



Ruling fiscale

LIG 2 I; 130a; 136

LIFD 123 I; 103, 108

Indice

1.	Osservazioni preliminari.....	2
2.	Definizione e scopo del ruling fiscale.....	2
3.	Delimitazioni	2
3.1	Richieste a carattere di pianificazione fiscale.....	2
3.2	Informazioni generali	2
3.3	Accordo su elementi della fattispecie non chiari	3
3.4	Convenzione fiscale inammissibile.....	3
3.5	Decisione d'accertamento	4
4.	Indicazioni necessarie nel quadro di una richiesta di ruling fiscale	4
5.	Garanzia da parte dell'Amministrazione delle imposte	5
6.	Carattere vincolante del ruling fiscale per l'Amministrazione delle imposte	5
6.1	Informazione individuale concreta.....	6
6.2	Competenza	7
6.2.1	Amministrazione cantonale delle imposte.....	7
6.2.2	Coinvolgimento dell'AFC?	7
6.2.3	Procedura in caso di fattispecie sovracantonali	8
6.2.4	Competenza in seno all'Amministrazione delle imposte	8
6.3	Riconoscibilità dell'inesattezza del ruling fiscale	8
6.4	Disposizioni (attività in base alla fiducia).....	9
6.5	Nessuna modifica delle basi legislative.....	9
6.6	Ponderazione degli interessi	9
7.	Effetti del ruling fiscale.....	10
8.	Validità / revoca del ruling fiscale.....	10
8.1	Modifica delle basi legislative	10
8.2	Modifica della prassi	10
8.2.1	Fattispecie uniche	10
8.2.2	Fattispecie durature.....	11
9.	Quadro temporale per l'evasione di richieste di ruling	11
10.	Costi.....	11
11.	Note bibliografiche.....	12

1. OSSERVAZIONI PRELIMINARI

Le autorità fiscali determinano, con il contribuente, le condizioni di fatto e di diritto per una imposizione completa ed esatta (LIG 130a; LIFD 123 I). Ciò avviene solitamente nella procedura di tassazione in base alle indicazioni nella dichiarazione d'imposta.

In particolare in caso di fattispecie giuridicamente ed economicamente rilevanti, il contribuente interessato ha spesso un interesse sostanziale a poter stimare già **in anticipo** il risultato della sussunzione per fattispecie previste effettuata dall'autorità fiscale. Non di rado il contribuente fa infatti dipendere il suo agire dalle conseguenze giuridiche e fiscali attese. Sia per questioni di **prossimità agli utenti**, sia per **agevolare la futura attività di tassazione** l'Amministrazione delle imposte è perciò disposta a procedere a una valutazione delle questioni rilevanti dal punto di vista fiscale anche prima dell'inoltro della dichiarazione d'imposta. In questi casi, le conseguenze fiscali vengono confermate con una **decisione preliminare (cosiddetto ruling fiscale)**.

2. DEFINIZIONE E SCOPO DEL RULING FISCALE

Il ruling fiscale comprende la **previa informazione, conferma o garanzia** da parte dell'Amministrazione delle imposte per quanto riguarda la tassazione di una fattispecie concreta presentata dal contribuente nel quadro della successiva procedura di tassazione, a condizione che questa **fattispecie venga in seguito attuata come indicato**.

Il ruling fiscale mira dunque in primo luogo a **creare sicurezza giuridica** per il contribuente per quanto riguarda la prevista attuazione di una fattispecie concreta nel caso singolo. Inoltre, per l'Amministrazione delle imposte il ruling fiscale porta contemporaneamente anche a una **semplificazione per la successiva procedura di tassazione**, in quanto vi è una comunicazione preliminare della fattispecie determinante che è già stata esaminata per quanto riguarda le sue conseguenze giuridiche fiscali.

Il ruling fiscale rappresenta un **atto reale senza carattere di decisione**.

3. DELIMITAZIONI

3.1 Richieste a carattere di pianificazione fiscale

Non può essere compito dell'Amministrazione delle imposte fornire ai contribuenti una pianificazione fiscale in vista di affari previsti (**nessun esame di varianti**). **Non** possono dunque essere **trattate richieste** che mirano a una **pianificazione o consulenza fiscale**.

3.2 Informazioni generali

Le risposte a numerose domande relative alla procedura di dichiarazione d'imposta e alla valutazione fiscale di fattispecie tipiche possono essere trovate consultando la legge cantonale sulle imposte e la legge federale sull'imposta federale diretta, le disposizioni esecutive della legge cantonale sulle imposte, l'ordinanza relativa alla LIFD, nonché le istruzioni amministrative del Cantone (prassi dell'Amministrazione cantonale delle imposte) e della Confederazione (circolari e lettere-circolari dell'AFC). Esiste inoltre un gran numero di moduli, moduli ausiliari, istruzioni e promemoria che possono essere consul-

tati su internet (www.stv.gr.ch) oppure richiesti all'Amministrazione delle imposte dei Grigioni.

Per ottenere **informazioni generali** in merito a questioni fiscali è possibile rivolgersi all'Amministrazione cantonale delle imposte e agli uffici fiscali comunali. Naturalmente, l'oggetto di un'informazione generale deve essere costituito da **domande semplici**. Le informazioni generali **non** sono **giuridicamente vincolanti** e non costituiscono una garanzia per il fatto che nel singolo caso venga deciso secondo l'informazione rilasciata.

Le informazioni generali possono essere rivolte via e-mail (info@stv.gr.ch) oppure telefonicamente (081 257 33 32) all'Amministrazione delle imposte.

3.3 Accordo su elementi della fattispecie non chiari

La tassazione si riallaccia a operazioni sia formali, sia economiche non sempre facili da determinare. Dal punto di vista di un'**attività economica dell'Amministrazione**, nella procedura di tassazione, ovvero una volta realizzatasi la fattispecie determinante, dev'essere possibile **accordarsi** con il contribuente in merito a **elementi della fattispecie** difficilmente determinabili. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, **eccezionalmente** l'Amministrazione delle imposte e il contribuente «invece di procedere a un'indagine ufficiale, possono accordarsi su parti della fattispecie rilevante dal punto di vista fiscale anche senza un'esplicita base legale, se vi sono dei dubbi in merito a fatti determinanti che si possono eliminare solo con difficoltà o con un onere sproporzionato»¹. L'accordo può dunque riferirsi solo a una fattispecie non chiara, sono dunque **escluse le difficoltà di interpretazione**². Inoltre, l'accordo **non può essere in contraddizione con il diritto materiale**³.

Contrariamente al ruling fiscale, l'obiettivo di un simile accordo non è creare sicurezza giuridica, bensì ottenere un'**intesa relativa alla tassazione**⁴.

3.4 Convenzione fiscale inammissibile

Una convenzione fiscale mira ad adottare per una fattispecie concreta una **regolamentazione divergente dalle disposizioni legali** per quanto riguarda esistenza, entità o tipo di adempimento dell'obbligo fiscale⁵. Una convenzione fiscale è dunque un **contratto di diritto amministrativo**⁶. Un contratto di diritto amministrativo è però valido solo se esiste una sufficiente base legale⁷. Una simile base legale non è prevista né nella legislazione cantonale sulle imposte, né nella LIFD. Nell'ambito delle imposte cantonali e

¹ TF 11.2.2010, 2C_296/2009, consid. 3.1, in: StE 2010 A 21.14 n. 18; TF 9.11.2007, 2C_75/2007, consid. 4.3; TF 23.1.2004, 2A.52/2003, consid. 4.2

² Schreiber/Jaun/Kobierski, pag. 299

³ TF 11.2.2010, 2C_296/2009, consid. 3.1

⁴ Baumgartner, pag. 201

⁵ TF 23.1.2004, 2A.52/2003, consid. 4.2

⁶ TF 10.12.2012, 2C_603/2012, consid. 3.1

⁷ TF 11.2.2010, 2C_296/2009, consid. 3.1, in: StE 2010 A 21.14 n. 18

comunali, nonché dell'imposta federale diretta, le **convenzioni fiscali non sono ammissibili e sono quindi nulle**⁸.

In base al principio di legalità, il ruling fiscale deve dunque trovarsi in sintonia con le norme fiscali applicabili del diritto materiale; se ciò non è palesemente il caso (cfr. al riguardo il numero 6.3), si deve partire dal presupposto che si sia di fronte a una convenzione fiscale non valida e la **tutela della fiducia viene a cadere**⁹.

3.5 Decisione d'accertamento

Il ruling fiscale quale informazione preliminare o garanzia da parte dell'Amministrazione delle imposte rappresenta un **atto reale senza carattere di decisione**. Quindi **non è impugnabile**¹⁰.

Delle **decisioni d'accertamento impugnabili** singolarmente vengono emanate solo nei seguenti casi:

- Accertamento dell'obbligo fiscale e dell'appartenenza fiscale in caso di dimora o di presa di domicilio nel Cantone (decisione dell'autorità fiscale; cfr. LIG 136 I);
- Concessione dell'esenzione fiscale per le persone giuridiche (decisione di esenzione fiscale; cfr. LIG 136 I);
- Determinazione del luogo della tassazione in caso di competenza controversa o incerta (cfr. LIFD 108).

Il passaggio in giudicato di una simile decisione d'accertamento ha quale conseguenza che nella successiva procedura di tassazione non è più possibile tornare sulle questioni disciplinate nella decisione. È fatta salva una revisione secondo LIG 141 seg. o LIFD 147 seg.

Contrariamente all'emanazione della citata decisione d'accertamento, in caso di richiesta di ruling **non vi è alcun diritto a una valutazione** da parte dell'Amministrazione delle imposte. Se sono soddisfatti i presupposti seguenti, di regola l'Amministrazione delle imposte si occuperà però delle richieste di ruling.

4. INDICAZIONI NECESSARIE NEL QUADRO DI UNA RICHIESTA DI RULING FISCALE

Per poter entrare nel merito di una richiesta di ruling, l'Amministrazione delle imposte necessita delle seguenti **informazioni scritte**:

- a) Identità della/e persona/e interessata/e;
- b) Descrizione completa e dettagliata della fattispecie;
- c) Descrizione della propria valutazione di diritto fiscale;
- d) Richiesta concreta per la valutazione di diritto fiscale.

La **descrizione completa e sistematica della fattispecie**, il riassunto del contenuto di contratti, nonché una **propria valutazione qualificata di diritto fiscale** in base alle fonti

⁸ TF 10.12.2012, 2C_603/2012, consid. 3.1 con ulteriori rimandi; Oesterhelt, Steuerabkommen, pag. 846. Vogelsang, pag. 8; Broger/Aebi, pag. 610

⁹ Oesterhelt, Steuerabkommen, pag. 848

¹⁰ Morf/Müller/Amstutz, pag. 813 seg.

di diritto disponibili permettono un'evasione rapida e attendibile da parte dell'Amministrazione delle imposte. In questo modo è possibile evitare richieste di precisazione. Allo stesso modo, **rappresentazioni grafiche** di strutture giuridiche (struttura effettiva/di riferimento) e **organigrammi** semplificano e accelerano l'evasione.

Non è compito dell'Amministrazione cantonale delle imposte verificare quali questioni fiscali potrebbero presentarsi. Se le imposte che entrano in questione non vengono esplicitamente menzionate, di regola si parte dal presupposto che una richiesta di ruling si riferisca alle imposte cantonali e comunali, nonché all'imposta federale diretta. Imposta sul valore aggiunto, tasse di bollo e imposta preventiva a livello di società sono escluse da un ruling fiscale dell'Amministrazione cantonale delle imposte per mancanza di competenza (cfr. numero 6.2). Lo stesso vale anche per le questioni delle imposte sul trapasso di proprietà e sugli immobili, la cui valutazione rientra nella competenza del rispettivo comune. Le richieste di ruling in relazione a queste imposte comunali vanno rivolte direttamente al rispettivo comune.

5. GARANZIA DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE DELLE IMPOSTE

Il collaboratore competente in seno all'Amministrazione delle imposte esamina la richiesta di ruling e ne discute con il superiore diretto e/o con il servizio giuridico. Se a seguito della propria valutazione l'Amministrazione delle imposte è dell'opinione che la sussunzione della fattispecie descritta è avvenuta correttamente, essa conferma il suo consenso con le conseguenze fiscali indicate nella richiesta del contribuente di regola **controfirmando la richiesta** aggiungendo la nota "d'accordo", nonché eventuali osservazioni e condizioni necessarie. La sottoscrizione avviene da parte del competente funzionario incaricato e di regola da parte del suo superiore diretto o di un collaboratore del servizio giuridico (applicazione del principio del doppio controllo; cfr. numero 6.2.4).

Con la controfirma, l'Amministrazione delle imposte fornisce la garanzia per quanto riguarda le conseguenze fiscali della fattispecie presentata. In occasione della successiva tassazione, l'Amministrazione delle imposte verifica dunque solitamente¹¹ solo se la fattispecie effettivamente attuata corrisponde a quella presentata. Se ciò è il caso, la tassazione avviene secondo la sussunzione prevista nel ruling fiscale sottoscritto. Questo **controllo dell'attuazione della fattispecie** nel quadro della procedura di tassazione spetta al competente funzionario incaricato (che eventualmente si rivolge al superiore o al servizio giuridico).

6. CARATTERE VINCOLANTE DEL RULING FISCALE PER L'AMMINISTRAZIONE DELLE IMPOSTE

Per l'Amministrazione delle imposte, nella successiva procedura di tassazione un ruling fiscale è **di principio vincolante**. Se l'attuazione della fattispecie in questione avviene come previsto nel ruling fiscale e se l'informazione rilasciata risulta oggettivamente pertinente, per l'Amministrazione delle imposte non vi è ragione di scostarsi dal ruling nella procedura di tassazione. Stando alla giurisprudenza costante del Tribunale federale, se-

¹¹ L'Amministrazione delle imposte può senz'altro eseguire anche una verifica della correttezza materiale del ruling fiscale (ad es. in caso di una modifica legislativa intervenuta nel frattempo; cfr. n. 6.5).

condo il principio della buona fede anche **garanzie inesatte** dell'Amministrazione delle imposte possono però esplicare effetti giuridici (**tutela della fiducia in caso di informazioni inesatte da parte dell'autorità**)¹², se

- l'Amministrazione delle imposte ha rilasciato senza riserve a un contribuente un'informazione in merito a una fattispecie concreta, presentata in modo corretto e completo (informazione individuale concreta; numero **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**);
- l'Amministrazione delle imposte era competente per rilasciare l'informazione in questione o se il contribuente, per motivi sufficienti, poteva considerarla competente (competenza; numero 6.2);
- il contribuente non poteva facilmente riconoscere l'inesattezza dell'informazione rilasciata dall'autorità (riconoscibilità dell'inesattezza dell'informazione; numero 6.3);
- il contribuente, confidando nell'esattezza dell'informazione, ha preso disposizioni che non possono essere annullate senza svantaggio (disposizioni; numero 6.4);
- dopo il rilascio dell'informazione la base legale non ha subito modifiche (base legale; numero 6.5);
- alla tutela della fiducia nell'informazione inesatta va dato maggior peso rispetto all'interesse alla corretta applicazione del diritto (ponderazione degli interessi; numero 6.6).

Di seguito vengono precisati i singoli presupposti per la presenza di un diritto alla tutela della fiducia.

6.1 Informazione individuale concreta

Un'informazione dell'autorità è indicata per creare una base di fiducia solo se rilasciata direttamente a un soggetto di diritto, se concerne una **fattispecie concreta** e se viene rilasciata **senza riserve**¹³. Per il ruling fiscale, questo significa che il contribuente deve presentare **per iscritto** all'Amministrazione delle imposte una fattispecie concreta per l'esame. Deve **esporre i fatti giuridicamente rilevanti** e non può **omettere alcunché**¹⁴. Un'eventuale garanzia dell'Amministrazione delle imposte può dunque essere **vincolante solo per la fattispecie presentata**¹⁵.

Se il contribuente decide di realizzare il negozio giuridico in questione a condizioni diverse oppure se le circostanze cambiano nel corso del tempo, l'informazione rilasciata dall'Amministrazione delle imposte **non** può più rappresentare una **base di fiducia**. Per le condizioni diverse va **chiesto un nuovo ruling fiscale** all'Amministrazione delle imposte¹⁶. Questo vale anche nel caso in cui le modifiche nella fattispecie non porteranno presumibilmente a una valutazione diversa del ruling fiscale da parte dell'Amministrazione delle imposte.

Il rilascio delle informazioni deve inoltre avvenire **senza riserve**. Se l'Amministrazione delle imposte esprime esplicitamente o implicitamente che non vuole ancora prendere

¹² Tra tanti: DTF 131 V 472 consid. 5; DTF 121 II 473 consid. 2c

¹³ TF del 26.2.2007, 2A.279/2006, consid. 3.3.; TF 9.8.2002, 2A.75/2002, consid. 4.6

¹⁴ TA ZH del 25.8.2010, in: ZStP 4/2010, pag. 345, consid. 3.1

¹⁵ TF del 20.3.2003, 2A.454/2002, consid. 2.2

¹⁶ Oesterhelt, Steuerabkommen, pag. 847

una decisione definitiva, ciò non motiva **alcuna tutela della fiducia**. Questo è il caso in particolare delle prese di posizione orali rilasciate dall'Amministrazione delle imposte che avvengono quando si è ancora in attesa di una richiesta scritta di ruling del contribuente.

Se l'Amministrazione delle imposte non esprime una riserva in merito nel ruling fiscale, il contribuente può partire dal presupposto che per l'Amministrazione delle imposte la fattispecie descritta sia completa e comprensibile. Se del caso, spetta all'Amministrazione delle imposte chiedere ulteriori informazioni sulla prevista attuazione della fattispecie oppure esprimere una relativa riserva¹⁷.

6.2 Competenza

6.2.1 Amministrazione cantonale delle imposte

Il ruling fiscale dev'essere concesso dalla competente autorità fiscale. Per quanto riguarda le imposte sul reddito e sugli utili, si tratta dell'**Amministrazione cantonale delle imposte**, se vi è un obbligo fiscale nel Cantone dei Grigioni. Secondo LIFD 105 I, questo vale **anche per l'imposta federale diretta** (domicilio fiscale principale nel Cantone dei Grigioni). L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) è competente solo per ruling nel settore dell'imposta preventiva, delle tasse di bollo e dell'imposta sul valore aggiunto.

6.2.2 Coinvolgimento dell'AFC?

In linea di massima l'AFC non ha alcuna competenza di accertamento vincolante in riguardo al trattamento fiscale di fatti pianificati ai sensi del ruling fiscale¹⁸. I ruling fiscali dell'AFC nel settore delle imposte sul reddito e sugli utili non sono dunque vincolanti per l'Amministrazione cantonale delle imposte¹⁹. Al contrario, un ruling fiscale rilasciato dall'Amministrazione cantonale delle imposte per l'imposta federale diretta è di principio vincolante anche nel caso in cui l'AFC non sia stata coinvolta²⁰. Questo vale anche se il ruling viene chiesto per una società che per scopi fiscali è assoggettata al privilegio di holding, poiché anche in questo caso l'Amministrazione cantonale delle imposte è l'autorità di tassazione per l'imposta federale diretta²¹.

Vi è un'eccezione solo per i ruling concernenti l'imposizione delle cosiddette società principali, che devono essere approvati dall'AFC²².

¹⁷ TA ZH del 25.8.2010, in: ZStP 4/2010, pag. 345, consid. 3.1 segg.

¹⁸ TF del 24.8.2015, 2C_529/2014, consid. 3.3.2.; TF del 24.8.2015, 2C_807/2014, consid. 3.4.2.

¹⁹ DTF 138 II 545 consid. 2.2

²⁰ TF del 24.8.2015, 2C_529/2014, consid. 3.3.2.; TF del 24.8.2015, 2C_807/2014, consid. 3.5; Oesterhelt, Steuerabkommen, pag. 847; St. Oesterhelt, Bindungswirkung, pag. 192; Broger/Aebi, pag. 607 e 610; Schreiber/Jaun/Kobierski, pag. 330

²¹ Morf/Müller/Amstutz, pag. 814

²² Circolare n. 8 dell'AFC del 18.12.2001 concernente la ripartizione fiscale internazionale delle società principali, n. 5

Se nel quadro della sua attività di vigilanza l'AFC viene a conoscenza di un ruling fiscale che dal suo punto di vista non è conforme al diritto federale, in virtù di LIFD 103 I lett. d può esigere che la decisione di tassazione le sia notificata. Contro questa decisione l'AFC può presentare ricorso al Tribunale amministrativo (LIFD 141 I). L'AFC potrà però far modificare la tassazione solo se almeno uno dei presupposti menzionati per l'obbligatorietà del ruling fiscale²³ non è soddisfatto²⁴. In caso contrario, come mostrato, è vincolata al ruling fiscale.

6.2.3 Procedura in caso di fattispecie sovracantonali

In caso di **fattispecie sovracantonali** una prima richiesta di ruling va presentata nel Cantone dove ha sede la società o nel Cantone di domicilio del contribuente. Dopo l'approvazione da parte di questo Cantone, il contribuente può sottoporre il ruling fiscale in questione agli altri Cantoni interessati con la richiesta di aderire alla valutazione fiscale della fattispecie da parte del Cantone di sede o di domicilio. Se il Cantone di sede o di domicilio non è competente, il **ruling fiscale non** esplica un **carattere vincolato** per la valutazione della fattispecie con riferimento alle imposte cantonali di altri Cantoni interessati.

In caso di costellazioni sovracantonali, può essere sensato il **coinvolgimento dell'AFC**, poiché in questo modo è possibile ottenere una maggiore accettazione del ruling fiscale da parte degli altri Cantoni interessati²⁵.

6.2.4 Competenza in seno all'Amministrazione delle imposte

In seno all'Amministrazione cantonale delle imposte, la competenza per la valutazione della richiesta di ruling spetta di principio al funzionario incaricato che si occupa della tassazione del contribuente in questione. In caso di fattispecie più semplici di scarsa portata che trattano questioni giuridiche chiare (p.es. semplici ristrutturazioni), egli può prendere autonomamente una decisione, senza sottoporre la richiesta di ruling al superiore diretto. Tutte le altre richieste di ruling devono essere sottoposte al superiore diretto; eventualmente ci si deve avvalere del servizio giuridico. In questi casi, la controfirma della richiesta di ruling avviene da parte del competente funzionario incaricato e di regola da parte del suo superiore diretto o di un collaboratore del servizio giuridico (applicazione del principio del doppio controllo).

6.3 Riconoscibilità dell'inesattezza del ruling fiscale

Un ruling fiscale può formare una base di fiducia solo se l'**inesattezza** della garanzia da parte dell'Amministrazione delle imposte **non** era senz'altro nota o non **poteva essere facilmente riconosciuta**. Di conseguenza, il contribuente viene tutelato nella sua fiducia relativa alla stabilità del ruling fiscale solo se non avrebbe potuto riconoscere la sua inesattezza anche in applicazione della dovuta diligenza. In questo contesto al contribuente vanno **riconosciute** le **conoscenze specifiche** di un suo eventuale consulente. Da uno specialista ci si può attendere che sappia riconoscere i punti materiali di un ru-

²³ cfr. numero 6

²⁴ Broger/Aebi, pag. 608; Morf/Müller/Amstutz, pag. 816; Schreiber/Jaun/Kobierski, pag. 331

²⁵ Morf/Müller/Amstutz, pag. 814; Vogelsang, pag. 9

ling fiscale in contrasto con la legge²⁶. Se ci si avvale di un consulente fiscale, una giurisprudenza costante pubblicata del Tribunale federale può inoltre essere in grado di eliminare la base di fiducia. Ciò è il caso quando la giurisprudenza può senz'altro essere riportata al ruling fiscale, rendendolo "evidentemente inesatto"²⁷.

6.4 Disposizioni (attività in base alla fiducia)

Il contribuente ha un diritto a vincolare l'Amministrazione delle imposte al ruling fiscale solo se in base al ruling fiscale ha proceduto a **disposizioni che non possono essere annullate con semplicità**. Una simile disposizione può consistere in un'**azione** (p.es. esecuzione di una transazione) o in un'**omissione** (p.es. rinuncia alla partenza)²⁸.

Va osservato che sono rilevanti solo le **disposizioni** effettuate **dopo la garanzia** dell'Amministrazione delle imposte. Se il contribuente aveva già iniziato con l'attuazione della fattispecie prima di ricevere la garanzia e aveva dunque proceduto a disposizioni che ora non possono essere annullate senza svantaggio, il rischio è a carico del contribuente stesso²⁹. Il ruling fiscale va dunque richiesto imperativamente **prima** che **vengano attuati gli elementi della fattispecie giuridicamente rilevanti**³⁰.

Fino a quando il contribuente non ha proceduto ad **alcuna disposizione**, l'Amministrazione delle imposte può in qualsiasi momento e senz'altro **revocare** o modificare il **ruling fiscale** ad esempio a seguito dell'inesattezza dell'informazione o di una modifica della prassi³¹.

6.5 Nessuna modifica delle basi legislative

Il ruling fiscale è valido fatta salva una modifica delle basi legislative. Se queste basi subiscono una modifica, a partire dall'entrata in vigore della modifica legislativa l'Amministrazione delle imposte **non è più vincolata al ruling fiscale** e il contribuente non può più appellarsi alla tutela della fiducia. **Non è necessaria** una **riserva esplicita** dell'Amministrazione delle imposte nel ruling fiscale relativa a una possibile modifica futura della situazione giuridica; una simile riserva vale tacitamente. Non ha alcuna importanza se il ruling fiscale concerne una fattispecie unica (p.es. alienazione di un valore patrimoniale; ristrutturazione di un'impresa, ecc.) oppure una fattispecie duratura (p.es. delimitazione dell'attività privata dall'attività lucrativa indipendente; questioni della delimitazione fiscale intercantonale e internazionale, ecc.)³².

6.6 Ponderazione degli interessi

Un interesse pubblico preponderante alla corretta applicazione del diritto può avere la precedenza rispetto alla tutela della fiducia. Per la ponderazione degli interessi, nel sin-

²⁶ Schreiber/Jaun/Kobierski, pag. 311

²⁷ cfr. TF 1.11.2000, 2A.46/2000, consid. 3d; Oesterhelt, Steuerabkommen, pag. 848

²⁸ Oesterhelt, Steuerabkommen, pag. 847

²⁹ TF 20.3.2003, 2A.454/2002, consid. 2.2

³⁰ TA ZH 25.8.2010, in: ZStP 2010, pag. 345 segg.; Schreiber/Jaun/Kobierski, pag. 312

³¹ cfr. TF 1.7.2011, 2C_20/2011, in: StE 2011 A 21.14

³² Schreiber/Jaun/Kobierski, pag. 325 segg.

golo caso va verificato se all'interesse pubblico alla corretta applicazione materiale del diritto fiscale va dato maggior peso rispetto alla tutela della fiducia. Quale conseguenza dell'importanza del principio di legalità nel diritto fiscale, in questo settore la **tutela della fiducia** va tuttavia concessa **solo con moderazione**. Il trattamento di un contribuente in modo diverso da quanto previsto dalla legge può entrare in considerazione solo se sono **soddisfatti in modo chiaro e univoco i presupposti della tutela della fiducia**. A un contribuente non può risultare un vantaggio da un'informazione inesatta o da un trattamento illecito tollerato fino a quel momento, se questo porterebbe a una manifesta disparità di trattamento³³.

Se in un caso concreto prevale l'interesse pubblico all'applicazione corretta del diritto rispetto alla tutela della fiducia e se nella procedura di tassazione l'Amministrazione delle imposte si allontana perciò lecitamente dalla valutazione fiscale di una fattispecie descritta nel ruling fiscale, a determinate condizioni il contribuente può far valere un diritto al risarcimento per svantaggi eventualmente subiti³⁴.

7. EFFETTI DEL RULING FISCALE

Se i presupposti sono **cumulativamente** soddisfatti, la tassazione avviene secondo la valutazione fiscale stabilita nel ruling fiscale, anche se in un secondo tempo essa dovesse rivelarsi inesatta.

8. VALIDITÀ / REVOCA DEL RULING FISCALE

8.1 Modifica delle basi legislative

A questo proposito si rimanda al numero 6.5. La tutela della fiducia viene a cadere con l'entrata in vigore della modifica legislativa. **Non è necessaria** una **revoca** del ruling fiscale da parte dell'Amministrazione delle imposte.

8.2 Modifica della prassi

8.2.1 *Fattispecie uniche*

Si pone la domanda se una modifica della prassi (o una modifica della giurisprudenza) possa annullare la tutela della fiducia del ruling fiscale esistente. Una modifica della prassi oggettivamente motivata non viola di per sé la buona fede. Di norma il Tribunale federale non riconosce perciò nei confronti delle prassi una tutela generale della fiducia³⁵. Se un contribuente può però appellarsi a un ruling fiscale, prevale la tutela della fiducia. Una **mera modifica della prassi** senza una modifica della base giuridica materiale **non** può dunque **annullare la tutela della fiducia** risultante dal ruling fiscale. Lo

³³ cfr. al riguardo tra l'altro TF 5.5.2011, 2C_947/2010, consid. 3.1; TF 21.5.2010, 2C_842/2009, consid. 3.2; STA 13 27, consid. 3a

³⁴ cfr. TF 1.7.2011, 2C_20/2011, consid. 3.3.3, in: ASA 80, pag. 681; Häfelin/Müller/Uhlmann, marg. 703; Baumgartner, pag. 205.

³⁵ DTF 135 I 79; DTF 133 I 96

stesso vale per una modifica della giurisprudenza³⁶, anche nel caso in cui essa avvenga da parte del Tribunale federale.

Se dunque il contribuente attua la fattispecie unica da lui presentata nel ruling fiscale prima della modifica della prassi, il ruling fiscale gli garantisce la tutela della fiducia. Questo significa che l'Amministrazione delle imposte deve tassare il contribuente secondo le conseguenze fiscali descritte nel ruling fiscale, nonostante la prassi sia cambiata³⁷.

Se in caso di fattispecie uniche è avvenuta la disposizione, **non** è dunque **ammissibile** una **revoca** o una modifica del ruling fiscale a sfavore del contribuente in virtù di una modifica della prassi o di una modifica della giurisprudenza.

Se al momento della modifica della prassi la disposizione non è ancora avvenuta, l'Amministrazione delle imposte deve revocare il ruling fiscale affinché venga a cadere la tutela della fiducia riferita alla fattispecie pianificata, ma non ancora attuata. D'accordo con il superiore diretto, il competente funzionario incaricato comunica **per iscritto** al contribuente la revoca del ruling fiscale.

8.2.2 Fattispecie durature

In caso di fattispecie durature valgono di principio le stesse considerazioni fatte per le fattispecie uniche. Delle particolarità risultano solo nel caso di ruling fiscali che si riferiscono a disposizioni ricorrenti. Simili ruling fiscali beneficiano della tutela della fiducia fino a quando l'Amministrazione delle imposte li **revoca per il futuro**. Non è ammesso un annullamento con effetto retroattivo. La revoca del ruling fiscale va **comunicata per iscritto** dal funzionario incaricato competente al contribuente d'accordo con il superiore diretto. Con la revoca del ruling fiscale, al contribuente viene tolta la base di fiducia per le disposizioni future³⁸.

In base al principio della proporzionalità, in caso di fattispecie durature al contribuente va concesso un **termine adeguato prima che la revoca espliciti effetti giuridici** (p.es. fino al prossimo periodo fiscale) affinché possa adeguare le sue strutture o disposizioni alle nuove condizioni fiscali senza conseguenze fiscali negative dovute alla modifica della prassi o della giurisprudenza³⁹.

9. QUADRO TEMPORALE PER L'EVASIONE DI RICHIESTE DI RULING

L'Amministrazione delle imposte deve evadere rapidamente le richieste di ruling, una valutazione dovrebbe avvenire **in linea di massima entro quattro settimane**. In caso di problematiche complesse o di documentazione incompleta, l'evasione può richiedere più tempo.

³⁶ Morf/Müller/Amstutz, pag. 815; DTF 103 Ib 202

³⁷ Schreiber/Jaun/Kobierski, pag. 328

³⁸ Morf/Müller/Amstutz, op. cit., pag. 816; Oesterhelt, Bindungswirkung, pag. 192; Schreiber/Jaun/Kobierski, op. cit., pag. 329

³⁹ TF del 24.8.2015, 2C_807/2014, consid. 5.2; Vogelsang, op. cit., pag. 10; Morf/Müller/Amstutz, op. cit., pag. 816; Oesterhelt, Bindungswirkung, pag. 192; Schreiber/Jaun/Kobierski, op. cit., pag. 329

10. COSTI

Le richieste di ruling vengono di principio valutate **gratuitamente**.

11. NOTE BIBLIOGRAFICHE

Ivo P. Baumgartner, Möglichkeiten und Grenzen von Steuer-Rulings, in: Steuern und Recht – Steuerrecht, Liber amicorum für Martin Zweifel, Basilea 2013, pag. 197 segg.

Urban Broger/Lukas Aebi, Bindungswirkung kantonaler Steuerrulings für die direkte Bundessteuer, in: Der Schweizer Treuhänder 2013/9, pag. 605 segg.

Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6^a edizione, Zurigo/San Gallo 2010

Catherine Morf/Andreas Müller/Therese Amstutz, Schweizer Steuerruling – Erfolgsmodell und Werthaltigkeit, in: Der Schweizer Treuhänder 2008/10, pag. 813 segg.

Stefan Oesterhelt, Bindungswirkung kantonale Steuerrulings gegenüber ESTV, in: Steuerrevue n. 3/2013, pag. 188 segg. (citato: Oesterhelt, Bindungswirkung)

Stefan Oesterhelt, Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen?, in: Der Schweizer Treuhänder 2013/11, pag. 846 segg. (citato: Oesterhelt, Steuerabkommen)

René Schreiber/Roger Jaun/Marlene Kobierski, Steuerruling – Eines systematische Auslegung unter Berücksichtigung der Praxis, in: ASA 80, pag. 293 segg.

Marc Vogelsang, BGE 2C_708/2011 del 5.10.2012: Inkonsistenzen in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Betriebsstätten und Steuerrulings, in: Jusletter 25.3.2013