



Cooperazione internazionale e principi comunitari in tema di lotta a frode fiscale, evasione e *tax planning* aggressivo

di Piergiorgio Valente

La globalizzazione di economia e finanza, gli sviluppi tecnologici, l'internazionalizzazione e la connessa interdipendenza delle Amministrazioni fiscali evidenziano i limiti di approcci "rigorosamente nazionali" alla lotta alla frode e all'evasione fiscale e rafforzano la necessità di un'azione comune.

A tal fine, il 2 marzo 2012, il Consiglio europeo ha invitato la Commissione ad elaborare interventi concreti atti a rafforzare la lotta alla frode e all'evasione fiscale.

1. Premessa

L'evasione e la frode fiscale limitano la capacità degli Stati membri di riscuotere entrate fiscali e dare attuazione alla propria politica economica. Il 27 giugno 2012, la Commissione europea ha pubblicato il documento "Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai Paesi terzi" [COM(2012)351] (di seguito, "la Comunicazione")¹, che esamina

¹ Il documento è consultabile al seguente link: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/document/s/common/publications/com_reports/taxation/com\(2012\)351_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/document/s/common/publications/com_reports/taxation/com(2012)351_en.pdf).

Cfr., inoltre, comunicato stampa, IP/12/697, del 27 giugno 2012, in <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?>

le modalità di rafforzamento delle attuali misure di **contrasto alla frode** e all'**evasione fiscale** e definisce una serie di nuove possibili iniziative.

In particolare, la Comunicazione analizza i seguenti elementi chiave:

- riscossione più efficace da parte degli Stati membri;
- miglioramento della **cooperazione transfrontaliera** tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri;
- adozione di una politica di *governance* fiscale coerente con quella dei Paesi terzi;
- **lotta ai paradisi fiscali e contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva**.

Si illustrano di seguito i principali temi di analisi della Comunicazione².

2. L'azione di riscossione delle imposte

L'**azione di riscossione delle imposte** effet-

reference=IP/12/697&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en.

² A tal proposito, il Commissario Algirdas Šemeta ha affermato:

"Let there be no illusion: tax evaders steal from the pockets of ordinary citizens and deprive Member States of much-needed revenue. If we want fair and efficient tax systems, we must stamp out this activity. The political will to intensify the battle is there. Now it is time to translate that into action. As a Union of 27, we have a powerful advantage - strength in numbers. If we play as a team, with a common strategy, we can defeat the fraudsters and evaders, and reclaim vast sums of money that are legitimately due".

tuata dagli Stati membri ha un notevole impatto sul funzionamento del mercato unico, in quanto può “**falsare**” la concorrenza tra le imprese dell’Unione europea, e limitare la capacità degli Stati membri di rispettare gli impegni previsti dal Patto di stabilità e crescita.

Le analisi effettuate negli ultimi mesi dalla Commissione europea hanno evidenziato l’esistenza, per molti Stati membri, di rilevanti “problemi di evasione fiscale”.

La Comunicazione della Commissione del 23 novembre 2011, “L’analisi annuale della crescita per il 2012”³, ha mostrato l’importanza della politica fiscale ai fini del risanamento delle finanze pubbliche e della crescita.

In particolare, secondo la Commissione “(p)er aumentare il contributo delle entrate al risanamento di bilancio, occorre adoperarsi con maggiore impegno per ideare e strutturare i sistemi tributari in modo da renderli più efficaci, più efficienti e più equi, tenendo presente che gli Stati membri potrebbero dover aumentare le tasse”.

Le riforme tributarie, in atto in molti Stati membri, devono tener conto di quanto segue:

- è possibile **ampliare la base imponibile** di determinate imposte per aumentare il gettito o ridurre le elevate aliquote fiscali, fonte di distorsioni;
- occorre adoperarsi con maggiore impegno per **ridurre l’onere fiscale sull’occupazione**, optando per un’imposizione “meno nociva per la crescita”. Ad esempio, un aumento delle imposte ambientali, sul consumo e sul patrimonio, può contribuire ad alleggerire l’onere fiscale sull’occupazione rendendo più conveniente assumere nuovo personale. Nel ridurre l’onere fiscale va riservata particolare attenzione alle esigenze delle categorie più vulnerabili;
- in diversi Stati membri è possibile aumentare le entrate dello Stato migliorando l’efficienza della riscossione delle imposte e **combattendo l’evasione fiscale**. Un’applicazione più efficace delle norme tributarie in tutti i settori dell’imposizione contribuirà al conseguimento di tale obiettivo;
- per ottimizzare gli effetti delle riforme tributarie, gli Stati membri devono coordinare i propri sforzi attraverso un dialogo rafforzato a livello comunitario.

La Commissione si propone di continuare a for-

³ Cfr. *Comunicazione della Commissione: Analisi Annuale della crescita per il 2012* - COM (2011) 815 definitivo, del 23 novembre 2011 - in http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/annual_growth_survey_it.pdf.

nire assistenza agli Stati membri, al fine di individuare i “punti deboli delle loro strutture fiscali” e sviluppare metodologie di riferimento per valutare le funzioni essenziali della riscossione delle imposte.

3. Il miglioramento della cooperazione transfrontaliera tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri

La globalizzazione economica e il conseguente aumento delle transazioni transfrontaliere ha comportato la necessità per le Amministrazioni fiscali dei diversi Paesi di rafforzare la collaborazione, in particolare modo nel campo fiscale⁴.

La cooperazione tra Stati rappresenta uno degli strumenti necessari per contrastare efficacemente l’evasione e la frode fiscale.

Secondo la Commissione, al fine di migliorare l’attività di cooperazione transfrontaliera, è opportuno:

- rafforzare gli strumenti esistenti: negli ultimi anni sono stati adottati numerosi strumenti legislativi atti a incentivare e rafforzare la **cooperazione amministrativa**, sia nel campo delle imposte dirette, sia in quello delle imposte indirette. Tuttavia, la Commissione sottolinea come l’uso di tali strumenti **non sia ancora effettivo e generalizzato** e ritiene necessario il rafforzamento degli strumenti di cooperazione esistenti, al fine di colmare le lacune e prevenire più efficacemente l’evasione fiscale. Un esempio può essere fornito dalla c.d. “Direttiva risparmio” (oggetto di revisione da parte dell’Unione europea)⁵, la quale

⁴ Nella Comunicazione si afferma come “la collaborazione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri può essere veramente efficace solo se si basa sulla fiducia e solidarietà reciproche. Solo se disposti ad aiutarsi l’un altro gli Stati membri possono sperare di trarre il massimo vantaggio dalla collaborazione (...)”.

⁵ Il 13 novembre 2008 (cfr. *Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payment*, COM(2008)727 final, in [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/savings_tax/savings_directive_review/com\(2008\)727_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/savings_tax/savings_directive_review/com(2008)727_en.pdf)), la Commissione ha adottato una proposta di modifica della “Direttiva risparmio” con l’obiettivo di colmare le lacune esistenti e prevenire più efficacemente l’evasione fiscale. Le principali *issues* sono le seguenti:

- ricorso a strutture intermedie non tassate per occultare l’effettivo titolare economico;
- uso di strumenti finanziari innovativi e altri prodotti non coperti dalla direttiva.

ha confermato l'ampio ricorso a "strutture off-shore non tassate che si interpongono tra chi paga e il beneficiario ultimo per occultare l'effettiva titolarità economica";

- **ampliare lo scambio automatico di informazioni:** lo scambio di informazioni fornisce alle Amministrazioni fiscali rilevanti informazioni sui redditi percepiti e sulle attività detenute dai contribuenti⁶. La Commissione ritiene necessario promuovere il ricorso allo scambio automatico di informazioni, laddove

La seconda revisione della "Direttiva risparmio" (cfr. *Report from the Commission to the Council*, COM(2012)65 final, del 2 marzo 2012, in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/savings_tax/savings_directive_review/com_2012_65_en.pdf) ha confermato l'ampio ricorso a strutture *off-shore* non tassate che si interpongono tra chi paga e il beneficiario ultimo per occultare l'effettiva titolarità economica: il 35% dei depositi di soggetti non bancari negli Stati membri (il 65% nel caso dei depositi nei Paesi appartenenti alla rete degli accordi sulla tassazione del risparmio) sono detenuti da strutture situate in giurisdizioni *off-shore*. Il *Report* ha messo in luce anche che il mercato dei prodotti finanziari strutturati (l'importo attualmente in essere delle vendite è pari a 767,3 miliardi di euro) è aumentato, in ciascun anno, di oltre il 30% negli ultimi anni.

Per ulteriori approfondimenti sulla "Direttiva risparmio", cfr. P. Valente, *La revisione della Direttiva risparmio n. 2003/48/CE: novità, criticità e raccomandazioni*, in "il fisco" n. 19/2012, fascicolo n. 1, pag. 2954; P. Valente, *Gli accordi della Svizzera con Germania e Regno Unito: il rapporto con le disposizioni della Direttiva risparmio*, in "il fisco" n. 18/2012, fascicolo n. 1, pag. 2785.

- ⁶ Per ulteriori approfondimenti in materia di scambio di informazioni, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, Ipsoa, 2012, pagg. 923 e seguenti; P. Valente, *Adottato un nuovo modello internazionale di accordo fiscale*, in "Editoriale Eutekne", 31 luglio 2012; P. Valente, *Scambio di informazioni automatico e confidenzialità nei Rapporti OCSE*, in "Il Quotidiano Ipsoa", 31 luglio 2012; P. Valente-C. Alagna, *Aggiornato l'art. 26 del Modello OCSE*, in "Il Quotidiano Ipsoa", 23 luglio 2012; P. Valente, *L'accordo Italia-Jersey sullo scambio di informazioni*, in "Il Quotidiano Ipsoa", 2 luglio 2012; P. Valente, *Il dibattito internazionale su scambio di informazioni e base imponibile unica*, in "Corriere tributario", n. 29/2011; P. Valente-C. Alagna, *Mutua assistenza amministrativa, la sottoscrizione del Protocollo di modifica*, in "Il Quotidiano Ipsoa", 10 giugno 2011; P. Valente, *Lo scambio di informazioni spontaneo nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in "il fisco" n. 32/2010, fascicolo n. 1, pag. 5170; P. Valente, *Lo scambio di informazioni su richiesta nelle fonti comunitarie*, in "il fisco" n. 31/2010, fascicolo n. 1, pag. 4987; P. Valente, *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse*, in "il fisco" n. 30/2010, fascicolo n. 1, pag. 4829.; P. Valente, *Il Protocollo 2010 di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale*, in "il fisco" n. 23/2010, fascicolo n. 1, pag. 3623; P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in "il fisco" n. 20/2010, fascicolo n. 1, pag. 3160.

ritenuto utile. A tal fine, sono stati elaborati "formati elettronici per i redditi da risparmio" e sono allo studio "nuovi formati" per i redditi contemplati dalla Direttiva n. 2011/16/UE, con lo scopo di mettere in atto uno scambio di informazioni automatico sicuro ed efficace all'interno dell'Unione europea.

Al fine di garantire l'effettività dello scambio di informazioni, è necessario migliorare le procedure di identificazione dei contribuenti⁷;

- "affrontare le tendenze e i meccanismi della **frode fiscale** e dell'**evasione fiscale**": la Commissione ritiene necessario sviluppare la condivisione di strumenti e metodi di lavoro tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri, al fine di individuare "tendenze e sistemi utilizzati per la frode ed evasione fiscale". La Commissione intende implementare al più presto il progetto c.d. "**EUROFISC**"⁸ e il c.d. "meccanismo di reazione rapida" per i casi di frode dell'Iva⁹.

⁷ L'esperienza acquisita dagli Stati membri negli ultimi anni ha dimostrato "che è più facile incrociare le informazioni quando si usa come identificatore unico per le comunicazioni il codice di identificazione fiscale (CIF). La Commissione procederà pertanto ad una valutazione di impatto per proporre, se del caso, che ad ogni contribuente che svolge attività transnazionali sia assegnato un codice di identificazione fiscale (CIF) europeo. Si dovrebbe anche prevedere di offrire alle Amministrazioni fiscali degli Stati membri un accesso diretto ai settori pertinenti delle loro rispettive banche dati nazionali e di ampliare la portata dell'accesso automatico nel campo dell'IVA".

⁸ Per ulteriori approfondimenti sul progetto "**EUROFISC**", cfr. il sito *Internet* <http://www.eurofisc.eu/>.

⁹ Il 6 dicembre 2011, la Commissione europea ha adottato una comunicazione sul futuro dell'Iva, la quale fissa i principi fondamentali alla base del nuovo regime Iva comunitario. La comunicazione elenca le azioni prioritarie da adottare nei prossimi anni, al fine di creare un sistema comunitario Iva più semplice e più efficiente.

Il 31 luglio 2012, nell'ambito del suddetto progetto, la Commissione europea ha adottato la proposta di modifica della Direttiva n. 112/2006, la quale prevede l'adozione del c.d. "**Quick Mechanism Reaction**", come strumento di deroga all'attuale legislazione comunitaria Iva da utilizzare nel caso in cui gli Stati membri si trovino a fronteggiare "**serious case of sudden and massive VAT fraud**".

Tale meccanismo consente di implementare misure anti-frode non attualmente previste dalla legislazione comunitaria Iva.

La misura antifrode prevista dalla proposta di modifica consiste nel consentire agli Stati membri di applicare il c.d. meccanismo del *reverse charge*, rendendo in tal modo il destinatario dei beni o dei servizi "**liable to VAT**" (piuttosto che il fornitore di beni o il prestatore di servizi).

Per ulteriori approfondimenti sul "**Quick Mechanism Reaction**", cfr. S. Mattia-C. Alagna, *Lotta alle frodi fiscali, la proposta di modifica della direttiva n. 112/2006*, in "Il Quotidiano Ipsoa", 2 agosto 2012.

Inoltre, obiettivo della Commissione è quello di elaborare una strategia di contrasto al fenomeno della pianificazione fiscale aggressiva¹⁰;

- garantire livelli elevati di adempimento da parte dei contribuenti: al fine di rendere più efficace la **compliance** da parte del contribuente, è necessaria una più approfondita informazione e comprensione delle norme fiscali vigenti nell'Unione europea e negli Stati membri. A tal fine, potrebbe essere utile la creazione di un "Portale *Internet* Tasse e Imposte" per tutti i tipi di imposte e contribuenti e di uno sportello unico per i contribuenti non residenti negli Stati membri.

Inoltre, con riferimento all'**Iva**, è in fase di sviluppo una piattaforma di dialogo "*Forum dell'UE sull'Iva*" a cui prendono parte sia autorità fiscali che rappresentanti delle imprese.

La **compliance** da parte dei contribuenti potrebbe essere incentivata mediante:

- la diminuzione dei costi e della complessità della **compliance** medesima;
- lo sviluppo di strumenti di trasmissione volontaria delle informazioni e "correzione spontanea degli errori".

Infine, potrebbe essere utile anche l'adozione di "**norme minime comuni contro gli autori di frodi fiscali e gli evasori fiscali**" per determinate tipologie di reati fiscali, insieme a sanzioni amministrative o penali;

- rafforzare la **governance** tributaria: la Commissione ritiene necessario sviluppare il coordinamento tra imposte dirette e indirette¹¹.

A tal fine, sta esaminando la possibilità di disporre di uno strumento legislativo unico per la

cooperazione amministrativa per tutti i tipi di imposte e tasse, in modo da garantire la piena integrazione e la perfetta coerenza dei meccanismi di cooperazione.

Inoltre, dato che la "frode fiscale frequentemente si accompagna ad altre forme di criminalità", è necessaria una maggiore collaborazione tra le Amministrazioni fiscali e altre autorità, in particolare quelle competenti in materia di riciclaggio di denaro e sicurezza sociale, e le autorità giudiziarie, a livello sia nazionale che internazionale.

4. La **governance** fiscale adottata dall'Unione europea e il rapporto con i Paesi terzi

Negli ultimi anni, l'Unione europea si è dotata di una politica chiara e coerente sui principi di **governance** fiscale¹² (trasparenza, scambio di informazioni e concorrenza fiscale sleale). Tale politica dovrebbe essere sistematicamente promossa anche nei confronti dei Paesi terzi.

Secondo la Comunicazione, il mercato internazionale dei **depositi transfrontalieri** risulta dominato da "rinomate e ampiamente pubblicizzate piazze finanziarie, dove vigono leggi che tutelano fortemente il segreto bancario", quali, ad esempio, le Isole Cayman e la Svizzera.

Si afferma inoltre "l'opportunità che il Consiglio si affretti a dare mandato alla Commissione, fornendole il proprio sostegno, di negoziare modifiche degli accordi in vigore sulla tassazione dei risparmi con la Svizzera, Andorra, il Principato di Monaco, il Liechtenstein e San Marino¹³. L'allineamento di questi accordi alle nuove nor-

¹⁰ Secondo quanto riportato nella Comunicazione, "la Commissione esaminerà in che modo sia possibile migliorare l'accesso all'informazione sui flussi di denaro, per agevolare la tracciabilità dei pagamenti di importo significativo effettuati per il tramite di conti di banche off-shore. Occorrerebbe riflettere alla creazione, a livello dell'UE, di una squadra di ispettori dedicati alla frode fiscale transfrontaliera e aumentare il numero di audit congiunti facendo ampio ricorso alle disposizioni legislative vigenti in materia di controlli simultanei e di presenza di funzionari di uno Stato membro in un altro Stato membro".

¹¹ A tal proposito, la Commissione afferma che "spesso i contribuenti che non pagano l'IVA evadono anche le imposte sul reddito o sulle società e viceversa. Per questo è di estrema importanza ricercare un approccio più coordinato tra imposte dirette e indirette. Senza ignorare le specificità delle diverse imposte, occorre ispirarsi ai diversi meccanismi e metodi di lavoro in atto nei rispettivi settori per rafforzare l'efficacia della lotta contro la frode fiscale in tutti i campi".

¹² Per ulteriori approfondimenti in materia di *corporate governance* e *governance* fiscale, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, Ipsoa, 2011.

¹³ Per ulteriori approfondimenti sulle politiche internazionali adottate dalla Repubblica di San Marino, cfr. P. Valente, *La convenzione contro le doppie imposizioni Italia - San Marino. Novità apportate dal protocollo del 13 giugno 2012*, in "*il fisco*" n. 27/2012, fascicolo n. 1, pag. 4276; P. Valente, *Convenzione tra Italia e San Marino, sottoscritto il Protocollo di modifica*, in "Editoriale Eutekne", 16 giugno 2012; P. Valente, *San Marino's Tax Information Exchange Agreement Proposals* in "*Tax Notes International*", novembre 2011; P. Valente-L. Beccari-C. Alagna, *Scambio di informazioni in materia fiscale. La nuova normativa di San Marino*, in "*il fisco*" n. 32/2011, fascicolo n. 1, pag. 5187; P. Valente, *Il network convenzionale di San Marino*, in "Commercio internazionale", n. 5/2010; P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) stipulati da San Marino*, "*il fisco*" n. 5/2010, fascicolo n. 1, pag. 685.

me rafforzate all'interno dell'UE, e a quelle risultanti dalle modifiche future della Direttiva risparmio, dovrebbe permettere di compiere ulteriori progressi nell'elaborazione di misure equivalenti in collaborazione con le suddette giurisdizioni. Lo stesso si dovrebbe fare per aggiornare gli accordi in materia di imposizione dei risparmi con i relativi territori dipendenti o associati. È opportuno anche seguire attentamente gli sviluppi internazionali delle piazze finanziarie in tutto il mondo¹⁴.

In tal modo, si potrebbe rafforzare la capacità degli Stati membri di riscuotere le **imposte sul reddito da capitale** dei residenti.

Secondo la Commissione è opportuno garantire una maggiore coerenza tra le politiche dell'Unione europea, "in modo che i partner dell'UE si impegnino, nell'ambito di accordi commerciali e di cooperazione internazionali, a rispettare i principi della buona *governance* in campo fiscale (...). È opportuno che questi principi siano inseriti in tutti i pertinenti accordi stipulati dall'UE con Paesi terzi e che siano promossi attraverso lo sviluppo di incentivi alla collaborazione (...)".

Anche a livello di ciascuna impresa, la **tax governance** riveste un'importanza fondamentale. Il concetto di "*tax governance*" è strettamente connesso all'esigenza dell'impresa di neutralizzare il rischio fiscale. Ai fini di un'efficace gestione del rischio fiscale assumono rilievo le scelte decisionali di alto livello sulla "posizione fiscale complessiva" dell'impresa. Una volta individuata quest'ultima, vale a dire, una volta definita la c.d. "filosofia fiscale" ("*tax philosophy*"), il consiglio di amministrazione è tenuto a decidere la "strategia fiscale" da perseguire. Con l'obiettivo di massimizzare le opportunità di

¹⁴ Nella Comunicazione si afferma come "(...) i recenti accordi bilaterali stipulati dal Regno Unito e dalla Germania con la Svizzera danno un'idea delle attività non tassate detenute nella Confederazione. Gli anticipi previsti in applicazione di questi accordi ammontano a 500 milioni di CHF per il Regno Unito e a 2 miliardi di CHF per la Germania, mentre gli importi effettivi della regolarizzazione dovrebbero superare 1,3 miliardi di CHF per il Regno Unito e 4 miliardi di CHF per la Germania (...)". Per ulteriori approfondimenti sui c.d. "accordi Rubik", cfr. P. Valente, *Accordi Rubik, per il Commissario europeo conformi al diritto comunitario*, in "Il Quotidiano del commercialista", www.eutekne.info, 10 maggio 2012; P. Valente, *Gli accordi della Svizzera con Germania e Regno Unito: il rapporto con le disposizioni della Direttiva risparmio*, in "*il fisco*" n. 18/2012, fascicolo n. 1, pag. 2785; P. Valente, *Gli accordi della Svizzera con Germania e Regno Unito: criticità*, in "Il Quotidiano Ipsosa", 8 marzo 2012.

business, un'efficace politica aziendale di gestione del rischio fiscale dovrebbe determinare:

- il valore da raggiungere nell'assunzione del rischio;
- la riduzione dei costi conseguente alla riduzione del rischio medesimo;
- le risorse necessarie per la gestione delle opportunità e dei relativi rischi.

Il rischio fiscale dovrebbe essere gestito mediante l'adozione di *policies*, protocolli e strumenti soggetti a controllo da parte dell'*audit* interno con l'uso di metodi collaudati¹⁵.

5. La lotta ai paradisi fiscali e alla pianificazione fiscale aggressiva

Nella Comunicazione, la Commissione definisce i **paradisi fiscali** come "le giurisdizioni in grado di finanziare i propri servizi pubblici senza prelevare imposte, o imponendo un'imposta minima sui redditi, e che si offrono come luoghi che i non residenti possono utilizzare per sfuggire alla tassazione nel loro Paese di residenza".

Le caratteristiche tipiche di un paradiso fiscale possono essere:

- l'**assenza di un effettivo scambio di informazioni**;
- la **manca di trasparenza**;
- l'assenza dell'obbligo di svolgere attività significative.

Il contrasto ai paradisi fiscali è avvenuto negli ultimi anni mediante l'adozione di stringenti norme in materia di scambio di informazioni; molti c.d. "ex paradisi fiscali" si sono impegnati a rispettare i **principi sanciti dall'OCSE**¹⁶.

¹⁵ A prescindere dalla strategia fiscale adottata, il rischio fiscale può essere adeguatamente gestito solo se vengono adottate e implementate *tax policies* idonee, dirette a individuare la strategia fiscale c.d. "di alto livello" e i principi e le linee guida operative. Esse dovrebbero, inoltre, essere approvate dal consiglio di amministrazione, dopo che lo stesso si è interrogato sugli obblighi tributari (*tax obligations*) della società e sull'adeguatezza delle modalità selezionate per il loro adempimento. Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance Fiscale*, op. cit., pagg. 631 e seguenti; P. Valente, *Tax governance e gestione del compliance risk*, in "Corriere tributario", n. 35/2011; P. Valente, *Tax governance: la gestione del rischio fiscale nelle imprese*, in "Amministrazione & Finanza" n. 2/2011.

¹⁶ In data 2 aprile 2009, in occasione del *summit* di Londra che ha riunito i rappresentanti dei 20 Paesi più importanti al mondo, questi ultimi hanno dichiarato la loro intenzione di:

- combattere i paradisi fiscali e le giurisdizioni non cooperative;
- adottare ogni misura idonea a proteggere il sistema finanziario e le finanze pubbliche;
- adottare ogni misura necessaria per l'implementazione dei principi di trasparenza e scambio di informazioni e l'abolizione del segreto bancario.

In tale data, l'OCSE ha pubblicato un *Progress Report* sullo stato di implementazione, da parte delle 84 giurisdizioni considerate, degli *standards* di trasparenza e scambio di informazioni in ambito fiscale.

Gli *standards* internazionali di trasparenza e scambio di informazioni sono stati sviluppati dal *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* dell'OCSE con l'obiettivo di fornire un parametro unico e condiviso per le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni concluse dagli Stati membri e non membri dell'OCSE. Essi possono considerarsi quali criteri internazionali di sussistenza della cooperazione tra Stati in ambito fiscale.

Secondo il *Progress Report* del 2 aprile 2009, appartengono alla lista degli Stati che hanno sostanzialmente implementato gli *standards* internazionali i maggiori Paesi industrializzati (tra cui l'Italia), ma anche Stati classicamente considerati "paradisi fiscali" come Guernsey, l'Isola di Man, Jersey o gli Emirati Arabi Uniti e, in ogni caso, i Paesi che hanno stipulato almeno 12 accordi specifici sullo scambio di informazioni, raggiungendo così il numero minimo di *agreements* fissato dall'OCSE per poter essere inclusi nella lista c.d. "white".

Nella lista c.d. "grey" vi sono gli Stati che si sono impegnati politicamente ad adottare tali *standards*, ma che non vi hanno tuttavia ancora dato attuazione, non avendo concluso un numero sufficiente di accordi in materia di scambio di informazioni (nel *Progress Report* del 2 aprile 2009, vi figurano, tra gli altri, Andorra, Liberia, Montserrat, Nauru, Panama, San Marino). La lista c.d. "black" include gli Stati che non hanno ancora manifestato alcun impegno in tal senso.

A partire dal 2 aprile 2009, i Paesi originariamente inseriti nella lista c.d. "grey", hanno iniziato a stipulare accordi specifici sullo scambio di informazioni, sulla base del Modello di TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*) dell'OCSE del 2002 o dell'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni (versione del 2005).

I mesi immediatamente successivi al suindicato incontro hanno registrato una inaspettata quanto necessaria inversione di tendenza che ha portato:

- all'impegno formale per l'implementazione degli *standards* di trasparenza da parte dei Paesi c.d. "black list" al 2 aprile 2009 (Costa Rica, Malesia, Filippine, Uruguay);
- all'effettiva implementazione dei suindicati *standards* da parte dei Paesi c.d. "grey list";
- all'inclusione, tra le giurisdizioni c.d. "white list", dei Paesi che hanno concluso un numero sufficiente (12) di accordi specifici sullo scambio di informazioni (tra i quali, Bahamas, Bermuda, Isole Cayman, Monaco, San Marino).

Il *Progress Report* dell'8 giugno 2009 evidenzia come nella lista c.d. "black", non figura più alcun Paese, per effetto dei *commitments* agli *standards* internazionali di Costa Rica, Malesia, Filippine e Uruguay, che ne hanno consentito lo spostamento nella lista c.d. "grey".

Secondo il *Progress Report*, pubblicato in data 15 dicembre 2011, sono soltanto tre i Paesi presenti nella lista c.d. "grey" (Nauru, Guatemala, Niue), la quale include le giurisdizioni

Secondo la Commissione, i paradisi fiscali continuano a rappresentare un "danno potenziale" per gli interessi degli Stati membri. Come affermato nella Comunicazione, "(l)'onere dei costi supplementari di adempimento imputabile all'intervento non coordinato degli Stati membri per proteggere le loro basi imponibili ricade su tutti i contribuenti. Analogamente, quando si verificano perdite di gettito fiscale perché le basi imponibili sono deviate verso i paradisi fiscali, ne fanno le spese tutti i contribuenti se le aliquote di imposta sono maggiorate per compensare l'erosione della base imponibile".

Sul versante della **lotta alla pianificazione fiscale aggressiva**, si rileva che nel febbraio del 2011, il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE ha pubblicato il Rapporto "*Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*" (di seguito, "il Rapporto").

Il Rapporto sottolinea l'importanza di informazioni tempestive, mirate e complete al fine di combattere i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, fornisce un *overview* delle misure di comunicazione ("*disclosure*"), applicate in alcuni Stati membri dell'OCSE e fornisce alcune raccomandazioni.

Secondo l'OCSE, l'implementazione di **misure di "disclosure"** rappresenta lo strumento più idoneo a garantire la trasparenza fiscale, in un contesto caratterizzato da una leale cooperazione tra contribuenti e Amministrazioni finanziarie.

L'esperienza degli Stati che hanno implementato le suddette misure di *disclosure* ha dimostrato che da esse dipendono vantaggi per tutti i soggetti coinvolti¹⁷.

che, sebbene si siano formalmente impegnate ad adottare i principi di trasparenza fiscale, tuttavia non hanno ancora provveduto alla loro effettiva implementazione.

Il *Progress Report* pubblicato dall'OCSE, aggiornato al 18 maggio 2012, conferma la presenza nella lista c.d. "grey" dei Paesi sopraindicati (Nauru, Guatemala, Niue).

¹⁷ Il Rapporto ha esaminato le seguenti iniziative adottate in alcuni Paesi OCSE:

- *early mandatory disclosure rules*;
- *additional reporting* con riferimento agli schemi di *aggressive tax planning*;
- uso di questionari;
- programmi di *cooperative compliance*;
- *rulings*;
- *disclosure rules* che prevedono l'applicazione di sanzioni.

Per ulteriori approfondimenti in materia di pianificazione fiscale aggressiva cfr. P. Valente, *Manuale di Governance Fiscale*, op. cit., pagg. 1801 e seguenti; P. Valente, *Rapporto OCSE 2011: tax planning aggressivo e legittimo*, in "Corriere tributario", n. 28/2011; P. Valente, *Aggressive tax planning: esame del Rapporto OCSE sulle iniziative di tax governance*, in "il fisco" n. 18/2011, fascicolo n. 1, pag. 2850.

L'obiettivo che la Commissione si pone è quello

“di creare un ambiente fiscale sano ed equo nell’Unione (per gli Stati membri, i contribuenti e gli investitori) che permetta di far fronte in maniera efficiente all’erosione delle basi imponibili (all’interno dell’UE e in relazione ai Paesi terzi). È importante che i vantaggi che ne deriverebbero non siano messi in pericolo da misure prese dai Paesi terzi. Si stanno valutando attualmente le possibili risposte strategiche per raggiungere questo scopo, con l’intenzione di presentare un piano di azione verso la fine dell’anno. Lo scopo è l’adozione di una serie di misure, procedure e strumenti per un’azione coordinata: potrebbe trattarsi ad esempio di un abbinamento di misure difensive o sanzioni nei confronti dei Paesi che praticano una concorrenza fiscale sleale e di incentivi per i Paesi che pongono fine a tali pratiche. L’accento sarà posto sul coordinamento delle misure. La comunicazione affronterà anche i problemi connessi alla pianificazione fiscale aggressiva”.