general tributaria*, Madrid-Barcellona, 2004
- G. Ghelfi e D. Liburdi, *Il diritto di interpello: attualità della disciplina e sua evoluzione* in *Corriere Tributario*, 1999
- J. Grosclaude, P. Marchessou, *Procédures fiscales*, Paris, 2004

HM. Heinke, G. Merkel, *Steuer Seminar*

F. Klein, *Abgabenordnung: einschliesslich Steuerstrafrecht*, Munchen, 2003

F. Lafuente Molinero, *La aplicaciòn de los tributos*

S. La Rosa, *L'interpello obbligatorio* in *Rivista di Diritto Tributario*, 2011

S. La Rosa, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti di diritto*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2010

G. Marongiu (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2010

G. Marongiu, *Riflessioni sul diritto di interpello*, in *Corriere Tributario*, 2002

J. Martin Queralt, C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo Lopez, G. Casado Ollero, *Curso de derecho financiero y tributario*

J.L. Pierre, *Les garanties du contribuable contre les changements de doctrine de l'Administration*, in *Droit fiscal*, 1995

F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Giuffrè, Milano, 2007

B. Plagnet, *L'interpretazione amministrativa e la sua efficacia nei confronti dell'Amministrazione fiscale e dei contribuenti*, in *Riv. dir. fin. sc. Fin.*, 1994, I

L. Spagna, *L'interpello e le sue diverse fattispecie: possibilità e limiti di uno strumento utile per migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente*, in *il fisco* n. 44/2000

D. Stevanato, *Disapplicazione delle norme con finalità antielusiva e attività interpretativa*, *Dialoghi Diritto Tributario*, 2004

K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Koln, 2005

A.F. Uricchio, *L'accertamento tributario*, Giappichelli, Torino, 2014

Relazione di accompagnamento della proposta di legge presentata il 20 settembre 1990 intitolata “*Norme per la formulazione dei diritti del contribuente*”

M.B. Villaverde Gomez, *Las consultas a la Administraciòn tributaria*, Madrid-Barcellona, 2002

G. Zoppini, *Lo strano caso delle procedure si interpello in materia di elusione fiscale* in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002

SITOGRAFIA

www.agenziaentrate.gov.it - Provvedimento del 4 gennaio 2016

www.leggioggi.it - Sez. Fisco

www.fiscooggi.it - Crescita e internazionalizzazione

www.misterfisco.it - Nuove misure fiscali per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese: pubblicato il Decreto Legislativo

www.lextray.it - Lextray, Tax & Legal, Legge 28 dicembre 2015, n. 208, le principali novità fiscali della Legge di Stabilità 2016

www.cms-lawnow.com - CMS – Law-Now, Legge di stabilità 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208), Newsletter 4 febbraio 2016

RIASSUNTO

Il presente lavoro è stato articolato in tre capitoli relativamente alla tematica riguardante l'internazionalizzazione delle imprese attraverso l'esame dapprima del D. Lgs. N. 156/2015 recante *“Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23”* e, successivamente, si è passato ad esaminare il D. Lgs. N. 147/2015 relativo alle *“Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese”*.

Ebbene, in prima analisi sono state esaminate le forme di interpello in generale e, poi, il *ruling* internazionale sia per come erano disciplinati *ante* riforma che attualmente grazie all'intervento del su menzionato D. Lgs. 156/2015.

Nel primo capitolo sono, pertanto, state analizzate le diverse tipologie di interpello evidenziandone le principali caratteristiche anche alla luce del recente intervento operato dal D. Lgs. N. 156/2015.

Inoltre, al fine di evidenziare la portata anche internazionale di tale istituto, è stato, trattato il *ruling* internazionale relativamente alla imposizione fiscale nei rapporti con l'estero.

E' risultato di primaria importanza precisare che l'interpello è uno strumento che consente al contribuente di confrontarsi con l'amministrazione finanziaria relativamente sulla portata e/o all'applicazione delle disposizioni fiscali.

Ad ogni modo, l'istituto dell'interpello ha il fine di garantire ad ogni contribuente il diritto di conoscere in modo certo gli effetti e le conseguenze delle proprie azioni sul piano fiscale.

Difatti, ogni interessato può chiedere all'amministrazione finanziaria il parere o semplicemente un'interpretazione vincolante in ordine alle conseguenze di specifici atti od operazioni posti in essere.

In Italia tale diritto è stato per la prima volta introdotto con l'art. 21 della L. 413/1991 seppur per casi specifici e, quindi, limitati.

In seguito, con l'approvazione dello Statuto del contribuente, avvenuta con la legge n. 212/2000, ne è stata ampliata la portata e, conseguentemente, si è consolidato il rapporto di fiducia tra il fisco e il contribuente il quale, sulla base delle indicazioni, ovvero circolari ed istruzioni del fisco, si comporti in un determinato modo che potrebbe in un secondo momento essere considerato errato.

Si precisa che l'interpello è stato esteso a tutte le materie fiscali ad una condizione, ovvero che il contribuente proponga un'istanza precisa, o meglio che si riferisca a situazioni concrete e personali nonché che si riferisca anche ad obiettive condizioni d'incertezza relativamente alla corretta interpretazione della norma fiscale.

Si è giunti, così, ad una maggiore chiarezza e trasparenza nei rapporti tra fisco e contribuente, attualmente rivisitata dal recente D. Lgs. 156/2015 su cui ci soffermeremo più avanti.

In questa sede basta precisare che con la legge n. 212/2000, cioè con lo Statuto del contribuente, sono stati modificati i rapporti tra fisco e contribuente, volti ora ad una maggiore collaborazione e trasparenza.

In effetti, il diritto di interpello ha raggiunto un ambito applicativo più vasto proprio perché ha ad oggetto qualunque disposizione fiscale, diversamente e non più unicamente i casi di interposizione fittizia di persone o di elusione fiscale, come precedentemente stabilito.

Basti pensare che la condizione necessaria affinché sia valida l'istanza di interpello è l'esistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla corretta applicazione delle norme, quindi è consentito il ricorso a tale istituto solo nel caso in cui il conflitto interpretativo appare obiettivamente di difficile soluzione.

Pertanto, la legge n. 212/2000 ha sancito definitivamente l'ingresso nel diritto tributario della partecipazione attiva del contribuente al procedimento tributario, infatti con l'art. 11 vengono definiti i presupposti, i caratteri e le modalità procedurali da seguire nel relazionarsi con l'Amministrazione finanziaria per l'interpello ordinario.

Nel presente lavoro è stato, inoltre, precisato che allo stato attuale vi sono diverse tipologie di interpello, difatti è possibile operare una distinzione tra interpelli:

- Interpretativi, ovvero diretti ad acquisire dall'Agenzia un parere sulla corretta interpretazione delle norme di natura tributaria oppure sulla preventiva qualificazione di atti, fatti o negozi, aventi carattere potenzialmente elusivo.

- Valutativi, ovvero volti ad ottenere da parte dell'Agenzia una valutazione relativa alla fattispecie prospettata, in merito alla ricorrenza dei presupposti per la disapplicazione di disposizioni tributarie. Tali interpelli valutativi divengono di fatto uno strumento di controllo da parte della Agenzia delle entrate. Infatti, l'Agenzia è posta a conoscenza del comportamento che ha in animo di porre in essere il contribuente e potrà procedere successivamente al riscontro della conformità del comportamento tenuto dal contribuente alle indicazioni fornite dalla medesima Agenzia.

Da un punto di vista procedurale, invece, si può distinguere tra:

- Istanze presentate ex art. 1, legge n. 212/2000.
- Istanze presentate ai sensi dell'art. 21, Legge n. 413/1991, ovvero le istanze di interpello antielusivo e quelle presentate ai sensi dell'art. 110, commi 10 e 11, TUIR per la deducibilità delle spese e altre componenti negative.
- Istanze presentate ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, ovvero le istanze di disapplicazione di norme antielusive e le istanze presentate dalle società non operative.

Con riferimento alle ultime due tipologie, si precisa che già precedentemente allo Statuto del contribuente, esistevano procedure che facevano riferimento ad una casistica più ristretta, rispetto all'attuale interpello.

Ebbene, queste procedure sono tuttora rimaste in vigore ed hanno in comune con l'interpello ordinario l'attribuzione dell'efficacia vincolante al parere espresso dall'Amministrazione finanziaria

Successivamente, si è passati a una breve rassegna di quelle che sono le linee guida essenziali della riforma.

In primis, l'esigenza di garantire omogeneità, non tanto nel senso di limitare le forme di interpello invocabili dai contribuenti, tutte realmente rispondenti a diverse esigenze meritevoli di tutela, quanto nel senso di individuare regole procedurali e soprattutto processuali, oltre che effetti, uniformi.

La maggiore tempestività nella relazione dei pareri che, unita al riconoscimento della certezza dei tempi della risposta oggi estesa a ogni forma di interpello, intende valorizzare ancora di più la natura dell'istituto come strumento di dialogo, veloce e tempestivo, con i contribuenti.

Con riferimento, invece, alla riforma dell'istituto dell'interpello operata dal D. Lgs. n. 156/2015 è stato posto al centro del dibattito la necessità di provvedere ad una riforma dell'istituto dell'interpello, dettando importanti linee guida per la sua razionalizzazione.

Attualmente le tipologie di interpello sono quattro, precisamente: interpello ordinario, interpello probatorio, interpello anti abuso e interpello disapplicativo.

E' stato, inoltre, evidenziato come l'Agenzia delle entrate con Provvedimento 4 gennaio 2016, n. 27 ha approvato le nuove modalità di presentazione delle istanze di interpello e quelle per la risposta da parte dell'ufficio, in seguito alla revisione della disciplina degli interpelli tributari, come precedentemente illustrato.

Si è, successivamente, passati al capitolo secondo ad operare un'analisi comparatistica della procedura dell'interpello in alcuni Paesi europei, nello specifico Francia, Germania e Spagna.

Ebbene, da tale comparazione è emerso che come tali istituti presentino formule diverse tra loro e calibrate a seconda della diversità dei fini, degli obiettivi nonché delle strutture giuridiche cui essi stessi fanno riferimento.

Ad ogni buon conto, l'istituto dell'interpello presenta nel nostro ordinamento un sistema molto più articolato rispetto a quello degli altri paesi esaminati e ciò è, con molta probabilità, dovuto alle numerose sollecitazioni che la normativa ha subito, non ultimo ad opera del D. Lgs. 156/2015 su menzionato.

Inoltre, è doveroso sottolineare che a livello europeo mancano provvedimenti normativi riferiti all'istituto dell'interpello, pertanto allo stato attuale non si ha alcun canone di riferimento normativo a cui poter ispirare le normazioni interne.

Tuttavia, si è registrato, negli ultimi anni, un maggior interesse verso l'istituto *de quo*, probabilmente tale sensibilità è dovuta alla necessità di adottare formule comuni di *compliance* fiscale.

Ad ogni modo gli interpelli tributari riflettono l'esperienza dei *rulings* che in alcuni ordinamenti stranieri da tempo concorrono a rendere più certi ed agevoli i rapporti tra i contribuenti e le Autorità fiscali.

Ebbene, in tale contesto è stata svolta un'analisi volta ad evidenziare quelle che rappresentano, all'interno di alcuni Paesi europei, nello specifico Francia, Germania e Spagna, delle esperienze simili agli interpelli tributari dell'ordinamento giuridico italiano, si tratta difatti di istituti affini.

Tali istituti, come si è avuto modo di rilevare, presentano differenze con l'interpello adottato dal nostro ordinamento, pur tuttavia è possibile rinvenire anche alcune analogie.

In Francia vige il sistema del *rescrit* il quale, rispetto agli altri Paesi, presenta delle differenze dovute anche all'ambito applicativo più circoscritto.

Esso si colloca essenzialmente nel contesto della disciplina antielusiva o, meglio, del cosiddetto abuso del diritto, *abus de droit*.

Il *rescrit* serve ad assicurare certezza nell'applicazione della disciplina antielusiva, consentendo all'uopo di conoscere l'orientamento dell'Autorità fiscale in ordine alla condotta che si ha l'intento di realizzare.

E' stato dimostrato come questa procedura presenti aspetti molto simili al nostro interpello speciale ed è, altresì, emerso con tutta evidenza che l'ordinamento francese, rispetto a quello italiano, offre minori opportunità laddove il contribuente aspiri a conoscere l'orientamento dell'Amministrazione in ordine ai rapporti tributari che lo interessano.

Tant'è vero che il *rescrit* viene scarsamente utilizzato, sicuramente anche in ragione del fatto che ne è confinata l'operatività all'ambito della disciplina antielusiva.

Pertanto, dal analizzato è emerso che l'ordinamento francese, differentemente da quello spagnolo, non prevede un interpello di tipo ordinario bensì una formula corrispondente al nostro interpello antiabuso e speciale da intendersi, però, in stretto rapporto con l'istituto dell'abuso del diritto, il quale è presente nell'ordinamento francese ma assente, appunto, in Spagna.

Con riferimento alla Germania, invece, è stato precisato sin da subito precisare che in tale contesto è possibile trovare alcune similitudini con l'ordinamento spagnolo e, conseguentemente, anche con quello italiano.

Difatti il sistema tedesco corrisponde per sommi capi all'interpello ordinario italiano, in quanto il presupposto dell'interpello anche qui risiede nella necessaria sussistenza di un particolare interesse fiscale relativamente ad un tema giuridico per il quale si renda necessaria una interpretazione chiarificatrice.

Nello specifico, analizzando più nel dettaglio la disciplina tedesca, è subito emerso come in Germania, il riconoscimento attribuito dalla giurisprudenza alla tutela dell'affidamento ed alla buona fede nei rapporti tra il Fisco ed i cittadini, meglio indicata con l'espressione *Treu und Glauben*, ha da tempo favorito l'affermazione della prassi di rivolgersi all'Amministrazione finanziaria per ottenere una *verbindliche Auskunft*, ovvero una informazione vincolante, o meglio ancora una presa di posizione impegnativa circa il trattamento fiscale di determinate fattispecie.

Infine, è stata spostata l'attenzione all'ordinamento spagnolo, ed è risultato che questo corrisponde in linea di massima all'interpello ordinario del nostro ordinamento.

In tale contesto il contribuente può rivolgersi all'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere un parere relativamente a norme tributarie delle quali è, appunto, dubbia l'interpretazione ed, ovviamente, con riferimento ad un caso concreto.

Tale tipologia di istanza rivolta all'Amministrazione ha natura preventiva e, inoltre, in qui si concreta un elemento che differenzia il sistema spagnolo dal sistema adottato dagli altri Paesi esaminati nel presente lavoro, l'istanza può essere avanzata sia dal singolo contribuente che anche da enti o associazioni rappresentative degli stessi

Gli aspetti più salienti di tale istituto rinvenibile nell'ordinamento spagnolo, riguarda le *consultas tributarias* che appaiono palesemente più affini ai nostri interpelli.

Alla fine di questo *excursus* relativo agli istituti simili al nostro interpello e presenti Paesi esaminati, Francia, Germania e Spagna, è emerso che nel sistema spagnolo, l'istituto dell'interpello è assimilabile all'interpello ordinario italiano.

Differentemente, per quanto riguarda la Francia, l'istituto *de quo* è, invece, riconducibile all'interpello antielusivo/speciale italiano.

Un'ulteriore elemento di differenziazione è rappresentato, con riferimento alla Spagna, dal fatto che in tale paese è previsto che possono presentare l'istanza d'interpello anche gli enti o le associazioni rappresentative dei contribuenti, ciò differentemente da quanto accade negli altri Paesi messi a confronto.

Infine, con riferimento alla Germania in cui, diversamente da quanto accade in Spagna, in Francia e anche in Italia, non sono previsti limiti massimi né un obbligo di risposta.

Conclusivamente, l'ultimo capitolo del presente lavoro è stato dedicato all'analisi del nuovo decreto sull'internazionalizzazione delle imprese, ossia il D. Lgs. 147/2015 con contestuale esame di alcuni atti, pareri e osservazioni in merito, il tutto alla luce della recente Legge di stabilità 2016 che ha modificato alcuni aspetti relativamente alla deducibilità dei costi *black list* e alla disciplina del *Controlled Foreign Companies*.

Ebbene, il D. Lgs. n. 147/2015, in coerenza con la propria rubrica "*Misure per la crescita e internazionalizzazione delle imprese*", introduce sia disposizioni indirizzate a soggetti che operano nei mercati internazionali, sia norme destinate alla generalità delle imprese che si traducono in oggettivi miglioramenti nella loro gestione.

Nel presente lavoro è stato, comunque, precisato che l'intero decreto è volto a rendere più agevole l'operatività delle aziende eliminando le incertezze operative frutto di derive della giurisprudenza di legittimità o di interpretazioni di prassi non sempre condivisibili, nonché apportando correttivi a disposizioni che hanno sino ad oggi ostacolato la piena operatività di molte aziende.

Ad ogni modo, il decreto *de quo* opera sia sul versante interno che esterno.

Per quanto riguarda il versante interno, ebbene, le modifiche sono state rilevanti e numerose, basti pensare che è stata introdotta una nozione normativa di società immobiliare ai fini della piena deducibilità degli interessi passivi concernenti finanziamenti contratti per acquistare o costruire immobili destinati alla locazione; sono state riviste al rialzo le percentuali sui ricavi per il plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza; è stata decapitata la corrente giurisprudenziale che consentiva al fisco di accertare ai fini

delle imposte sui redditi e Irap il maggior valore degli immobili e della aziende sulla base del valore accertato ai fini dell'imposta di registro.

E', altresì, decisamente migliorata l'intera gestione delle perdite su crediti e fornite puntualizzazioni in relazione all'ipotesi in cui il socio rinunci ad ottenere dalla società il rimborso del proprio credito; fornita continuità alla norma concernente il rientro dei "cervelli" in Italia; introdotto un specifico *ruling* per imprese di grandi dimensioni che intendono realizzare rilevanti investimenti con ricadute occupazionali.

Per quanto riguarda, invece, il fronte internazionalizzazione, ebbene, sono state semplificate le prove da fornire per la deducibilità dei costi da *black list* fino al punto di non dover fornire alcuna prova se il costo è nei limiti del valore normale; è stata anche semplificata e razionalizzata la tassazione per trasparenza (CFC) dai paesi a fiscalità privilegiata; è stato esteso il riporto in avanti e indietro del credito d'imposta non sfruttato nell'anno per la generalità di soggetti che dichiarano redditi all'estero.

Inoltre, è stata resa coerente e non penalizzante la tassazione delle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti e disciplinato in conformità agli orientamenti comunitari l'uscita e l'ingresso in Italia di aziende in base a codificati valori; modificato il *ruling* per imprese che intendono insediarsi in Italia e desiderano chiarezza su come il loro business varrà tassato nel nostro paese.

Ad ogni modo, il D. Lgs. 147/2015, si colloca tra i primari della riforma del sistema fiscale voluto dalla legge delega n. 23/2014, e si è reso necessario esaminare oltre che del decreto in oggetto anche l'iter parlamentare che ha portato a tale riforma.

A tal proposito, è stato sin da subito precisato che il Consiglio dei Ministri italiano, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, ha dato il via libera definitivo al decreto legislativo *de quo*, proprio in attuazione della legge di riforma fiscale che delega il Governo ad introdurre disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

L'obiettivo è stato principalmente quello di rafforzare il ruolo che il fisco deve svolgere a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese, ovvero ridurre i vincoli alle operazioni transfrontaliere e creare un quadro normativo quanto più certo e trasparente per gli investitori cercando di attrarre in maniera più strutturata le imprese straniere.

Ed è proprio in quest'ottica di trasparenza che il decreto ha introdotto l'istituto dell'interpello, esaminato nei primi due capitoli del presente lavoro, per le società che effettuano nuovi investimenti, per dare certezza in merito ai profili fiscali del piano di sviluppo che si intende attuare.

Tra le novità introdotte dal decreto vi è, inoltre, una norma volta ad incentivare fiscalmente il rientro in Italia di lavoratori con qualifiche elevate, ossia i cd. "cervelli", prevedendo agevolazioni fiscali per il reddito prodotto in Italia dai lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato italiano, ovvero una riduzione del 30% per tre anni del reddito imponibile.

Il beneficio sarà garantito ai soggetti che nei cinque anni precedenti non siano stati residenti in Italia, che svolgano un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano e che rivestano una qualifica per la quale sia richiesta un'alta specializzazione.

Per quanto riguarda i costi *black list*, ossia derivanti da operazioni con controparti domiciliate in paradisi fiscali, ai sensi dell'articolo 110, comma 10 del TUIR, viene confermata la deducibilità delle transazioni nel limite del valore normale delle stesse.

Ma vi è di più, con una norma d'interpretazione autentica, viene poi precisato che la disciplina del *transfer pricing*, non si applica con riferimento alle operazioni infragruppo tra soggetti italiani, a differenza di quanto affermato in varie occasioni dalla giurisprudenza.

Infine, non certo per importanza, ci sono state delle novità anche in materia di *controlled foreign companies* (CFC). A tal proposito la capogruppo italiana che detiene società controllate estere non avrà più l'obbligo di presentare l'interpello disapplicativo, ma potrà legittimamente decidere di produrre le esimenti all'Agenzia delle entrate solo in sede di eventuale verifica.

E proprio con riferimento a tali ultimi due aspetti, è intervenuta recentemente la Legge di stabilità 2016 la quale con cui è stata eliminata l'attuale disciplina speciale della deducibilità dei costi sostenuti per operazioni intercorse con soggetti operanti in Stati a regime fiscale privilegiato.

Con riferimento, invece, alle CGC è stato stabilito che la disciplina si applica in presenza delle condizioni di legge relative ai livelli bassi di tassazione; in particolare, viene stabilito che i regimi fiscali di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia (sono, tuttavia, esclusi gli Stati UE o SEE).

Inoltre, è stato previsto che tali disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Conclusivamente, dopo questo breve *excursus* sulle principali novità introdotte dal D. Lgs. 147/2015, è stato precisato che gli obiettivi che si è cercato di raggiungere possono essere facilmente sintetizzati in due punti, ossia da un lato si è voluto creare un contesto di maggiore certezza, anche eliminando alcune lacune dell'ordinamento domestico, dall'altro ridurre gli adempimenti per le imprese e i relativi oneri amministrativi nonché eliminare alcune distorsioni del sistema vigente.

Pertanto, si è potuto conclusivamente affermare come le disposizioni del decreto hanno lo scopo di favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea.