



Dipartimento
delle Finanze

Senato della Repubblica
VI Commissione (Finanze e Tesoro)

Audizione del Direttore Generale delle Finanze

Prof.ssa Fabrizia Lapecorella

Roma, 19 maggio 2015

Introduzione

Signor Presidente, Onorevoli Senatori,

Vi ringrazio per l'invito a questa audizione dedicata ai contenuti dei recenti schemi di decreti legislativi di attuazione della legge delega n. 23 del 2014 per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Come è noto il Consiglio dei Ministri del 21 aprile 2015 ha approvato, in via preliminare, tre provvedimenti.

Si tratta di un significativo passo in avanti nell'attuazione della legge di delega fiscale, dopo la definitiva approvazione dei primi tre decreti legislativi¹. Tra le misure di maggior rilievo vanno menzionate: il miglioramento del rapporto tra fisco e contributi attraverso l'unificazione del concetto di elusione fiscale e abuso del diritto, l'incentivo al ricorso alla fatturazione e alla moneta elettronica, le misure in materia di fiscalità delle imprese che operano in un contesto internazionale².

Dopo una crisi economica grave e prolungata, i dati più recenti attestano che **l'economia italiana è uscita dalla recessione**. L'Istat ha certificato il 13 maggio u.s. un aumento del PIL pari allo 0,3 per cento nel primo trimestre del 2015, in linea con i segnali di ripresa -previsti nel Documento di economia e finanza (DEF) presentato dal Governo il 10 aprile scorso - per i consumi delle famiglie, gli investimenti e la domanda estera. Nello scenario programmatico del DEF, la stima di aumento del PIL dell'Italia è infatti pari allo 0,7 per cento quest'anno e all'1,4 per cento nel 2016.

Al mercato miglioramento delle condizioni macroeconomiche hanno contribuito il deprezzamento del tasso di cambio dell'euro nei confronti del dollaro, gli effetti significativi sui tassi d'interesse e sui mercati finanziari del programma di acquisto di titoli dell'Eurosistema (il Quantitative Easing) da parte della Banca Centrale Europea, e la diminuzione del prezzo del petrolio.

Le linee strategiche dell'azione di Governo sono delineate nel Programma Nazionale di Riforma (PNR) e prevedono che si continui a perseguire il riequilibrio dei conti pubblici attuando, al contempo, le riforme strutturali finalizzate a riportare il Paese su un sentiero di crescita economica

¹ Decreto Legislativo n. 175/2014 "Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata", pubblicato sulla G.U. n. 277 del 28 Novembre 2014; Decreto Legislativo n° 188/2014 "Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro sucedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23", pubblicato sulla G.U. n. 297 del 23 Dicembre 2014; Decreto Legislativo n. 198/2014 "Composizione, attribuzioni e funzionamento delle commissioni censuarie, a norma dell'articolo 2, comma 3, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23", pubblicato sulla G.U. n. 9 del 13 Gennaio 2015.

² Si tratta in particolare di: i) schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (atto camera n. 161); ii) schema di decreto legislativo in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (atto camera n° 162); iii) schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (atto camera n°163).

stabile e duraturo. In questa prospettiva, rimane tuttavia prioritaria l'esigenza di proseguire nell'azione di sostegno alla fiducia delle famiglie e delle imprese e gli interventi di riforma strutturale del sistema fiscale appena approvati sono in linea con questo obiettivo.

I decreti legislativi all'esame del Parlamento rispondono all'esigenza - da lungo tempo avvertita nel nostro Paese - di creare un sistema di regole stabile nel tempo, chiaro nella sua interpretazione giuridica, semplice nella sua applicazione, sia per l'Amministrazione Finanziaria che per i contribuenti. Rafforzare il ruolo del fisco a sostegno delle imprese, eliminando alcune distorsioni del sistema fiscale vigente e riducendo oneri e adempimenti amministrativi per le operazioni, interne e internazionali, rappresenta inoltre un'azione strategica per promuovere la ripresa degli investimenti nel nostro Paese. Infine, in linea con la diffusione della cultura digitale nelle imprese, della reingegnerizzazione dei loro processi amministrativo-contabili, e della riduzione dei costi di gestione, l'incentivo all'utilizzo nelle transazioni tra privati, della fatturazione elettronica, già prevista nei rapporti tra privati e Pubblica Amministrazione, rappresenta un ulteriore passo nella direzione della una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili e di rimborsi IVA più veloci per i contribuenti.

Mi soffermerò nel seguito di questa audizione sui contenuti qualificanti dei decreti delegati recentemente varati dal Governo che consentiranno di sfruttare la "finestra di opportunità" che si è recentemente aperta grazie al miglioramento delle condizioni cicliche. Poiché la globalizzazione dell'attività economica, con l'aumento degli scambi commerciali tra paesi, rende inevitabile affrontare le tematiche appena ricordate in un'ottica di collaborazione sovranazionale, dedicherò spazio anche alla trattazione di tale profilo, inquadrando le misure introdotte alla luce degli orientamenti comunitari.

1. Le misure sull'abuso del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente

Tra le determinanti delle decisioni di investimento delle imprese assumono un ruolo rilevante non solo l'incidenza della tassazione sul reddito di impresa, ma anche la qualità istituzionale del sistema Paese, misurata lungo diverse dimensioni tra cui la qualità dell'azione della pubblica amministrazione in generale e dell'amministrazione tributaria in particolare.

Secondo l'ultimo Rapporto Doing Business della Banca Mondiale e di Price Waterhouse Coopers, l'Italia si colloca al 141° posto (su 189 paesi considerati) per quanto riguarda l'indicatore "paying taxes". Oltre che dell'ammontare di imposte da versare ogni anno, l'indicatore tiene conto anche degli oneri amministrativi che incidono su una società rappresentativa di medie dimensioni. In particolare, vengono considerati il numero di pagamenti cui un imprenditore è tenuto e il numero di ore impiegate per preparare, compilare e versare le imposte. In Italia risultano 15 pagamenti,

contro una media dei paesi Oecd ad alto reddito di 11,8, e il tempo utilizzato è di 269 ore, oltre una volta e mezza quello medio Oecd (175 ore).

Il grado di incertezza della normativa fiscale rimane uno dei principali ostacoli allo sviluppo imprenditoriale. Norme poco chiare e in continua evoluzione generano costi aggiuntivi di adempimento, un significativo disincentivo agli investimenti e un freno alla competitività e alla crescita delle imprese. In particolare i costi di adempimento hanno un'incidenza relativamente maggiore per i soggetti di minori dimensioni e, quindi, generano effetti distributivi non desiderati. Una normativa complessa e di difficile applicazione comporta oneri significativi per l'Amministrazione finanziaria che deve investire maggiori risorse sia nell'attività di accertamento, sia nel supporto al contribuente. Infine, la difficoltà di interpretazione delle norme tende ad accrescere il contenzioso.

Per incentivare gli investimenti, riportare l'economia su un sentiero di crescita e incrementare l'efficacia dell'esercizio del potere impositivo, è prioritario semplificare gli adempimenti fiscali, migliorare il rapporto tra fisco e contribuenti, restituire ai cittadini la fiducia nelle istituzioni, creando condizioni favorevoli per gli investimenti produttivi.

A fronte di costi amministrativi per le autorità fiscali e per i contribuenti e di perdite di benessere associate a comportamenti atti a ridurre l'onere fiscale, la Mirrlees Review (Institute for Fiscal Studies, 2011) indicava che, per una data distribuzione della ricchezza, un sistema fiscale equo dovesse essere disegnato in modo da minimizzare i costi di adempimento e che, al contempo, dovesse essere improntato a semplicità e a trasparenza per evitare differenziazioni nelle procedure, nel trattamento dei diversi contribuenti e delle diverse forme di attività economica.

Passi significativi in questa direzione sono stati compiuti con lo **schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (A.C. n. 163)**.

La **definizione di abuso del diritto**, trasversale all'intero ordinamento giuridico, è sempre stata di **difficile identificazione**. Come noto, fino ad oggi, l'istituto non era mai stato codificato in via normativa e la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, recependo gli orientamenti della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, ha qualificato l'abuso del diritto tributario come principio antielusivo generale, di matrice costituzionale. L'abuso del diritto è stato infatti ricondotto in alcuni casi **all'aggiramento e alla frode alla legge fiscale**, in altri alla **malafede contrattuale**, in altri ancora alla **simulazione e alla costruzione di puri artifici** o la **manipolazione e alterazione funzionale di schemi giuridici**. Per questi motivi, l'assenza di una definizione legislativa ha contribuito a generare una significativa incertezza interpretativa, sia sotto il profilo della tutela del contribuente sottoposto a controllo, sia sotto quello legato al perimetro applicativo dell'istituto.

Negli ultimi anni, giurisprudenza e dottrina hanno affiancato al concetto tradizionale di elusione fiscale quello di abuso del diritto di derivazione comunitaria. Più nel dettaglio, nell'ordinamento italiano il contrasto all'elusione fiscale è stato tradizionalmente affrontato in via normativa: sia attraverso norme specificamente finalizzate a contrastare particolari fenomeni di elusione fiscale, sia, più recentemente, con norme antielusive in senso proprio, sia pur ad applicazione limitata, come l'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973, inizialmente introdotto dall'art. 7, c. 1, del D.Lgs. n. 358/1997 e poi ripetutamente modificato. Con queste norme, il legislatore, pur ponendo un criterio potenzialmente idoneo a qualificare come antielusivo qualsiasi comportamento tenuto dal contribuente, effettua la scelta di renderlo applicabile solo al ricorrere di determinate circostanze. Tale criterio è stato individuato dall'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973 nello schema della "frode alla legge" poiché considera inopponibili all'amministrazione finanziaria "gli atti, i fatti, gli obblighi, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare gli obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti". In questa formulazione non rileva l'intento fraudolento nei confronti del fisco ma la concreta realizzazione, mediante un comportamento formalmente conforme alla legge, di un "indebito" vantaggio fiscale.

L'inserimento della disposizione in esame nel corpo del DPR n. 600 del 1973, dedicato all'accertamento delle imposte sui redditi, aveva indotto a ritenere che il principio antielusivo operasse soltanto con riferimento al settore delle imposte sui redditi qualora fosse stata posta in essere una delle operazioni esplicitamente elencate nel comma 3 del medesimo art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973. Aderendo all'orientamento manifestato dalla giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con le c.d. "sentenze gemelle" del dicembre del 2008, hanno riconosciuto, l'esistenza nell'ordinamento tributario nazionale di un principio antielusivo la cui fonte, in tema di tributi non armonizzati quali le imposte sui redditi, non trova fondamento nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario. In sostanza si afferma l'esistenza di un principio generale non scritto insito nell'ordinamento, che mira a contrastare l'"abuso del diritto" anche nell'ordinamento tributario. Mentre, quindi, l'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973, ponendosi nella prospettiva della "frode alla legge" incentrata sulla nozione di aggiramento della norma tributaria, consente di applicare un principio antielusivo entro i limitati confini da essa stessa utilizzati, la giurisprudenza della Corte di Cassazione³, ponendosi nella diversa prospettiva dell'abuso del diritto, ritiene sussistente nell'ordinamento un principio antielusivo generale non scritto. Ciò ha generato incertezze negli operatori economici in una materia che, già di per sé, è al confine tra diritto scritto e aspetti metagiuridici, minando il rapporto di fiducia e di collaborazione tra imprese e amministrazione fiscale.

Le esperienze maturate in altri paesi (per esempio Francia e Germania) mostrano che una codificazione dell'abuso è necessaria per dare alle imprese un quadro di certezza e stabilità normativa e amministrativa. In questi paesi si è intervenuti legislativamente: è stata ampliata la portata delle norme anti-elusive esistenti, e sono state al contempo rafforzate le garanzie procedurali per i contribuenti. L'individuazione di una definizione generale di abuso del diritto si riflette anche sul miglioramento dell'efficacia e della tempestività dell'azione amministrativa e in particolare dell'attività di contrasto dell'elusione, in considerazione della circostanza che l'Amministrazione

³ Alcune sentenze della Corte di Cassazione hanno aperto nuove prospettive ermeneutiche, producendo ulteriori fonti di incertezze riguardo alla legittimità di comportamenti ritenuti in passato corretti. In particolare, In materia tributaria, la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria Civile, con la sentenza del 13 maggio 2009 n.10981, ha affermato che "il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge stessa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione".

finanziaria potrà indirizzarsi sui casi meno dubbi, riducendo così le possibilità di contenzioso e l'incertezza sulle sanzioni.

In linea con le esperienze internazionali, lo schema di decreto in questione perviene ad una **unificazione del concetto di abuso del diritto di derivazione comunitaria con quello di elusione fiscale utilizzato dalla dottrina e dalla legislazione nazionale**; questo obiettivo viene perseguito anche alla luce della circostanza che si tratta di fenomeni sostanzialmente identici sotto il profilo concettuale. Tale definizione assume valenza generale per tutti i tributi (imposte sui redditi e imposte indirette, fatta comunque salva la disciplina speciale in materia doganale). Il nuovo concetto di abuso rende più netta e riconoscibile la distinzione di tale nozione dalle fattispecie tipiche dell'evasione, quali l'interposizione e la simulazione.

In particolare, l'abuso del diritto viene a configurarsi quando: i) è assente la sostanza economica delle operazioni effettuate, ii) quando si realizza un vantaggio fiscale indebito, iii) quando il vantaggio fiscale costituisce l'effetto essenziale dell'operazione. Tali principi sono conformi alle recenti elaborazioni giurisprudenziali. Da un lato infatti, la condotta abusiva si intende come un uso distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio di imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione; dall'altro si intende garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni che possono comportare anche un diverso carico fiscale. A tal fine, si conferma che lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali debba essere causa prevalente dell'operazione abusiva e che, per altro verso, eventuali ragioni extrafiscali possono escludere l'abusività purché siano non marginali. Viene infatti precisato che “costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente”. I contenuti del decreto sono in linea con quanto previsto dalla Raccomandazione della Commissione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, che chiarisce in modo esplicito che affinché un'operazione possa essere indiziata di abuso è necessario che la medesima sia priva di sostanza commerciale e manchi, dunque, di una logica economica propria, che prescindendo dalle motivazioni fiscali. La libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni che comportano un diverso carico fiscale va comunque garantita quando ciò è espressione di pianificazione fiscale legittima.

Nella nuova formulazione di abuso del diritto, è confermata la “residualità” della disciplina rispetto alle disposizioni concernenti l'evasione e la frode; fattispecie che, invece, vanno perseguite con gli strumenti di cui l'ordinamento già dispone. Al contempo, le sanzioni relative all'abuso del diritto sono graduate in maniera diversa da quelle previste per l'evasione, escludendo le conseguenze penali e mantenendo ferma invece l'applicabilità delle sanzioni amministrative.

Nella seconda metà del 2014, parallelamente ai lavori di predisposizione di questa norma, durante il **Semestre di Presidenza italiana dell'Unione Europea** è stata approvata la **direttiva 2015/121/UE del Consiglio del 27 gennaio 2015** che modifica la direttiva 2011/96/UE concernente il **regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie** di Stati membri diversi.

La direttiva introduce una clausola anti-abuso minima di natura obbligatoria – un *unicum* nel panorama legislativo comunitario in materia di fiscalità diretta - la cui finalità principale è, da una parte, quella di aggiungersi, senza sostituirle, alle disposizioni domestiche e convenzionali degli Stati membri volte alla prevenzione delle frodi, degli abusi, e dei fenomeni elusivi e, dall'altra, di

colmare le lacune della legislazione di quegli Stati membri che non prevedono norme anti-abuso generali o speciali applicabili anche alla direttiva (cd. “*de minimis rule*”).

Lo scopo di tale clausola è chiarire che le disposizioni della Direttiva non si applicano ad una costruzione o ad una serie di costruzioni “non genuine” il cui scopo principale o uno degli scopi principali è quello di ottenere un vantaggio fiscale. Una costruzione viene definita come “non genuina” nella misura in cui non risponda a logiche economico-imprenditoriali che riflettono una realtà economica.

Il caso più comune è quello in cui, in presenza di una società (A) di un paese terzo, che ha una partecipazione nel capitale di una società (B) situato in uno Stato membro, si interpone nella catena di partecipazione dell'UE un'altra società (C) - non genuina - al solo scopo di beneficiare dell'esenzione/credito concesso ai sensi della direttiva.

La direttiva consente inoltre di applicare la clausola anti-abuso anche a fattispecie più complesse ove la società intermedia è genuina ma singole parti della costruzione non lo sono (ad esempio quando le azioni di una società sono cedute fittiziamente e temporaneamente a un'altra società, al solo scopo di beneficiare dei vantaggi della direttiva madre figlia).

La clausola antiabuso *de minimis* non preclude l'applicazione di misure nazionali previste per la prevenzione dell'evasione fiscale, le frodi e gli abusi, lasciando così spazio applicativo alle clausole antiabuso di quegli Stati membri che hanno, invece, standard più elevati di quelli previsti dalla proposta.

Allo stato, l'amministrazione sta valutando la necessità di un recepimento *ad hoc* nell'ordinamento nazionale della direttiva (recepimento da effettuarsi entro il 31.12.2015), considerata la portata generale della clausola introdotta con l'art. 1 del decreto delegato.

Con il medesimo provvedimento è stata, inoltre, rivista la disciplina del **raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di un reato penale**. Nella situazione attuale, l'amministrazione finanziaria può beneficiare del raddoppio anche se non è stata ancora inoltrata una formale denuncia, ovvero se la stessa è stata presentata a termini ordinari ormai spirati.

Nell'ottica di garantire una maggiore certezza delle situazioni giuridiche e una miglior tutela del contribuente, conformemente a quanto previsto dalla legge delega, è stato specificato che la relativa disciplina si applichi solo qualora la denuncia della *notitia criminis* intervenga entro il termine ordinario di decadenza dall'accertamento.

È stato, infine, introdotto un **regime di adempimento collaborativo**, in via di prima applicazione per i soli contribuenti di maggiori dimensioni, ispirato ai principi della *cooperative compliance* già adottati con successo da Amministrazioni fiscali estere e in attuazione delle raccomandazioni

dell'OCSE (*Co-operative Compliance: a Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, OECD, Paris, 2013)

Il nuovo istituto è finalizzato a eliminare le incertezze connesse alla gestione del rischio fiscale attraverso un rapporto di cooperazione con l'Amministrazione finanziaria e l'introduzione di un regime di scambio continuo di informazioni improntato alla trasparenza, con la previsione di obblighi a carico dell'Agenzia delle entrate e del contribuente.

In particolare, il nuovo istituto, cui si aderirà su base volontaria, prevede un impegno del contribuente a fornire spontaneamente, o su richiesta, informazioni complete e tempestive sulle transazioni che presentano maggiori rischi fiscali o che possono suscitare potenziali divergenze interpretative. L'amministrazione, a sua volta, deve rispondere all'esigenza del contribuente di ottenere la risoluzione delle questioni tributarie più complesse in maniera tempestiva e definitiva.

Questa nuova modalità di gestione aziendale del rischio fiscale costituisce il presupposto per attivare ulteriori forme più evolute di operatività dell'Agenzia delle Entrate mirate a valutare la posizione fiscale del contribuente anche attraverso la verifica dell'affidabilità e della coerenza del sistema di gestione e di controllo dei rischi fiscali.

2. Le misure per favorire la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese

Lo schema di decreto delegato recante misure per la **crescita e la internazionalizzazione delle imprese** (A.C. n. 161) contiene misure di significativo impatto per le imprese che operano nel contesto internazionale e ha come **obiettivo principale quello di rendere il nostro Paese maggiormente attrattivo e competitivo per le imprese**, italiane o straniere, che intendono operare in Italia e per quelle italiane che intendono operare all'estero senza “subire” svantaggi competitivi.

Sulla base degli ultimi dati Eurostat, nel 2013 il flusso degli investimenti diretti esteri in Italia (FDI) è stato pari allo 0,8 per cento del PIL, a fronte di una media dei 28 paesi dell'UE pari al 2,5 per cento del PIL.

L'apertura di nuovi mercati, l'emergere di nuovi importanti concorrenti e l'evoluzione dei modelli di business delle imprese multinazionali hanno modificato lo scenario competitivo internazionale rendendolo sempre più complesso.

Per operare sui mercati esteri - indipendentemente dalla forma di internazionalizzazione prescelta (insediamento produttivo, sviluppo di una rete commerciale e logistica, definizione di servizi post-vendita, semplice esportazione) - le imprese devono sostenere costi significativi e superare barriere di diverso tipo collegate sia alle inevitabili diversità culturali e regolamentari, sia all'esistenza di ostacoli burocratici e legali.

Il ruolo che il fisco può e deve svolgere in tale contesto è quello di **ridurre i vincoli alle operazioni transfrontaliere e creare un quadro normativo quanto più certo e trasparente possibile** per gli investitori.

In questa direzione si muovono gli interventi di riordino previsti nello schema di decreto delegato che assicurano: i) una maggiore certezza nell'applicazione delle norme; ii) l'integrazione e l'adeguamento della normativa domestica ai più recenti orientamenti dell'Unione Europea e della Corte di Giustizia e agli standard internazionali stabiliti dall'OCSE; iii) l'eliminazione di alcune distorsioni e discriminazioni; iv) la semplificazione di alcune procedure.

Per garantire maggiore certezza giuridica agli operatori che intendono investire in Italia e semplificare le attuali procedure, sono previste misure finalizzate a favorire forme di interlocuzione avanzata con l'Agenzia delle Entrate, tese a definire in via preventiva i termini dell'obbligazione tributaria attraverso modelli di relazione tra fisco e contribuente di tipo consensuale e partecipativo.

A tale finalità rispondono sia la **nuova disciplina degli accordi preventivi con l'Agenzia delle entrate** per le imprese con attività internazionale, sia il **nuovo interpello sul trattamento fiscale degli investimenti da realizzare in Italia** di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro (articoli 1 e 2 dello schema di decreto delegato).

La misura sugli **accordi preventivi** per le imprese con attività internazionale (art. 1 dello schema di decreto legislativo) si propone il riordino della disciplina già prevista dall'articolo 8 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, che la disposizione in esame abroga. La *ratio* dell'intervento è promuovere la cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente mediante un intervento di carattere sistematico che colloca la novella nel D.P.R. n. 600/1973, nel titolo rubricato "Accertamento e controlli".

Le fattispecie oggetto di *ruling* sono le stesse disciplinate dall'art. 8 del decreto legge n. 269/2003 e dal provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004, fatta eccezione per la possibilità di definire i valori di ingresso e di uscita nei casi, rispettivamente, di trasferimento della residenza dall'estero in Italia e viceversa. Il richiamo a precise norme (articoli 166 e 166-bis del TUIR) che rinviano all'art. 9 del TUIR in materia di valore normale evidenzia che non si configura discrezionalità dell'Agenzia nell'individuare tali valori.

Ulteriore aspetto innovativo della nuova disciplina attiene agli effetti temporali dell'accordo di *ruling* in quanto, oltre alla previsione vigente per cui gli accordi vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stati stipulati e per i quattro successivi, è prevista un'anticipazione della decorrenza degli effetti (mai prima della presentazione dell'istanza), nel caso

gli accordi in questione conseguano ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Nel rispetto della normativa comunitaria è previsto, altresì, che l'Amministrazione invii copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con le quali i contribuenti pongono in essere le operazioni oggetto dell'accordo medesimo.

Per quanto concerne il rilievo assunto a livello europeo da tali fattispecie di accordi, si rammenta che la disciplina sui *ruling* di cui al citato art. 8 del D.L. 269/2003 è stata oggetto di esame da parte del Codice di Condotta sulla tassazione delle imprese ed è stata valutata in termini positivi quale misura non idonea a costituire una misura fiscale in grado di promuovere forme di concorrenza fiscale dannosa. Inoltre la disciplina in questione ha superato anche il vaglio della Commissione Europea per quanto concerne il rispetto della disciplina sugli aiuti di Stato.

L'attenzione a livello europeo rispetto alla categoria degli accordi in senso ampio conclusi tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti è cresciuta di recente. Alla fine del 2014, infatti, la Commissione Europea ha avviato un'indagine di carattere orizzontale nei confronti di tutti gli Stati membri in materia di "*tax ruling*", al fine verificare la coerenza degli stessi con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato. Inoltre, in seno al Parlamento Europeo è stato costituito un Comitato con il mandato di esaminare l'applicazione della normativa europea in materia di aiuti con specifico riferimento ai cd. *ruling* fiscali.

L'Europa si sta muovendo rispetto ai *ruling* anche con iniziative legislative. Uno degli obiettivi fondamentali del "Pacchetto Trasparenza", presentato dalla Commissione europea lo scorso 18 marzo, è quello di fare dell'Europa un'area di maggiore trasparenza fiscale anche per quanto riguarda i *ruling* con valenza transnazionale. È stata quindi presentata una proposta di direttiva per lo scambio obbligatorio e automatico dei *ruling* che è al momento in discussione a livello tecnico in Consiglio e che l'Italia sta sostenendo.

Il nuovo interpello sul trattamento fiscale degli investimenti da realizzare in Italia è previsto dall'articolo 2 dello schema di decreto legislativo. Questa misura innova il settore degli interPELLI mediante l'introduzione di un istituto specificamente destinato alle imprese che effettuano investimenti in Italia **per importi superiori a 30 milioni di euro** e dai quali derivino significative ricadute in termini occupazionali.

I soggetti in esame possono presentare istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate al fine di ottenere chiarimenti sul trattamento fiscale del loro piano di investimento, sulle eventuali operazioni

straordinarie da porre in essere, sulla sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e l'accesso ad eventuali regimi o istituti dell'ordinamento fiscale.

Per quanto riguarda le **misure che integrano la normativa domestica tenendo conto degli orientamenti dell'OCSE**, sono inoltre previste nel decreto norme volte a **determinare il reddito derivante da attività esercitate da soggetti esteri in Italia mediante stabile organizzazione**. In particolare, seguendo un approccio ampiamente consolidato in ambito OCSE e nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, la stabile organizzazione è stata configurata quale "*functionally separate entity*", impresa indipendente, distinta e separata dalla casa madre da cui promana, operante sul libero mercato, in condizioni identiche o simili, confermando, inoltre, che il reddito attribuibile alla stabile organizzazione, così come l'entità del relativo fondo di dotazione, sia quello che scaturisce dall'analisi funzionale e fattuale volta ad individuare le funzioni svolte, i rischi assunti e i beni impiegati.

In merito alla **eliminazione di distorsioni** attualmente presenti nell'ordinamento tributario, va segnalata, fra tutte, la modifica della disposizione vigente relativa alla **presunzione di indeducibilità dei costi sostenuti con fornitori residenti in paesi "non collaborativi"** (salva la dimostrazione delle esimenti dell'esercizio di una attività commerciale effettiva da parte del fornitore estero o dell'interesse economico all'operazione) che non ha eguali nel contesto internazionale ed è stata valutata come eccessivamente penalizzante per le nostre imprese. L'intervento effettuato con il decreto legislativo, modificando l'articolo 110, comma 10, del TUIR, consente comunque la **deducibilità della spesa entro il limite del valore normale** dei beni e dei servizi acquistati in base ad operazioni che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, individuati in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni. La dimostrazione della esimente dell'effettivo interesse economico è necessaria solo laddove il contribuente voglia dedurre anche la parte di costo superiore al valore normale.

In merito alla **attenuazione** o eliminazione di **svantaggi competitivi** per le imprese italiane che operano all'estero, particolarmente innovativa è la disposizione che consente di optare per **l'esenzione degli utili e l'irrilevanza delle perdite** della stabile organizzazione estera di una società italiana (cd. *branch exemption*); utili e perdite che normalmente concorrerebbero a formare l'imponibile della casa madre. L'opzione, in pratica, consente alla casa madre di non subire ulteriori prelievi in Italia sull'utile realizzato all'estero tramite una stabile organizzazione, anche se, come è ovvio, sono previsti limiti e condizioni anche a fini antielusivi.

Per quanto concerne le norme finalizzate ad assicurare una maggiore certezza del diritto, particolarmente significativa è la previsione che, in linea di principio, individua nel valore normale il valore di ingresso fiscalmente riconosciuto delle attività e delle passività in caso di trasferimento della residenza in Italia di imprese estere. Si tratta di una previsione che interviene, dopo anni, a colmare una lacuna legislativa che ha dato luogo a rilevanti incertezze interpretative.

3. Le misure in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA

La fatturazione elettronica è un obiettivo prioritario dell'Agenda Digitale Europea poiché rappresenta una delle principali leve per diffondere la cultura digitale nel mondo delle imprese, rendere efficienti i loro processi amministrativi e ridurre i costi di gestione. La Commissione Europea ha stimato in 240 miliardi di euro i risparmi che si potrebbero ottenere in sei anni se venissero emesse e scambiate solo fatture elettroniche (COM n. 712/2010) in tutti i Paesi europei: per tale motivo ha avviato una serie di iniziative sia sul fronte regolamentare sia su quello tecnico-operativo per far sì che la fatturazione elettronica diventi il principale modo di fatturazione in Europa entro il 2020.

Sul fronte regolamentare è relativamente recente **l'emanazione della Direttiva 2014/55/UE sull'uso della fatturazione elettronica negli appalti pubblici**, con la quale gli Stati membri si sono impegnati ad accettare, in qualità di amministrazioni aggiudicatrici, fatture elettroniche conformi a determinati standard.

Sul fronte tecnico-operativo la **Commissione ha rinnovato fino al 2017 l'operatività del "Multi-stakeholder Forum" sulla fatturazione elettronica**, un gruppo di esperti provenienti da tutti gli Stati membri che può essere consultato dalla Commissione in vista dell'eliminazione degli ostacoli che ancora si frappongono all'adozione della fattura elettronica, in modo particolare per le piccole e medie imprese.

In questo contesto mi permetto di ricordare l'analogha azione svolta dal Dipartimento delle finanze, che nel dicembre 2011 ha istituito il Forum italiano sulla fatturazione elettronica con la finalità, appunto, di individuare e proporre misure per favorire l'adozione della fatturazione elettronica da parte di imprese e lavoratori autonomi, preservando l'interoperabilità transfrontaliera dei soggetti che la utilizzano.

L'OCSE, così come la stessa Commissione Europea, in più occasioni ha ufficialmente dichiarato che l'adozione di sistemi di fatturazione elettronica può migliorare il rapporto tra Amministrazione

fiscale e contribuenti semplificando e riducendo gli adempimenti fiscali di questi ultimi e producendo, nel contempo, una forte spinta alla *tax compliance*.

Alla luce delle sopra ricordate linee guida internazionali, si inserisce il **recente decreto di attuazione della delega fiscale in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (A.C. n. 162)**. Il decreto legislativo dà attuazione alle disposizioni dell'art. 9, comma 1, lettere d) e g), della legge 11 marzo 2014, n. 23, volte ad incentivare l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico di imprese e liberi professionisti.

Le recenti disposizioni si inseriscono nel quadro della modernizzazione delle tecnologie ai fini di consentire le modalità di fatturazione esistenti tra Pubbliche Amministrazioni e fornitori; il percorso, iniziato nel 2007 con apposite disposizioni contenute nella legge finanziaria 2008, è continuato, con gradualità ma con determinazione, con i decreti ministeriali di attuazione che hanno predisposto il Sistema di interscambio, ed i relativi standard, in modo da consentire la trasmissione delle fatture elettroniche verso le PP.AA. dapprima (dal 6 dicembre 2013) su base volontaria delle singole amministrazioni, e successivamente (dal 6 giugno 2014) in via obbligatoria verso i Ministeri, le Agenzie fiscali e gli Enti di previdenza e dal 31 marzo 2015 verso le altre Amministrazioni pubbliche, compresi gli enti locali territoriali. Non si può trascurare di citare, inoltre, la direttiva 2010/45/UE, recepita in Italia con effetto dal 2013, che stabilisce nuove norme per la fatturazione elettronica ed elimina taluni ostacoli alla sua adozione, come la necessità di apposizione della firma digitale, laddove siano presenti, all'interno dell'impresa stessa, sufficienti misure di controllo interno di gestione.

Con effetto dal 1° gennaio 2017, saranno previste **semplificazioni per i soggetti passivi che optano per la trasmissione all'Agenzia delle entrate** - anche tramite il Sistema di interscambio - delle **fatture elettroniche emesse e ricevute**. In concreto, tali soggetti godranno di un meccanismo di **rimborso prioritario dell'IVA** e non saranno più obbligati ad effettuare **talune comunicazioni all'Amministrazione finanziaria**, come la comunicazione relativa al c.d. "spesometro" e alle operazioni con i paesi "black list", che nel tempo si sono rivelate particolarmente onerose per gli operatori economici.

Analogamente, **i commercianti al dettaglio** e le altre categorie di soggetti passivi che non sono obbligati all'emissione della fattura **possono optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica giornaliera all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi**; in caso di opzione, questi soggetti saranno esonerati dall'obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, oltre che da quello della registrazione dei corrispettivi.

È stato altresì previsto un **programma di assistenza da parte dell'Agenzia delle entrate**, che introduce per i soggetti optanti **l'esonero dagli obblighi di registrazione delle fatture** e, per i rimborsi dell'IVA, **dell'obbligo di fornire il visto di conformità o la garanzia**; questo programma di assistenza si applicherà ai soggetti di minori dimensioni, nonché a quelli di nuova costituzione di dimensioni anche maggiori.

Infine, per agevolare le imprese ed i professionisti nell'uso del nuovo strumento telematico, **l'Agenzia delle Entrate renderà disponibile gratuitamente**, a decorrere dal 1° luglio 2016, **il servizio base per la predisposizione del file contenente i dati della fattura e il suo invio.**

I benefici connessi all'utilizzo della fatturazione elettronica derivano non tanto da risparmi nei costi di stampa e di spedizione ma dalla completa automazione ed integrazione del processo tra le parti commerciali, dall'emissione della fattura al suo pagamento. E' in questo senso che il decreto legislativo costituisce una importante leva per diffondere la cultura digitale nel mondo delle imprese, rendere più efficienti i loro processi amministrativi e ridurre i costi di gestione.