

## Premessa

L'avvento dei *ruling* in diversi ordinamenti giuridici ha innovato significativamente le procedure fiscali, tradizionalmente imperniate sull'accertamento del dichiarato.

Col termine "*ruling*" si fa riferimento, in vari Paesi, ad una decisione o un parere, reso da un'autorità fiscale o da un ente terzo, in risposta ad un quesito del contribuente, su cui costui può fare affidamento.

Si tratta di istituti preventivi, che consentono, cioè, al contribuente di avviare, prima della presentazione della dichiarazione, un dialogo con l'ente impositore sull'interpretazione o l'applicazione delle disposizioni tributarie, per evitare censure successive. Rispondono, come noto, ad esigenze di certezza del diritto e prevedibilità delle conseguenze fiscali delle attività economiche, accentuatesi con l'adozione di schemi di attuazione del tributo che demandano principalmente al contribuente il compito di dichiarare, liquidare e versare il dovuto.

A fronte dell'elevato grado di complessità che accomuna i sistemi fiscali contemporanei, gli strumenti di dialogo preventivo con le amministrazioni tributarie sono divenuti ormai irrinunciabili e assumono forme sempre più strutturate, come i regimi di "*cooperative compliance*" o gli "*advance pricing arrangements*"<sup>1</sup>.

In vari ordinamenti, le odierne procedure di "*compliance* preventiva" sono frutto della progressiva codificazione di prassi informali di consulenza giuridica affermatesi nel tempo. All'origine vi è, infatti, l'intuizione dell'importanza della certezza del diritto per gli investitori, da parte di alcune amministrazioni fiscali. L'informalità che ha contraddistinto a lungo queste prassi pone, però, una serie di questioni giuridiche, non sempre risoltesi con la loro codificazione, relative all'opacità, all'ampia discrezionalità amministrativa e al rischio di disparità di trattamento dei contribuenti.

---

<sup>1</sup> D'ora in avanti, "APA".

Tali criticità hanno dato luogo a situazioni patologiche segnalate e tuttora monitorate dalle istituzioni europee e dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico<sup>2</sup>. In particolare, è emerso il rischio che, in alcune circostanze, i *ruling* e gli APA possano contribuire a pratiche concorrenziali dannose o di pianificazione fiscale aggressiva. In sostanza, il rischio è che, in assenza di trasparenza, le amministrazioni possano attenuare discrezionalmente il carico impositivo prospettato *ex ante*, allo scopo di attrarre investimenti stranieri, innescando una potenziale gara al ribasso fra le giurisdizioni fiscali.

Si avverte, quindi, l'esigenza di delineare un modello di procedura preventiva che assicuri, in un mercato globalizzato, il rispetto dei principi costituzionali ed europei che governano la materia tributaria.

In considerazione della vasta diffusione di tali istituti e della dimensione transnazionale dei rischi emersi, si intende sviluppare l'analisi in ottica comparata, internazionale ed europea, per poi esaminare l'esperienza italiana in base agli apporti sovranazionali.

In apertura, con un'indagine storico-comparatistica, si ricercano i tratti caratterizzanti dei *ruling* preventivi, in base ai quali classificarli e distinguerli da altri strumenti di *compliance* preventiva. Emerge, in particolare, che la finalità di promozione della certezza del diritto che li accomuna, è presidiata, in vari ordinamenti, da apposite garanzie contro il *revirement* amministrativo. I meccanismi di tutela "rafforzata" dell'affidamento, su cui si registra una certa convergenza, denotano un bilanciamento compiuto a monte dai legislatori domestici fra i principi di legalità e di legittimo affidamento, equilibrio talora messo in crisi da *ruling* o accordi che concedono attenuazioni impositive prive di base legale. Simili pratiche fra l'altro possono alterare i criteri di riparto nel concorso alle spese pubbliche e violare la normativa europea sugli aiuti di Stato. Si mettono però in luce le misure per prevenirle o contrastarle, adottate, negli ultimi anni, in diversi Paesi.

Nel secondo e terzo capitolo, si evidenzia che l'OCSE e l'Unione europea, lungi dal mostrarsi indifferenti alle dinamiche procedurali domestiche, da tempo forniscono utili spunti per un loro sviluppo armonioso e coerente coi principi europei e del regime fiscale internazionale. Nell'ultimo decennio, tali raccomandazioni si sono tradotte in misure concrete, come il potenziamento dello scambio d'informazioni su *ruling* transfronta-

---

<sup>2</sup> D'ora in avanti, "OCSE".

lieri e APA e le indagini sul rischio di aiuti di Stato vietati, con le cause e le sentenze che ne sono conseguite. Parallelamente, l'Unione ha sviluppato un sistema comune di *compliance* preventiva nella materia doganale che pare coniugare egregiamente la necessità di evitare abusi degli istituti con le esigenze dei contribuenti, il cui affidamento sulle decisioni è tutelato in tutto il territorio dell'UE.

L'intensa attività degli organismi sovranazionali fornisce dati empirici rilevanti per individuare le criticità e gli aspetti virtuosi degli attuali sistemi domestici di *ruling*, indipendentemente dal rilievo che determinate prassi amministrative assumono – nei singoli casi esaminati – ai fini del giudizio sugli aiuti di Stato. In ossequio ai principi di legalità, affidamento e parità di trattamento, per ovviare alle criticità manifestatesi nella dimensione transnazionale, si conclude che la fase di *compliance* preventiva dovrebbe: essere accessibile ad una vasta platea di contribuenti; essere improntata alla massima trasparenza e ad elevati *standard* di motivazione dei pareri e degli accordi; contemplare margini di discrezionalità ridotti; favorire il dialogo Fisco-contribuente e il ricorso a procedure multilaterali.

Nel quarto ed ultimo capitolo, pare opportuno esaminare, in quest'ottica, l'esperienza italiana, dato il crescente ricorso dei contribuenti a interpellazioni e istituti affini. Si tratta di una materia in grande fermento, in cui si registrano interventi normativi ricorrenti (alla perenne ricerca di "razionalizzazione"), l'ultimo dei quali con i d.lgs. 30 dicembre 2023, nn. 219 e 221, che hanno riformato lo Statuto dei diritti del contribuente e la disciplina dell'adempimento collaborativo.

Tale riforma, in controtendenza rispetto alle precedenti, limita in vario modo le possibilità di accesso all'interpello, specialmente per i contribuenti di minori dimensioni, rafforzando invece le forme più strutturate di *compliance* preventiva, dedicate ad una platea ristretta di "grandi contribuenti". Ciò pare rispondere a logiche di politica economica improntate all'attrattività per gli investitori di grandi dimensioni, specie se di origine estera, da attuarsi anche attraverso canali di dialogo dedicati.

L'assetto italiano odierno appare generalmente in linea con le buone pratiche emerse dal contesto sovranazionale, ma presenta alcune criticità – che saranno approfondite – sul piano della trasparenza degli esiti e della parità di trattamento dei contribuenti nell'accesso a tali istituti.

