



RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

I - 2016

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

I- 2016

Samuele Vorpe

**Lo scambio spontaneo di informazioni
sui ruling fiscali
Analisi del Piano di azione 5 del BEPS
ed effetti per la Svizzera**

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBING LICHTENHAHN

Direzione e responsabilità editoriale:

Prof. Dr. Marco Borghi
e-mail: marco.borghi@unifr.ch

Redazione della parte fiscale:

Dr. Andrea Pedroli, Presidente della Camera di diritto tributario
e-mail: andrea.pedroli@ti.ch

incaricati dal Consiglio di Stato

Edita da: Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e
Helbing Lichtenhahn, Basilea (www.helbing.ch)

Distribuzione: – Ufficio della legislazione e delle pari opportunità,
6501 Bellinzona (e-mail: rtid@ti.ch)
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

Coordinamento e allestimento: Gibi Borghi
e-mail: gibi.borghi@unifr.ch

Stampa: Salvioni arti grafiche, 6500 Bellinzona
e-mail: info@salvioni.ch

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-3861-8 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-045-7 (Repubblica e Cantone Ticino)

Lo scambio spontaneo di informazioni sui ruling fiscali

Analisi del Piano di azione 5 del BEPS ed effetti per la Svizzera

*Samuele Vorpe**

1. Introduzione
2. Le tipologie di ruling
 - 2.1. Secondo il progetto BEPS
 - 2.2. Secondo il diritto svizzero
 - 2.3. Considerazioni sulla definizione di ruling tra BEPS e diritto svizzero
3. Le categorie di ruling oggetto dello scambio spontaneo obbligatorio di informazioni
 - 3.1. I ruling riguardanti i regimi fiscali preferenziali
 - 3.2. Gli APAs unilaterali e i ruling analoghi riguardanti specifiche situazioni internazionali sui prezzi di trasferimento infragruppo (ATRs)
 - 3.3. I ruling che prevedono un aggiustamento verso il basso degli utili imponibili nelle situazioni transfrontaliere
 - 3.4. I ruling concernenti gli stabilimenti d'impresa
 - 3.5. I ruling concernenti le società veicolo (conduit)
 - 3.6. Altri tipi di ruling
4. I destinatari dello scambio spontaneo
 - 4.1. Le società coinvolte
 - 4.2. La soglia minima di detenzione in una società
 - 4.3. I casi di stabile organizzazione
 - 4.4. I casi di società veicolo
5. Le basi legali necessarie per attuare lo scambio spontaneo di informazioni
 - 5.1. Il quadro giuridico in Svizzera
 - 5.2. Lo scambio spontaneo di informazioni secondo la Convenzione sull'assistenza amministrativa
 - 5.3. Le modifiche della LAAF del 18 dicembre 2015
 - 5.4. La confidenzialità delle informazioni scambiate
6. Gli aspetti temporali
 - 6.1. Secondo il progetto BEPS
 - 6.2. Secondo il diritto svizzero

* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

7. Le informazioni oggetto dello scambio spontaneo
8. Le imposte coperte dallo scambio di informazioni sui ruling
 - 8.1. In generale
 - 8.2. Secondo la Convenzione sull'assistenza amministrativa
 - 8.3. Le imposte coperte dall'art. 26 M-OCSE
 - 8.4. Le imposte coperte dall'art. 5 AfisR
 - 8.5. Le imposte coperte dal TIEA
 - 8.6. La scelta dello strumento di assistenza amministrativa su domanda
9. Le modifiche da apportare all'OAAF
 - 9.1. In generale
 - 9.2. La definizione di ruling
 - 9.3. Le categorie di ruling oggetto dello scambio spontaneo
 - 9.4. La soglia di detenzione in una o più società
 - 9.5. I termini per l'invio del ruling
10. Conclusione

1. Introduzione

Nel 2013, i Paesi dell'OCSE e del G20 hanno adottato il Piano di azione *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) con lo scopo di combattere l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili delle imprese verso altri Stati¹. 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 valore². 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,

¹ Cfr. OCSE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi 2013 (cit.: 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, pag. 3 (cit.: 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, pag. 3 (cit.: Rapporto intermedio 2014).

(iii) migliorare la trasparenza e la certezza del diritto³. I rapporti finali sono stati pubblicati dall'OCSE il 5 ottobre 2015⁴.

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* [FHTP]), già esaminate in un rapporto dell'OCSE nel 1998⁵, 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 multinazionali⁶. Questa misura contribuisce a raggiungere l'obiettivo prefissato dal terzo pilastro del BEPS⁷.

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 informazioni⁸. I ruling individuati riguardano⁹:

1) i regimi fiscali preferenziali;

³ OCSE, Rapporto finale 2015, pag. 3; cfr. anche OCSE, Piano di azione BEPS 2013, pag. 15 segg., pag. 19 segg., pag. 22 segg., 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/beps.htm> (pagina consultata il 16 febbraio 2016).

⁵ OCSE, Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial, Parigi 1998 (cit.: 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. SAMUELE VORPE, Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo, in: RtiD II-2015, pag. 715 segg. (cit.: Attività R&S).

⁷ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 89; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 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, pag. 36).

⁹ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 91; IGLESIAS NELLY, Échange spontané de ruling entre États, in: EF 1-2/2016, pag. 33.

- 2) gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (*Advance pricing arrangements* [APAs]) pattuiti tra contribuente e autorità fiscale (cd. APAs unilaterali), risp. gli accordi analoghi agli APAs ma che, rispetto a quest'ultimi, si basano soltanto su specifiche situazioni transfrontaliere relative ai prezzi di trasferimenti infragruppo;
- 3) un aggiustamento verso il basso degli utili imponibili nelle situazioni transfrontaliere;
- 4) gli stabilimenti di impresa;
- 5) le società veicolo (*conduit*);
- 6) 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 le sei 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 permettere di evitare casi di distorsione fiscale o di doppia non imposizione internazionale¹⁰. 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 contribuenti¹¹.

Le raccomandazioni del progetto BEPS, edito dall'OCSE e dal G20, pur non essendo obbligatorie dal punto di vista giuridico (cd. «*soft law*»), hanno finito per imporsi sul piano internazionale¹². 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

¹⁰ OCSE, Rapporto finale 2015, nn. 91; IGLESIAS, pag. 33.

¹¹ OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 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-beps.htm> [pagina consultata il 24 febbraio 2016]).

2015, il Dipartimento federale delle finanze (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 (UE) ha raggiunto il 6 ottobre 2015 un'intesa politica per modificare la Direttiva 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 2017¹⁴.

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.

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> (pagina consultata il 24 febbraio 2016).

¹⁴ Per maggiori informazioni cfr. FRANCESCA AMADDEO, Scambio automatico obbligatorio di informazioni inerenti i ruling preventivi transfrontalieri e gli APA, in: NF 3/2016, pag. 14 segg.; MAURO FAGGION, 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> (pagina consultata il 24 febbraio 2016).

¹⁵ OCSE, Rapporto finale 2015, nn. 95 (libera traduzione dall'inglese); OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 42; OCSE, Note d'application consolidée: Indications

Si tratta di una definizione ampia di ruling che include sia le informazioni aventi un carattere generale sia quelle di natura specifica¹⁶. 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 affidamento¹⁸. Simili ruling possono essere rilasciati dall'autorità fiscale prima o dopo il compimento di una determinata operazione¹⁹, sempre che abbia a che vedere con una domanda specifica riguardante un contribuente individuato²⁰.

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 fiscale²¹. 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'OCSE²².

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 contribuente²³. Ne fanno parte (i) gli accordi fiscali preventivi (*Advance tax ruling*, ATRs) e (ii) gli APAs²⁴.

Gli ATRs rappresentano degli accordi specifici tra autorità fiscale e un singolo contribuente ed indicano le conseguenze fiscali di una determi-

pour l'application du Rapport de 1998 aux régimes fiscaux préférentiels, Parigi 2004, nm. 161 (cit.: NAC).

¹⁶ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 42.

¹⁷ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 42.

¹⁸ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 97; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 42.

¹⁹ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 97; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 42.

²⁰ IGLESIAS, pag. 34.

²¹ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; IGLESIAS, pag. 34.

²² OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; IGLESIAS, pag. 34.

²³ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 96; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 38.

²⁴ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 97.

nata operazione presentata dal contribuente stesso. Se accettati dall' autorità fiscale, il contribuente ha diritto di farvi affidamento²⁵.

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 fiscale²⁶.

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 fiscali²⁷. 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 fa-

²⁵ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 98; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 42; OCSE, NAC, nm. 163.

²⁶ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 98; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 42; OCSE, NAC, nm. 163; IGLESIAS, pag. 34.

²⁷ OCSE, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, Parigi 2010 (cit.: 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.

cendo ricorso all'istituto della procedura amichevole prevista dalle convenzioni fiscali applicabili tra gli Stati³⁰.

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 specifico³¹.

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 amministrativa³², 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 fiscale³³.

³⁰ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 101; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 44; OCSE, NAC, nm. 165. L'art. 25 par. 3 del Modello di convenzione fiscale dell'OCSE (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, pagg. 38 e 42; IGLESIAS, pag. 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, risp. l'onere amministrativo per le autorità fiscali che ne conseguirebbe sarebbe sproporzionato ed inefficace (OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 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 pag. n. 7; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 42, nota a piè di pag. n. 24; OCSE, NAC, nm. 162).

³³ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 102; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 42.

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 svizzera³⁴. Tuttavia succede spesso che fiduciari ed avvocati prendano contatto con le autorità fiscali per richiedere un ruling³⁵.

Il principio di legalità, stabilito all'art. 127 cpv. 1 della Costituzione federale (Cost.; RS 101), dovrebbe garantire la certezza del diritto. Di conseguenza, una persona che stipula un certo contratto o compie un'operazione economica dovrebbe poter conoscere gli effetti fiscali consultando la legge. Tuttavia, spesso si incontrano delle norme giuridiche che, data la loro formulazione aperta, lasciano un certo margine di apprezzamento all'autorità fiscale³⁶. La persona, al fine di garantirsi una sicurezza giuridica concernente una determinata transazione progettata, si rivolge all'autorità fiscale per essere informata preventivamente sulle relative conseguenze giuridiche³⁷.

Il Tribunale federale afferma che «*il ruling fiscale è un'approvazione anticipata da parte dell'autorità fiscale competente di un trattamento proposto dal contribuente in riferimento a un'operazione prevista per l'avvenire*»³⁸. Oltre al ruling in quanto tale (*Auskunft* oppure *Zusage*³⁹), il

³⁴ GABRIELE MASSETTI/ANDREA PEDROLI, Il ruling nel diritto tributario svizzero: situazione attuale e prospettive di evoluzione, in: RtiD I-2006, pag. 579 segg., pag. 580; RAPHAËL GANI, Ruling fiscal: un contrat de confiance?, in: Philippe Meier/Alain Pappaux (a cura di), *Risque(s) et droit*, Zurigo 2010, pag. 123 segg., pag. 125.

³⁵ Dall'inglese «*to rule*», rendere un giudizio, pronunciare una decisione (GANI, pag. 126).

³⁶ MASSETTI/PEDROLI, pag. 580.

³⁷ MASSETTI/PEDROLI, pag. 580.

³⁸ Sentenze TF 2C_888/2014 e 2C_889/2014, del 7 giugno 2015 = RDAF 2015 II pag. 311, pag. 318 = StR 70 pag. 688, pag. 693, consid. 7.1; sentenza TF 2C_842/2013, del 18 febbraio 2014, consid. 7.1; sentenza TF 2C_664/2013, del 28 aprile 2014, consid. 4.2; GANI, pag. 125; JÉRÔME BÜRGISSER, Du ruling fiscal, in: RDAF 2014 II pag. 401 segg., pag. 402; PETER LOCHER, «*Steuerruling*» – Ein problematisches Modewort, in: ZStP 4/2015, pag. 255 segg., pag. 258.

³⁹ Definiti anche come *Steuerruling*, se basati sul principio della buona fede di cui all'art. 9 Cost. (STEFAN OESTERHELT, Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen?, in: ST 11/13, pag. 846).

Tribunale federale distingue ugualmente l'accordo transattivo e l'accordo fiscale⁴⁰. In base alla sua giurisprudenza, un accordo transattivo (*Verständigung* oppure *Einigung*) è un accordo che, senza derogare alla legge, è concluso tra il contribuente e l'autorità fiscale durante la procedura di tassazione per stabilire degli elementi di fatto determinanti che sarebbero difficili da stabilire o per i quali non è possibile esigere dal contribuente una documentazione più precisa⁴¹. Conformemente al diritto materiale, un simile accordo non richiede una base legale⁴². Per contro, un accordo fiscale (*Steuerabkommen* oppure *Steuerabmachung*) costituisce un contratto di diritto amministrativo tra autorità fiscale e contribuente che poggia sull'esistenza, la durata o le modalità di un obbligo fiscale in una situazione concreta e che si scosta dalle disposizioni legali⁴³. Un accordo che contiene un privilegio al contribuente deve essere autorizzato dalla legge, o almeno non espressamente escluso da questa⁴⁴. Il Tribunale federale osserva che gli accordi senza base legale, ovvero contrari alla legge, sono nulli e non possono assumere un effetto vincolante⁴⁵. Non è però escluso che il contribuente possa comunque invocare la sua buona fede (art. 9 Cost.), al fine di essere trattato conformemente alle disposizioni pattuite con l'autorità fiscale⁴⁶. In assenza di una base legale, questi

⁴⁰ BÜRGISSER, pag. 402.

⁴¹ Sentenza TF 2C_603/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 3.2; BÜRGISSER, pagg. 402 e 426. Questi tipi di accordi fiscali sono di regola conclusi per valutare il prezzo di un terreno o di un immobile (cfr. BÜRGISSER, pag. 426 con giurisprudenza citata); cfr. anche LOCHER, pag. 267, secondo il quale questi accordi non riguardano questioni interpretative, quanto piuttosto questioni di valutazione (*Schätzungsfrage*).

⁴² Sentenza TF 2C_603/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 3.2; DTF 119 Ib 431, consid. 4, pag. 437.

⁴³ Sentenza TF 2C_664/2013, del 28 aprile 2014, consid. 4.2; sentenza TF 2C_603/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 3.1; sentenza TF 2A.227/2006, del 10 ottobre 2006 = SJ 2007 I 224, consid. 3.1; sentenza TF 2C_296/2000, dell'11 febbraio 2010, consid. 3.1; BÜRGISSER, pagg. 402 e 428; LOCHER, pag. 264; OESTERHELT, pag. 846 segg.

⁴⁴ Sentenza TF 2C_603/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 3.1; sentenza TF 2A.227/2006, del 10 ottobre 2006 = SJ 2007 I 224, consid. 3.1.

⁴⁵ Sentenze TF 2C_164/2009 e 2C_165/2009, del 13 agosto 2009, consid. 8.1; LOCHER, pag. 265.

⁴⁶ Sentenza TF 2C_603/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 3.1.

accordi sono vietati tanto in materia di imposta federale diretta, quanto in materia di imposte cantonali⁴⁷.

Se poi consideriamo la concorrenza fiscale intercantonale, succede allora che i Cantoni, con lo scopo di attrarre persone fisiche e giuridiche residenti all'estero, promettono loro il riconoscimento di determinati privilegi fiscali⁴⁸. Le promesse si basano sovente sull'assoggettamento delle società ai regimi cantonali privilegiati (art. 28 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]) o alla tassazione secondo il dispendio in favore di persone facoltose straniere⁴⁹.

2.2.2. *La natura giuridica del ruling*

La natura giuridica del ruling dipende dall'esistenza o meno di una base legale che autorizza l'autorità fiscale ad agire. Si deve quindi distinguere tra i ruling conclusi sulla base di una disposizione legale (cd. ruling formali) e gli altri ruling (cd. ruling informali)⁵⁰.

È pertanto molto importante distinguere tra le informazioni che vengono rilasciate dall'autorità fiscale in forma di decisione e quelle che, invece, non assumono una tale forma. La natura formale dipende dalla possibilità per la persona di impugnare un'informazione richiesta con la quale si trova in disaccordo⁵¹.

⁴⁷ Sentenza TF 2C_664/2013, del 28 aprile 2014, consid. 4.2; sentenza TF 2C_603/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 3.1; cfr. BÜRGISSER, pag. 428 e LOCHER, pag. 264 che citano la giurisprudenza del Tribunale federale. Si osserva inoltre che gli accordi fiscali tra autorità fiscale e contribuente sono vietati dal Concordato fra i Cantoni della Confederazione Svizzera sul divieto di convenzioni fiscali, del 10 dicembre 1948.

⁴⁸ PETER EISENRING, *Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz*, in: ASA 68, pag. 97 segg., pag. 100; MASSETTI/PEDROLI, pag. 581; IVO P. BAUMGARTNER, *Möglichkeiten und Grenzen von Steuer-Ruling*, in: Peter Mäusli-Allenspach/Michael Beusch (a cura di), *Steuern und Recht – Steuerrecht!*, Liber amicorum für Martin Zweifel, Basilea 2013, pag. 197 segg., pag. 199.

⁴⁹ MASSETTI/PEDROLI, pag. 581.

⁵⁰ BAUMGARTNER, pag. 200; GANI, pag. 127; MASSETTI/PEDROLI, pag. 583.

⁵¹ MASSETTI/PEDROLI, pag. 582.

2.2.3. *I ruling con base legale*

La Legge federale sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021) contiene una disposizione che accorda alla persona il diritto di ottenere una «informazione vincolante» da parte dell'autorità amministrativa (cd. decisione preliminare, *Vorbescheid* o *Vorentscheid*). Si tratta dell'art. 25 PA che, con riferimento alla procedura di accertamento, prevede che «*l'autorità competente nel merito può, d'ufficio o a domanda, accertare per decisione l'esistenza, l'inesistenza o la estensione di diritti od obblighi di diritto pubblico. [...] Nessun pregiudizio può derivare alla parte che abbia agito fidando legittimamente in una decisione d'accertamento*».

L'art. 25 PA trova applicazione per le imposte che sono di competenza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) (cfr. art. 1 PA), ovvero per le tasse di bollo, l'imposta preventiva e l'imposta sul valore aggiunto (IVA). È per contro esclusa dal campo di applicazione l'imposta federale diretta, poiché la competenza per la tassazione e la riscossione è affidata alle autorità fiscali cantonali (cfr. artt. 2, 103 e 104 della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]). Di conseguenza sono escluse dal campo di applicazione dell'art. 25 PA anche le imposte cantonali e comunali⁵².

Rispetto alle tasse di bollo, all'imposta preventiva e all'IVA, l'art. 25 PA non assume tuttavia una portata propria⁵³. Infatti, il contribuente gode già del diritto a una decisione di accertamento in base alle leggi che disciplinano questi tributi della Confederazione: (i) per l'imposta preventiva è l'art. 41 lett. b della Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21), (ii) per le tasse di bollo è l'art. 38 lett. b della Legge federale sulle tasse di bollo (LTB; RS 641.10) e, infine, (iii) per l'IVA è l'art. 82 cpv. 1 della Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20). Per quanto concerne le imposte dirette federali e cantonali, è possibile per il contribuente ottenere una decisione di accer-

⁵² DTF 126 II 514 = RDAF 2002 II pag. 108, consid. 3c; GANI, pag. 129 seg.; MASSETTI/PEDROLI, pag. 588 segg.

⁵³ GANI, pag. 130.

tamento nel caso dell'imposta alla fonte (con riferimento all'esistenza e all'estensione dell'assoggettamento) conformemente agli artt. 137 cpv. 1 LIFD e 49 cpv. 2 LAID⁵⁴.

Nei casi citati, il diritto del contribuente di ricevere una decisione di accertamento è legata al fatto che si tratta sempre di tributi che sono riscossi nell'ambito della procedura di tassazione spontanea, ovvero dove è il contribuente stesso a dover stabilire l'ammontare del suo debito d'imposta, dichiararlo e versarlo all'autorità fiscale, senza che quest'ultima debba intervenire. Per contro, ai fini delle imposte dirette (federale, cantonali e comunali), l'accertamento e la riscossione avviene secondo una procedura di tassazione mista, che si caratterizza per la collaborazione tra contribuente e autorità fiscale nella determinazione dell'imposta (cfr. p. es. art. 123 cpv. 1 LIFD)⁵⁵.

Ai fini dell'imposta federale diretta vi è inoltre la possibilità di ottenere delle decisioni di accertamento per definire l'assoggettamento fiscale soggettivo e, in base all'art. 108 LIFD, quando è controverso o incerto il luogo della tassazione⁵⁶.

La possibilità di ottenere una decisione pregiudiziale da parte dell'autorità fiscale nella procedura di tassazione ha lo scopo di tutelare il contribuente, che vede ridursi il rischio di esporsi a delle possibili sanzioni in seguito a una successiva verifica dell'autorità fiscale⁵⁷.

Infine, merita una menzione l'art. 69 LIVA, che consente al contribuente l'ottenimento di informazioni da parte dell'autorità fiscale. Secondo questa disposizione, l'AFC informa entro un congruo termine il contribuente

⁵⁴ ROBERT J. DANON/JÉRÔME BÜRGISSER, Clarification jurisprudentielle de questions relatives au ruling fiscal, in: Jusletter 12 ottobre 2015, nm. 1, nota a piè di pag. n. 1; MASSETTI/PEDROLI, pag. 586.

⁵⁵ MASSETTI/PEDROLI, pag. 587; XAVIER OBERSON, Les procédures de taxation (non contentieux) – Les types de taxation, in: OREF (a cura di), Les procédures en droit fiscal, 2^a ed., Berna 2005, pag. 113; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7^a ed., Zurigo 2016, pag. 487 segg.

⁵⁶ DTF 126 II 514 = RDAF 2002 II 108 = StE 2001 B 93.1 n. 6, consid. 3d e 3e; MASSETTI/PEDROLI, pag. 590.

⁵⁷ MASSETTI/PEDROLI, pag. 586; JÜRIG BAUR, Auskünfte und Zusagen der Steuerbehörde an Private im schweizerischen Steuerrecht, Frick 1979, pagg. 57-59.

che chiede per scritto raggugli circa le conseguenze in materia di IVA di una fattispecie concreta descritta con precisione. L'informazione è giuridicamente vincolante per il contribuente richiedente e per l'AFC, e non può essere riferita a un'altra fattispecie.

Il Consiglio federale rileva come *«l'introduzione esplicita di un diritto di informazione del contribuente nei confronti dell'AFC corrisponde a una necessità sovente espressa dai contribuenti e dai loro consulenti. Già oggi il contribuente ha il diritto di ottenere risposta alle domande orali o scritte presentate all'AFC. Inoltre già oggi le informazioni fornite espressamente senza riserva sono vincolanti per l'AFC in virtù del principio della buona fede. Tale carattere vincolante è però abbinato all'esigenza che la fattispecie determinante sia stata sottoposta a valutazione in modo corretto e completo. L'introduzione di un articolo di legge sul carattere vincolante delle informazioni, rafforza la prassi già applicata da più anni»*⁵⁸. La recente dottrina auspica che questa disposizione possa essere introdotta anche nella LIFD e nella LAID⁵⁹.

2.2.4. *I ruling senza base legale*

Secondo il Tribunale federale, un ruling fiscale rappresenta un'informazione fornita da un'autorità fiscale su una fattispecie precisa e non assimilabile a una decisione⁶⁰. 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 ordinaria⁶¹. 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 impugunate come le decisioni di accertamen-

⁵⁸ Messaggio del Consiglio federale concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, n. 08.053, del 25 giugno 2008, in: FF 2008 6033, pag. 6141.

⁵⁹ BÜRGISSER, pag. 431; GANI, pag. 145.

⁶⁰ Sentenza TF 2C_529/2014, del 24 agosto 2015, consid. 2.1; DTF 141 I 161, consid. 3.1, pag. 164; IGLESIAS, pag. 34.

⁶¹ Sentenza TF 2C_664/2013, del 28 aprile 2014, consid. 4.2; sentenza TF 2C_842/2013, del 18 febbraio 2014, consid. 7.1; DTF 121 II 473, consid. 2c, pag. 479; BÜRGISSER, pag. 404; GANI, pag. 137.

to. Secondo la dottrina si tratta di un cd. «atto materiale» (*Realakt*), poiché si tratta di un giudizio che concerne una situazione futura⁶². 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 (artt. 5 cpv. 3 e 9 Cost.)⁶³. L'art. 5 cpv. 3 Cost. stabilisce che gli «*organi dello Stato, autorità e privati agiscono secondo il principio della buona fede*»; inoltre secondo l'art. 9 Cost. «*ognuno ha diritto d'essere trattato senza arbitrio e secondo il principio della buona fede da parte degli organi dello Stato*». Affinché il contribuente possa pretendere il rilascio di un ruling, egli deve tuttavia dimostrare un interesse degno di protezione⁶⁴.

Secondo la giurisprudenza dell'Alta Corte, l'autorità fiscale è vincolata alle informazioni e promesse, anche inesatte⁶⁵, che essa ha rilasciato a una persona, soltanto quando sono cumulativamente adempiute le seguenti cinque condizioni⁶⁶:

- 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.

⁶² LOCHER, pag. 259 con dottrina citata.

⁶³ Sentenza TF 2C_664/2013, del 28 aprile 2014, consid. 4.2; DTF 126 II 514 = RDAF 2002 II pag. 108 = StE 2001 B 93.1 n. 6, consid. 3e; cfr. anche LOCHER, pag. 258.

⁶⁴ Cfr. BÜRGISSER, pag. 404.

⁶⁵ DTF 131 II 627, consid. 6.1, pag. 636 seg.

⁶⁶ Sentenze TF 2C_603/2012 e 2C_604/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 4 con giurisprudenza citata; DTF 131 II 627, consid. 6.1, pag. 636 seg.; DTF 121 II 473, consid. 2c, pag. 479; GANI, pag. 139.

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 domanda⁶⁷.

Le condizioni qui sopra enunciate, per essere vincolanti, devono essere adempiute in maniera chiara e senza equivoci⁶⁸. 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)⁶⁹. Ruling anonimi firmati dall'autorità fiscale non sono protetti dal principio della buona fede, poiché non poggiano su un caso concreto⁷⁰.

È infine necessario soppesare l'interesse a un'applicazione corretta del diritto in rapporto all'interesse della persona alla protezione della sua buona fede. Se l'interesse pubblico all'attuazione del diritto positivo prevale, la persona interessata non può essere protetta dal principio della buona fede⁷¹.

2.2.5. *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 ruling⁷². In una sentenza del

⁶⁷ Sentenza TF 2A.454/2002, del 20 marzo 2003, consid. 2.2; BÜRGISSER, pag. 404; cfr. anche BAUMGARTNER, pag. 205.

⁶⁸ Sentenze TF 2C_603/2012 e 2C_604/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 4.

⁶⁹ MASSETTI/PEDROLI, pag. 596; BAUR, pagg. 216-222.

⁷⁰ BÜRGISSER, pag. 409; GANI, pag. 139.

⁷¹ Sentenza TF 2A.46/2000, del 1° novembre 2000 = RDAF 2001 II pag. 328, consid. 3a; DTF 116 Ib 185, consid. 3c, pag. 187; BÜRGISSER, pag. 417.

⁷² Sentenza TF 2A.46/2000, del 1° novembre 2000 = RDAF 2001 II pag. 328, consid. 3b.

5 ottobre 2012, l'Alta Corte, senza però rimettere in causa la competenza dell'autorità fiscale cantonale, ha statuito che l'AFC deve essere coinvolta nel rilascio di un ruling in materia di imposta federale diretta⁷³. 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 diretta⁷⁴.

2.2.6. *La forma delle informazioni*

Il contribuente può ricevere informazioni e promesse dall'autorità fiscale sia in forma orale, sia in forma scritta, essendo il ruling informale una procedura non disciplinata dalla legge⁷⁵. Tuttavia, al fine di dimostrare l'adempimento delle condizioni che vincolano l'autorità fiscale all'informazione rilasciata, il contribuente ha tutto l'interesse nell'ottenere una promessa in forma scritta⁷⁶. Affinché l'informazione diventi vincolante per l'autorità fiscale, il contribuente deve in primo luogo sottoporre uno scritto in cui descrive la situazione e le conseguenze fiscali previste e il fisco, in un secondo momento, lo sottoscrive indicando il proprio assenso con eventuali precisazioni ulteriori⁷⁷.

⁷³ Sentenza TF 2C_708/2011, del 5 ottobre 2012, consid. 4.3.2 = RDAF 2013 II pag. 445, ma non pubblicata in DTF 139 II 78.

⁷⁴ DANON/BÜRGISSER, nm. 18, con riferimento alle sentenze TF 2C_529/2014 e 2C_807/2014, del 24 agosto 2015; HANSPETER SANER/MARLENE KOBIEBSKI, Bindungswirkung von Steurruling, in: Jusletter del 2 novembre 2015, nm. 12 e 30; OESTERHELT, pag. 832.

⁷⁵ Ad eccezione dell'art. 69 LIVA che presuppone la forma scritta.

⁷⁶ BAUMGARTNER, pag. 204; MASSETTI/PEDROLI, pag. 595 seg.

⁷⁷ EISENRING, pag. 113; MASSETTI/PEDROLI, pag. 596. In base alle istruzioni delle autorità fiscali zurighese e svizzera, si precisa che il contribuente deve fornire i seguenti dettagli, affinché l'autorità entri nel merito di una decisione: (i) identità del contribuente interessato e del suo rappresentante, (ii) motivo della domanda, (iii) precisa esposizione della fattispecie, (iv) descrizione delle conseguenze fiscali, (v) concreta richiesta del trattamento fiscale (cfr. Merkblatt des kantonalen Steueramtes betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorbescheide, Zurigo, 13 ottobre 2008, § C.III; Merkblatt Begehren um Vorabentscheide und Auskünfte, Svitto, 31 agosto 2009, § 6).

2.2.7. *La durata del ruling*

Di principio, non è previsto un limite temporale della durata della promessa ricevuta, a meno che l'autorità ne abbia stabilito uno. Pertanto, l'autorità fiscale può revocare la sua promessa fintantoché il contribuente non abbia compiuto atti di disposizione, la cui revoca gli causerebbe un pregiudizio oppure nel caso in cui fosse sopravvenuto un cambiamento della base legale applicabile alla fattispecie presentata dal contribuente⁷⁸. Ciò non significa tuttavia che un ruling abbia una validità indeterminata. L'Alta Corte ritiene che la protezione della buona fede e dell'affidamento sia da limitare a una certa durata, che deve essere apprezzata secondo la situazione giuridica interessata⁷⁹. La dottrina rileva che quanto più tempo è trascorso dalla promessa, tanto meno si giustifica l'affidamento del contribuente, per il fatto che nel diritto tributario modifiche della prassi intervengono con una certa frequenza⁸⁰.

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 determinata⁸¹. La forma con la quale le informazioni vengono rilasciate (forma scritta oppure orale) non è decisiva né dal punto di vista del progetto BEPS, né da quello del diritto svizzero⁸².

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

⁷⁸ MASSETTI/PEDROLI, pag. 597.

⁷⁹ DTF 119 Ib 138 = JdT 1995 I 401, consid. 4e.

⁸⁰ EISENRING, pag. 116; MASSETTI/PEDROLI, pag. 597.

⁸¹ Cfr. IGLESIAS, pag. 34.

⁸² IGLESIAS, pag. 34.

prassi amministrativa applicabile a un numero indeterminato di contribuenti in una moltitudine di casi⁸³.

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*»), perché quest'ultima debba dar seguito allo scambio spontaneo di informazioni⁸⁴.

La nozione di ruling prevista dal diritto svizzero si allinea quindi con quella statuita dal progetto BEPS⁸⁵.

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 tassazione⁸⁶. 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'au-

⁸³ Cfr. DTF 121 II 473 = StE 1996 B 93.1 n. 2 = StR 1996 pag. 542, consid. 2b; IGLESIAS, pag. 34.

⁸⁴ IGLESIAS, pag. 34, con riferimento a OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 97.

⁸⁵ IGLESIAS, pag. 35.

⁸⁶ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 103, risp. nm. 17; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 40.

torità fiscale decida in maniera arbitraria se, e quali, informazioni scambiare con gli altri Stati⁸⁷.

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 approvati⁸⁸.

Gli Stati che si contraddistinguono per dei regimi preferenziali, che non sono stati ancora oggetto d'esame da parte del FHTP, sono tenuti ad auto-valutarsi al fine di accertare se adempiono o meno le condizioni sopra enunciate (cd. «filtri») per uno scambio spontaneo obbligatorio di informazioni. In caso di dubbio sull'applicabilità dei filtri, l'OCSE raccomanda comunque lo scambio spontaneo di informazioni⁸⁹.

3.1.2. Filtro 1: I regimi rientranti nello scopo del lavoro del FHTP

I regimi preferenziali, orientati alla fiscalità delle imprese⁹⁰, 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 immateriali⁹¹.

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 appli-

⁸⁷ OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 40.

⁸⁸ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 104; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 40.

⁸⁹ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 105; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 40.

⁹⁰ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 12; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagg. 21 e 41.

⁹¹ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 11; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 21.

cati dagli altri Paesi⁹². Il confronto, per definire se un regime fiscale è ordinario oppure preferenziale, deve avvenire all'interno dello Stato medesimo e non con gli altri Stati⁹³. 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 Stato⁹⁴.

Un regime preferenziale può assumere diverse forme, come p. es. 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 preferenziale⁹⁵.

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 FHTP⁹⁶. Nell'ambito della Riforma III dell'imposizione delle imprese, il Consiglio federale ha proposto al Parlamento di sopprimere i regimi preferenziali individuati dal FHTP⁹⁷, in particolare:

- gli statuti fiscali cantonali previsti per le società holding (art. 28 cpv. 2 LAID), le società di domicilio (art. 28 cpv. 3 LAID) e le società miste (art. 28 cpv. 4 LAID)⁹⁸;

⁹² OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 13; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 22.

⁹³ P. es. 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, pag. 22).

⁹⁴ IGLESIAS, pag. 36.

⁹⁵ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 13; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 22; IGLESIAS, pag. 36.

⁹⁶ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 147.

⁹⁷ Messaggio del Consiglio federale a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, n. 15.049, del 5 giugno 2015, in: FF 2015 4133, pag. 4149 seg. (cit.: Messaggio Riforma III); cfr. OCSE, Rapporto finale 2015, n. 39-42 della Tabella 6.2 Non-IP regimes, pag. 64; IGLESIAS, pag. 37.

⁹⁸ Per il Canton Ticino si tratta delle disposizioni previste agli artt. 91 (società holding),

- la prassi pubblicata dall'AFC concernente l'imposizione delle società principali⁹⁹;
- la prassi non pubblicata dell'AFC e delle amministrazioni fiscali cantonali concernente l'imposizione delle *Swiss Finance Branch*¹⁰⁰.

Anche il Canton Nidvaldo è chiamato a sopprimere il suo *Lizenbox* (art. 85 cpv. 3 della Legge tributaria del Canton Nidvaldo [LT-NW; RL 521.1])¹⁰¹ per allinearsi al nuovo *patent box* contenuto nella Riforma III (progetti di artt. 8 e 24a LAID), che risulta compatibile con gli *standard* internazionali indicati dal Piano di azione 5 del BEPS¹⁰².

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 elevato¹⁰³. Si tratta in particolare delle agevolazioni fiscali previste a livello cantonale dagli artt. 5 e 23 cpv. 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 (RS 901.0) e dalla relativa ordinanza di applicazione¹⁰⁴.

92 (società di amministrazione) e 93 (società ausiliarie) della Legge tributaria del Canton Ticino (LT-TI; RL 10.2.1.1).

⁹⁹ Cfr. la Circolare n. 8 dell'AFC del 18 dicembre 2001, Ripartizione fiscale internazionale delle società principali.

¹⁰⁰ 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, pag. 4149 seg.; cfr. anche VORPE, Attività R&S, pag. 719).

¹⁰¹ Per una definizione del *Lizenbox* nidvaldese si veda VORPE, Attività R&S, pag. 723 segg.

¹⁰² OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 23 segg. Per una definizione del *patent box* proposto dal Consiglio federale si veda VORPE, Attività R&S, pag. 728 segg.

¹⁰³ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 150; IGLESIAS, pag. 37.

¹⁰⁴ Ordinanza sulla determinazione delle zone di applicazione in materia di agevolazioni fiscali, del 28 novembre 2007 (RS 901.022.1).

L'OCSE chiede inoltre agli Stati lo sforzo di auto-valutare i regimi che non sono ancora stati esaminati dal FHTP. Se pensiamo alla Svizzera, e in particolare al progetto di Riforma III dell'imposizione delle imprese, è lecito chiedersi se dei futuri ruling concernenti il nuovo *patent box* e la tassazione delle riserve occulte delle società a statuto speciale (*step-up*) a seguito del passaggio alla tassazione ordinaria possano rientrare nel Filtro 2 dei regimi preferenziali. Ammesso e concesso che la Riforma III dell'imposizione delle imprese entri in vigore conformemente al disegno di legge del Consiglio federale¹⁰⁵, è plausibile che il *patent box* «svizzero» non rientri nella definizione di «preferenziale» poiché conforme agli *standard* internazionali del Piano di azione 5 del BEPS, con particolare riferimento al sistema *nexus approach*¹⁰⁶. Più delicata la questione riferita al regime di tassazione delle riserve occulte delle società holding, di domicilio e miste. Come osservato dal Consiglio federale «*con l'eliminazione delle società con statuto speciale viene introdotta una regolamentazione unitaria per il trattamento fiscale delle riserve occulte esistenti, compreso il valore aggiunto generato internamente, da parte dei Cantoni all'atto della realizzazione in seguito alla soppressione dello statuto. In caso di realizzazione queste riserve vengono tassate separatamente entro cinque anni, nella misura in cui non erano imponibili sino a quel momento. La soppressione dello statuto speciale implica dunque che le riserve occulte finora non imponibili, compreso il valore aggiunto generato internamente, siano ora soggette a imposizione, ma a un'aliquota separata*»¹⁰⁷. Questo trattamento particolare delle riserve occulte potrebbe quindi essere oggetto di una (auto)valutazione del fisco ed essere considerato come un regime transitorio potenzialmente preferenziale, rientrante nel processo dello scambio spontaneo di informazioni all'altro Stato.

¹⁰⁵ Messaggio Riforma III, pag. 4275.

¹⁰⁶ Il *nexus approach* esige l'esistenza di un legame diretto tra le agevolazioni fiscali e le attività di ricerca e sviluppo dell'impresa (cfr. VORPE, Attività R&S, pag. 731 segg.).

¹⁰⁷ Messaggio Riforma III, pag. 4219.

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 del livello di imposizione complessivo, che deve considerare le imposte nazionali e infra-nazionali (per la Svizzera le imposte federale, cantonali e comunali)¹⁰⁸. 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* [CFC])¹⁰⁹.

3.2. Gli APAs unilaterali e i ruling analoghi riguardanti specifiche situazioni internazionali sui prezzi di trasferimento infragruppo (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 necessarie¹¹⁰.

I ruling analoghi agli APAs vertono pure su delle questioni riguardanti i prezzi di trasferimento infragruppo. 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 tempo¹¹¹.

¹⁰⁸ OCSE, Rapporto finale 2015, nn. 12 e 17; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pagg. 21, 23 e 41; IGLESIAS, pag. 37.

¹⁰⁹ OCSE, Rapporto finale 2015, nn. 22; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 24.

¹¹⁰ OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 45; IGLESIAS, pag. 38.

¹¹¹ OCSE, Rapporto finale 2015, nn. 108.

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 coinvolti¹¹². 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 BEPS¹¹³.

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'estero¹¹⁴.

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'impresa¹¹⁵ (sia all'interno che

¹¹² OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 109.

¹¹³ IGLESIAS, pag. 38.

¹¹⁴ ALESSANDRO DENARO, 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-fiscalepassa-scambio-informazioni> (pagina consultata il 29 febbraio 2016); cfr. OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 113 segg.; OCSE, NAC, nm. 152 segg.

¹¹⁵ Per la definizione di stabilimento d'impresa si rimanda ai criteri di individuazione stabiliti nelle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (CDI) e, in loro as-

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 capo¹¹⁶.

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 complessiva¹¹⁷.

Il testo del previgente art. 7 M-OCSE¹¹⁸, ancora presente in molte CDI stipulate dalla Svizzera, non vieta l'utilizzo del precipuo nei rapporti internazionali¹¹⁹. Se l'autorità fiscale svizzera avesse quindi attribuito, attraverso un ruling, un precipuo alla sede principale residente in Svizzera oppure all'estero, tale informazione sarà oggetto di uno scambio spontaneo di informazioni con l'altro Stato.

senza, ai criteri previsti dal diritto interno dello Stato che concede il ruling (cfr. IGLESIAS, pag. 38). Per il diritto svizzero, si tratta in particolare degli artt. 4 cpv. 2 e 51 cpv. 2 LIFD e, per l'imposta cantonale, la medesima definizione della LIFD ripresa nel diritto cantonale (cfr. p. es. artt. 3 cpv. 2 e 61 cpv. 3 LT-TI).

¹¹⁶ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 117.

¹¹⁷ PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, 3^a ed., Berna 2015, pag. 106.

¹¹⁸ Con il nuovo testo dell'art. 7 M-OCSE viene consacrato il principio del «*dealing at arm's length*» al par. 2, in base al quale gli utili imponibili dello stabilimento d'impresa devono essere determinati come se fosse stata costituita un'impresa distinta ed indipendente esercitante delle attività identiche o analoghe nelle condizioni identiche o analoghe (DANIEL DE VRIES REILINGH, Manuel de droit fiscal international, 2^a ed., Berna 2014, nm. 450).

¹¹⁹ XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4^a ed., Berna 2014, nm. 467 (cit.: Droit international). P. es. la CDI tra Svizzera e Danimarca (RS 0.672.931.41) e quella tra Svizzera ed Irlanda (RS 0.672.944.11) prevedono un precipuo a favore della società di sede. Nei riparti internazionali la Svizzera fa uso sia del metodo diretto (che è il metodo previsto dal nuovo art. 7 M-OCSE) che di quello indiretto. Quest'ultimo è di regola il metodo maggiormente utilizzato nel diritto internazionale da parte della Svizzera, anche se il Tribunale federale ritiene che quello diretto sia più appropriato nel diritto internazionale (DTF 73 I 191; OBERSON, Droit international, nm. 472).

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 Stato¹²⁰.

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 terzo¹²¹. 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 effettivo¹²².

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 FHTP¹²³.

¹²⁰ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 118.

¹²¹ 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 (DCF 1962; RS 672.202) 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. art. 2 cpv. 2 lett. 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, pag. 2).

¹²² DE VRIES REILINGH, nm. 189 segg.

¹²³ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 120.

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 (a) 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 (b) lo Stato di residenza della società controllante e della società capogruppo¹²⁴.

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 nel 25%; tuttavia il FHTP si è riservato la facoltà di poter rivedere in futuro questa percentuale¹²⁵.

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 capitale¹²⁶.

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,

¹²⁴ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 121.

¹²⁵ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 122; IGLESIAS, pag. 39.

¹²⁶ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 122; IGLESIAS, pag. 39.

(ii) lo Stato di residenza della capogruppo (società capogruppo) e della società controllante diretta (società madre)¹²⁷.

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)¹²⁸.

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 (Convenzione sull'assistenza amministrativa)¹²⁹ e le modifiche apportate alla Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF; RS 651.1) con l'approvazione dei testi da parte dell'Assemblea federale, il 18 di-

¹²⁷ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 124; IGLESIAS, pag. 39.

¹²⁸ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 124; IGLESIAS, pag. 39.

¹²⁹ 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 (p. es. 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: FF 2015 4613, pag. 4618 (cit.: Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa).

cembre 2015¹³⁰, contengono le basi giuridiche necessarie per lo scambio spontaneo di informazioni¹³¹. 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 (OAAF; RS 651.11)¹³².

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

L'art. 7 par. 1 Convenzione sull'assistenza amministrativa si occupa dello scambio spontaneo di informazioni. Secondo questa disposizione:

1. Una Parte comunica, senza domanda preliminare, a un'altra Parte le informazioni di cui è a conoscenza nelle seguenti situazioni:
 - a. la prima Parte ha motivo di ritenere che esista una riduzione o un'esenzione anomala d'imposta nell'altra Parte;
 - b. un contribuente ottiene, nella prima Parte, una riduzione o un'esenzione d'imposta che comporterebbe un aumento di imposta o un assoggettamento all'imposta nell'altra Parte;
 - c. le operazioni tra un contribuente di una Parte e un contribuente di un'altra Parte avvengono tramite uno o più Paesi in modo tale che ne possa risultare una diminuzione d'imposta in una Parte o nell'altra o in entrambe le Parti;
 - d. una Parte ha motivo di ritenere che esista una diminuzione d'imposta dovuta a trasferimenti fittizi di utili tra gruppi di imprese;
 - e. a seguito di informazioni comunicate a una Parte da un'altra Parte, la prima Parte è venuta a conoscenza di informazioni che possono essere utili alla determinazione dell'imposta nell'altra Parte.

I casi elencati nell'art. 7 par. 1 lett. *a-e* Convenzione sull'assistenza amministrativa sono le basi di diritto materiale per lo scambio spontaneo di

¹³⁰ Si osserva che il termine di referendum scade 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: FF 2015 7949).

¹³¹ Cfr. anche Messaggio Riforma III, pag. 4258.

¹³² Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen, Rapporto del Consiglio federale, Berna, febbraio 2016, pag. 44; Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pagg. 4635 e 4654.

informazioni¹³³. Le basi legali di diritto procedurale per l'attuazione della Convenzione sull'assistenza amministrativa devono invece essere inserite nella LAAF¹³⁴. È solo attraverso queste disposizioni che la Svizzera potrà dar seguito alle richieste dell'OCSE riguardanti lo scambio spontaneo di informazioni sui ruling fiscali¹³⁵.

5.3. Le modifiche della LAAF del 18 dicembre 2015

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

5.3.1. La necessità di un'ordinanza del Consiglio federale

L'art. 22a cpv. 1 LAAF recita quanto segue: «*Il 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 (art. 2 in relazione con art. 22a cpv. 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 doman-

¹³³ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4634.

¹³⁴ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4620.

¹³⁵ Per una visione di esempi concreti che portano a uno scambio spontaneo di informazioni, cfr. Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4655.

da¹³⁶. 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 (art. 22b LAAF)¹³⁷. L'interessato ha diritto di ricorrere secondo l'art. 48 PA (art. 22b cpv. 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 (art. 22b cpv. 2 LAAF)¹³⁸. 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 (art. 22b cpv. 3 LAAF).

Alla persona interessata viene garantito il diritto di partecipazione e di esame degli atti delle persone legittimate a ricorrere (art. 22c in relazione con art. 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 preliminare¹³⁹.

¹³⁶ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4634.

¹³⁷ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 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 (ANDREA OPEL, *Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard*, Berna 2015, pag. 529).

¹³⁸ Questo capoverso, che corrisponde sostanzialmente all'art. 21a cpv. 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, pag. 4655).

¹³⁹ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4655.

In base all'art. 22^e cpv. 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'art. 22 Convenzione sull'assistenza amministrativa, le informazioni riguardanti le sei tipologie di ruling previste dal BEPS.

5.4. La confidenzialità delle informazioni scambiate

L'OCSE, in base al Piano di azione 5 del BEPS, esige che il principio di confidenzialità sia rispettato negli Stati riceventi le informazioni. Lo Stato ricevente è tenuto a dotarsi di un quadro giuridico che rispetti la confidenzialità delle informazioni¹⁴⁰. Qualora lo Stato ricevente non si fosse conformato a queste esigenze, lo Stato che trasmette le informazioni è abilitato a sospenderne la trasmissione¹⁴¹. Inoltre le informazioni trasmesse devono essere utilizzate solo per scopi fiscali o per altre finalità, ma soltanto se previste dai relativi strumenti di scambio di informazioni¹⁴².

Per quanto riguarda la Svizzera, che ha recepito lo scambio spontaneo di informazioni con l'art. 7 Convenzione sull'assistenza amministrativa, l'art. 22 della medesima Convenzione disciplina la protezione dei dati e il principio di specialità.

Secondo l'art. 22 par. 1 Convenzione sull'assistenza amministrativa, le informazioni ottenute da una Parte in virtù dell'applicazione della Convenzione devono essere tenute segrete alle stesse condizioni previste per le informazioni ottenute in applicazione della legislazione di questa Parte¹⁴³.

¹⁴⁰ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 137; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 50.

¹⁴¹ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 138; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 50.

¹⁴² OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 140; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 50.

¹⁴³ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4642.

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 Stato¹⁴⁴.

6.1.2. I ruling passati

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 2014¹⁴⁵. 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 necessaria¹⁴⁶.

Se per i ruling rilasciati negli anni precedenti non fosse possibile, per mancanza di informazioni, identificare sufficientemente quali Stati devono essere coinvolti nello scambio spontaneo, l'OCSE non pretende che l'autorità fiscale contatti il contribuente per ottenere tali informazioni. In una simile evenienza l'OCSE si aspetta invece che l'autorità fiscale faccia del suo meglio per identificare gli Stati con i quali devono essere

¹⁴⁴ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 135, con particolare riferimento alle note a piè di pag. n. 11 e 13; IGLESIAS, pag. 39.

¹⁴⁵ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 126; IGLESIAS, pag. 39. Vi rientrano pure i ruling che sono stati modificati (OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 135).

¹⁴⁶ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 135; IGLESIAS, pag. 39.

scambiate le informazioni relative ai ruling, p. es. attraverso la consultazione del registro di commercio, se necessario¹⁴⁷.

6.1.3. I ruling futuri

I ruling futuri sono quelli rilasciati il o dopo il 1° aprile 2016¹⁴⁸. 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 rilasciato¹⁴⁹. Se, tuttavia, a causa di ostacoli giuridici (p. es. ricorso del contribuente contro la decisione dello scambio spontaneo di informazioni, p. es. cfr. art. 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 esistere¹⁵⁰. Non rappresenta invece un ostacolo giuridico, una decisione di tassazione non ancora definitiva e concernente una fattispecie oggetto di un ruling¹⁵¹.

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'art. 28 par. 6, che recita quanto segue:

6. Le disposizioni della presente Convenzione, come emendate dal Protocollo 2010, si applicano all'assistenza amministrativa dai periodi fiscali che iniziano il o dopo il 1° gennaio dell'anno successivo all'entrata in vigore della Convenzione come emendata dal Protocollo 2010 in riferimento a una Parte o, in assenza di periodo fiscale, le disposizioni si applicano all'assistenza amministrativa relativa a obblighi fiscali sorti il 1° gennaio o dopo il 1° gennaio dell'anno successivo all'entrata in vigore della Convenzione come emendata dal Protocollo 2010 in riferimento a una Parte. Due o più Parti possono convenire che la Convenzione come emendata dal Protocollo 2010 abbia effetto per quel che concerne l'assistenza amministrativa relativa ai periodi fiscali o obblighi fiscali anteriori.

¹⁴⁷ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 128; IGLESIAS, pag. 39.

¹⁴⁸ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 129; IGLESIAS, pag. 39.

¹⁴⁹ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 133; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 49; IGLESIAS, pag. 39.

¹⁵⁰ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 133; IGLESIAS, pag. 39.

¹⁵¹ Di altra opinione IGLESIAS, pag. 40.

Ora, considerando che questo trattato, salvo sorprese, entrerà in vigore il 1° gennaio 2017, lo scambio spontaneo di informazioni si applicherà dal periodo fiscale successivo, ovvero dal 1° gennaio 2018¹⁵², 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»*¹⁵³.

L'art. 4 del Decreto, che approva e traspone 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 2018¹⁵⁴.

Le informazioni sui ruling passati, per essere trasmesse, dovranno riguardare un ruling rilasciato dall'autorità fiscale il o dopo il 1° gennaio

¹⁵² Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4647.

¹⁵³ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4646.

¹⁵⁴ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4646.

2010 ed esplicitare ancora effetto al 31 dicembre 2017 (o eventualmente il 31 dicembre 2016)¹⁵⁵.

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)¹⁵⁶.

7. Le informazioni oggetto dello scambio spontaneo

L'autorità fiscale è tenuta a trasmettere una sintesi, risp. 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 BEPS¹⁵⁷. 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 seguenti¹⁵⁸:

- 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;

¹⁵⁵ 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'art. 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. GIORDANO MACCHI, 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, pag. 20).

¹⁵⁶ Cfr. anche MACCHI, pag. 16; STEFAN OESTERHELT/BERNHARD HÖSSLI, Action 5: Schädliche Steuerpraktiken, IFF Seminar, San Gallo, 9-10 febbraio 2016, pag. 23.

¹⁵⁷ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 130.

¹⁵⁸ OCSE, Rapporto finale 2015, Annex C.

- 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, ecc.);
- 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 domanda¹⁵⁹.

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 immateriali¹⁶⁰. Sempre nel citato Rapporto, si esclude *a priori* di considerare i ruling

¹⁵⁹ Cfr. SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO, Lo scambio automatico d'informazioni fiscali, in: RtiD II-2015, pag. 625 segg., pag. 631.

¹⁶⁰ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 11; OCSE, Rapporto intermedio 2014, pag. 21; IGLESIAS, pag. 35.

concernenti le imposte sul consumo (p. es. IVA)¹⁶¹. 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'art. 5 Convenzione sull'assistenza amministrativa; (ii) dell'art. 26 CDI (di regola) conclusa con la Svizzera, conforme all'art. 26 M-OCSE; (iii) dell'art. 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 (AfisR; RS 0.641.926.81); (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. Secondo la Convenzione sull'assistenza amministrativa

La Convenzione sull'assistenza amministrativa stabilisce che le Parti si scambiano le informazioni di cui all'art. 4 del medesimo ordinamento. Il paragrafo 1 dell'art. 4 Convenzione sull'assistenza amministrativa prevede che il campo di applicazione riguarda le «*imposte considerate nella presente Convenzione*»¹⁶².

L'art. 30 par. 1 lett. a Convenzione sull'assistenza amministrativa accorda agli Stati aderenti la facoltà di restringere il campo di applicazione delle imposte oggetto dello scambio di informazioni. Uno Stato può di conseguenza richiedere assistenza amministrativa agli altri Stati soltanto sulle imposte per le quali è disposta a fornirle¹⁶³.

¹⁶¹ OCSE, Rapporto finale 2015, nm. 12; IGLESIAS, pag. 36.

¹⁶² VORPE/MOLO, pag. 630.

¹⁶³ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4628.

L'elenco delle imposte considerate è previsto all'art. 2 Convenzione sull'assistenza amministrativa e contiene sia le imposte dirette sia quelle indirette. Quelle indicate all'art. 2 par. 1 lett. *a* Convenzione sull'assistenza amministrativa non possono essere oggetto di una riserva da parte di uno Stato che ha aderito al trattato multilaterale. Come indicato dal Consiglio federale, l'assistenza amministrativa viene «limitata alle seguenti imposte: imposte federali, cantonali e comunali sul reddito (reddito complessivo, reddito da attività lucrativa, reddito della sostanza, reddito commerciale, utili di capitale e altri redditi) e sulla sostanza (sostanza complessiva, sostanza mobiliare e immobiliare, sostanza commerciale, capitale e riserve e altri elementi patrimoniali). Concretamente sono le imposte sul reddito, sulla sostanza, sugli utili, sul capitale e l'imposta preventiva»¹⁶⁴.

Le imposte oggetto di una riserva da parte degli Stati aderenti al trattato multilaterale, ovvero di esclusione dall'assistenza amministrativa, sono elencate all'art. 2 par. 1 lett. *b* Convenzione sull'assistenza amministrativa. Per la Svizzera non rientrano «i contributi della sicurezza sociale, in quanto non sono considerati imposte. I contributi obbligatori da versare allo Stato o agli organismi di sicurezza sociale di diritto pubblico, come ad esempio i contributi AVS, sono esplicitamente esclusi mediante una riserva concernente l'articolo 2 paragrafo 1 lettera b numero ii (cfr. art. 1 par. 3 del disegno di decreto federale). Anche i contributi alla previdenza professionale (2° pilastro) non rientrano nel campo di applicazione della Convenzione sull'assistenza amministrativa dato che non sono imposte»¹⁶⁵. Sono anche escluse le imposte sulle successioni e sulle donazioni, le imposte immobiliari, l'IVA, le imposte sulle vendite (in particolare i diritti di mutazione e le tasse di registro), le imposte sui veicoli a motore, e altri tipi d'imposta (in particolare le tasse di bollo di emissione e di negoziazione)¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4628.

¹⁶⁵ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4628 seg.

¹⁶⁶ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4628; IGLESIAS, pag. 36.

Riassumendo, le imposte considerate nella Convenzione sull'assistenza amministrativa sono (i) le imposte federali, cantonali e comunali sul reddito delle persone fisiche, risp. sugli utili delle persone giuridiche, inclusa l'imposta preventiva; (ii) le imposte cantonali e comunali sulla sostanza delle persone fisiche, risp. sul capitale delle persone giuridiche¹⁶⁷.

8.3. *Le imposte coperte dall'art. 26 M-OCSE*

L'art. 26 par. 1 M-OCSE permette lo scambio di informazioni con riferimento a imposte di qualunque genere prelevate per conto dello Stato contraente e autorizza l'uso delle informazioni scambiate per l'applicazione di tali imposte¹⁶⁸. Vi rientrano quindi tutte le imposte prelevate da uno Stato.

8.4. *Le imposte coperte dall'art. 5 AfisR*

Vi è poi l'art. 5 del Protocollo che modifica l'AfisR¹⁶⁹, che deve ancora essere approvato dall'Assemblea federale, e la cui entrata in vigore, salvo imprevisti, dovrebbe avvenire il 1° gennaio 2017. Questo Accordo pure prevede uno scambio su domanda per le imposte di ogni tipo e denominazione applicate per conto della Svizzera e degli Stati membri dell'UE.

8.5. *Le imposte coperte dal TIEA*

Vi è infine il TIEA che la Svizzera ha siglato con diversi Stati con i quali non esiste una CDI. Il campo di applicazione delle imposte è di regola previsto all'art. 3. La Svizzera concede un'assistenza amministrativa per le

¹⁶⁷ Cfr. art. 1 cpv. 3 cifra 1, risp. art. 3 cpv. 1 del 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: FF 2015 7949. Di diversa opinione IGLESIAS, secondo la quale lo scambio spontaneo di informazioni debba riguardare soltanto l'imposta sugli utili delle persone giuridiche e l'imposta preventiva riferita ai capitali mobiliari (cfr. IGLESIAS, pag. 35 seg.).

¹⁶⁸ SAMUELE VORPE, La politica della Svizzera nell'ambito dell'assistenza fiscale amministrativa, in: Samuele Vorpe (a cura di), Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, Manno 2011, pag. 181 segg.

¹⁶⁹ Cfr. FF 2015 7635, pag. 7641.

imposte federale, cantonali e comunali sul reddito, nonché per le imposte cantonali e comunali sulla sostanza, sulle successioni e sulle donazioni¹⁷⁰.

8.6. *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* dell'OCSE. Possono invece esserci differenze per quanto riguarda l'applicabilità temporale e le imposte considerate dallo strumento di assistenza utilizzato dallo Stato richiedente¹⁷¹.

Considerando il campo di applicazione esteso, è plausibile che lo Stato richiedente farà uso dell'art. 26 CDI o dell'art. 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, ecc.

9. Le modifiche da apportare all'OAAF

9.1. *In generale*

Se, da un lato, le basi legali della LAAF per permettere lo scambio spontaneo di informazioni, sulla base delle disposizioni dell'art. 7 Convenzione sull'assistenza amministrativa, sono oggi già realtà e l'entrata in vigore delle relative disposizioni, salvo *referendum*, è previsto per il 1° gennaio 2017, dall'altro lato, le modifiche da apportare all'OAAF per poter dar seguito alle raccomandazioni dell'OCSE indicate dal Piano di azione 5 del BEPS sono ancora in fase di preparazione.

¹⁷⁰ Si veda p. es. il recente Accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale pattuito dalla Svizzera con il Brasile (DFF, La Svizzera firma un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale con il Brasile, Comunicato stampa, Berna, 24 novembre 2015, in: <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=59612> [pagina consultata il 29 febbraio 2016]).

¹⁷¹ Messaggio sulla Convenzione sull'assistenza amministrativa, pag. 4624.

9.2. La definizione di ruling

In primo luogo, l'OAAF dovrà contenere una definizione di ruling che deve essere in sintonia con quella indicata nel Rapporto finale 2015 e che corrisponde a quella relativa ai ruling informali secondo il diritto svizzero.

9.3. Le categorie di ruling oggetto dello scambio spontaneo

In secondo luogo dovranno essere precisate le sei categorie di ruling, con particolare riferimento al diritto interno svizzero, che saranno oggetto di uno scambio spontaneo obbligatorio di informazioni. Si tratta dei ruling passati e futuri riguardanti: (i) i regimi fiscali preferenziali, individuati dal FHTP, quali i regimi speciali cantonali applicabili alle holding, alle società di domicilio e alle società miste (art. 28 cpv. 2-4 LAID), il regime *Lizenzbox* del Canton Nidvaldo (art. 85 cpv. 3 LT-NW), i riparti internazionali delle società *principal* (Circolare AFC n. 8 del 18 dicembre 2001) e la prassi dell'AFC concernente l'imposizione delle *Swiss Finance Branch*; (ii) gli APAs unilaterali e gli ATRs in materia di prezzi di trasferimento infragruppo; (iii) gli aggiustamenti unilaterali dell'utile verso il basso; (iv) l'esistenza di uno stabilimento d'impresa e l'attribuzione del suo utile (incluso il precipuo); (v) le società veicolo.

È auspicabile che, prima dell'elenco dei ruling soggetti allo scambio spontaneo di informazioni, venga inserito dal Consiglio federale l'avverbio «*in particolare*», in modo da esemplificare le tipologie di ruling oppure, alternativamente, inserire una clausola residuale alla fine dell'elenco.

In tal modo la normativa sarebbe già applicabile, senza doverla modificare, anche ai futuri ruling che potrebbero rientrare nei criteri definiti dal FHTP come preferenziali. Vi potrebbe p. es. rientrare la normativa futura contenuta nella Riforma III dell'imposizione delle imprese concernente la tassazione delle riserve occulte delle società a statuto speciale.

9.4. La soglia di detenzione in una o più società

Le società si considerano collegate, se una società detiene un investimento del 25% o più in un'altra società oppure se una terza persona (fisica o giuridica) detiene un investimento del 25% o più in entrambe le

società. In tal caso, l'autorità fiscale svizzera deve inviare spontaneamente le informazioni sui ruling alle autorità fiscali estere dove sono domiciliate le società del gruppo multinazionale.

9.5. I termini per l'invio del ruling

Alla luce di quanto sopra indicato, i ruling futuri, rilasciati dopo il 1° gennaio 2018 (o eventualmente dopo il 1° gennaio 2017), dovranno essere trasmessi al più tardi entro tre mesi da quando il ruling è stato rilasciato dall'autorità fiscale al contribuente, sempre che il contribuente non si opponga allo scambio di informazioni (art. 22b LAAF).

Il ruling dovrà quindi essere inviato prima che la relativa decisione di tassazione sia cresciuta in giudicato. Lo stesso dicasi se la fattispecie presentata dal contribuente all'autorità fiscale non si fosse successivamente realizzata. In quest'ultima ipotesi, sarà però opportuno che l'autorità fiscale comunichi all'altra autorità fiscale interessata la non realizzazione della fattispecie oggetto del ruling¹⁷².

Per quanto concerne i ruling passati, soltanto quelli rilasciati dall'autorità fiscale il o dopo il 1° gennaio 2010 e valevoli ancora il 31 dicembre 2017 (o al 31 dicembre 2016), devono essere oggetto dello scambio spontaneo. Per contro, i ruling rilasciati prima del 1° gennaio 2010 e quelli non più valevoli alla fine del 2017 (o alla fine del 2016) non saranno inviati dall'AFC agli Stati interessati¹⁷³.

¹⁷² Di parere opposto IGLESIAS, che sostiene invece l'obbligatorietà dello scambio spontaneo di informazioni sui ruling tra autorità fiscali soltanto quando la tassazione cresce effettivamente in giudicato. Secondo l'autrice in questo modo si evita la trasmissione di ruling o di informazioni prima che queste siano diventate definitive dal profilo giuridico (IGLESIAS, pag. 35). Questa opinione non può essere condivisa, soprattutto perché non in armonia con i principi del Piano di azione 5 del BEPS. Se per es. una decisione di tassazione crescesse in giudicato soltanto dopo qualche anno il rilascio del ruling dell'autorità fiscale, a causa di ulteriori accertamenti del fisco oppure di un reclamo del contribuente, l'invio delle informazioni sui ruling verrebbe eccessivamente ritardato, non permettendo all'altro Stato interessato di prendere le misure necessarie. Inoltre il ruling informale, la cui definizione svizzera combacia con quella del BEPS, non assume il carattere di una decisione e non può di conseguenza essere impugnato come le decisioni di accertamento.

¹⁷³ Secondo un articolo apparso su NZZ-Online, le società interessate potrebbero anche

L'OAAF dovrà infine stabilire un termine entro il quale trasmettere questi ruling all'autorità fiscale estera. Secondo l'OCSE il periodo entro il quale inviare le informazioni non dovrebbe superare i tre mesi da quando il ruling è stato rilasciato dal fisco.

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 *Lizenabox* 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,

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 p. es. conformemente alle disposizioni dell'art. 28 cpvv. 2-4 LAID (cfr. NATALIE GRATWOHL, Die Steuerruling kommen ins Rollen, in: NZZ-Online, 2 ottobre 2015, <http://www.nzz.ch/wirtschaft/die-steuerruling-kommen-ins-rollen-1.18623005> [pagina consultata il 24 febbraio 2016]).

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 il 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, ecc.) o sulla base della Convenzione sull'assistenza amministrativa oppure sull'art. 5 AfisR, oppure ancora in base all'art. 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. La trasparenza fiscale, dopo aver raggiunto le persone fisiche con conti bancari non dichiarati alle proprie autorità fiscali, ha ora raggiunto anche gli accordi fiscali unilaterali tra Stato e società. Per quest'ultime sarà sempre più difficile e costoso trasferire gli utili in Paesi a fiscalità privilegiata.