



Comunicazione-011-DVS-2019-i del 29 aprile 2019 / 19 dicembre 2023

Procedura formale per gli accordi fiscali preliminari / ruling fiscali quali oggetto dell'imposta federale diretta, dell'imposta preventiva e delle tasse di bollo

1. Situazione iniziale

Nel 2003 la Conferenza svizzera delle imposte, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) e l'ex Camera fiduciaria (oggi EXPERTsuisse) hanno elaborato, in collaborazione con gli ambienti scientifici, il codice di condotta delle autorità fiscali, dei contribuenti e dei consulenti fiscali (di seguito codice di condotta; pubblicato in *Der Schweizer Treuhänder*, 2003, pag. 1113 segg.). Con la presente comunicazione l'AFC fornisce precisazioni su questo codice di condotta. In caso di dubbio, la presente comunicazione – che riguarda l'imposta federale diretta, l'imposta preventiva e le tasse di bollo – prevale sul codice di condotta.

2. Definizione ed effetti di un ruling fiscale / delimitazioni

Un accordo fiscale preliminare (di seguito chiamato anche ruling fiscale) è un'informazione vincolante relativa al trattamento fiscale di una situazione prevista, concreta e fiscalmente rilevante, fornita dall'autorità fiscale su richiesta di un contribuente. Il ruling fiscale è volto a garantire una tassazione conforme alla legge e non ha il carattere di una decisione.

I ruling fiscali costituiscono un caso di applicazione del principio della buona fede e della tutela dell'affidamento. Nello specifico si tratta di informazioni preliminari fornite dall'amministrazione fiscale che pur non avendo il carattere di una decisione possono produrre conseguenze giuridiche vincolanti per le autorità (cfr. in particolare la sentenza del Tribunale federale 2C_664/2013 del 28 aprile 2014, consid. 4.2) sulla base del principio generalmente riconosciuto della buona fede (art. 9 Cost.). I ruling fiscali possono riguardare sia una singola situazione concreta (ad es. le conseguenze fiscali di una ristrutturazione) sia una situazione duratura (ad es. la qualifica fiscale di un piano di partecipazione dei collaboratori). Essi possono essere richiesti dal contribuente o da un suo rappresentante autorizzato.

Affinché nel caso di un ruling fiscale sulla base del principio della buona fede sia invocabile la tutela dell'affidamento nelle informazioni delle autorità fiscali, devono essere soddisfatte le seguenti condizioni (cfr. ad es. DTF 141 I 161 consid. 3.1):

- l'informazione dell'autorità fiscale si riferisce a una situazione concreta che concerne il contribuente;

- l'autorità fiscale aveva la competenza di fornire l'informazione in questione o il contribuente poteva, per motivi sufficienti, reputarla competente;
- il contribuente non poteva facilmente rendersi conto dell'inesattezza dell'informazione;
- il contribuente ha compiuto, confidando in buona fede nell'esattezza dell'informazione, atti di disposizione la cui revoca gli causerebbe un pregiudizio;
- la situazione giuridica al momento della realizzazione dei fatti corrisponde a quella descritta nel momento in cui è stata fornita l'informazione e
- alla tutela dell'affidamento nell'informazione inesatta è dato un peso maggiore rispetto all'interesse alla corretta applicazione del diritto (cfr. in particolare anche la sentenza del Tribunale federale 2C_377/2017 del 4 ottobre 2017, consid. 3.2).

Se queste condizioni sono soddisfatte cumulativamente, il ruling fiscale ha effetto vincolante anche quando la risposta dell'autorità fiscale è inesatta; per una determinata situazione vengono quindi confermate delle conseguenze fiscali che contraddicono la prassi amministrativa.

Un'informazione generale (in forma scritta o orale) di un'autorità fiscale non rappresenta invece un ruling fiscale. Non produce gli effetti di un ruling fiscale neppure un accordo fiscale. Per accordo fiscale si intende un accordo concluso tra il contribuente e un'autorità fiscale che rende applicabile a una situazione concreta una regolamentazione derogante alle disposizioni di legge per quanto riguarda la sussistenza, l'estensione o il genere di adempimento dell'obbligo fiscale (cfr. la sentenza del Tribunale federale 2C_296/2009 dell'11 febbraio 2010, consid. 3.1 con ulteriori rinvii).

3. Competenze dell'AFC

3.1 Imposta federale diretta

La tassazione e la riscossione dell'imposta federale diretta spettano ai Cantoni sotto la vigilanza della Confederazione (cfr. art. 2 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]). Il Dipartimento federale delle finanze esercita la vigilanza della Confederazione (cfr. art. 102 cpv. 1 LIFD). L'AFC provvede all'applicazione uniforme della legge (cfr. art. 102 cpv. 2 LIFD).

La competenza di emettere un ruling nell'ambito dell'imposta federale diretta spetta quindi alle autorità di tassazione cantonali (l'amministrazione cantonale delle contribuzioni). L'AFC fornisce informazioni in questo ambito nel senso di un parere ai fini dell'imposta federale diretta (cfr. ad es. la Circolare n. 37 dell'AFC del 22 luglio 2013 sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore, n. 9.3).

In casi speciali (concernenti ad es. l'approvazione di prodotti del pilastro 3a), in forza di una norma legale è l'AFC ad essere competente per l'emissione di un ruling (cfr. art. 1 cpv. 4 dell'ordinanza del 13 novembre 1985 sulla legittimazione alle deduzioni fiscali per i contributi a forme di previdenza riconosciute [OPP 3; RS 831.461.3]).

3.2 Imposta preventiva e tasse di bollo

Secondo l'articolo 34 capoverso 1 della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21) l'AFC emana tutte le istruzioni e prende tutte le decisioni in materia di riscossione e di rimborso dell'imposta preventiva, che non sono espressamente riservate ad un'altra autorità. Da questa disposizione discende anche la competenza dell'AFC di approvare i ruling fiscali in questo ambito.

Per il rimborso dell'imposta preventiva alle persone fisiche in Svizzera, di cui è responsabile l'amministrazione cantonale delle contribuzioni, l'AFC vigila che le prescrizioni federali siano applicate in modo uniforme (cfr. art. 34 cpv. 2 LIP). In questo ambito la ripartizione tra le autorità di tassazione cantonali e l'AFC della competenza di concludere un ruling è disciplinata come nel caso dell'imposta federale diretta (cfr. supra, n. 3.1).

In applicazione dell'articolo 31 della legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo (LTB; RS 641.10) l'AFC emana tutte le istruzioni e prende tutte le decisioni in materia di riscossione della tassa di bollo che non sono espressamente riservate ad altra autorità. Quindi anche in questo caso la competenza di approvare ruling fiscali spetta all'AFC.

4. Requisiti formali e materiali di un ruling fiscale

Un ruling fiscale deve soddisfare i seguenti requisiti formali e materiali, ossia esso:

- è sempre trasmesso all'AFC in forma scritta;
- fornisce una descrizione sintetica, limitata all'essenziale, ma chiara e completa dei fatti giuridicamente rilevanti;
- indica i nomi delle persone fisiche e giuridiche coinvolte e le designa in modo univoco;
- menziona precisamente le conseguenze fiscali che dovrebbero discendere dalla fatti-specie presentata;
- contiene una o più richieste a fini fiscali chiaramente formulate;
- contiene gli allegati esplicativi necessari;
- è redatto in una delle lingue ufficiali della Svizzera. Le spese di eventuali traduzioni sono a carico del contribuente. D'intesa con l'AFC, gli allegati possono essere trasmessi anche nella versione originale in un'altra lingua (in particolare in inglese);
- contiene, senza che se ne debba fare richiesta, una procura scritta nel caso venga trasmesso da un rappresentante.

L'AFC si riserva la facoltà di rispedire senza ulteriori verifiche i ruling fiscali che non soddisfano i suddetti requisiti al contribuente o al suo rappresentante affinché siano apportate le modifiche necessarie.

5. Indirizzo per l'invio del ruling fiscale

I ruling fiscali che soddisfano i suddetti requisiti formali e materiali devono essere inviati al seguente indirizzo.

Invio per posta ordinaria:

Amministrazione federale delle contribuzioni
Divisone principale Imposta federale diretta, imposta preventiva e tasse di bollo
Ruling DPB
Eigerstrasse 65
3003 Berna

Invio per posta elettronica*:

ruling.dvs@estv.admin.ch

*Se si desidera un invio criptato, i documenti devono essere inviati esclusivamente tramite IncaMail.

6. Effetti e revoca di un ruling fiscale

Se tutti i requisiti formali e materiali di un ruling fiscale sono soddisfatti e la richiesta è conforme alle pertinenti prescrizioni legali, il ruling fiscale è approvato dalla competente divisione dell'AFC. Anche l'approvazione è data per iscritto, ovvero mediante l'apposizione della firma sulla richiesta di ruling o una lettera separata. Le autorità fiscali possono approvare i ruling fiscali con o senza riserva.

La valutazione dei ruling fiscali da parte dell'AFC è effettuata di regola gratuitamente. Tuttavia se in singoli casi i lavori di verifica e correzione richiedono un dispendio di tempo eccessivo, l'AFC si riserva la facoltà di riscuotere un emolumento secondo il disposto dell'ordinanza del 21 maggio 2014 sugli emolumenti dell'AFC (OEm-AFC; RS 642.31).

Una volta approvato, il ruling fiscale garantisce la protezione della buona fede e tutela l'affidamento che il cittadino pone legittimamente nell'assicurazione ricevuta dall'autorità (cfr. supra, n. 2).

Un ruling fiscale può produrre effetti giuridici in relazione al principio della tutela dell'affidamento soltanto per la situazione in esso esposta. Se ad esempio è mutata o è venuta meno una caratteristica rilevante della situazione esposta o il ruling non è stato attuato come è stato presentato, la tutela dell'affidamento non può chiaramente più essere invocata. In casi simili non è neppure necessario che il ruling fiscale venga disdetto dall'AFC.

I ruling fiscali che hanno per oggetto una situazione duratura possono godere della tutela dell'affidamento fintanto che non vengono revocati dall'autorità fiscale competente in maniera generale oppure nel singolo caso. L'AFC può porre un limite temporale all'approvazione del ruling fiscale. Negli ambiti dell'imposta preventiva e della tassa di bollo, essa revoca i ruling che ha concesso, mentre per gli ambiti dell'imposta federale diretta e del rimborso dell'imposta preventiva alle persone fisiche in Svizzera, in quanto autorità di vigilanza della Confederazione, l'AFC ordina per iscritto alla competente autorità fiscale cantonale di revocare il ruling fiscale da essa concesso e ne dà comunicazione al contribuente. Se la suddetta autorità non provvede in

tal senso, l'AFC si riserva il diritto di esigere dalla stessa che la tassazione in questione le sia notificata (cfr. art. 103 cpv. 1 lett. d LIFD).

La revoca di un ruling fiscale è effettuata per iscritto e produce effetti per il futuro. In singoli casi l'AFC può accordare al contribuente un termine transitorio adeguato fino alla cui scadenza egli può fare affidamento sul ruling. In questo modo l'AFC permette al contribuente di adeguare le sue strutture o gli atti di disposizione compiuti alla nuova situazione giuridica creatasi in seguito alla revoca.

La tutela dell'affidamento garantita da un ruling fiscale viene comunque a mancare (ossia senza disdetta da parte dell'autorità fiscale competente) nel caso di una modifica delle pertinenti prescrizioni legali, di un adeguamento della prassi amministrativa alla giurisprudenza o della scadenza del limite temporale posto dall'AFC all'approvazione del ruling fiscale. In questi casi non è necessaria una disdetta né una revoca del ruling fiscale in questione da parte dell'AFC.

7. Indicazioni relative allo scambio spontaneo internazionale di informazioni sui ruling fiscali secondo la Convenzione sull'assistenza amministrativa

In virtù della Convenzione del 25 gennaio 1988 sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (emendata dal Protocollo del 27 maggio 2010; RS 0.652.1, cosiddetta MAC) dal 1° gennaio 2018 la Svizzera scambia spontaneamente, ossia senza domanda preliminare, informazioni sugli accordi fiscali preliminari con altri Stati contraenti. Oggetto dello scambio sono soltanto gli elementi essenziali di un accordo fiscale preliminare (ad es. le indicazioni relative alla società contribuente, il periodo di validità del ruling, la sintesi del contenuto del ruling ecc.), ovvero le cosiddette comunicazioni relative agli accordi fiscali preliminari. Sono interessati dallo scambio spontaneo gli accordi fiscali preliminari conclusi a decorrere dal 2010, che sono in essere al 1° gennaio 2018 o in data successiva. Prima dello scambio di informazioni l'AFC concede alla società contribuente il diritto di essere sentita, come avviene nel caso dell'assistenza amministrativa su domanda. La procedura applicata dalla Svizzera per lo scambio spontaneo internazionale di informazioni è sottoposta, nel quadro della periodica valutazione tra pari, alla verifica e alla valutazione da parte del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali dell'OCSE.

Lo Stato destinatario della comunicazione relativa all'accordo fiscale preliminare ha la possibilità di richiedere il ruling fiscale completo mediante uno scambio di informazioni nell'ambito dell'assistenza amministrativa su domanda. Lo scambio spontaneo di informazioni avviene su base reciproca; infatti dal 2017 la Svizzera riceve da altri Stati contraenti le comunicazioni relative agli accordi fiscali preliminari. L'AFC mette tali comunicazioni a disposizione delle amministrazioni fiscali cantonali interessate. Per l'esecuzione dello scambio spontaneo di informazioni l'AFC ha sviluppato una piattaforma digitale che permette di registrare elettronicamente le suddette comunicazioni e che è parimenti a disposizione delle società contribuenti e delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni.

8. Validità temporale della presente comunicazione

La presente comunicazione è valida dal momento della sua pubblicazione sul sito Internet dell'AFC.