

Diritto tributario internazionale e dell'UE

Lo scambio spontaneo di informazioni sui ruling fiscali



Samuele Vorpe

Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI



Sacha Cattelan

Bachelor of Science SUPSI
in Economia aziendale
Assistente SUPSI

Con l'adesione da parte della Svizzera alla Convenzione sull'assistenza amministrativa e con la revisione della LAAF e dell'OAAF, la Svizzera si prepara allo scambio spontaneo di informazioni concernenti diversi tipi di *ruling* (tra i quali quelli riguardanti le società a tassazione speciale e le *principal*). I *ruling* antecedenti al 1. gennaio 2010 sono esclusi dallo scambio spontaneo di informazioni. In questo modo la Svizzera si adegua ai nuovi *standard* previsti dal Piano di azione 5 del BEPS

1.

Introduzione

Nel 2013, i Paesi dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (di seguito OCSE) e del G20 hanno adottato il Piano di azione *Base Erosion and Profit Shifting* (di seguito BEPS) con lo scopo di combattere l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili delle imprese verso altri Stati[1]. Il Piano di azione BEPS mira in particolare a far coincidere il luogo di imposizione degli utili con il luogo di esercizio delle attività economiche che generano tali utili e la creazione di valore[2]. Le 15 misure identificate con il progetto BEPS ruotano attorno a tre pilastri: (i) armonizzare le regole fiscali nazionali che hanno un influsso sulle attività transfrontaliere, (ii) rafforzare gli *standard* internazionali esistenti, (iii) migliorare la trasparenza e la certezza del diritto[3]. I rapporti finali sono stati pubblicati dall'OCSE il 5 ottobre 2015[4].

Il Piano di azione 5 del BEPS, oggetto d'approfondimento di questo lavoro, si pone l'obiettivo di continuare con i lavori del *Forum* sulle pratiche fiscali dannose (*Forum on Harmful Tax Practices* [di seguito FHTP]), già esaminate in un rapporto dell'OCSE nel 1998[5], volti a contrastare le pratiche fiscali dannose e a migliorare la trasparenza fiscale, ovvero l'assistenza amministrativa tra le autorità fiscali riferita alla tassazione delle imprese multinazionali[6]. Questa misura contribuisce a raggiungere l'obiettivo prefissato dal terzo pilastro del BEPS[7].

Nel Rapporto finale 2015 relativo al Piano di azione 5 del BEPS, l'OCSE ha individuato sei tipologie di *ruling* tra autorità fiscale e contribuente, per le quali si rende necessario uno scambio

spontaneo obbligatorio di informazioni[8]. I *ruling* individuati riguardano[9]:

- i regimi fiscali preferenziali;
- gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (*Advance pricing arrangements* [di seguito APAs]) pattuiti tra contribuente e autorità fiscale (cosiddetti APAs unilaterali);
- un aggiustamento verso il basso degli utili imponibili nelle situazioni transfrontaliere;
- gli stabilimenti di impresa;
- le società veicolo (*conduit*);
- altre casistiche definite dal FHTP che, in assenza di uno scambio spontaneo di informazioni, potrebbero dar luogo a una pratica fiscale dannosa.

L'OCSE ritiene che queste tipologie di *ruling* non debbano essere considerate dalle autorità fiscali sistematicamente come instauranti delle pratiche fiscali dannose. Infatti, lo scopo dello scambio spontaneo obbligatorio di informazioni sui *ruling* è quello di evitare casi di distorsione fiscale o di doppia non imposizione internazionale[10]. In questo modo gli Stati che riceveranno le informazioni spontaneamente potranno verificare se un *ruling* ha un legame con il trattamento fiscale da applicare ai loro contribuenti[11].

Le raccomandazioni del progetto BEPS, edito dall'OCSE e dal G20, pur non essendo obbligatorie dal punto di vista giuridico (cosiddetta *soft law*), hanno finito per imporsi sul piano internazionale[12]. Anche la Svizzera, quale Stato membro dell'OCSE, è chiamata a implementare i nuovi *standard* internazionali per garantire uno scambio spontaneo obbligatorio di informazioni conforme ai principi elaborati dal progetto BEPS. Il 5 ottobre 2015, il Dipartimento federale delle finanze (di seguito DFF), preso atto dei risultati del BEPS, con un comunicato stampa, ha dichiarato che "per quanto riguarda lo scambio di informazioni concernenti le cosiddette procedure di *ruling*, la Svizzera creerà la necessaria base legale con l'approvazione della Convenzione multilaterale dell'OCSE e del Consiglio d'Europa sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale"[13]. Dal canto suo, l'Unione europea (di seguito UE) ha raggiunto il 6 ottobre 2015 un'intesa politica per modificare la Direttiva n. 2011/16/UE sulla cooperazione amministrativa nel settore

fiscale, in modo da introdurre tra gli Stati membri UE l'obbligo dello scambio automatico delle informazioni sui *ruling* rilasciati dalle autorità fiscali. Gli Stati membri avranno tempo sino al 31 dicembre 2016 per implementare le nuove disposizioni della Direttiva, in quanto lo scambio automatico di informazioni sui *ruling* avverrà dal 1. gennaio 2017[14].

2.

Le tipologie di *ruling*

2.1.

Secondo il progetto BEPS

2.1.1.

Definizione generale di *ruling*

Secondo il progetto BEPS un *ruling* è costituito da "qualsiasi consiglio, informazione o promessa fornita dall'autorità fiscale a uno specifico contribuente o a gruppi di contribuenti concernenti la loro situazione fiscale e sulle quali essi possono fare affidamento"[15].

Si tratta di una definizione ampia di *ruling* che include sia le informazioni aventi un carattere generale sia quelle di natura specifica[16]. L'OCSE ha tuttavia stabilito che lo scambio spontaneo obbligatorio di informazioni debba estendersi soltanto ai *ruling* che concernono uno specifico contribuente (*taxpayer-specific ruling*)[17] e sui quali il contribuente può fare affidamento[18]. Simili *ruling* possono essere rilasciati dall'autorità fiscale prima o dopo il compimento di una determinata operazione[19], sempre che abbia a che vedere con una domanda specifica riguardante un contribuente individuato[20]. Non sono invece considerati dei *ruling*, quelle decisioni o quegli accordi ottenuti dal contribuente a seguito di un accertamento fiscale che si è aperto dopo l'invio della dichiarazione fiscale[21]. Rientrano a ogni modo nella definizione di *ruling*, quelle decisioni o quegli accordi successivi a un accertamento fiscale e riguardanti il trattamento degli utili futuri, sempre che il *ruling* ricada in una delle sei categorie definite dall'OCSE[22].

2.1.2.

I *ruling* riguardanti uno specifico contribuente

In base al progetto BEPS lo scambio spontaneo di informazioni si applica soltanto per quei *ruling* che riguardano uno specifico contribuente[23]. Ne fanno parte (i) gli accordi fiscali preventivi (*Advance tax ruling*, di seguito ATRs) e (ii) gli APAs[24]. Gli ATRs rappresentano degli accordi specifici tra autorità fiscale e un singolo contribuente ed indicano le conseguenze fiscali di una determinata operazione presentata dal contribuente stesso. Se accettati dall'autorità fiscale, il contribuente ha diritto di farvi affidamento[25]. Queste particolari tipologie di *ruling* permettono di determinare se, e in che modo, delle disposizioni di legge oppure delle prassi amministrative si applicano a una situazione concreta; parimenti permettono di chiarire se, e in che modo, un *ruling* generale si applica a una situazione specifica presentata dal contribuente all'autorità fiscale[26]. Nel caso degli APAs, si tratta invece di seguire i principi previsti dalle Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali[27]. Un APA è definito come "un accordo che fissa, prima della realizzazione delle transazioni da controllare, una determinata serie di criteri (ad

esempio: metodo, elementi comparabili e relative rettifiche appropriate, ipotesi di base sugli sviluppi futuri) per la determinazione dei prezzi di trasferimento applicati a quelle transazioni nel corso di un determinato periodo di tempo"[28]. Gli APAs garantiscono al contribuente la certezza su come le regole in materia di prezzi di trasferimento infragruppo si applicheranno alle future transazioni. L'OCSE rileva che "l'APA differisce dalla procedura di *ruling* tradizionale in quanto necessita di un esame dettagliato e, ove opportuno, di una verifica delle ipotesi di fatto sulle quali si basa la determinazione delle conseguenze legali prima che tale determinazione possa avere luogo"[29]. Gli APAs possono essere unilaterali, bilaterali o multilaterali. Quelli unilaterali sono conclusi con una sola autorità fiscale, mentre quelli bilaterali e/o multilaterali lo sono con più autorità fiscali e sono pattuiti facendo ricorso all'istituto della procedura amichevole prevista dalle convenzioni fiscali applicabili tra gli Stati[30].

2.1.3.

I *ruling* aventi un carattere generale

L'OCSE esclude espressamente dallo scambio spontaneo obbligatorio di informazioni i *ruling* aventi un carattere generale, i quali si applicano a gruppi o categorie di contribuenti o di attività e non a un contribuente specifico[31]. Queste tipologie di *ruling* forniscono generalmente delle indicazioni sulla posizione dell'autorità fiscale in merito a questioni quali l'interpretazione della legislazione o di una prassi amministrativa[32], e circa l'applicazione ai contribuenti in generale o a una categoria specifica di contribuenti o di attività. Le indicazioni si applicano, di regola, a tutti i contribuenti che esercitano delle attività o realizzano delle operazioni che rientrano nel campo di applicazione dei *ruling*. Queste prese di posizione sono sovente rese pubbliche e possono essere seguite dai contribuenti in relazione alle loro attività o transazioni, senza che però essi siano tenuti a presentare una specifica domanda all'autorità fiscale[33].

2.2.

Secondo il diritto svizzero

2.2.1.

Definizione generale di *ruling*

Il *ruling*, benché trovi un'ampia diffusione nella pratica quotidiana, non è disciplinato dalla legislazione svizzera[34]. Per assicurarsi un'adeguata certezza del diritto, la persona che stipula un certo contratto o compie una determinata operazione economica, si rivolge all'autorità fiscale con l'intento di essere preventivamente informata sulle conseguenze fiscali di quella determinata operazione[35].

Secondo il Tribunale federale, un *ruling* fiscale rappresenta un'informazione fornita da un'autorità fiscale su una fattispecie precisa e non assimilabile a una decisione[36]. Infatti, i *ruling* conclusi tra autorità fiscale e contribuente, che non poggiano su di una base legale in senso formale, non assumono carattere vincolante e non possono quindi essere impugnati come una decisione di tassazione ordinaria[37]. Il contribuente ha però il diritto di richiedere all'autorità fiscale delle informazioni preliminari, le quali, come detto, non assumono il carattere delle decisioni e non possono di conseguenza essere impugnate come le decisioni di accertamento. Secondo la dottrina

si tratta di un cosiddetto "atto materiale" (*Realakt*), poiché si tratta di un giudizio che concerne una situazione futura[38]. Ad ogni modo, le informazioni rilasciate dall'autorità fiscale producono delle conseguenze giuridiche nei confronti del contribuente, sulla base dei principi generali della buona fede e della tutela dell'affidamento (articoli 5 capoverso 3 e 9 della Costituzione federale svizzera [di seguito Cost.]) [39]. Affinché il contribuente possa pretendere il rilascio di un *ruling*, egli deve tuttavia dimostrare un interesse degno di protezione[40]. Secondo la giurisprudenza dell'Alta Corte, l'autorità fiscale è vincolata alle informazioni e promesse, anche inesatte[41], che essa ha rilasciato a una persona, soltanto quando sono cumulativamente adempiute le seguenti cinque condizioni[42]:

- 1) l'autorità ha agito in un caso concreto nei confronti di una determinata persona;
- 2) l'autorità era o poteva essere ritenuta competente per rilasciare l'informazione;
- 3) la persona non poteva rendersi conto dell'inesattezza dell'informazione ricevuta;
- 4) la persona ha compiuto atti di disposizione, la cui revoca gli causerebbe un pregiudizio;
- 5) nel frattempo non è intervenuta una modifica di legge.

Nel caso in cui l'autorità fiscale non risponda a una domanda di *ruling* presentata dal contribuente e, *a fortiori*, su un punto preciso della domanda, quest'ultimo non potrà considerare il silenzio dell'autorità fiscale quale accettazione della sua domanda[43]. Le condizioni qui sopra enunciate, per essere vincolanti, devono essere adempiute in maniera chiara e senza equivoci[44]. In particolare, devono essere rispettati i seguenti requisiti: (i) l'informazione deve essere data a una singola persona (individualità), (ii) l'informazione deve riferirsi a una fattispecie concreta (specialità)[45]. *Ruling* anonimi firmati dall'autorità fiscale non sono protetti dal principio della buona fede, poiché non poggiano su un caso concreto[46].



2.2.2.

L'autorità competente a rilasciare le informazioni

Per quanto riguarda le imposte cantonali e comunali, il Tribunale federale ha avuto modo di confermare che le autorità fiscali del Cantone interessato rappresentano le sole competenti per pronunciarsi su una richiesta di *ruling*. Per quanto riguarda l'imposta federale diretta, il Tribunale federale ha considerato le autorità fiscali cantonali, in virtù della loro competenza di tassazione, le sole autorizzate a rilasciare dei *ruling*[47]. In una sentenza del 5 ottobre 2012, l'Alta Corte, senza però rimettere in causa la competenza dell'autorità

fiscale cantonale, ha statuito che l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC) deve essere coinvolta nel rilascio di un *ruling* in materia di imposta federale diretta[48]. Con due recenti sentenze del 24 agosto 2015, il Tribunale federale si è nuovamente chinato sulla competenza dell'AFC nel rilascio di *ruling* ai fini dell'imposta federale diretta. Dopo le incertezze create con la sentenza del 5 ottobre 2012, l'Alta Corte ha confermato che solo le autorità cantonali di tassazione dispongono delle competenze necessarie per rilasciare dei *ruling* in materia di imposta federale diretta[49].

2.3.

Considerazioni sulla definizione di *ruling* tra BEPS e diritto svizzero

Esistono delle similitudini tra la definizione di *ruling* prevista dal Piano di azione 5 del BEPS e quella prevista dal diritto svizzero. In entrambi i casi, le informazioni rilasciate dall'autorità fiscale, per essere vincolanti, devono riguardare un caso concreto ed applicarsi a uno specifico contribuente e su un'operazione determinata[50]. La forma con la quale le informazioni vengono rilasciate (scritta oppure orale) non è decisiva né dal punto di vista del progetto BEPS, né da quello del diritto svizzero[51].

I *ruling* generali previsti dal progetto BEPS possono essere assimilati, secondo il diritto svizzero, a ordinanze amministrative (direttive, istruzioni, regolamenti di servizio, circolari, lettere-circolari, notizie e altre direttive rilasciate dalle autorità fiscali), nella misura in cui riflettono la prassi amministrativa applicabile a un numero indeterminato di contribuenti in una moltitudine di casi[52].

Nel caso in cui il *ruling* non dovesse vincolare le autorità fiscali sulla base dei principi della buona fede e dell'affidamento (*ruling* informale), più precisamente quando una delle cinque condizioni cumulative non viene rispettata, l'autorità fiscale dello Stato che ha rilasciato il *ruling* non sarà tenuta a inviare spontaneamente le informazioni all'altro Stato interessato. Infatti, la definizione di *ruling* prevista dal Piano di azione 5 del BEPS presuppone che il contribuente sia in grado di fare affidamento nella decisione dell'autorità fiscale ("on which the particular taxpayer is entitled to rely"), affinché quest'ultima debba dar seguito allo scambio spontaneo di informazioni[53]. La nozione di *ruling* prevista dal diritto svizzero si allinea quindi con quella statuita dal progetto BEPS[54].

3.

Le categorie di *ruling* oggetto dello scambio spontaneo obbligatorio di informazioni

3.1.

I *ruling* riguardanti i regimi fiscali preferenziali

3.1.1.

I criteri elaborati dal FHTP

L'obbligo dello scambio spontaneo di informazioni tra autorità fiscali relativo ai regimi fiscali preferenziali si basa su quei regimi che (i) rientrano nello scopo del lavoro del FHTP; (ii) sono preferenziali; e (iii) permettono di ottenere un basso o nullo livello di tassazione[55]. Si tratta concretamente di applicare una tecnica di filtraggio, la quale permette di

individuare la nascita dell'obbligo allo scambio spontaneo di informazioni. Questo sistema a tre "filtri" ha infatti lo scopo di evitare che un'autorità fiscale decida in maniera arbitraria se, e quali, informazioni scambiare con gli altri Stati[56]. L'obbligo di scambiare spontaneamente le informazioni si presenta per i *ruling* rilasciati dall'autorità fiscale che riguardano qualsiasi tipo di regime preferenziale. Ciò significa che il regime non deve essere stato necessariamente esaminato oppure non deve risultare potenzialmente o effettivamente dannoso sulla base delle indicazioni del Rapporto del FHTP del 1998. Di conseguenza, l'obbligo allo scambio spontaneo di informazioni vale per qualsiasi *ruling* in rapporto ai regimi preferenziali, anche se non sono ancora stati oggetto d'esame da parte del FHTP oppure lo sono stati, ma non sono risultati potenzialmente o effettivamente dannosi e sono stati di conseguenza approvati[57]. Gli Stati che si contraddistinguono per dei regimi preferenziali, che non sono stati ancora oggetto d'esame da parte del FHTP, sono tenuti ad autovalutarsi al fine di accertare se adempiono o meno le condizioni sopra enunciate (cosiddetti "filtri") per uno scambio spontaneo obbligatorio di informazioni. In caso di dubbio sull'applicabilità dei filtri, l'OCSE raccomanda comunque lo scambio spontaneo di informazioni[58].

3.1.2.

Filtro 1: I regimi rientranti nello scopo del lavoro del FHTP
I regimi preferenziali, orientati alla fiscalità delle imprese[59], devono in primo luogo riferirsi all'imposizione dei redditi derivanti da attività geograficamente mobili, quali le attività finanziarie e le altre prestazioni di servizi, comprese le forniture di beni immateriali[60].

3.1.3.

Filtro 2: I regimi considerati preferenziali dal FHTP

Un regime viene definito preferenziale quando si scosta dai principi generali della fiscalità del Paese interessato e non invece dai principi applicati dagli altri Paesi[61]. Il confronto, per definire se un regime fiscale è ordinario oppure preferenziale, deve avvenire all'interno dello Stato medesimo e non con gli altri Stati[62]. Le condizioni più favorevoli di un regime fiscale per rapporto agli altri Stati sono irrilevanti; gli elementi di comparazione restano appunto i principi applicabili all'interno dello Stato[63]. Un regime preferenziale può assumere diverse forme, come per esempio la riduzione dell'aliquota oppure della base imponibile oppure ancora prevedere delle condizioni facilitate per il pagamento o il rimborso delle imposte. Ancorché il privilegio possa apparire poco importante, lo stesso, secondo l'OCSE, dovrà comunque essere qualificato come regime preferenziale[64].

3.1.4.

Filtro 2: I regimi preferenziali in Svizzera

Nel Rapporto finale 2015 del Piano di azione 5 del BEPS figurano 43 regimi preferenziali individuati dal FHTP[65]. Nell'ambito della Riforma III dell'imposizione delle imprese, il Consiglio federale ha proposto al Parlamento di sopprimere i regimi preferenziali individuati dal FHTP[66], in particolare:

- gli statuti fiscali cantonali previsti per le società holding (articolo 28 capoverso 2 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [di

- seguito LAID]), le società di domicilio (articolo 28 capoverso 3 LAID) e le società miste (articolo 28 capoverso 4 LAID)[67];
- la prassi pubblicata dall'AFC concernente l'imposizione delle società principali[68];
- la prassi non pubblicata dell'AFC e delle amministrazioni fiscali cantonali concernente l'imposizione delle *Swiss Finance Branch*[69].

Anche il Canton Nidvaldo è chiamato a sopprimere il suo *Lizenzbbox* (articolo 85 capoverso 3 della Legge tributaria del Canton Nidvaldo [di seguito LT-NW])[70] per allinearsi al nuovo *patent box* contenuto nella Riforma III (progetti di articoli 8 e 24a LAID), che risulta compatibile con gli *standard* internazionali indicati dal Piano di azione 5 del BEPS[71].

Non sono invece considerati dei regimi preferenziali, e non devono pertanto sottostare allo scambio spontaneo obbligatorio di informazioni, gli sgravi fiscali accordati nel quadro della politica regionale, di cui possono beneficiare le imprese che si occupano di attività che si contraddistinguono per un alto livello di innovazione e il relativo valore aggiunto è da considerarsi elevato[72]. Si tratta in particolare delle agevolazioni fiscali previste a livello cantonale dagli articoli 5 e 23 capoverso 3 LAID e a livello federale dalla Nuova Politica Regionale (NPR), il cui campo di applicazione è definito dalla Legge federale del 6 ottobre 2006 sulla politica regionale e dalla relativa ordinanza di applicazione[73].

3.1.5.

Filtro 3: I regimi con un livello di tassazione basso o nullo secondo il FHTP

Affinché un regime sia ritenuto potenzialmente dannoso, il primo fattore chiave da considerare è il livello di tassazione effettivo nullo o poco elevato, in rapporto al livello di imposizione complessivo, che deve considerare le imposte nazionali e *infra*-nazionali (per la Svizzera le imposte federale, cantonali e comunali)[74]. Il Piano di azione 5 del BEPS non stabilisce una soglia minima o un rapporto per indicare quando una tassazione debba essere considerata bassa. L'OCSE osserva tuttavia che i singoli Stati hanno la possibilità, attraverso il loro diritto interno, di introdurre delle misure difensive per combattere gli effetti di un regime fiscale dannoso (di regola si tratta delle norme concernenti le *Controlled Foreign Companies* [di seguito CFC])[75].

3.2.

Gli APAs unilaterali e i *ruling* analoghi riguardanti specifiche situazioni internazionali sui prezzi di trasferimento *infra*-gruppo (ATRs)

Gli APAs unilaterali rappresentano un accordo tra l'autorità fiscale e il contribuente di un medesimo Stato. Oggetto dello scambio spontaneo di informazioni sono soltanto gli APAs unilaterali; sono esclusi gli APAs bilaterali o multilaterali, in quanto si parte dal presupposto che le autorità fiscali interessate siano già in possesso delle informazioni necessarie[76].

I *ruling* analoghi agli APAs vertono pure su delle questioni riguardanti i prezzi di trasferimento *intra*gruppo. Rispetto agli APAs, essi si basano soltanto su un'operazione particolare presentata dal contribuente (ATR) e non disciplinano diverse transazioni, diversi tipi di transazioni su base continuativa,

o tutte le transazioni internazionali del contribuente per un determinato periodo di tempo[77].

Gli APAs unilaterali, così come gli altri *ruling* unilaterali analoghi agli APAs, rientrano nel perimetro dello scambio spontaneo di informazioni, non già perché costituiscono dei regimi preferenziali, ma perché, in assenza di un effettivo scambio di informazioni, si potrebbero creare delle distorsioni fiscali nelle basi impositive tra gli Stati coinvolti[78]. Infatti, qualora questi *ruling* non fossero conosciuti dalle autorità fiscali degli altri Stati, vi sarebbe il rischio che un'operazione o una serie di operazioni, oggetto di un *ruling* in uno Stato, possa essere tassata in maniera insufficiente o inadeguata nell'altro Stato, contravvenendo ai principi generali del BEPS[79].



3.3. **I *ruling* che prevedono un aggiustamento verso il basso degli utili imponibili nelle situazioni transfrontaliere**

Si tratta del caso in cui lo Stato, nel quale è stato sottoscritto il *ruling*, consenta al contribuente l'effettuazione di variazioni fiscali in diminuzione (senza quindi che venga realizzata alcuna scrittura contabile di rettifica) per conformarsi alla remunerazione *at arm's length* concordata in un APA o in un ATR unilaterale. Tali aggiustamenti fiscali, che non trovano riscontro nelle scritture contabili, potrebbero dar luogo a delle distorsioni fiscali se non intervenisse un simmetrico aggiustamento volontario in aumento dell'utile imponibile nello Stato della società associata all'estero[80].

3.4. **I *ruling* concernenti gli stabilimenti d'impresa**

Ricadono nello scambio spontaneo di informazioni i *ruling* concernenti l'esistenza o meno di uno stabilimento d'impresa[81] (sia all'interno che all'esterno del Paese che concede il *ruling*) oppure qualsiasi altro tipo di *ruling* volto ad attribuire maggiori utili allo stabilimento d'impresa rispetto alla società a cui fa capo[82].

Per quanto concerne la Svizzera, nei casi di ripartizione intercantonale, se l'importanza della sede principale di un'impresa, che dispone di stabilimenti d'impresa in altri Cantoni, non è sufficientemente tenuta in considerazione attraverso la determinazione delle quote di ripartizione dell'utile, ad essa viene riconosciuta un'assegnazione in via preliminare (precipuo) sull'utile. Tale precipuo oscilla di regola tra il 10 e il 20% dell'utile complessivo e viene assegnato anche in presenza di una perdita complessiva[83].

3.5.

I *ruling* concernenti le società veicolo (*conduit*)

Questa categoria di *ruling* copre gli accordi nei quali dei flussi internazionali di tesoreria transitano attraverso delle entità residenti nello Stato che accorda il *ruling*, dalle quali questi fondi o redditi sono direttamente o indirettamente (attraverso un'altra entità domiciliata nello stesso Stato) riversati in un altro Stato[84].

I proventi di natura mobiliare (*passive income*) versati da una società residente nello Stato della fonte a una società intercalata, sono immediatamente riversati da quest'ultima a una società residente in uno Stato terzo[85].

Le società veicolo (*conduit*) non hanno altra funzione che quella di usufruire dei vantaggi delle reti convenzionali di cui dispone lo Stato in cui risiede. Il potere reale su queste società veicolo è esercitato in un altro Stato, cioè quello del beneficiario effettivo[86].

3.6.

Altri tipi di *ruling*

Attraverso una clausola residuale, il FHTP si conserva un margine di apprezzamento per definire *ruling* futuri che potrebbero rientrare nello scambio spontaneo di informazioni e che, allo stato attuale, non sono ancora stati individuati dal FHTP[87].

4.

I destinatari dello scambio spontaneo

4.1.

Le società coinvolte

Quale regola generale, lo scambio spontaneo di informazioni sui *ruling* riguardanti le sei categorie deve essere effettuato: (i) dagli Stati di residenza di tutte le società collegate con cui il contribuente (società) effettua un'operazione per la quale viene concesso un *ruling* o la quale genera dei redditi provenienti da società collegate che beneficiano di un trattamento fiscale preferenziale (questa regola si applica anche in un contesto di stabilimento d'impresa); con (ii) lo Stato di residenza della società controllante e della società capogruppo[88].

4.2.

La soglia minima di detenzione in una società

La soglia di partecipazione minima a partire dalla quale due società possono considerarsi collegate è stata stabilita al 25%; tuttavia il FHTP si è riservato la facoltà di poter rivedere in futuro questa percentuale[89].

Due società sono considerate collegate, se la prima società (società madre) detiene un investimento di almeno il 25% nella seconda società (società figlia) oppure vi è una terza persona (persona fisica o giuridica) che detiene un investimento di almeno il 25% in entrambe le società (società collegate). L'investimento può essere detenuto, direttamente o indirettamente (attraverso un'altra società) e può consistere in una detenzione dei diritti di voto o di capitale[90].

4.3.

I casi di stabile organizzazione

In presenza di un *ruling* accordato a una stabile organizzazione, gli Stati che si scambiano spontaneamente le informazioni

sono: (i) lo Stato di residenza della sede o dello stabilimento d'impresa e, a seconda dei casi, (ii) lo Stato di residenza della capogruppo (società capogruppo) e della società controllante diretta (società madre)[91].

4.4.

I casi di società veicolo

In presenza di un *ruling* accordato a una società veicolo, gli Stati che si scambiano spontaneamente le informazioni sono: (i) lo Stato di residenza di tutte le società collegate che procedono a delle distribuzioni a una società veicolo (direttamente o indirettamente), (ii) lo Stato di residenza del beneficiario economico finale (che nella maggior parte dei casi sarà la società capogruppo) delle distribuzioni fatte alla società veicolo, e (iii) lo Stato di residenza della società capogruppo e della società madre diretta (controllante), a condizione che lo Stato sia diverso da quello indicato nella cifra (ii)[92].



5.

Le basi legali necessarie per attuare lo scambio spontaneo di informazioni

5.1.

Il quadro giuridico in Svizzera

La Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (di seguito Convenzione sull'assistenza amministrativa)[93] e le modifiche apportate alla Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (di seguito LAAF) con l'approvazione dei testi da parte dell'Assemblea federale, il 18 dicembre 2015[94], contengono le basi giuridiche necessarie per lo scambio spontaneo di informazioni[95]. L'attuazione degli *standard* internazionali per lo scambio spontaneo di informazioni sui *ruling* sarà poi da disciplinare ulteriormente nell'Ordinanza sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (di seguito OAAF) (cfr. *infra* cap. 9)[96].

5.2.

Lo scambio spontaneo di informazioni secondo la Convenzione sull'assistenza amministrativa

L'articolo 7 paragrafo 1 lettere a-e Convenzione sull'assistenza amministrativa racchiude le basi di diritto materiale per lo scambio spontaneo di informazioni[97]. Le basi legali di diritto procedurale per l'attuazione della Convenzione sull'assistenza amministrativa devono invece essere inserite nella LAAF[98]. È solo attraverso queste disposizioni che la Svizzera potrà dar seguito alle richieste dell'OCSE riguardanti lo scambio spontaneo di informazioni sui *ruling* fiscali[99].

5.3.

Le modifiche della LAAF del 18 dicembre 2015

L'articolo 4 capoverso 1 LAAF che limitava l'assistenza amministrativa esclusivamente su domanda è stato stralciato. Lo scambio spontaneo di informazioni trova ora collocazione nel Capitolo 3 LAAF (articoli 22a-22e LAAF).

5.3.1.

La necessità di un'ordinanza del Consiglio federale

L'articolo 22a capoverso 1 LAAF recita quanto segue: "[i]l Consiglio federale disciplina in dettaglio gli obblighi connessi allo scambio spontaneo di informazioni. A tal fine si basa sugli standard internazionali e sulla prassi di altri Stati". Il capoverso 1 ha uno stretto legame con l'obbligo dello scambio spontaneo previsto dal Piano di azione 5 del BEPS. Infatti, i dettagli contenuti nel Rapporto finale 2015 dovranno essere recepiti in un'ordinanza del Consiglio federale. Sarà quindi da adeguare l'attuale OAAF agli *standard* minimi internazionali previsti dal BEPS in materia di scambio spontaneo obbligatorio sui *ruling*. L'AFC rappresenta l'autorità competente per lo scambio spontaneo di informazioni (articolo 2 in relazione con articolo 22a capoverso 4 LAAF).

5.3.2.

Il diritto di essere sentiti e di ricorrere a un'autorità giudiziaria

L'informazione della persona interessata e di altre persone legittimate a ricorrere nonché la procedura per lo scambio spontaneo di informazioni si basano sugli stessi principi dello scambio di informazioni su domanda[100]. La LAAF è stata completata al fine di prevedere una notifica alla persona interessata e alle altre persone legittimate a ricorrere, anche nell'ambito dello scambio spontaneo di informazioni (articolo 22b LAAF)[101]. L'interessato ha diritto di ricorrere secondo l'articolo 48 della Legge federale sulla procedura amministrativa (PA) (articolo 22b capoverso 1 LAAF). Eccezionalmente, l'AFC informa tali persone dello scambio spontaneo di informazioni soltanto dopo che questo è avvenuto, qualora l'informazione preliminare vanificherebbe lo scopo dell'assistenza amministrativa e il buon esito dell'inchiesta (articolo 22b capoverso 2 LAAF)[102]. Qualora la persona legittimata a ricorrere non potesse essere contattata, l'AFC la informa sulla prevista trasmissione di informazioni mediante una pubblicazione nel Foglio federale (articolo 22b capoverso 3 LAAF). Alla persona interessata viene garantito il diritto di partecipazione e di esame degli atti delle persone legittimate a ricorrere (articolo 22c in relazione con articolo 15 LAAF).

5.3.3.

L'utilizzo delle informazioni estere per l'applicazione del diritto svizzero

La Convenzione sull'assistenza amministrativa si basa sul principio di reciprocità. Non offre alcuna possibilità di rinunciare unilateralmente a fornire assistenza amministrativa. La Svizzera riceverà informazioni dall'estero senza richiesta preliminare[103].

In base all'articolo 22e capoverso 1 LAAF, l'AFC è tenuta a inoltrare, ai fini dell'applicazione e dell'esecuzione del diritto tributario svizzero, alle autorità fiscali cantonali interessate, le informazioni che le sono state trasmesse spontaneamente dagli altri Stati. All'AFC incombe inoltre l'obbligo di

segnalare a tali autorità le restrizioni inerenti all'impiego delle informazioni trasmesse e l'obbligo di mantenere il segreto secondo le disposizioni in materia di assistenza amministrativa della CDI applicabile. Vi è pertanto la possibilità per le autorità fiscali svizzere di ottenere, nel rispetto dei limiti dell'articolo 22 Convenzione sull'assistenza amministrativa, le informazioni riguardanti le diverse tipologie di *ruling* previste dal BEPS.

6. Gli aspetti temporali

6.1. Secondo il progetto BEPS

6.1.1. In generale

Il Piano di azione 5 del BEPS dispone che lo scambio spontaneo obbligatorio di informazioni sia da applicarsi non soltanto ai *ruling* futuri, ma anche a quelli passati, che sono stati concessi negli anni precedenti la pubblicazione del Rapporto finale 2015. L'OCSE osserva che gli Stati, che ancora non dispongono delle basi legali necessarie nel loro diritto interno, dovranno adattare la loro legislazione al fine di potersi scambiare spontaneamente le informazioni concernenti i *ruling*. In tal caso, i termini entro i quali adattare il diritto interno alle raccomandazioni dell'OCSE dipendono dal processo legislativo di ciascuno Stato[104].

6.1.2. Ruling passati e futuri

I *ruling* passati sono quelli rilasciati dall'autorità fiscale il o dopo il 1. gennaio 2010 e che esplicano ancora effetto a partire dal 1. gennaio 2014[105]. La trasmissione delle informazioni in relazione a questi *ruling* dovrà avvenire entro il 31 dicembre 2016 per gli Stati che già dispongono della base legale necessaria[106].

I *ruling* futuri sono invece quelli rilasciati il o dopo il 1. aprile 2016[107]. In questo caso lo scambio spontaneo obbligatorio di informazioni con gli Stati interessati deve avvenire il prima possibile e, in ogni caso, entro tre mesi da quando il *ruling* è stato rilasciato[108]. Se, tuttavia, a causa di ostacoli giuridici (per esempio ricorso del contribuente contro la decisione dello scambio spontaneo di informazioni, cfr. articolo 22b LAAF), il termine di tre mesi non può essere rispettato, lo stesso potrà essere prolungato sino a quando l'ostacolo giuridico non abbia cessato di esistere[109]. Non rappresenta invece un ostacolo giuridico, una decisione di tassazione non ancora definitiva e concernente una fattispecie oggetto di un *ruling*[110].

6.2. Secondo il diritto svizzero

Lo scambio di informazioni spontaneo si basa sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa. Gli aspetti temporali riguardanti l'assistenza amministrativa sono disciplinati all'articolo 28 paragrafo 6.

Considerando che questo trattato entrerà in vigore il 1. gennaio 2017, lo scambio spontaneo di informazioni si applicherà

dal periodo fiscale successivo, ovvero dal 1. gennaio 2018[111], a meno che due o più Parti decidano di anticipare lo scambio spontaneo al 1. gennaio 2017. Secondo il Consiglio federale "sebbene la Convenzione sull'assistenza amministrativa sia multilaterale, occorre stabilire per ciascuna relazione bilaterale il periodo durante il quale è consentita l'assistenza amministrativa. La Convenzione deve essere applicabile per entrambe le Parti. La data pertinente a tal fine corrisponde quindi alla data più in là nel tempo tra l'entrata in vigore in Svizzera e l'applicabilità presso l'altra Parte della Convenzione sull'assistenza amministrativa. Due o più Parti possono convenire che l'assistenza amministrativa sia ammessa anche per periodi fiscali o obblighi fiscali anteriori"[112]. L'articolo 4 del Decreto federale che approva e trasporta nel diritto svizzero la Convenzione sull'assistenza amministrativa, stabilisce che "il Consiglio federale può convenire con una o più Parti che la Convenzione sull'assistenza amministrativa abbia effetto per quel che concerne l'assistenza amministrativa relativa a periodi di imposizione o a obblighi fiscali a partire dall'entrata in vigore per la Svizzera di tale Convenzione". Il Consiglio federale potrà quindi decidere bilateralmente se applicare l'assistenza amministrativa relativa allo scambio spontaneo dal 1. gennaio 2017. In assenza di una decisione bilaterale, automaticamente lo scambio avverrà a partire dal 1. gennaio 2018.

6.2.1.

Il primo invio delle informazioni dell'AFC agli Stati esteri

Nella migliore delle ipotesi le basi legali per lo scambio spontaneo di informazioni entreranno in vigore il 1. gennaio 2017 e il primo invio effettivo potrà avvenire a partire dal 1. gennaio 2018[113]. Le informazioni sui *ruling* passati, per essere trasmesse, dovranno riguardare un *ruling* rilasciato dall'autorità fiscale il o dopo il 1. gennaio 2010 ed esplicare ancora effetto al 31 dicembre 2017 (o eventualmente al 31 dicembre 2016)[114]. Per contro, le informazioni sui *ruling* futuri, dovranno riguardare i *ruling* rilasciati il o dopo il 1. gennaio 2018 (o eventualmente il 1. gennaio 2017)[115].

7.

Le informazioni oggetto dello scambio spontaneo

L'autorità fiscale è tenuta a trasmettere una sintesi, rispettivamente alcune informazioni di base, riferite ai *ruling*. Ciò avviene utilizzando il modello indicato all'Allegato C del Rapporto finale 2015 del Piano di azione 5 del BEPS[116]. Secondo l'OCSE, l'utilizzo di uno *standard* comune velocizza e semplifica il processo. Le informazioni *standard* da comunicare attraverso lo scambio spontaneo sono le seguenti[117]:

- 1) il numero di riferimento del *ruling* (se esistente);
- 2) l'identificazione del contribuente interessato (nome, indirizzo, ragione sociale) e, se del caso, del gruppo societario internazionale al quale appartiene;
- 3) la data del rilascio del *ruling*;
- 4) i periodi fiscali coperti dal *ruling*;
- 5) le categorie di *ruling* interessate;
- 6) ulteriori informazioni riguardanti il *ruling* e il contribuente (opzionali), quali l'ammontare della transazione, la cifra d'affari annuale o l'utile conseguito dal contribuente;
- 7) una breve descrizione della tematica coperta dal *ruling* in una lingua ufficiale dell'OCSE o in un'altra lingua bilateralmente convenuta;

- 8) i motivi per lo scambio delle informazioni con lo Stato ricevente (società capogruppo, controllante diretta, società sorelle, eccetera);
- 9) i dettagli delle entità domiciliate nello Stato ricevente (nome, indirizzo e numero di identificazione del contribuente, se disponibile).

Lo scambio spontaneo obbligatorio di informazioni costituisce una sorta di "apripista" per lo Stato che riceve tali informazioni. L'autorità fiscale di questo Stato può infatti in seguito avviare un'indagine per richiedere ulteriori informazioni, più dettagliate e/o specifiche, allo Stato che ha inviato spontaneamente le informazioni, mediante lo strumento dello scambio su domanda[118].

8.

Le imposte coperte dallo scambio di informazioni sui *ruling*

8.1.

In generale

Il Rapporto finale 2015 si occupa sostanzialmente di considerare, nell'ambito dei *ruling* che sono oggetto di uno scambio spontaneo obbligatorio di informazioni, soltanto le imposte societarie (*in casu* l'imposta sull'utile delle persone giuridiche) e quelle concernenti i redditi derivanti da attività geograficamente mobili, quali le attività finanziarie e le altre prestazioni di servizi, ivi comprese le forniture di attivi immateriali[119]. Sempre nel citato Rapporto, si esclude a priori di considerare i *ruling* concernenti le imposte sul consumo (per esempio l'imposta sul valore aggiunto [di seguito IVA]). Il Rapporto finale 2015, conformemente all'Allegato C, prevede però l'invio spontaneo di alcune informazioni aventi un carattere generale che serviranno allo Stato ricevente per decidere se dar seguito o meno a uno scambio su domanda, così da ottenere maggiori informazioni sul contribuente che ha beneficiato del *ruling*. Lo Stato richiedente potrà quindi formulare una domanda sulla base: (i) dell'articolo 5 Convenzione sull'assistenza amministrativa; (ii) dell'articolo 26 CDI (di regola) conclusa con la Svizzera, conforme all'articolo 26 M-OCSE; (iii) dell'articolo 5 dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella Direttiva 2003/48/CE del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (di seguito AfisR); (iv) dell'accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale (*Tax Information Exchange Agreement* [TIEA]) pattuito con la Svizzera. In questi casi, lo scambio di informazioni potrà di conseguenza avere un campo di applicazione molto più esteso di quello indicato nel Rapporto finale 2015.

8.2.

La scelta dello strumento di assistenza amministrativa su domanda

Per quanto riguarda l'obbligo di accordare assistenza amministrativa su domanda, in linea di principio questi strumenti sono equivalenti, perché si basano sugli *standard* OCSE. Possono invece esserci differenze per quanto riguarda l'applicabilità temporale e le imposte considerate dallo strumento di assistenza utilizzato dallo Stato richiedente[120]. Considerando il campo di applicazione esteso, è plausibile che lo Stato richiedente

farà uso dell'articolo 26 CDI o dell'articolo 5 AfisR, poiché gli permetteranno di ottenere informazioni per l'applicazione del suo diritto interno riferito a tutte le imposte dirette e a quelle indirette; esso potrà quindi ottenere il documento originale oggetto del *ruling* tra fisco e contribuente, i conti annuali, ma anche rendiconti IVA, eccetera.

9.

La revisione dell'OAAF e la consultazione del Consiglio federale

Il 20 aprile 2016, il Consiglio federale ha avviato la consultazione concernente la revisione totale dell'OAAF. La revisione definisce il quadro generale e la procedura necessaria per lo scambio spontaneo di informazioni, compresi quelli applicabili allo scambio di informazioni su decisioni anticipate (*ruling*)[121].

10.

Conclusione

Il 5 ottobre 2015 sono stati presentati dall'OCSE e dal G20 le 15 misure previste dal Piano BEPS. Con il Piano BEPS si vogliono far coincidere il luogo di imposizione degli utili con il luogo di esercizio delle attività economiche che generano tali utili e la creazione di valore. La misura 5 del BEPS, oltre a occuparsi degli *standard* legati al *patent box*, si pone l'obiettivo di continuare con i lavori dell'OCSE, già oggetto di un rapporto dell'OCSE nel 1998, volti a contrastare le pratiche fiscali dannose e a migliorare la trasparenza fiscale, ovvero l'assistenza amministrativa tra le autorità fiscali riferita alla tassazione delle imprese multinazionali. In particolare, la misura 5 del progetto BEPS prevede l'introduzione di uno scambio spontaneo obbligatorio di informazioni sui *ruling* riguardanti i regimi fiscali preferenziali e gli accordi in materia di prezzi di trasferimento tra società consociate. Per la Svizzera si tratta di trasmettere i *ruling* rilasciati dalle autorità fiscali cantonali riguardanti gli statuti fiscali cantonali previsti per le società holding, le società di domicilio e le società miste. Anche i *ruling* concernenti il *Lizenbox* del Canton Nidvaldo, così come le tassazioni basate sulla prassi pubblicata dall'AFC concernente l'imposizione delle società principali e sulla prassi non pubblicata dell'AFC e delle amministrazioni fiscali cantonali concernente l'imposizione delle *Swiss Finance Branch*, rientrano nel campo di applicazione dello scambio spontaneo di informazioni.

Oltre a questi *ruling*, anche gli accordi presi dal fisco con le imprese in ambito di prezzi di trasferimento infragruppo (APAs, ATRs) dovranno essere inviati, così come i *ruling* che concernono gli stabilimenti d'impresa e le società *conduit*. Il Consiglio federale si è detto pronto a scambiare le informazioni sui *ruling* a partire, con buona probabilità, dal 1. gennaio 2018 (oppure eventualmente dal 1. gennaio 2017), ovvero dall'anno successivo all'entrata in vigore della Convenzione sull'assistenza amministrativa. Dal profilo temporale, vi rientrano i *ruling* rilasciati dal fisco dopo il 1. gennaio 2010 e che sono ancora in vigore il 31 dicembre 2017 (oppure eventualmente il 31 dicembre 2016). In tal caso, l'AFC invierà le informazioni riferite ai *ruling* agli Stati interessati sulla base di un formulario *standard*, che contiene solo alcune informazioni, elaborato dall'OCSE. Gli Stati esteri potranno poi, a loro volta, inoltrare una domanda di assistenza amministrativa richiedendo all'AFC tutti i documenti di cui necessitano per applicare il loro diritto interno

(contratti, *ruling* esistenti, bilancio e conto economico, rendiconti, eccetera) o sulla base della Convenzione sull'assistenza amministrativa oppure sull'articolo 5 AfisR, oppure ancora in base all'articolo 26 CDI tra la Svizzera e lo Stato interessato. Al contrario, i *ruling* rilasciati prima del 1. gennaio 2010 oppure dopo questa data, ma non più validi alla fine del 2017 (oppure eventualmente alla fine del 2016), non saranno oggetto di uno scambio spontaneo di informazioni da parte delle autorità fiscali svizzere. Secondo il progetto BEPS, le società si considerano collegate, se una società detiene un investimento del 25% o più in un'altra società oppure se una terza persona detiene un investimento del 25% o più in entrambe le società. In futuro, i *ruling* concertati tra società e autorità fiscale saranno quindi, in molti casi, inviati alle autorità estere spontaneamente.

Disclaimer:

Il presente articolo è un riassunto di quello più esteso pubblicato sulla RtiD II-2016, pagine 529-574, da Samuele Vorpe, dal titolo: Lo scambio spontaneo di informazioni sui *ruling* fiscali – Analisi del Piano di azione 5 del BEPS ed effetti per la Svizzera, estratto dalla Rivista ticinese di diritto.

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.choosehenry.com/Henry/media/Henry/Secondary%20Pages/Downloads/handshake.jpg> [02.08.2016]

http://www.dirittobancario.it/sites/default/files/imagecache/small_img_pagina_interna/immagini/tax2_41.jpg [02.08.2016]

<http://www.oecd.org/media/oecdorg/directorates/centrefortaxpolicyandadministration/BEPS-blue-background-2015-330x219.png> [02.08.2016]

[1] Cfr. OCSE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi 2013 (citato: Piano di azione BEPS 2013).

[2] OCSE, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Parigi 2015, pagina 3 (citato: Rapporto finale 2015); OCSE, Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi 2014, pagina 3 (citato: Rapporto intermedio 2014).

[3] OCSE, Rapporto finale 2015, pagina 3; cfr. anche OCSE, Piano di azione BEPS 2013, pagina 15 e seguenti, pagina 19 e seguenti, pagina 22 e seguenti, dove le 15 misure previste dal BEPS vengono suddivise per pilastro.

[4] Si veda OCSE, L'OCDE présente les mesures issues du Projet BEPS OCDE/G20 qui seront examinées lors de la réunion des ministres des Finances du G20, Comunicato stampa, Parigi, 5 ottobre 2015, in: <http://www.oecd.org/fr/ctp/beeps/> [02.08.2016].

[5] OCSE, Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial, Parigi 1998 (citato: Rapporto concorrenza dannosa 1998).

[6] Il Piano di azione 5 del BEPS si occupa inoltre di definire gli *standard* internazionali applicabili agli Stati che vogliono dotarsi, o che si sono dotati, di un *patent box*. Su questo tema cfr. Vorpe Samuele, Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo, in: RtiD II-2015, pagina 715 e seguenti (citato: Attività R&S).

[7] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 89; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 35.

[8] Si considera che il termine "*obbligatorio*" (*compulsory*) introduca un obbligo di scambio spontaneo di informazioni quando le condizioni poste dall'OCSE sono riunite. Il termine "*scambio spontaneo di informazioni*" si riferisce a una situazione nella quale uno Stato è a conoscenza di informazioni che potrebbero essere pertinenti per un altro Stato, senza che quest'ultimo abbia richiesto all'altro Stato delle specifiche informazioni (OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 36).

[9] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 91; Iglesias Nelly, Échange spontané de *ruling* entre États, in: EF 1-2/2016, pagina 33.

[10] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 91; Iglesias

Nelly, op. cit., pagina 33.

[11] OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 37.

[12] Il progetto BEPS è costituito da una serie di rapporti che riflettono gli accordi presi tra Stati membri dell'OCSE e i governi del G20 nel 2013. L'OCSE si aspetta che queste raccomandazioni vengano recepite dagli Stati interessati. In un secondo momento, attraverso un processo di verifica, gli Stati verranno esaminati da un organo internazionale per verificare se le raccomandazioni saranno state correttamente implementate (cfr. OCSE, Myths and Facts about BEPS, Parigi 2015, in: <http://www.oecd.org/fr/ctp/a-propos-de-beeps.htm> [02.08.2016]).

[13] DFF, Nuovi standard internazionali dell'OCSE obbligatori in ambito di imposizione delle imprese: anche la Svizzera è chiamata ad agire, Comunicato stampa, Berna, 5 ottobre 2015, in: <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=58972> [02.08.2016].

[14] Per maggiori informazioni cfr. Amadeo Francesca, Scambio automatico obbligatorio di informazioni inerenti i *ruling* preventivi transfrontalieri e gli APA, in: NF 3/2016, pagina 14 e seguenti; Faggion Mauro, Ue: intesa raggiunta sullo scambio di informazioni per i tax *ruling*, in: FiscoOggi, 28 ottobre 2015, <http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/articolo/ue-intesa-raggiunta-sullo-scambiodi-informazioni-tax-ruling> [02.08.2016].

[15] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 95 (libera traduzione dall'inglese); OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 42; OCSE, Note d'application consolidée: Indications pour l'application du Rapport de 1998 aux régimes fiscaux préférentiels, Parigi 2004, nm. 161 (citato: NAC).

[16] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 42.

[17] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 42.

[18] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 97; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 42.

[19] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 97; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 42.

[20] Iglesias Nelly, op. cit., pagina 34.

[21] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 34.

[22] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 34.

[23] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 38.

[24] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 97.

[25] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 98; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 42; OCSE, NAC, nm. 163.

[26] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 98; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 42; OCSE, NAC, nm. 163; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 34.

[27] OCSE, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, Parigi 2010 (citato: TP Guidelines).

[28] OCSE, NAC, nm. 164; OCSE, TP Guidelines, nm. 4.123.

[29] OCSE, NAC, nm. 164; OCSE, TP Guidelines, Annex to Chapter IV, nm. 3.

[30] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 101; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 44; OCSE, NAC, nm. 165. L'articolo 25 paragrafo 3 del Modello di convenzione fiscale dell'OCSE (di seguito M-OCSE) dispone che le autorità competenti si adoperano per risolvere in via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione. Esse potranno altresì consultarsi al fine di eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione.

[31] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagine 38 e 42; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 34. L'esclusione dallo scambio spontaneo di informazioni sui *ruling* generali si giustifica poiché non esiste un legame effettivo tra il *ruling* e un contribuente particolare al quale applicare la decisione. Ne consegue una difficoltà oggettiva nel determinare con quale/i Paese/i le informazioni dovrebbero essere scambiate, rispettivamente l'onere amministrativo per le autorità fiscali che ne conseguirebbe sarebbe sproporzionato ed inefficace (OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 38).

[32] Vi rientrano le disposizioni di legge (comprese le disposizioni applicabili alle convenzioni), la giurisprudenza, i regolamenti, così come le istruzioni e le prassi amministrative (OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 102, nota a piè di pagina n. 7; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 42, nota a piè di pagina n. 24; OCSE, NAC, nm. 162).

[33] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 102; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 42.

[34] Massetti Gabriele/Pedroli Andrea, Il *ruling* nel diritto tributario svizzero: situazione attuale e prospettive di evoluzione, in: RtiD I-2006, pagina 579 e seguenti, pagina 580; Gani Raphaël, *Ruling fiscal: un contrat de confiance?*, in: Meier Philippe/Papaux Alain (a cura di), *Risque(s) et droit*, Zurigo 2010,

pagina 123 e seguenti, pagina 125.

[35] Masetti Gabriele/Pedroli Andrea, op. cit., pagina 580.

[36] Sentenza Tribunale federale n. 2C_529/2014, del 24 agosto 2015, consid. 2.1; DTF 141 I 161, consid. 3.1, pagina 164; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 34.

[37] Sentenza Tribunale federale n. 2C_664/2013, del 28 aprile 2014, consid. 4.2; sentenza Tribunale federale n. 2C_842/2013, del 18 febbraio 2014, consid. 7.1; DTF 121 II 473, consid. 2c, pagina 479; Bürgisser Jérôme, Du ruling fiscal, in: RDAF 2014 II, pagina 404; Gani Raphaël, op. cit., pagina 137.

[38] Locher Peter, Steuerruling: ein problematisches Modewort, in: ZStP 4/2015, pagina 259 con dottrina citata (citato: Steuerruling).

[39] Sentenza Tribunale federale n. 2C_664/2013, del 28 aprile 2014, consid. 4.2; DTF 126 II 514 = RDAF 2002 II pagina 108 = StE 2001 B 93.1 n. 6, consid. 3e; cfr. anche Locher Peter, Steuerruling, pagina 258.

[40] Cfr. Bürgisser Jérôme, op. cit., pagina 404.

[41] DTF 131 II 627, consid. 6.1, pagina 636 e seguente.

[42] Sentenze Tribunale federale n. 2C_603/2012 e n. 2C_604/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 4 con giurisprudenza citata; DTF 131 II 627, consid. 6.1, pagina 636 e seguente; DTF 121 II 473, consid. 2c, pagina 479; Gani Raphaël, op. cit., pagina 139.

[43] Sentenza Tribunale federale n. 2A.454/2002, del 20 marzo 2003, consid. 2.2; Bürgisser Jérôme, op. cit., pagina 404; cfr. anche Baumgartner Ivo P., Möglichkeiten und Grenzen von Steuer-Rulings, in: Mäusli-Allenspach Peter/Beusch Michael (a cura di), Steuern und Recht – Steuerrecht, Festschrift für Martin Zweifel, Basilea 2013, pagine 197 e seguenti, pagina 205.

[44] Sentenze Tribunale federale n. 2C_603/2012 e n. 2C_604/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 4.

[45] Masetti Gabriele/Pedroli Andrea, op. cit., pagina 596.

[46] Bürgisser Jérôme, op. cit., pagina 409; Gani Raphaël, op. cit., pagina 139.

[47] Sentenza Tribunale federale n. 2A.46/2000, del 1. novembre 2000 = RDAF 2001 II pagina 328, consid. 3a; DTF 116 Ib 185, consid. 3c, pagina 187; Bürgisser Jérôme, op. cit., pagina 417.

[48] Sentenza Tribunale federale n. 2C_708/2011, del 5 ottobre 2012, consid. 4.3.2 = RDAF 2013 II pagina 445, ma non pubblicata in DTF 139 II 78.

[49] Danon Robert J./Bürgisser Jérôme, Clarification jurisprudentielle de questions relatives au ruling fiscal, in: Jusletter 12. Oktober 2015, nm. 18, con riferimento alle sentenze Tribunale federale n. 2C_529/2014 e n. 2C_807/2014, del 24 agosto 2015; Saner Hanspeter/Kobierski Marlene, Bindungswirkung von Steuerruling, in: Jusletter del 2 novembre 2015, nm. 12 e 30.

[50] Cfr. Iglesias Nelly, op. cit., pagina 34.

[51] Iglesias Nelly, op. cit., pagina 34.

[52] Cfr. DTF 121 II 473 = StE 1996 B 93.1 n. 2 = StR 1996 pagina 542, consid. 2b; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 34.

[53] Iglesias Nelly, op. cit., pagina 34, con riferimento a OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 97.

[54] Iglesias Nelly, op. cit., pagina 35.

[55] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 103 e 17; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 40.

[56] OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 40.

[57] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 104; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 40.

[58] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 105; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 40.

[59] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 12; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagine 21 e 41.

[60] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 11; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 21.

[61] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 13; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 22.

[62] Per esempio se l'aliquota applicabile agli utili delle persone giuridiche è pari al 10%, la tassazione degli utili da attività mobili all'aliquota del 10% non è preferenziale, sebbene questa aliquota sia inferiore a quella applicata dagli altri Stati (OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 13; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 22).

[63] Iglesias Nelly, op. cit., pagina 36.

[64] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 13; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 22; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 36.

[65] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 147.

[66] Messaggio del Consiglio federale a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, n. 15.049, del 5 giugno 2015, in: Foglio federale 2015 4133, pagina 4149 e seguente (citato: Messaggio Riforma III); cfr. OCSE, Rapporto finale 2015, n. 39-42 della Tabella 6.2 Non-IP regimes, pagina 64; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 37.

[67] Per il Canton Ticino si tratta delle disposizioni previste agli articoli 91 (società holding), 92 (società di amministrazione) e 93 (società ausiliarie) della Legge tributaria del Canton Ticino (di seguito LT-TI).

[68] Cfr. la Circolare n. 8 dell'AFC del 18 dicembre 2001, Ripartizione fiscale internazionale delle società principali.

[69] In questo caso alla società finanziaria con sede all'estero viene concesso un indennizzo d'uso per il capitale messo a disposizione degli stabilimenti d'impresa in Svizzera. Questo trattamento si fonda su una prassi non pubblicata dell'AFC e delle autorità fiscali cantonali e determina un'imposizione effettiva dell'utile del 2-3% circa (Messaggio Riforma III, pagina 4149 e seguente; cfr. anche Vorpe Samuele, Attività R&S, pagina 719).

[70] Per una definizione del *Lizenzbox* nidvaldese si veda Vorpe Samuele, Attività R&S, pagina 723 e seguenti.

[71] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 23 e seguenti. Per una definizione del *patent box* proposto dal Consiglio federale si veda Vorpe Samuele, Attività R&S, pagina 728 e seguenti.

[72] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 150; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 37.

[73] Ordinanza sulla determinazione delle zone di applicazione in materia di agevolazioni fiscali, del 28 novembre 2007.

[74] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 12 e 17; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagine 21, 23 e 41; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 37.

[75] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 22; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 24.

[76] OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 45; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 38.

[77] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 108.

[78] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 109.

[79] Iglesias Nelly, op. cit., pagina 38.

[80] Denaro Alessandro, Tax ruling: la trasparenza fiscale passa per lo scambio informazioni, in: FiscoOggi, 31 agosto 2015, <http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/articolo/tax-ruling-trasparenza-fiscale-passa-scambio-informazioni> [02.08.2016]; cfr. OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 113 e seguenti; OCSE, NAC, nm. 152 e seguenti.

[81] Per la definizione di stabilimento d'impresa si rimanda ai criteri di individuazione stabiliti nelle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (di seguito CDI) e, in loro assenza, ai criteri previsti dal diritto interno dello Stato che concede il *ruling* (cfr. Iglesias Nelly, op. cit., pagina 38). Per il diritto svizzero, si tratta in particolare degli articoli 4 capoverso 2 e 51 capoverso 2 della Legge federale sull'imposta federale diretta (di seguito LIFD) e, per l'imposta cantonale, la medesima definizione della LIFD ripresa nel diritto cantonale (cfr. per esempio

articoli 3 capoverso 2 e 61 capoverso 3 LT-TI).

[82] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 117.

[83] Locher Peter, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, 3. edizione, Berna 2015, pagina 106.

[84] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 118.

[85] Per società che esercitano un'attività commerciale o industriale in Svizzera, la Circolare AFC del 1999 relativa al Decreto del Consiglio federale del 1962 concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni concluse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni (di seguito DCF 1962) prevede che queste possono utilizzare più del 50% dei redditi privilegiati da una convenzione per soddisfare gli impegni di persone che non hanno diritto ai vantaggi della convenzione, a condizione che questi oneri siano giustificati dall'uso commerciale e possano essere provati (cfr. articolo 2 capoverso 2 lettera a DCF 1962). Se invece la prova dell'esercizio di un'attività non può essere dimostrata, al massimo il 50% dei redditi privilegiati convenzionalmente può essere adoperato per soddisfare gli impegni di persone che non hanno diritto ai vantaggi della CDI (AFC, Provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni concluse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni [DCF 1962/circolare 1999], 17 dicembre 1998, pagina 2).

[86] de Vries Reilingh Daniel, Manuel de droit fiscal international, 2. edizione, Berna 2014, nm. 189 e seguenti.

[87] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 120.

[88] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 121.

[89] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 122; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 39.

[90] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 122; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 39.

[91] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 124; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 39.

[92] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 124; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 39.

[93] Questa Convenzione costituisce un ampio strumento di cooperazione multilaterale che consente alle parti contraenti di scambiarsi le informazioni in ambito fiscale. La Convenzione sull'assistenza amministrativa prevede inoltre altre forme di assistenza (per esempio il recupero delle imposte). Cfr. Messaggio del Consiglio federale concernente l'approvazione della Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale e la sua attuazione (modifica della legge sull'assistenza amministrativa fiscale), n. 15.047, del 5 giugno 2015, in: Foglio federale 2015 4613, pagina 4618 (citato: Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa).

[94] Si osserva che il termine di referendum è scaduto infruttuosamente il 9 aprile 2016 (cfr. Decreto federale che approva e traspone nel diritto svizzero la Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, del 18 dicembre 2015, in: Foglio federale 2015 7949).

[95] Cfr. anche Messaggio Riforma III, pagina 4258.

[96] Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen, Rapporto del Consiglio federale, Berna, febbraio 2016, pagina 44; Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagine 4635 e 4654.

[97] Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagina 4634.

[98] Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagina 4620.

[99] Per una visione di esempi concreti che portano a uno scambio spontaneo di informazioni, cfr. Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagina 4655.

[100] Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza

amministrativa, pagina 4634.

[101] Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagina 4631. Nei casi di uno scambio spontaneo di informazioni, l'autorità fiscale si trova in possesso delle informazioni da scambiare, così che non è necessaria alcuna inchiesta. Per questa ragione, il contribuente interessato deve essere informato sullo scambio spontaneo delle sue informazioni e, di conseguenza, deve poter richiedere di essere sentito, così come poter inoltrare un ricorso (Opel Andrea, *Neuaustrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard*, Berna 2015, pagina 529).

[102] Questo capoverso, che corrisponde sostanzialmente all'articolo 21a capoverso 1 LAAF, è stato introdotto nel 2014 per garantire la conformità del diritto svizzero con lo *standard* internazionale. Secondo questo *standard*, lo scambio effettivo di informazioni non deve essere impedito o ritardato indebitamente dalla necessità di notifica (Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagina 4655). Critica, a ragione, su questa disposizione Opel Andrea, *Spontane Amtshilfe unter der Lupe*, in: *StR* 5/2016, pagine 380-393, pagina 390. Lo scambio spontaneo non dipende da una richiesta dell'altro Stato contraente e pertanto non esiste una procedura aperta in tale Stato contro un contribuente. Ne consegue che è impossibile vanificare lo scopo dell'assistenza e il buon esito dell'inchiesta nello Stato ricevente. Lo scambio spontaneo poggia le sue basi su una semplice presunzione dello Stato che dispone delle informazioni, che queste possano poi rivelarsi pertinenti per l'altro Stato. Non compromettendo alcun tipo di inchiesta nell'altro Stato, vietare al contribuente interessato la possibilità di prendere posizione sull'invio delle informazioni è da considerarsi eccessivo e non compatibile con le regole di uno Stato di diritto.

[103] Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagina 4655.

[104] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 135, con particolare riferimento alle note a piè di pagina n. 11 e 13; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 39.

[105] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 126; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 39. Vi rientrano pure i *ruling* che sono stati modificati (OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 135).

[106] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 129; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 39.

[107] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 133; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 49; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 39.

[108] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 133; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 39.

[109] Di altra opinione Iglesias Nelly, op. cit., pagina 40.

[110] Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagina 4647.

[111] Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagina 4646.

[112] Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagina 4646.

[113] Esempio: in data 4 luglio 2012 il fiduciario X. ha sottoposto all'autorità fiscale ticinese, in nome e per conto della neocostituita Pinco SA, un *ruling* prospettando un'attività di *trading* internazionale e chiedendo l'accordo del fisco ticinese per essere imposta in base all'articolo 92 LT-TI. Dopo pochi giorni il fiduciario riceve copia del suo scritto, firmato dal Capoufficio dell'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche, con l'apposizione del timbro "d'accordo con quanto sopra". Il *ruling* rilasciato dal fisco è temporalmente illimitato. In questo caso il *ruling* è oggetto di uno scambio spontaneo obbligatorio di informazioni. L'autorità fiscale ticinese deve quindi trasmettere le informazioni all'AFC, affinché questa le trasmetta al fisco estero sulla base del modello indicato nell'allegato C del Rapporto finale

2015 (cfr. Macchi Giordano, *Lo scambio spontaneo di informazioni fiscali e l'azione 5 BEPS: effetti per i ruling delle società in Svizzera*, Seminario SUPSI, Lugano, 29 febbraio 2016, pagina 20).

[114] Cfr. anche Macchi Giordano, op. cit., pagina 16; Oesterhelt Stefan/Hössli Bernhard, *Action 5: Schädliche Steuerpraktiken*, IFF Seminar, San Gallo, 9-10 febbraio 2016, pagina 23.

[115] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 130.

[116] OCSE, Rapporto finale 2015, Annex C.

[117] Cfr. Vorpe Samuele/Molo Giovanni, *Lo scambio automatico d'informazioni fiscali*, in: *RtID II-2015*, pagina 625 e seguenti, pagina 631.

[118] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 11; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagina 21; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 35.

[119] OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 12; Iglesias Nelly, op. cit., pagina 36.

[120] Secondo un articolo apparso su NZZ-Online, le società interessate potrebbero anche decidere di annullare i *ruling* prima della fine del 2016 (o del 2017) prendendo contatto con le preposte autorità fiscali. Rinunciare ai vantaggi e alla sicurezza giuridica offerta dai *ruling*, significa però lasciare alle autorità fiscali cantonali un ampio margine di apprezzamento nel definire la base imponibile per esempio conformemente alle disposizioni dell'articolo 28 capoversi 2-4 LAID (cfr. Gratwohl Natalie, *Die Steuerruling-kommen-ins-rollen*, in: *NZZ-Online*, 2 ottobre 2015, <http://www.nzz.ch/wirtschaft/die-steuerruling-kommen-ins-rollen-1.18623005> [02.08.2016]).

[121] DFF, *Scambio spontaneo di informazioni: avviata la procedura di consultazione concernente la revisione dell'ordinanza sull'assistenza amministrativa fiscale*, Comunicato stampa, Berna, 20 aprile 2016, in: <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=61431> [02.08.2016].