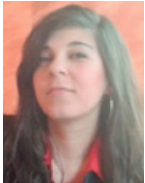


Diritto tributario internazionale e dell'UE

Scambio automatico obbligatorio di informazioni inerenti i ruling preventivi transfrontalieri e gli APAs



Francesca Amaddeo
Dottoranda di Ricerca presso
l'Università degli Studi di Ferrara

Potenzialità e impatto della Direttiva n. 2015/2376/UE

1.

Introduzione

Il 18 marzo 2015, la Commissione europea, sulla scorta di quanto già proposto nella Comunicazione del dicembre 2012 "An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion" e facendo seguito alle Conclusioni del Consiglio Europeo del 18 dicembre 2014, ha presentato una proposta legislativa^[1], nella quale veniva a prefissarsi una serie di misure da adottare, in primo luogo, per combattere l'evasione e l'elusione fiscale, tutte tese a rafforzare e contribuire alla crescita economica e sociale del mercato comune.

Mentre numerose piccole e medie imprese in Europa attraversano una situazione di forte contrazione della loro attività in ragione della situazione di contingente difficoltà, molte società di grandi dimensioni – in particolare, le multinazionali – riescono a minimizzare i propri oneri fiscali attuando pianificazioni fiscali aggressive in maniera, ormai, intollerabile. Ciò impatta non solo sulle entrate erariali dei singoli Stati membri dell'Unione europea (di seguito UE), ma comporta altresì importanti svantaggi in termini economici per quelle società ed imprese che non vogliono, oppure non riescono, a delineare piani fiscali altrettanto aggressivi.



La problematica risulta ampiamente diffusa e sentita in ambito euro-unitario, sicché la Commissione europea ha ritenuto non sufficiente un intervento nazionale da parte di ogni singolo Stato, rilevando la necessità di uno sforzo comune, a livello europeo che miri al conseguimento della trasparenza fiscale.

La trasparenza, infatti, si presenta come l'arma migliore e maggiormente efficace per affrontare l'evasione e l'elusione fiscale operata tramite tecniche di pianificazione fiscale aggressiva, che consentono alle società interessate di sfruttare le lacune e le discrasie presenti nei sistemi tributari nazionali per minimizzare il proprio carico fiscale, evitando così di pagare quanto effettivamente dovuto.

2.

La rilevanza dei "tax ruling" nella disciplina dello scambio di informazioni

Nel corso dell'anno 2015 si sono susseguiti una serie di interventi politici e normativi in ambito di scambio di informazioni, al fine di costruire e sviluppare un efficiente *framework* operativo per la trasparenza, fiscale e non, innestato su una maggiore cooperazione tra le amministrazioni finanziarie dei diversi Stati membri dell'UE.

Oltre alle misure già predisposte inerenti lo scambio delle informazioni fiscalmente rilevanti, sia di provenienza internazionale, delineate in sede all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (di seguito OCSE), sia di matrice euro-unitaria^[2], la Commissione europea ha sottolineato l'importanza della condivisione dei cosiddetti "tax ruling", ossia degli interpelli resi dalle amministrazioni finanziarie dei singoli Stati membri dell'UE ai soggetti interessati.

Il termine *ruling*, nella letteratura internazionalistica, delinea una procedura di cui il contribuente si avvale per acquisire un parere preventivo dall'autorità fiscale competente in merito a fattispecie di incerta interpretazione e/o qualificazione e per prevenire, di conseguenza, l'insorgere di contenziosi in merito alle stesse questioni^[3].

La Commissione europea stessa li definisce come una conferma ovvero una rassicurazione fornita dall'autorità fiscale competente al contribuente in merito alle modalità di calcolo delle imposte dallo stesso dovute^[4].

Ricorrere ai *ruling* consente di garantire la certezza del diritto per il contribuente, spesso fornendo conferme preventive in merito ad importanti transazioni che lo stesso intende

effettuare ovvero a dichiarazioni che deve presentare. La vasta categoria degli interpelli, ricomprende anche gli *Advanced Pricing Arrangements* (di seguito APAs), ossia gli istituti tramite i quali il contribuente e l'amministrazione finanziaria pervengono ad un accordo preventivo in merito all'applicazione dei metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento[5].

I "tax ruling" rivestono una straordinaria rilevanza, data dal fatto che, in situazioni *cross-border*, questi possono influire sull'allocazione dei profitti di un gruppo di società tra le diverse società controllate site in differenti Stati[6]. I "tax ruling" non sono considerati di per sé un problema: la difficoltà sorge nel momento in cui, a fronte dell'interpello, viene concesso (intenzionalmente o meno) un regime fiscale preferenziale a certe società, facilitando così il perseguimento di pianificazioni fiscali aggressive. Queste, infatti, scelgono la destinazione più vantaggiosa fiscalmente, facendo in modo di imputare i profitti a quella tra le società del gruppo che ha sede nel Paese che garantisce, tramite interpelli, il trattamento fiscale più conveniente, così minimizzando la propria contribuzione fiscale e comportando una seria perdita erariale per l'altro Stato membro dell'UE ove effettivamente il valore viene prodotto.

Un interpello reso da uno Stato membro dell'UE può, quindi, impattare sui diritti impositivi e di riscossione di un altro Stato, oltre che creare inavvertitamente lacune tra i sistemi tributari dei diversi Paesi, scientemente utilizzate dai pianificatori fiscali per minimizzare i propri oneri contributivi.

Il quadro normativo precedente non prevedeva uno scambio automatico di informazioni in relazione ai ruling. Gli Stati membri dell'UE, pertanto, erano (e sono tutt'ora) all'oscuro degli interpelli resi dagli altri, come pure degli effetti che tali interpelli possono avere, o hanno di fatto, sul proprio sistema fiscale, con la conseguenza che gli stessi sono attualmente incapaci di tutelarsi dagli esiti di tali pianificazioni fiscali aggressive.

2.1.

Il quadro della disciplina sullo scambio di informazioni fino al 2015: le ragioni dell'intervento dell'UE

Nel 2012, il Gruppo "Codice di condotta sulla tassazione delle imprese[7]" cominciava già ad occuparsi della disciplina dei ruling[8]. Il Gruppo identificava i tipi di interpelli internazionali che dovevano essere oggetto di scambio spontaneo di informazioni e raccomandava lo sviluppo di un "Model Instruction", non legalmente vincolante, ma da utilizzarsi quale riferimento per le richieste da espletare[9]. Il Modello specificava che l'informazione sugli interpelli doveva essere veicolata in forma spontanea tra gli Stati membri dell'UE (ai sensi dell'articolo 9 Direttiva n. 2011/16/UE), usando formati elettronici *standard*, al più tardi entro trenta giorni dalla resa dell'interpello stesso (ai sensi dell'articolo 10 Direttiva n. 2011/16/UE).

Nel momento in cui la Commissione europea si proponeva di attuare il pacchetto sulla trasparenza, sussisteva, infatti, solo un meccanismo di scambio di informazioni spontaneo degli interpelli, disciplinato – per l'appunto – dall'articolo 9 Direttiva n. 2011/16/UE – esperibile solo in presenza di determinate condizioni, ossia quando ciò risultava rilevante ("utile") per lo Stato membro dell'UE ricevente.

La "rilevanza" delle informazioni, tuttavia, lasciava ampio margine discrezionale agli Stati in capo ai quali sussisteva l'onere della trasmissione[10]: spesso, infatti, accadeva che il termine "rilevante" venisse interpretato appositamente in modo parziale ed interessato, sicché l'informazione non veniva veicolata, ovvero che lo Stato che emanava il ruling non si rendesse conto dell'effettiva importanza del dato per l'altro Paese, pervenendo così al medesimo risultato.

Inoltre, secondo la disciplina previgente, lo Stato membro dell'UE poteva rifiutare, a propria discrezione, di trasmettere le informazioni opponendo la sussistenza di un segreto commerciale, industriale o professionale, o di un processo commerciale o ancora la divulgazione di informazioni che sarebbe contraria all'ordine pubblico.

Nel 2014, gli Stati membri dell'UE, in ottemperanza a quanto previsto dalla Direttiva n. 2011/16/UE, trasmettevano per la prima volta alla Commissione europea statistiche sullo scambio di informazioni aventi ad oggetto gli interpelli. Da tali bilanci emergeva che, nella realtà, le informazioni scambiate in merito ai ruling costituivano un numero veramente esiguo.

Di conseguenza, è stata avvertita in seno agli organi euro-unitari la necessità di un intervento di modifica della Direttiva n. 2011/16/UE nell'ottica del conseguimento di una maggiore trasparenza, intervenendo sulla stessa e aggiungendo, oltre agli emendamenti già apportati dalla Direttiva n. 2014/107/UE inerenti, per lo più, il ruolo degli intermediari finanziari e degli istituti di credito, una specifica disciplina sullo scambio automatico degli interpelli.

Lo scopo di tale intervento è quello di assicurare che la Direttiva n. 2011/16/UE preveda un'effettiva cooperazione tra le amministrazioni finanziarie disponendo l'obbligo di effettuare uno scambio automatico di informazioni inerente gli interpelli preventivi internazionali e gli APAs. La stessa si pone in linea con i principi di sussidiarietà e di proporzionalità (ex articolo 5 paragrafi 3 e 4 del Trattato sul funzionamento dell'UE [di seguito TFUE]), oltre che necessaria per il conseguimento della tanto auspicata armonizzazione ai sensi dell'articolo 115 TFUE.

L'obiettivo di assicurare che tutti gli Stati membri dell'UE abbiano informazioni sufficienti in merito agli interpelli preventivi e agli APAs, infatti, non poteva essere sufficientemente realizzato tramite un'azione non coordinata implementata singolarmente da ogni Stato membro dell'UE. Così, lo sviluppo della disciplina dello scambio di informazioni sui ruling che hanno effettive ripercussioni sulla base imponibile in più di un Paese, richiede un approccio comune, congiunto ed obbligatorio a livello euro-unitario.

Infatti, finché è lo Stato membro dell'UE che rende l'interpello, a valutare l'importanza che lo stesso può avere per un altro Paese, è evidente che non si potrà avere piena trasparenza. I contribuenti potranno sfruttare l'assenza di un *framework* di regole comuni per attuare meccanismi tramite i quali spostare i propri profitti verso giurisdizioni più attraenti, diverse da quelle in cui l'attività economica effettivamente ha generato i profitti e dove il valore è creato[11]. Poiché i ruling sono spesso resi in relazione

ad attività internazionali, gli Stati membri dell'UE possono ottenere un quadro completo della situazione solo collaborando gli uni con gli altri e condividendo informazioni, ad esempio sul regime fiscale concesso ad un'impresa in un altro Stato membro dell'UE al fine di comprendere se la localizzazione presso quella giurisdizione fiscale di una società del gruppo possa essere stata effettuata nel perseguimento di un'operazione elusiva d'imposta in un altro Stato membro dell'UE.

Tale intervento, oggetto di un lungo *iter* di discussione, si è concretizzato nella Direttiva n. 2015/2376/UE, emanata l'8 dicembre 2015 e recante modifica della Direttiva n. 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, che dovrà essere implementata dagli Stati membri dell'UE entro il 31 dicembre 2016.

2.2.

La Direttiva n. 2015/2376/UE

2.2.1.

Le nuove previsioni in materia di trasparenza

La Direttiva n. 2011/16/UE, così come modificata dalla più recente Direttiva n. 2014/107/UE, è stata ulteriormente emendata al fine di risolvere le problematiche precedentemente esposte, e sussumibili sinteticamente in diversi ordini di ragioni:

- unificare la disciplina dello scambio di informazioni in merito ai *ruling*;
- colmare l'eccessiva discrezionalità degli Stati membri dell'UE nel fornire le informazioni inerenti i "*tax ruling*";
- definire cosa si intenda per "*tax ruling*" e delineare un'elencazione delle tipologie soggette alla veicolazione ed, infine;
- determinare una procedura chiara e scandita in termini sia formali sia temporali.

La novità più importante apportata dalla Direttiva n. 2015/2376/UE è data dall'introduzione dell'articolo 8-bis, inserito subito dopo l'articolo 8 – che si occupa dello scambio di informazioni in generale – e rubricato "*Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui ruling preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento*".

Oggetto dello scambio sono i *ruling* preventivi transfrontalieri e gli APAs di trasferimento, che devono essere comunicati alle autorità competenti di tutti gli Stati membri dell'UE e alla Commissione europea. All'uopo, la medesima Direttiva ne fornisce chiare definizioni.

Per "*ruling preventivo transfrontaliero*" si intende un accordo, una comunicazione o qualsiasi altro strumento o azione con effetti simili, anche emanato, modificato o rinnovato nel contesto di una verifica fiscale e che (i) promana da un'autorità dello Stato a ciò competente; (ii) opera nei confronti di una determinata persona o di un gruppo di persone che hanno il diritto di invocarlo; (iii) riguarda l'interpretazione o l'applicazione di una disposizione giuridica o amministrativa concernente l'amministrazione o l'applicazione di normative nazionali in materia di imposte dello Stato membro o delle ripartizioni territoriali o amministrative dello Stato membro dell'UE, comprese le

autorità locali; (iv) è correlato ad un'operazione transfrontaliera oppure riguarda la questione se le attività svolte da una persona in un'altra giurisdizione costituiscano una stabile organizzazione o no; e (v) è emanato in via preliminare rispetto alle operazioni o alle attività in un'altra giurisdizione che potenzialmente costituiscano una stabile organizzazione o meno; (vi) è emanato in via preliminare rispetto alle operazioni o alle attività in un'altra giurisdizione che potenzialmente costituiscono una stabile organizzazione o rispetto alla presentazione di una dichiarazione fiscale relativa al periodo in cui l'operazione o la serie di operazioni o le attività hanno avuto luogo.

L'"*accordo preventivo sui prezzi di trasferimento*" diverge da tale definizione in quanto si tratta sì di un accordo, una comunicazione o qualsiasi altro strumento o altra azione con effetti simili, anche emanato, modificato o rinnovato nel contesto di una verifica fiscale (i) promanato da un'autorità dello Stato a ciò competente; che (ii) opera nei confronti di una determinata persona o di un gruppo di persone che hanno il diritto di invocarlo; ma che (iii) stabilisce, preliminarmente, alle operazioni transfrontaliere fra imprese associate^[12], una serie di criteri adeguati per la fissazione dei prezzi di trasferimento applicabili a tali operazioni o determina l'attribuzione degli utili a una stabile organizzazione.

Al fine di fruire dei benefici dello scambio automatico di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, occorre che ogni singolo Stato sia consapevole di cosa deve scambiare e quando. Pertanto, sono stati introdotti riferimenti temporali fissi ed inderogabili: si è previsto che vengano fornite informazioni in merito agli accordi emanati, modificati o rinnovati nel corso di un periodo che ha inizio cinque anni prima della data di applicazione della Direttiva n. 2015/2376/UE, ossia il 1° gennaio 2017, e che sono ancora validi al 1° gennaio 2014^[13].

Tuttavia, dallo scambio possono essere esclusi quei *ruling* emanati prima del 1. aprile 2016 nei confronti di contribuenti il cui fatturato netto annuo (da intendersi quali ricavi netti delle vendite e delle prestazioni – ex articolo 2, punto 5 della Direttiva n. 2013/34/UE) sia inferiore a quaranta milioni di euro l'anno.

Risultano altresì esclusi dallo spettro applicativo della disciplina, per ragioni di certezza del diritto, gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi terzi secondo il quadro di trattati internazionali esistenti con tali Stati, qualora le disposizioni degli stessi non consentano la divulgazione ad altri soggetti delle informazioni ricevute ai sensi del Trattato stesso. Detti APAs potranno, tuttavia, essere veicolati tramite lo scambio spontaneo di informazioni, ex articolo 9 Direttiva n. 2011/16/UE previa, ovviamente, l'autorizzazione dell'autorità competente del Paese terzo.

Non costituiscono oggetto di trasmissione quegli interpelli aventi efficacia meramente domestica, stante l'assenza di alcuna ripercussione sul mercato interno ovvero su altri Stati membri. Non vi rientrano neppure gli interpelli presentati da persone fisiche onde evitare un sovraccarico di inutili oneri amministrativi, l'insorgere di problematiche di tutela dei dati raccolti e della *privacy*.

2.2.2.

Le informazioni interessate dal sistema di scambio automatico ed obbligatorio

Il paragrafo 6 dell'articolo 8-bis presenta un'elencazione dettagliata di tutti gli elementi *standard* che devono necessariamente essere veicolati nell'esplicazione della procedura di scambio.



Questi ricomprendono sia alcuni elementi oggettivi, la cui indicazione comporta una valutazione pressoché formale, quali (i) l'identificazione della persona, che non sia persona fisica, ed eventualmente del gruppo cui appartiene; (ii) una sintesi del contenuto del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, compresa una descrizione delle pertinenti attività commerciali o delle operazioni o serie di operazioni fornita in termini astratti, senza comportare la comunicazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di informazioni la cui divulgazione sarebbe contraria all'ordine pubblico; (iii) le date di emanazione, modifica o rinnovo del ruling; (iv) le date di inizio del periodo di validità del ruling o dell'APA, se specificate; (v) il tipo di interpello; (vi) l'importo dell'operazione o della serie di operazioni oggetto dell'interpello qualora vi si faccia riferimento; sia una serie di elementi valutativi. Infatti, lo Stato mittente dovrà altresì (vii) descrivere l'insieme dei criteri utilizzati per determinare il metodo di fissazione dei prezzi di trasferimento o per determinare quest'ultimo nel caso di un APA; (viii) provvedere all'identificazione del metodo stesso, poi utilizzato, e (ix) all'individuazione degli eventuali Stati membri che possono essere interessati dal ruling preventivo transfrontaliero o dall'APA, oltre che (x) delle persone, diverse dalle persone fisiche, locate in altri eventuali Stati membri che potrebbero essere interessate dall'interpello.

Lo scopo di tali previsioni è quello di introdurre la disciplina in esame mantenendo un onere amministrativo che sia minimo in capo agli Stati membri dell'UE. La veicolazione di informazioni deve essere efficiente, ma non deve comportare un eccessivo dispendio né in termini di tempo né di risorse. La seconda parte di dati da indicare pare, tuttavia, porsi in contrasto con tale ottica. Proprio per rispondere a questa esigenza, la Commissione europea si è proposta di impostare un formulario *standard* (articolo 20 paragrafo 5) da utilizzarsi nella procedura di scambio e la cui elaborazione risulta ancora in itinere.

2.2.3.

L'attuazione concreta dello scambio di informazioni in materia d'interpelli secondo la disciplina euro-unitaria

Entro tre mesi dal termine del semestre solare in cui si è verificata l'emanazione, modifica o rinnovazione dell'accordo oggetto di comunicazione, ogni Stato membro dell'UE sarà obbligato a rendicontare, condividendo tali informazioni con tutti gli altri Stati membri dell'UE, gli interpelli che ha reso nel periodo oggetto di *report*. Questo rapporto, inviato tramite un indirizzo di posta elettronica protetto, deve essere redatto seguendo lo schema *standard* di comunicazione che, come precedentemente accennato, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 20 paragrafo 5, sarà predisposto dalla Commissione europea entro il 1. gennaio 2017.

Dopo la fase dello scambio obbligatorio di informazioni, lo Stato membro dell'UE ricevente può, se ritenuto necessario, richiedere ulteriori e più dettagliate informazioni in relazione a ciascuno dei detti interpelli, compreso il testo integrale del ruling o dell'APA in oggetto appellandosi all'articolo 5 Direttiva n. 2011/16/UE.

Lo stesso deve, inoltre, dare conferma dell'avvenuta ricezione delle informazioni entro sette giorni dalla trasmissione delle stesse. Tale riscontro si pone quale elemento necessario per un efficace funzionamento del sistema di veicolazione delle informazioni. Il paragrafo 9 dell'articolo 8-bis prevede questo come meccanismo provvisorio, sin tanto che non sarà operativo un registro comune, accessibile a tutti gli Stati membri dell'UE e dotato di supporto tecnico e logistico, che la Commissione europea dovrà istituire entro il 31 dicembre 2017 (ai sensi dell'articolo 21 paragrafo 5).

Attualmente, lo scambio di informazioni deve essere effettuato adottando una lingua ufficiale dell'UE scelta dall'autorità trasmittente, ma è previsto che una contestuale traduzione in una diversa lingua scelta dal Paese destinatario venga fornita solo se (i) espressamente richiesta dall'autorità richiedente e (ii) per determinati casi di particolare rilevanza purché tale circostanza venga adeguatamente motivata. Nell'attuare il meccanismo di scambio e nella predisposizione del formulario verrà inserito l'obbligo di fornire alcuni dati tassativi – i principali – in una lingua ufficiale adottata come *standard*.

2.2.4.

Lo schema di attuazione dello scambio di informazioni sui ruling fiscali

Parte delle informazioni scambiate (individuate, come precedentemente accennato, al paragrafo 6 dell'articolo 8-bis), oltre che alle autorità competenti degli Stati membri dell'UE devono essere comunicate anche alla Commissione europea^[14], la quale è così posta nelle condizioni di monitorare lo sviluppo e l'efficacia del sistema di scambio automatico.

Inoltre, qualora uno Stato membro non adempisse alle regole delineate nella Direttiva in analisi, la Commissione europea potrà avviare una procedura di infrazione nei confronti di questo ai sensi degli articoli 258 e 259 TFUE.

In virtù di ciò, pertanto, potrà avviare la fase *pre-contenziosa* con l'invio di una sorta di richiesta di informazioni, la cosiddetta lettera di costituzione in mora, ex articolo 258 TFUE, cui lo Stato membro dell'UE inadempiente dovrà rispondere

producendo proprie osservazioni ed argomentazioni entro un termine preciso, tendenzialmente di due mesi. Nel caso in cui non pervenga alcuna risposta, ovvero le informazioni ricevute non siano adeguate e sufficienti, la Commissione europea, continuando a ritenere che lo Stato persista nella propria condotta di non ottemperanza agli obblighi previsti quale membro dell'UE, invierà una richiesta formale, nota come parere motivato (*ex* articolo 258 paragrafo 1 TFUE), con cui si constata la sussistenza della violazione e si invita il Paese destinatario a prendere tutte le misure necessarie all'adempimento dell'obbligo che si assume violato, prescrivendo all'uopo un termine preciso, pari anch'esso tendenzialmente a due mesi.

Qualora lo Stato membro dell'UE destinatario della procedura non dovesse conformarsi al parere della Commissione europea, la stessa potrà avviare la fase contenziosa della procedura di infrazione adendo, quindi, la Corte di Giustizia dell'UE (di seguito CGUE) (articolo 258 paragrafo 2 TFUE). Se il processo dovesse concludersi con sentenza di condanna, lo Stato membro dovrà immediatamente conformarsi a quanto statuito dalla CGUE, adottando tutte le misure necessarie per adeguare il proprio ordinamento interno a quello euro-unitario (*ex* articolo 260 paragrafo 1 TFUE).

In caso contrario, ossia se lo Stato destinatario non dovesse ottemperare alla pronuncia giudiziale, la Commissione europea potrà adire nuovamente la CGUE, chiedendo l'applicazione di una sanzione pecuniaria, ai sensi dell'articolo 260 paragrafo 2 TFUE, che sarà commisurata alla durata e alla gravità dell'infrazione, oltre che alle dimensioni dello Stato membro dell'UE. Tale sanzione sarà costituita da due componenti: (i) una somma forfettaria proporzionata al tempo trascorso dalla prima sentenza resa dalla CGUE e (ii) una penalità per ciascun giorno trascorso a decorrere dalla seconda eventuale sentenza di condanna della CGUE sino al termine dell'infrazione^[15].

Con l'introduzione di tale intervento normativo, per la Commissione europea sarà più facile reagire a fronte dell'omessa collaborazione da parte degli Stati membri dell'UE per una serie di ragioni:

- in primo luogo, i termini delle informazioni da trasmettere sono più chiari e precisi, non lasciando ulteriore spazio all'interpretazione. Inoltre, l'informazione stessa sarà più strutturata, così determinando una base legale chiara e definita sulla scorta della quale poter avviare una procedura di infrazione, laddove necessario;
- in secondo luogo, non vi saranno "clausole di riserva" (cosiddette "escape clauses") che in precedenza ostacolavano la presentazione di prove dell'avvenuta infrazione. Ad esempio, gli Stati membri dell'UE non potranno più rifiutare di scambiare le informazioni sostenendo la necessità di tutelare un segreto commerciale, la cui sussistenza risulterà assai difficile da dimostrare. Ciò, si badi bene, non implica che tali dati non saranno più oggetto di tutela: le informazioni vengono scambiate esclusivamente tra amministrazioni finanziarie, le quali, secondo il diritto euro-unitario, sono tenute al segreto d'ufficio ed alla protezione dei dati che custodiscono, sicché non vi sarà alcuna breccia nei dati trasmessi dalle imprese;
- infine, gli Stati membri dell'UE dovranno rendicontare

annualmente alla Commissione europea in merito al volume di informazioni scambiate. Vista la natura e la portata delle modifiche introdotte sia dalla Direttiva n. 2014/107/UE sia dalla più recente Direttiva n. 2015/2376/UE si è ritenuto opportuno prorogare il termine per la presentazione delle informazioni delle statistiche e delle relazioni già previste dalla Direttiva n. 2011/16/UE, assicurando che le informazioni da fornire possano tener conto dell'esperienza risultante da dette modifiche.

A tal fine, infatti, la Direttiva n. 2015/2376/UE ha introdotto il nuovo articolo 8-ter avente a oggetto le statistiche sugli scambi automatici. Ivi si pongono due obblighi: l'uno per gli Stati membri dell'UE, i quali entro il 1. gennaio 2018 devono fornire alla Commissione europea, statistiche sul volume degli scambi automatici di cui agli articoli 8 e 8-bis e l'altro in capo alla Commissione europea, che, a sua volta, dovrà entro il 1. gennaio 2019 presentare una relazione che fornisca un quadro d'insieme ed una valutazione delle statistiche e delle informazioni ricevute, elaborando un rapporto costi-benefici del meccanismo di scambio.

L'insieme di tali misure renderà più facile l'individuazione dei Paesi *non-compliant* e la comminazione delle relative sanzioni.

2.2.5.

Il rapporto fra la Direttiva n. 2015/2376/UE e il Progetto BEPS delineato in sede OCSE (e in particolare l'Azione 5)

La cooperazione amministrativa e la trasparenza sono tematiche che sottendono quasi tutte le azioni del Progetto BEPS, ma è nell'ambito dell'Azione 5 – *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance* – che si rinviene l'esito dei lavori OCSE in tema di scambio di informazioni inerenti i ruling.

In questo *report*, il capitolo 5 – *Revamp of the work on harmful tax practices: framework for improving transparency in relation to ruling* – è destinato ad analizzare il ruolo svolto dallo scambio di informazioni nell'ambito del contrasto alle pianificazioni fiscali aggressive.

Il Progetto BEPS prevede, infatti, quale proprio terzo pilastro, il conseguimento di un'efficiente cooperazione tra i Paesi aderenti e le reciproche amministrazioni finanziarie perseguendo una maggiore trasparenza. L'OCSE si propone di raggiungere tale obiettivo operando, sostanzialmente, su tre punti: (i) sviluppo di un *framework* teso ad uno scambio spontaneo, e obbligatorio, delle informazioni relative a ruling che accordano regimi fiscali preferenziali; (ii) un'analisi del sistema degli interpellanti preventivi transnazionali tra i Paesi membri dell'OCSE ed i partner, effettuata tramite la raccolta di un questionario compilato dai Paesi interessati.

Ciò ha consentito di acquisire una conoscenza dell'esperienza consolidata in materia, contribuendo a delineare una migliore metodologia di sviluppo del detto scambio spontaneo-obbligatorio di informazioni, dalla quale è emersa la necessità di estendere l'applicazione del meccanismo in analisi a tutti gli interpellanti che possono avere ripercussioni sensibili ai fini del Progetto BEPS. Ne consegue che lo scambio non deve limitarsi

ai ruling che direttamente riconoscono, ovvero disconoscono regimi preferenziali ai contribuenti, ma deve estendersi anche a quelli che finiscono per farlo indirettamente. Infine, (iii) è stata delineata una raccolta di *best practices* da seguire per la definizione del sistema degli interpelli.

Operando sulla scorta del combinato disposto dei primi due punti, l'OCSE ha sviluppato un sistema di scambio spontaneo, ma obbligatorio, di informazioni inerenti i ruling specifici resi ai contribuenti, nell'ambito dei quali, in assenza di un corretto scambio di informazioni, possono sorgere problematiche affrontate dal Progetto BEPS. L'individuazione di specifiche categorie di ruling non implica che necessariamente questi costituiscano regimi preferenziali. Il punto è che in assenza di un corretto scambio di informazioni, i Paesi non sono adeguatamente informati, né sono a conoscenza del trattamento fiscale di cui un contribuente gode in un determinato Paese e come quel trattamento fiscale poi impatti sulle transazioni o sugli accordi sottoscritti con un secondo contribuente, residente invece sul proprio territorio.



Ne consegue che la disciplina di scambio automatico obbligatorio di informazioni in merito ai "tax ruling", oggetto del recente intervento euro-unitario, si pone quale meccanismo di più ampio spettro rispetto a quanto finora delineato in sede OCSE. Nell'ambito del Progetto BEPS, infatti, come si è visto, i Paesi stanno lavorando per avviare un meccanismo di scambio spontaneo obbligatorio di informazioni inerenti gli interpelli che accordano regimi preferenziali o che, comunque, impattano su materie oggetto del progetto medesimo. Se avviato, tale meccanismo costituirà un'utilissima rete di scambio operante a livello globale, che agirà in stretto contatto con le iniziative avviate nell'ambito delle altre azioni BEPS. Infatti, il 27 gennaio 2016 è stata posta la firma del *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-country reports*, ossia l'Accordo multilaterale concernente lo scambio di dichiarazioni Paese per Paese, elaborato nell'ambito dell'imposizione delle imprese, in virtù del quale gli Stati scambieranno reciprocamente ed automaticamente informazioni sulle attività delle imprese multinazionali presenti sul proprio territorio. Così sarà possibile monitorare l'attività e lo status delle imprese multinazionali, le ripartizioni degli utili delle stesse, oltre che le imposte versate^[16].

Tuttavia, questo impianto rimane comunque limitato in confronto alla normativa euro-unitaria ove lo scambio ha ad oggetto tutti i "tax ruling", non solo quelli che possono interfacciarsi con la concessione di regimi preferenziali ai contribuenti come delineato nell'Azione 5, senza tralasciare, inoltre, il fatto che diversamente dal diritto euro-unitario, le misure promanate dall'OCSE non sono legalmente vincolanti, trattandosi di misure di *soft law*.

3. Conclusioni

L'intervento euro-unitario del dicembre 2015 sembra porre un punto fermo nella disciplina dello scambio di informazioni, colmando una lacuna che era rimasta aperta anche a fronte delle modifiche apportate dalla Direttiva n. 2014/107/UE. La rilevanza rivestita dagli interpelli – intesi nella più ampia accezione – ha indotto gli organi europei ad attivarsi e a dedicare alla veicolazione delle informazioni in materia un apposito intervento.

Per come strutturata, la procedura sembra porsi in linea con i lavori realizzati in sede OCSE, nella specie nell'ambito del Progetto BEPS, aggiungendo un *quid pluris*, tramite il quale l'UE ha scelto di rivestire una posizione *leader* nel processo verso la trasparenza globale.

Lo scambio così come descritto risulta essere la via più veloce ed efficace per introdurre una maggiore trasparenza in ambito fiscale. Il fatto è che in seno all'UE sussistono già solide basi legislative per lo scambio di informazioni su cui innestare la più recente disciplina inerente i ruling e le procedure di monitoraggio dell'effettiva *compliance* degli Stati. Proprio grazie a tale *framework* operativo, la Commissione europea ha potuto elaborare la proposta in un lasso di tempo molto breve e lo stesso consentirà agli Stati membri dell'UE di applicare alquanto rapidamente le nuove previsioni una volta che le avranno adottate.

Ne consegue che l'obiettivo primario della trasparenza fiscale per gli interpelli potrà essere raggiunto piuttosto velocemente, assicurando agli Stati membri le informazioni di cui necessitano per reagire in maniera ottimale al fenomeno dello spostamento dei profitti, prevenendo l'erosione della propria base imponibile.

L'applicazione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sugli interpelli avrà, inoltre, un forte impatto nella lotta all'elusione fiscale operata dalle imprese. Gli Stati membri dell'UE, infatti, saranno resi edotti dell'effettivo trattamento fiscale cui le imprese-contribuenti saranno sottoposte in un altro Stato, potendo così avere piena cognizione della correttezza o meno del comportamento delle stesse.

Più trasparenza in tema di interpelli comporterà anche un incentivo per gli Stati membri dell'UE e per le società ad agire in maniera più chiara e corretta. Se gli Stati sono costretti a condividere periodicamente ed inderogabilmente informazioni in merito ai propri interpelli con autorità finanziarie di altri Paesi, questi non potranno più rendere ruling che violino apertamente le normative previste in tema di aiuti di Stato né quanto disposto dal Codice di Condotta in tema di leale

concorrenza; in caso lo facessero, infatti, gli altri Stati membri dell'UE potrebbero agire immediatamente ai sensi dell'articolo 259 TFUE, rivolgendosi alla Commissione europea per l'avvio di una procedura d'infrazione.

Ci saranno ripercussioni anche direttamente per le società, le quali si troveranno ad essere ostacolate nella realizzazione delle proprie pianificazioni fiscali aggressive imperniate sui ruling, in quanto gli Stati membri dell'UE avranno, d'ora in avanti, le informazioni necessarie per individuare e reagire agli accordi artificiali e allo spostamento dei profitti.

Tuttavia, ci si chiede se, ad esempio, non sarebbe stato più semplice e meno oneroso rendere pubblici tutti gli interpellanti rientranti nella disciplina dello scambio automatico obbligatorio di informazioni di cui alla Direttiva n. 2015/2376/UE, ipotesi valutata anche in sede BEPS. Una totale *disclosure* forse non sarebbe stata meno efficiente rispetto ad uno scambio così come costruito adottando la prospettiva degli Stati membri dell'UE, che si trovano a dover tutelare la propria pretesa erariale.

Per quanto attiene, invece, al profilo applicativo, questo avrebbe presentato sia aspetti positivi che negativi. Se, infatti, da un

lato, vi sarebbero più ostacoli e complicazioni – basti pensare alla necessaria tutela dei dati sensibili e delle informazioni commerciali da un utilizzo illecito –, la pubblicità costituirebbe un importante deterrente verso i regimi di concorrenza dannosa e le pianificazioni fiscali aggressive, trovandosi gli Stati esposti ad un pubblico scrutinio.

La Direttiva n. 2015/2376/UE dovrà essere implementata nei singoli Stati membri entro il 31 dicembre 2016 e le disposizioni ivi contenute dovranno essere applicate a far data dal 1. gennaio 2017. Con questo recente intervento normativo l'UE ha introdotto un altro tassello nella struttura dello scambio di informazioni, la quale a partire dal 1. gennaio 2017 troverà la propria piena concretizzazione.

Elenco delle fonti fotografiche:

[http://img.tgcom24.mediaset.it/binary/-afp/92.\\$plit/C_4_articolo_2139632_upilimagepp.jpg](http://img.tgcom24.mediaset.it/binary/-afp/92.$plit/C_4_articolo_2139632_upilimagepp.jpg) [14.03.2016]

<http://www.paeseitaliaipress.it/img/articoli/6341commissioneeuropea.jpg> [14.03.2016]

http://www.fiscooggi.it/files/immagini_articoli/u13/scambio_informazioni_6.jpg [14.03.2016]

[1] COM(2015) 135 final – 2015/0068 (CNS) – Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/UE as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, del 18 marzo 2015.

[2] Direttiva n. 2011/16/UE e Direttiva n. 2014/107/UE sulla cooperazione amministrativa, Direttiva n. 2014/48/UE sulla tassazione del risparmio.

[3] *International Tax Glossary*, IBFD, revised 3. edition, pagina 260, definisce i ruling come "decisions or opinions of the tax authorities in respect of actual situations which come before it as a part of an assessment procedure or in response to taxpayers questions".

[4] Si veda la nota n. 1.

[5] Per una più ampia trattazione si rinvia a Patelli Luciano/ Porpora Francesco, Il ruling internazionale e gli APAs, in: *Il Fisco*, n. 23 del 7 giugno 2004, pagine 1-3505; *Bollettino del ruling di standard internazionale*, II. edizione, del 19 marzo 2013, reso dall'Agenzia delle Entrate.

[6] Ad esempio, un interpello può chiarire il trattamento fiscale di una *royalty* oppure di proprietà intellettuale, ovvero aiutare a determinare quando e come determinate holding saranno tassate.

[7] *Code of Conduct Group for Business Taxation*. Il Gruppo "Codice di condotta (Tassazione delle imprese)" è stato istituito dal Consiglio ECOFIN il 9 marzo 1998. Si occupa principalmente di valutare le misure fiscali attinenti al Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese (adottato nel dicembre 1997) e di vigilare sulla fornitura di infor-

mazioni riguardo a tali misure, cfr. <http://www.consilium.europa.eu/it/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group> [14.03.2016].

[8] Cfr. Document 16488/12 FISC 173, 16766/10 FISC 139, 17131/12 PRESS 501 PR CO 68.

[9] Document 10903/12 FISC 77.

[10] La stessa qualificazione di questa condotta come onere e non come obbligo è sintomatica della non cogenza dell'intero impianto normativo in merito allo scambio delle informazioni sugli interpellanti.

[11] Come analizzato anche nei rapporti del *Base Erosion and Profit Shifting* (di seguito BEPS) dell'OCSE.

[12] Le imprese, nella definizione della Direttiva in esame, sono associate quando un'impresa partecipa direttamente o indirettamente alla gestione, al controllo o al capitale di un'altra impresa o le stesse persone partecipano direttamente o indirettamente alla gestione, al controllo o al capitale delle imprese.

[13] L'articolo 8-bis, paragrafo 2, prevede altresì che nel caso in cui l'emanazione, la modifica o la rinnovazione dei ruling sia effettuata tra il 1. gennaio 2012 ed il 31 dicembre 2013, la comunicazione dovrà avere luogo a patto che l'accordo sia ancora in vigore alla data del 1. gennaio 2014, mentre tutti i ruling che si collocano nell'intervallo temporale ricompreso tra il 1. gennaio 2014 ed il 31 dicembre 2016 dovranno comunque essere comunicati, indipendentemente dal perdurare della loro validità.

[14] Le informazioni di cui al paragrafo 6, lettere a), b), h) ek-9, non sono comunicate alla Commissione europea.

[15] La Commissione europea aggiorna periodi-

camente i criteri di calcolo per la determinazione delle sanzioni pecuniarie da comminarsi nell'ambito della procedura di infrazione. L'aggiornamento annuale si basa sull'andamento dell'inflazione e del PIL di ciascuno Stato membro dell'UE. Attualmente (i) l'importo della penalità si calcola sulla scorta dell'applicazione ad un importo fisso di base (fissato a 670 euro) di un coefficiente di gravità, di un coefficiente di durata dell'infrazione e di uno speciale fattore, determinato, a sua volta, in relazione alla capacità finanziaria dello specifico Stato membro (PIL) e del numero di voti di cui questo dispone in seno al Consiglio, mentre (ii) la somma forfettaria sarà determinata, ex articolo 260, paragrafo 2 TFUE, dalla moltiplicazione di un importo forfettario giornaliero (fissato a 220 euro al giorno) per il numero di giorni di persistenza della violazione calcolati a decorrere dal giorno della pronuncia della prima sentenza fino al giorno della regolarizzazione dell'infrazione o fino al giorno della pronuncia della sentenza a norma dell'articolo 260, paragrafo 2 TFUE – Comunicazione C(2015) 5511 final del 5 agosto 2015.

[16] Anche la Svizzera ha posto la firma a tale Accordo; cfr. Dipartimento federale delle finanze, Progetto BEPS relativo all'imposizione delle imprese: il Consiglio federale dà il via libera alle dichiarazioni Paese per Paese, Comunicato stampa, Berna, 20 gennaio 2016, in: <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=60366> [14.03.2016].