



Lotta alla frode e all'evasione fiscale: il punto in ambito comunitario

di Ivo Caraccioli, Salvatore Mattia e Caterina Alagna^(*)

In occasione del Consiglio europeo, tenutosi a Bruxelles il 22 maggio 2013, è stata ribadita la necessità di adottare misure di contrasto – comunitarie e nazionali – alla frode e all'evasione fiscale, al fine di garantire agli Stati membri le entrate necessarie per l'attuazione delle loro politiche economiche.

In particolare, il Consiglio europeo ha sottolineato la necessità di promuovere lo scambio automatico di informazioni come *standard* internazionale, al fine di rafforzare la cooperazione tra gli Stati membri.

1. Premessa

In data 22 maggio 2013, si è tenuto a Bruxelles il Consiglio straordinario dell'Unione europea avente ad oggetto tematiche di interesse comunitario quali la politica energetica europea e la lotta all'evasione fiscale e alle frodi internazionali. In occasione di tale Consiglio, la Commissione europea ha pubblicato un *paper* "Combating tax fraud and evasion: Commission contribution to the European Council of 22 May 2013" (di seguito, "il Paper UE"), il quale focalizza l'attenzione sulle riforme che gli Stati membri e l'Unione europea (a livello coordinato) dovrebbero intraprendere al fine di contrastare efficacemente i fenomeni dell'evasione e della frode fiscale, in quanto gli stessi:

- **riducono le entrate** per gli Stati membri non consentendo agli stessi di attuare le necessarie

politiche economiche, funzionali alla crescita¹;

- **non garantiscono il rispetto dei principi**, riconosciuti a livello internazionale, di "fairness and equity": tali principi, alla base della maggior parte dei sistemi fiscali, garantiscono che ogni cittadino contribuisca alle spese pubbliche, corrispondendo "the fair share of taxes"².

Da ultimo, a seguito del *meeting* del G8 (tenutosi il 17 e 18 giugno 2013 a Lough Erne fra Canada, Francia, Germania, Italia, Giappone, Russia, Stati Uniti e Regno Unito), il Presidente della Commissione europea Barroso, in tema di lotta alla frode e all'evasione fiscale internazionale, ha dichiarato che "occorre fare di più a livello internazionale per colmare il vuoto legislativo sfruttato dagli evasori, che ogni anno privano i paesi

¹ "Tax fraud and tax evasion are limiting the capacity of Member States to raise revenues and to carry out their economic policy. Estimates show that tens of billions of euros remain offshore, often unreported and untaxed, reducing national tax revenues. Decisive action to minimise tax fraud and tax evasion could generate billions in extra revenue for public budgets across Europe" (Commissione europea, "Combating tax fraud and evasion: Commission contribution to the European Council of 22 May 2013", 22 maggio 2013).

² "Tax fraud and tax evasion are also a challenge for fairness and equity. Fairness is an essential condition to make the necessary economic reforms socially and politically acceptable. The burden of taxation should be spread more evenly by ensuring that everyone, whether blue-collar employees, multi-national companies that benefit from the single market or wealthy individuals with offshore savings, contribute to public finances by paying their fair share. Fairness and equity also mean creating better and fairer taxation systems" (Commissione europea, "Combating tax fraud and evasion: Commission contribution to the European Council of 22 May 2013", 22 maggio 2013).

^(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners.

dell'UE di circa mille miliardi di euro, denaro che dovrebbe essere investito in istruzione, sviluppo delle competenze, assistenza sanitaria e infrastrutture³.

2. Recenti lavori della Commissione europea in materia di lotta alla frode e all'evasione fiscale

Negli ultimi mesi, le istituzioni comunitarie (e non) hanno affrontato in maniera decisa e coordinata la tematica della lotta all'evasione e alla frode fiscale internazionale⁴.

In particolare, la Commissione europea ha pubblicato una serie di documenti aventi ad oggetto le principali azioni di contrasto:

- la “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], pubblicata dalla Commissione europea il 27 giugno 2012 nella quale vengono illustrate le azioni necessarie per contrastare i fenomeni evasivi attraverso il rafforzamento degli strumenti esistenti e l'adozione di nuove iniziative coordinate a livello comunitario;
- il “Piano d'azione per la lotta alla frode e all'evasione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva” [COM(2012)722], presentato il 6 dicembre 2012 dalla Commissione europea al Consiglio e al Parlamento dell'Unione europea;
- la Raccomandazione “*regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters*” e la Raccomandazione “*on aggressive tax planning*”, entrambe incluse nel Piano d'azione della Commissione europea del 6 dicembre 2012.

In particolare, la Comunicazione COM(2012)351⁵, che esamina le modalità di rafforzamento delle at-

tuali misure di contrasto alla frode e all'evasione fiscale e definisce una serie di nuove possibili iniziative, ha identificato i seguenti punti-chiave:

- **riscossione più efficace** da parte degli Stati membri: l'azione di riscossione delle imposte effettuata 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 situazioni di evasione fiscale. La Commissione si propone di continuare a fornire assistenza agli Stati membri, al fine di sviluppare metodologie di riferimento per valutare le funzioni essenziali della riscossione delle imposte;
- **miglioramento della cooperazione transfrontaliera** tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri, in quanto essa rappresenta uno degli strumenti necessari al fine di contrastare efficacemente l'evasione e la frode fiscale internazionale;
- adozione di una **politica di governance fiscale coerente** con quella dei Paesi terzi: la Comunicazione sottolinea come sia necessario che i principi di *good governance* fiscale “siano inseriti in tutti i pertinenti accordi stipulati dall'UE con Paesi terzi e che siano promossi attraverso lo sviluppo di incentivi alla collaborazione, come indica la Commissione nella comunicazione del 2009 ‘Promozione della buona governance in materia fiscale’ e nella comunicazione del 2010 ‘Fiscalità e sviluppo – Cooperazione con i Paesi in via di sviluppo per la promozione delle buone pratiche di gestione in materia tributaria’”.

Il 6 dicembre 2012, considerata la crescente rilevanza, a livello nazionale e internazionale, delle problematiche legate alla frode e all'evasione fiscale, la Commissione europea ha evidenziato la necessità di elaborare un Piano d'azione per contrastare i suddetti fenomeni, ribadendo come si renda indispensabile un rafforzamento della collaborazione transfrontaliera tra le Amministrazioni finanziarie dei Paesi membri, unitamente a una politica precisa e coerente nei confronti dei Paesi terzi, al fine di promuovere gli

³ Per ulteriori approfondimenti, cfr. *I leaders del G8 al lavoro per migliorare il commercio*, al seguente link: http://ec.europa.eu/news/external_relations/130617_it.htm.

⁴ “*Tax fraud is a form of deliberate evasion of tax which is generally punishable under criminal law. The term includes situations in which deliberately false statements are submitted or fake documents are produced. Tax evasion generally comprises illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he or she is legally obliged to pay by hiding income or information from the tax authorities*” (Commissione europea, *Combating tax fraud and evasion: Commission contribution to the European Council of 22 May 2013*, 22 maggio 2013).

⁵ Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. Valente, *Cooperazione internazionale e principi comunitari in tema di lotta a frode fiscale, evasione e tax planning aggressivo*, in “*il fisco*” n. 47/2012, fascicolo n. 1, pag. 7535.

standard di trasparenza a livello internazionale e garantire la parità di trattamento.

La Comunicazione del 6 dicembre 2012 è stata adottata unitamente a due Raccomandazioni: la prima, riguardante la pianificazione fiscale aggressiva, la seconda relativa alle misure volte a incoraggiare i Paesi terzi ad adottare alcuni *standard* minimi di *good governance* fiscale⁶:

- la Raccomandazione volta a **contrastare la pianificazione fiscale aggressiva** invita i Paesi membri ad adottare una *General Anti-Abuse Rule* (GAAR), al fine di combattere le strutture di *aggressive tax planning*. L'adozione di tale regola generale potrà contribuire ad assicurare uniformità ed efficacia in un settore in cui le pratiche variano sensibilmente da un Paese membro all'altro. La Raccomandazione incoraggia inoltre gli Stati ad includere, nelle rispettive convenzioni contro le doppie imposizioni⁷, disposizioni mirate a evitare forme specifiche di doppia non imposizione;
- la Raccomandazione sulle misure volte a incoraggiare i Paesi terzi ad applicare ***standard* minimi di *good governance* fiscale**⁸, in vista del raggiungimento di un certo livello di *compliance* dei c.d. "paradisi fiscali" rispetto agli *standard* comunitari, delinea invece i criteri che consentono di identificare i Paesi che non rispettano tali *standard*. Essa individua altresì una serie di azioni che gli Stati membri possono intraprendere in relazione agli Stati terzi, c.d. "*non compliant*" (inclusione nelle *black list* e sospensione o cessazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con tali Paesi) e a favore di quei Paesi che si adeguano ai suddetti *standard* o che si dichiarano intenzionati a farlo (cancellazione dalle *black list* e avvio delle negoziazioni necessarie per la conclusione o rinegoziazione di conven-

zioni contro le doppie imposizioni).

3. Le conclusioni del Consiglio europeo del 22 maggio 2013

Con riferimento alla lotta alla frode e all'evasione fiscale internazionale, il Consiglio europeo del 22 maggio 2013 ha evidenziato la necessità di adottare interventi **combinando azioni sia a livello nazionale** (da parte dei singoli Stati membri) **sia a livello comunitario** (mediante il ruolo-chiave di coordinamento svolto dall'Unione europea), in quanto l'esperienza degli ultimi anni ha dimostrato come gli Stati membri, operando unilateralmente, non solo non riescono a limitare/eliminare la frode e l'evasione fiscale, ma frequentemente, a causa di "*national mismatches and loopholes*", offrono alle imprese multinazionali la possibilità di minimizzare il carico fiscale complessivo del gruppo.

A livello nazionale, gli Stati membri dovrebbero, principalmente, combattere la c.d. "*shadow economy*", creando un contesto economico efficiente dal punto di vista fiscale.

In particolare, è necessario migliorare la *tax compliance* dei contribuenti e l'efficienza delle Amministrazioni finanziarie:

- sviluppando un'adeguata *compliance strategy* e identificando azioni mirate al contrasto dell'evasione fiscale;
- estendendo l'uso delle c.d. "*third party information*";
- adottando misure di contrasto all'economia sommersa e, in particolare, al c.d. "*undeclared work*", promuovendo l'utilizzo obbligatorio di strumenti di pagamento elettronici e gli incentivi per i contribuenti c.d. "virtuosi".

Inoltre, gli Stati membri dovrebbero prevedere misure nei confronti dei c.d. "paradisi fiscali", in linea con quanto previsto dalla Raccomandazione sulle misure volte a incoraggiare i Paesi terzi ad applicare *standard* minimi di *good governance* fiscale⁹.

Il Consiglio europeo, anche sulla base di quanto

⁶ Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. Valente, *Le Raccomandazioni UE in materia di aggressive tax planning e good governance fiscale*, in "il fisco" n. 10/2013, fascicolo n. 1, pag. 1476. Per approfondimenti in tema di governance fiscale, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance fiscale*, Milano, Ipsoa, 2011, p. 631 ss.

⁷ Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, Ipsoa, 2012.

⁸ La *good governance* fiscale richiede che le relazioni fra Stati siano improntate a principi di trasparenza, scambio di informazioni, cooperazione transfrontaliera e concorrenza fiscale leale. In siffatti termini si sono espressi non soltanto la Commissione europea e il Parlamento europeo, ma anche l'OCSE e l'intera comunità internazionale. Per approfondimenti in tema di *good governance* fiscale, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance fiscale*, op. cit., p. 634 ss.

⁹ Tali misure dovrebbero consentire:

- l'identificazione dei Paesi terzi che non adottano gli *standard* minimi di *good governance* fiscale;
- l'assistenza ai Paesi terzi che intendono essere *compliant* con gli *standard* minimi di *good governance* fiscale;
- la prevenzione/eliminazione dei rischi di doppia non imposizione.

Cfr. P. Valente, *Le Raccomandazioni UE in materia di aggressive tax planning e good governance fiscale*, in "il fisco" n. 10/2013, fascicolo n. 1, pag. 1476.

emerso nel corso del Consiglio ECOFIN del 14 maggio 2013, attribuisce significativa rilevanza alle seguenti tematiche:

- **ampliamento dello scambio automatico di informazioni a livello comunitario e internazionale:** a tal fine, il Consiglio europeo rileva come l'Unione europea debba svolgere un ruolo-chiave nella promozione dello scambio automatico di informazioni quale nuovo *standard* internazionale, sfruttando anche lo slancio impresso dalla recente iniziativa di cinque Paesi comunitari (Italia, Germania, Francia, Spagna e Regno Unito), a cui si sono successivamente associati altri 12 Paesi membri (Belgio, Danimarca, Finlandia, Irlanda, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia e Svezia), intesa ad avviare un progetto pilota per lo scambio di informazioni sui risparmi dei soggetti non residenti, sul modello degli accordi FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) stipulati con l'Amministrazione statunitense¹⁰;
- **rafforzamento della cooperazione amministrativa:** la Direttiva 2011/16/UE stabilisce nuove forme e procedure in relazione alla cooperazione amministrativa tra Stati membri per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali nel settore fiscale e prevede lo scambio di informazioni automatico tra gli Stati

¹⁰ Il progetto consiste, in linea di principio, nella predisposizione di un modello di accordo multilaterale avente l'obiettivo di facilitare lo scambio di informazioni tra gli Stati coinvolti. Il modello del 10 aprile 2013 si ispira a quello internazionale sullo scambio di informazioni che Francia, Spagna, Germania, Italia e Regno Unito hanno, unitamente agli Stati Uniti, adottato il 26 luglio 2012, nell'ambito della disciplina FATCA. Quest'ultimo ha l'obiettivo di assicurare la tax compliance transfrontaliera e rendere effettiva la trasparenza fiscale nei rapporti tra le Amministrazioni finanziarie coinvolte. Esso auspica:

- l'effettiva attuazione della disciplina FATCA, mediante lo scambio di informazioni tra Stati;
- la riduzione dei costi di compliance per le istituzioni finanziarie;
- l'applicazione del regime di reciprocità.

Con l'obiettivo di intensificare la cooperazione nella lotta all'evasione fiscale internazionale, gli Stati Uniti consentono, a condizioni di reciprocità, l'acquisizione e lo scambio di informazioni su base automatica, relative a conti detenuti in istituzioni finanziarie statunitensi da parte di residenti in Francia, Germania, Spagna, Italia e Regno Unito.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. Valente, *Scambio di informazioni automatico: il nuovo modello di accordo multilaterale*, in "Il Quotidiano Ipsos" 11 aprile 2013; C. Alagna, *Nuovo modello di accordo per lo scambio di informazioni tra Paesi UE*, in "Il quotidiano del commercialista", www.eutekne.info, del 12 aprile 2013.

membri (sulla base delle informazioni disponibili) con riferimento a specifiche categorie di reddito e di capitale (redditi da lavoro, compensi per dirigenti, prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione europea sullo scambio di informazioni e misure analoghe, pensioni, proprietà e redditi immobiliari)¹¹; in data 20 giugno 2013, la Commissione europea ha inviato pareri motivati a Belgio, Grecia, Finlandia (provincia di Åland), Italia e Polonia chiedendo di comunicare l'avvenuto recepimento nel diritto nazionale della citata direttiva sulla cooperazione amministrativa; in mancanza di una risposta soddisfacente entro due mesi, la Commissione potrà deferire i 5 Stati membri alla Corte di Giustizia dell'Unione europea;

- **avvio dei negoziati per la revisione degli accordi con i Paesi terzi** (Svizzera, Andorra, Liechtenstein, San Marino, Principato di Monaco) in materia di tassazione dei redditi da risparmio, al fine di introdurre – anche in tali accordi – il principio dello scambio automatico delle informazioni. Inoltre, il Consiglio europeo auspica l'approvazione, entro la fine del 2013, della proposta di modifica della direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio (Direttiva 2003/48/CE), che mira ad estenderne il campo di applicazione al fine di includere non solo i pagamenti di interessi ma anche tutti i redditi da risparmio, nonché i prodotti che generano interessi o redditi equi-

¹¹ La Direttiva 2011/16/UE ha abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2013, la Direttiva 77/799/CEE e, nel contemplare le diverse forme di scambio di informazioni, introduce lo scambio di informazioni automatico quale strumento di cooperazione amministrativa tra Stati di carattere generale. Una disposizione di particolare interesse è infatti quella contenuta all'art. 8 della Direttiva ("Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni"), secondo il quale l'autorità competente di ciascuno Stato membro comunica all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro, mediante scambio automatico, le informazioni disponibili sui periodi d'imposta a partire dal 1 gennaio 2014, riguardanti i residenti in quest'ultimo Stato membro, su categorie specifiche di reddito e di capitale. Secondo il par. 2 dell'art. 8 della Direttiva, entro il 1 gennaio 2014, gli Stati membri comunicano alla Commissione europea le categorie di reddito sulle quali dispongono di informazioni, nonché ogni successiva modifica delle stesse. L'art. 29 prevede che gli Stati membri sono tenuti a mettere "in vigore le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi all'articolo 8 della presente direttiva a partire dal 1° gennaio 2015".

Per approfondimenti, cfr. P. Valente-C. Alagna, *Scambio di informazioni automatico per combattere l'evasione fiscale nell'UE*, in "Il Quotidiano Ipsos", 3 aprile 2013.

- valenti¹²;
- attuazione delle misure previste nel Piano d'azione contro la frode e l'evasione fiscale presentato dalla Commissione europea il 6 dicembre 2012 e nelle Raccomandazioni emanate congiuntamente al suddetto Piano;
 - adozione della proposta di direttiva sul meccanismo di **reazione rapida contro le frodi Iva** (*Quick Reaction Mechanism*): tale meccanismo consente a ciascuno Stato membro, nel caso in cui si trovi dinanzi a un *"serious case of sudden and massive VAT fraud"*, di implementare misure antifrode non attualmente previste dalla legislazione comunitaria in materia di Iva. La misura antifrode prevista dalla proposta di modifica consente 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)¹³;
 - rafforzamento del Codice di condotta sulla tassazione delle imprese del 1997, mediante

¹² "The Council approved a mandate for the Commission to negotiate amendments to the EU's agreements with Switzerland, Liechtenstein, Monaco, Andorra and San Marino on the taxation of savings income. The aim is to ensure that the five countries continue to apply measures that are equivalent to the EU's directive on the taxation of savings income, which is being amended (...)" (cfr. "Press Release - 3238th Council meeting - Economic and Financial Affairs", 14 maggio 2103, consultabile al seguente link: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/137122.pdf).

¹³ La regola generale in materia di Iva prevede che, nel caso in cui uno Stato membro intenda contrastare le frodi Iva attraverso misure non previste dalla normativa Iva comunitaria, deve formalmente richiedere una deroga, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva Iva. La Commissione redige una proposta in tal senso e la sottopone al Consiglio per l'adozione all'unanimità, al fine di consentire l'attuazione di tali misure. Tale procedura può richiedere tempi lunghi, non consentendo allo Stato membro in questione di attuare rapidamente le misure necessarie per contrastare la frode.

Con l'adozione del *Quick Reaction Mechanism* (di cui alla proposta di direttiva del 31 luglio 2012) gli Stati membri non devono attendere il completamento della suddetta procedura, prima di applicare specifiche misure antifrode. Difatti, gli Stati membri devono comunicare formalmente alla Commissione la loro intenzione di introdurre una misura di deroga alla legislazione comunitaria sulla base del *Quick Reaction Mechanism*, illustrando in dettaglio le circostanze che giustificano il ricorso a tale sistema. La Commissione si pronuncia generalmente entro un mese dal ricevimento di tutte le informazioni necessarie. Per ulteriori approfondimenti, cfr. S. Mattia-C. Alagna, *Lotta alle frodi fiscali, la proposta di modifica della direttiva n. 112/2006*, in "Il Quotidiano Ipsosa", 2 agosto 2012.

- l'introduzione di misure più efficaci contro la concorrenza fiscale dannosa;
- presentazione da parte della Commissione europea, entro la fine del 2013, di una proposta di revisione della direttiva sul **trasferimento degli utili tra le società "matri e figlie"** ("Direttiva madre-figlia") e prosecuzione, da parte della Commissione stessa, dell'attività di riesame delle disposizioni antiabuso comunitarie;
- istituzione di una **piattaforma per la good governance in materia fiscale**, composta da esperti degli Stati membri e da rappresentanti dei portatori d'interesse che prestino assistenza ai lavori in corso sulla pianificazione fiscale aggressiva e sulla *good governance* in materia fiscale;
- continuazione degli sforzi intrapresi a livello mondiale contro l'erosione della base imponibile mediante il *profit shifting*¹⁴ (c.d. "*BEPS*"), la mancanza di trasparenza e le misure fiscali dannose, mediante la promozione di norme di *good governance* in materia fiscale con i Paesi terzi;
- approvazione, entro la fine del 2013, della quarta direttiva contro il riciclaggio (la cui proposta è stata presentata il 6 febbraio 2013, ed è tuttora all'esame delle istituzioni dell'U-

¹⁴ Il 12 febbraio 2013, l'OCSE ha pubblicato il Rapporto "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*" il quale identifica i principi-chiave della tassazione delle attività transfrontaliere e le opportunità di erosione della base imponibile mediante il *profit shifting*. Il Rapporto evidenzia come le imprese multinazionali sempre più frequentemente sfruttano le differenze tra i diversi regimi fiscali nazionali con lo scopo di ridurre in modo considerevole l'imposizione sul reddito.

Recenti studi hanno analizzato il c.d. *effective tax rate* (ETR) delle imprese multinazionali al fine di dimostrare l'esistenza (o l'assenza) di strutture di pianificazione fiscale finalizzate all'erosione della base imponibile mediante il *profit shifting*. Tali studi hanno evidenziato che le strutture di pianificazione fiscale poste in essere dalle imprese multinazionali comportano, frequentemente, il "disallineamento" tra gli Stati in cui il *business* e gli investimenti sono localizzati e i Paesi in cui vengono dichiarati i conseguenti profitti.

Per ulteriori approfondimenti sul Rapporto BEPS, cfr. P. Valente, *Aggressive Tax Planning. Profili elusivi delle transazioni finanziarie*, in "il fisco" n. 22/2013, fascicolo n. 1, pag. 3372; P. Valente, *Tax planning aggressivo. Il Rapporto OCSE 'Addressing Base Erosion and Profit Shifting'*, in "il fisco" n. 12/2013, fascicolo n. 1, pag. 1802; P. Valente, *L'erosione della base imponibile e il profit shifting*, in "Il Quotidiano Ipsosa", 18 febbraio 2013; P. Valente-C. Alagna, *Attenzione dell'OCSE puntata sulla 'pianificazione fiscale aggressiva'*, in "Il quotidiano del commercialista", www.eutekne.info, del 15 febbraio 2013.

nione europea), con l'obiettivo di contrastare l'evasione fiscale;

- promozione della **cooperazione** con le Autorità di **contrasto al riciclaggio** di denaro, con le Autorità giudiziarie e con i servizi di previdenza sociale;
- **istituzione di uno Statuto europeo del contribuente**: per migliorare la *compliance* fiscale, la Commissione europea valuterà le *best practices* amministrative degli Stati membri, al fine di redigere un codice del contribuente che introduca disposizioni volte a rafforzare la cooperazione, la fiducia e l'affidabilità tra Amministrazioni fiscali e contribuenti, in modo da garantire maggiore trasparenza su diritti e obblighi dei contribuenti. A tal fine, la Commissione europea ha avviato, ad inizio 2013, una consultazione pubblica, diretta a raccogliere i contributi sul tema da parte di tutti gli *stakeholders* interessati. Lo Statuto europeo del contribuente dovrebbe contenere i principi fondamentali ai quali gli Stati membri dovrebbero uniformare i rispettivi Statuti interni a garanzia, da un lato, di una maggiore trasparenza e semplificazione delle operazioni *cross-border* e, dall'altro, di un più elevato livello di qualità dei sistemi fiscali¹⁵;
- valutazione delle questioni relative alla **tassazione di servizi e prodotti dell'economia digitale**, in particolare, al fine di prevenire il fenomeno dell'erosione della base imponibile¹⁶:

¹⁵ Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. C. Alagna, *Allo studio un modello internazionale di Statuto del contribuente*, in "Il quotidiano del commercialista", *www.eutekne.info*, del 16 maggio 2013.

¹⁶ L'obiettivo dei diversi Governi europei e dei principali organismi sovranazionali (OCSE e Commissione europea su tutti) è l'adozione di misure coordinate volte a garantire che le imprese nazionali e multinazionali paghino "*the fair share of tax*" nei diversi Stati in cui operano. Il dibattito internazionale è incentrato sulla liceità dei comportamenti delle imprese multinazionali che sfruttano le distorsioni esistenti nei diversi ordinamenti al fine di ottimizzare il carico fiscale: si tratta quindi di delineare entro quali confini la pianificazione fiscale può essere considerata legittima e quando, al contrario, "sfocia" nella c.d. "pianificazione fiscale aggressiva". Per ulteriori approfondimenti sul tema,

negli ultimi mesi, i principali Governi europei hanno affrontato il tema della tassazione delle imprese multinazionali (in particolare le imprese multinazionali c.d. "digitali"), evidenziando come queste strutturino l'attività di *business* anche al fine di ottimizzare il carico fiscale consolidato. La problematica della tassazione delle imprese multinazionali c.d. "digitali" ha avuto notevole rilevanza mediatica: tali imprese riescono, per effetto della loro componente intangibile, a sfuggire alla tassazione e localizzare i redditi in giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità di vantaggio. Tale aspetto, emerso sin dalle prime analisi delle ricadute fiscali del commercio in *internet*, ha rappresentato l'elemento potenzialmente in grado di rendere inapplicabili i tradizionali criteri di tassazione previsti dalla fiscalità internazionale: gli sviluppi introdotti dall'economia digitale comportano, pertanto, una necessaria rivisitazione dei principi contenuti nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni al fine di renderli coerenti con l'attuale contesto economico¹⁷;

- promozione, nell'ambito del progetto EURO-FISC, delle **verifiche fiscali simultanee** e delle **verifiche fiscali congiunte**;
- introduzione di un portale *web* sulla fiscalità.

cfr. P. Valente-L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione occulta: profili applicativi nelle verifiche*, Milano, Ipsoa, 2013, p. 295 ss.; P. Valente, *Stabile organizzazione e jurisdiction to tax: il dibattito a livello internazionale*, in "il fisco" n. 20/2013, fascicolo n. 1, pag. 3050.

¹⁷ A tal fine, è opportuno rammentare che sono in fase di pubblica consultazione i seguenti *Discussion Draft*:

- in tema di stabile organizzazione, "*OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)*", pubblicato il 19 ottobre 2012;
- con riferimento a dividendi, interessi e *royalties*, "*OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Meaning of 'Beneficial Owner' in Articles 10, 11 and 12*", pubblicato il 19 ottobre 2012;
- in materia di prezzi di trasferimento, "*Discussion Draft Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions*" del giugno 2012.

Tavola 1 - Le conclusioni del Consiglio europeo del 22 maggio 2013

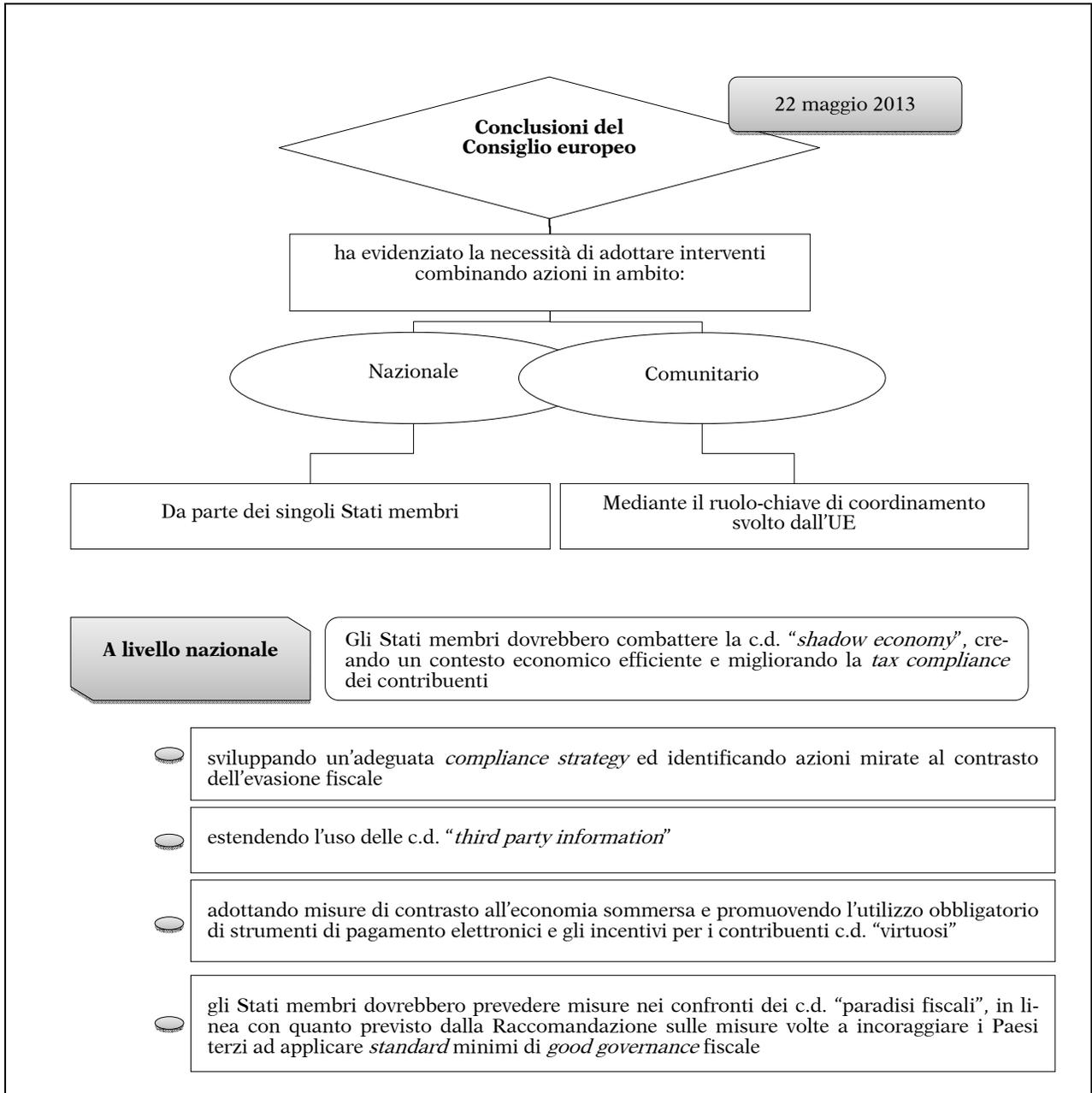


Tavola 2 - Le conclusioni del Consiglio europeo del 22 maggio 2013 (...segue)

A livello comunitario	Il Consiglio europeo attribuisce significativa rilevanza alle seguenti tematiche:
●	rafforzamento della cooperazione amministrativa, mediante l'ampliamento dello scambio automatico di informazioni
●	avvio dei negoziati per la revisione degli accordi con i Paesi terzi in materia di tassazione dei redditi da risparmio
●	attuazione delle misure previste nel Piano d'azione contro la frode e l'evasione fiscale presentato dalla Commissione europea il 6 dicembre 2012
●	adozione della proposta di direttiva sul meccanismo di reazione rapida contro le frodi Iva (<i>Quick Reaction Mechanism</i>)
●	presentazione da parte della Commissione europea, entro la fine del 2013, di una proposta di revisione della direttiva sul trasferimento degli utili tra le società "madri e figlie"
●	rafforzamento del Codice di condotta sulla tassazione delle imprese del 1997, mediante l'introduzione di misure più efficaci contro la concorrenza fiscale dannosa
●	continuazione delle azioni intraprese a livello internazionale contro l'erosione della base imponibile mediante il <i>profit shifting</i> , la mancanza di trasparenza e le misure fiscali dannose, mediante la promozione di norme di <i>good governance</i> in materia fiscale con i Paesi terzi
●	approvazione, entro la fine del 2013, della quarta direttiva contro il riciclaggio
●	istituzione di uno Statuto europeo del contribuente per migliorare la <i>compliance</i> fiscale
●	valutazione delle questioni relative alla tassazione di servizi e prodotti dell'economia digitale al fine di prevenire il fenomeno dell'erosione della base imponibile

4. L'erosione della base imponibile mediante lo spostamento dei profitti

I recenti lavori OCSE in materia di fiscalità internazionale – in particolare, il Rapporto “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, (di seguito, “*Rapporto BEPS*” o anche “il Rapporto dell’OCSE”) del 12 febbraio 2013 – hanno evidenziato come le imprese multinazionali tentino di strutturare l’attività di *business* tenendo in considerazione la **variabile fiscale**.

Le imprese multinazionali si trovano, da un lato, a gestire la leva fiscale al fine di risultare *compliant* con le legislazioni nazionali dei diversi Paesi nei quali operano; dall’altro, pianificano il *business* anche al fine di ottimizzare il carico fiscale globale, attirando però l’attenzione delle

Amministrazioni finanziarie, preoccupate dalla possibilità di perdere la propria potestà impositiva su determinati redditi derivanti da transazioni transfrontaliere.

Le imprese multinazionali tendono a localizzare i propri investimenti laddove la redditività risulti essere più elevata: il livello di tassazione, i principi che caratterizzano il sistema fiscale di un determinato Paese e le modalità attraverso cui le Amministrazioni fiscali operano rappresentano fattori in grado di influenzare sia la redditività di un’impresa sia le decisioni di investimento della stessa.

In particolare, tali imprese si organizzano al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione e cercano di sfruttare le distorsioni esistenti nei vari ordinamenti nazionali al fine di beneficiare della

c.d. “doppia non-imposizione” di un determinato elemento reddituale.

A tal proposito, il Rapporto BEPS evidenzia come l’interazione di legislazioni fiscali diverse possa comportare “*gaps*” che offrono l’opportunità ai contribuenti di eliminare o ridurre in modo significativo il livello di imposizione sul reddito, mediante operazioni legittime dal punto di vista giuridico-legale, che sono, tuttavia, in contrasto con lo scopo e lo spirito della norma.

In generale, le transazioni non dovrebbero essere “strutturate” in maniera tale da rendere le relative conseguenze fiscali poco coerenti con quelle economiche. In ogni caso, l’impresa dovrebbe porre in essere transazioni il cui “*tax result*” non possa ritenersi in contrasto con l’intento del legislatore.

Il Rapporto BEPS identifica **quattro principi-chiave della tassazione delle attività transfrontaliere**¹⁸:

- **potestà impositiva**: in presenza di un elemento transnazionale di reddito, può accadere che sia il Paese di residenza dell’impresa multinazionale sia il Paese nel quale è stato prodotto il reddito (c.d. “Stato della fonte”) esercitano, contemporaneamente e legittimamente, il proprio “*right to tax*” originando un rischio di doppia imposizione; il Rapporto BEPS fa riferimento inoltre ai fenomeni di doppia non imposizione, i quali frequentemente derivano dall’applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni;
- **transfer pricing**: secondo il Rapporto BEPS, le imprese multinazionali possono essere incentivate a spostare funzioni, rischi e *assets* in Paesi caratterizzati da una fiscalità di vantag-

gio; gli studi OCSE in materia hanno evidenziato come la tematica dei prezzi di trasferimento rappresenta uno dei maggiori rischi inerenti la fiscalità internazionale.

I problemi che le tecniche di *transfer pricing* possono presentare sono significativi e richiedono un notevole investimento di risorse sia da parte delle Amministrazioni finanziarie, sia da parte delle società multinazionali, non solo a causa della elevata materia imponibile coinvolta, ma anche a motivo della loro complessità e specializzazione. Il 30 aprile 2013, l’OCSE ha pubblicato, nell’ambito del progetto avviato nel 2011 sulla valutazione dei rischi insiti nel *transfer pricing*, il documento “*Public Consultation: Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*”¹⁹, il quale identifica le principali aree di rischio in tema di prezzi di trasferimento, gli indicatori di rischio e illustra le diverse *practices* e gli approcci seguiti dagli Stati al fine di fornire alle Amministrazioni finanziarie risorse in materia di *transfer pricing risk assessment*;

- **leverage**: negli ultimi anni, l’OCSE ha posto l’attenzione sui profili elusivi e sui possibili arbitraggi fiscali realizzati ponendo in essere transazioni finanziarie *cross border*²⁰;

¹⁸ Coerentemente ai principi chiave identificati dal Rapporto BEPS, a seguito del meeting del Consiglio OCSE, tenutosi a Parigi in data 29 e 30 maggio 2013, è stato pubblicato il documento “*Update: Base Erosion and Profit Shifting*”, il quale illustra le azioni intraprese dall’OCSE in materia. In particolare, nel contesto dell’azione di contrasto al fenomeno dell’erosione della base imponibile e del profit shifting, l’OCSE ha istituito i seguenti tre gruppi di lavoro temporanei:

- il gruppo “*Countering base erosion*” si occupa dell’esame delle misure anti-elusive e degli strumenti di contrasto alle pratiche fiscali dannose;
- il gruppo “*Jurisdiction to tax*” si occupa delle questioni connesse alle disposizioni CFC, a quelle sulla residenza e alle disposizioni riguardanti i servizi e i prodotti digitali;
- il gruppo “*Transfer pricing*” è incaricato dello studio delle questioni connesse alla determinazione ed applicazione del principio dell’*arm’s length*.

I lavori oggetto dell’attività dei suddetti *focus groups* rappresentano la base per lo sviluppo del piano di azione evidenziato nel Rapporto BEPS.

¹⁹ L’OCSE ha invitato i rappresentanti del mondo del *business* a fornire eventuali commenti sulle previsioni contenute nel *Draft Handbook* entro il 13 settembre 2013.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. Valente, *La valutazione dei rischi di transfer pricing*, in “Il Quotidiano Ipsosa”, 7 maggio 2013; P. Schipani-F. Vincenti, *Documentazione specifica per valutare i rischi nel transfer pricing*, in “Il quotidiano del commercialista”, www.eutekne.info, del 18 giugno 2013.

²⁰ Uno degli schemi elusivi più frequenti consiste nel porre in essere un’operazione di finanziamento tra una *branch/subsidiary* localizzata in uno Stato a bassa imposizione, e la capogruppo residente in uno Stato a tassazione meno vantaggiosa. Nello specifico, la *branch/subsidiary (Lender)* è residente nel Paese con *tax rate* più basso, così da assoggettare l’imponibile ad un regime fiscale più vantaggioso, mentre la capogruppo (*Borrower*) è residente in uno Stato con *tax rate* più elevato, in modo da sfruttare il regime di deducibilità degli interessi. In tal caso, il beneficio fiscale derivante dall’operazione di finanziamento è rappresentato dalla differenza tra i “*tax rate effettivi*” delle diverse giurisdizioni coinvolte, moltiplicata per gli interessi relativi all’operazione di finanziamento. Una fattispecie frequente nella prassi si riscontra quando un gruppo pone in essere un’operazione di “*debt financing*”, finanziando, tramite una società del gruppo residente in un Paese a bassa tassazione, le altre società residenti in Paesi a tassazione più elevata. In tal modo, il debito sarà allocato alle società residenti in Paesi a fiscalità meno vantaggiosa. Ciò che ne deriva è che gli interessi sono dedotti dalla base imponibile delle società operanti in Paesi a tassazione elevata, mentre la società finanziatrice

- **regole anti-elusione:** il Rapporto BEPS evidenzia come le regole anti-elusione differiscano tra i Paesi in ragione delle diverse tradizioni giuridico-legali, del livello di sofisticazione dei sistemi fiscali, delle interpretazioni fornite dai giudici nazionali. Le regole anti-elusive nazionali rappresentano il punto di riferimento per consentire ai contribuenti e alle Amministrazioni finanziarie di stabilire entro quali limiti un'operazione può essere considerata "fiscalmente aggressiva" o legittima.

Infine, anche il Rapporto BEPS, suggerisce l'adozione di un piano di azione finalizzato a contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile, il quale dovrebbe prevedere interventi mirati e coordinati nelle seguenti aree di rischio:

- **hybrid mismatch arrangements**, arbitraggi e altri accordi che sfruttano le differenze di trattamento fiscale di entità, strumenti e trasferimenti tra due o più Paesi al solo fine di ottenere un indebito vantaggio fiscale;
- disposizioni convenzionali relative ai redditi derivanti da operazioni aventi ad oggetto servizi e/o i c.d. "**digital goods**";
- trattamento fiscale dei finanziamenti e delle altre **transazioni intercompany**;
- la disciplina dei prezzi di trasferimento, con particolare riferimento ai c.d. "**intangibles**" (attualmente oggetto di un progetto di lavoro dell'OCSE, finalizzato alla revisione del capitolo VI delle *Transfer Pricing Guidelines* OCSE) e alle operazioni di **business restructuring** (oggetto di uno specifico lavoro dell'OCSE che ha portato alla redazione, nel 2010, del capitolo IX delle *Transfer Pricing Guidelines* OCSE)²¹;
- l'esistenza dei c.d. "**harmful regimes**" e l'identificazione delle azioni necessarie a contrastarli, basate sui principi di trasparenza e sostanza economica;
- l'efficacia delle **misure anti-abuso** (in particolare GAAR, CFC, *thin capitalization* e ogni altra misura diretta a prevenire l'abuso dei trattati fiscali).

Il Rapporto BEPS, coerentemente con quanto

del gruppo, che percepisce gli interessi, beneficia di un regime fiscale più vantaggioso, permettendo così una riduzione del carico fiscale complessivo del gruppo.

Per ulteriori approfondimenti sui profili elusivi delle transazioni finanziarie, cfr. P. Valente, *Aggressive Tax Planning. Profili elusivi delle transazioni finanziarie*, in "il fisco" n. 22/2013, fascicolo n. 1, pag. 3372.

²¹ Per ulteriori approfondimenti in materia, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, Ipsoa, 2012, p. 2213 ss.

affermato nei lavori predisposti dalla Commissione europea, ha evidenziato la necessità di interventi coordinati: anche i Governi si trovano ad operare in un contesto globalizzato dove le *tax policies* nazionali devono essere considerate in connessione con quelle degli altri Paesi e devono essere attentamente valutati gli effetti di tale interazione; inoltre, gli Stati risultano essere in competizione tra loro al fine di attrarre gli investimenti dei contribuenti, i quali utilizzano le disposizioni di legge con l'obiettivo di ridurre i costi (fiscali).

5. L'istituzione della "Platform for Tax Good governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation"

Sulla base di quanto affermato nella Comunicazione del 6 dicembre 2012, in data 23 aprile 2013, la Commissione europea ha adottato una decisione che istituisce la "Platform for Tax Good governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation" (di seguito, "la Platform").

La Platform, presieduta dalla Commissione e costituita da rappresentanti delle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, della società civile e delle organizzazioni professionali rappresentative di interessi diffusi a livello internazionale ed europeo, ricoprirà l'importante funzione di instaurare un dialogo relativo alla *good governance* in campo fiscale²².

²² Al fine di individuare i componenti più idonei a far parte della Platform, la Commissione aveva lanciato una "call for applications" rivolta a rappresentanti a livello europeo della società civile, del mondo imprenditoriale e delle organizzazioni professionali, affinché questi ultimi, qualora intenzionati a diventare membri della Platform, rispondessero alla "call" manifestando il proprio interesse e designando un proprio rappresentante. La "call" indica, tra i requisiti per entrare a far parte della Platform, un elevato livello di esperienza e di competenza rispetto alla tematica della *good governance* in ambito fiscale, oltre alla comprovata capacità di fornire consulenza e assistenza nell'ambito delle politiche fiscali.

Tra i membri della Platform figura la *Confédération Fiscale Européenne* (CFE) rappresentata da Piergiorgio Valente, *Chairman* del Comitato Fiscale della stessa, e, *as an alternate*, da Stella Raventós-Calvo. La CFE ricoprirà il ruolo di membro della Platform con un mandato, rinnovabile, di tre anni (cfr. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/pr_taxgoods.pdf).

In data 4 giugno 2013, la Commissione europea ha pubblicato il documento "Members of the Platform for Tax Good governance", il quale indica i membri della *EU Platform*. In particolare, sono state nominate le seguenti associazioni: *International Chamber of Commerce* (ICC), *Federation of European Accountants, BusinessEurope*, *Confédération Fiscale Européenne* (CFE), *American Chamber*

La decisione del 23 aprile 2013 sottolinea, in riferimento al concetto di *good governance*, che esso comprende le tematiche relative alla trasparenza, allo scambio di informazioni e alla libera concorrenza in ambito fiscale.

La *Platform* avrà il compito di:

- **stimolare il dibattito** tra Amministrazioni finanziarie dei Paesi membri, rappresentanti del mondo imprenditoriale e della società civile, per quanto riguarda le tematiche connesse alla *good governance* in ambito fiscale, all'*aggressive tax planning* e alle doppie imposizioni;
- fornire alla Commissione **informazioni** che possano rivelarsi utili in vista dell'identificazione delle priorità negli ambiti d'azione sopra menzionati e delle modalità e strumenti più idonei a determinare sviluppi positivi in tali aree;
- contribuire alla migliore **implementazione** possibile delle **Raccomandazioni** contenute nel Piano d'azione della Commissione del 6 dicembre 2012, identificando le rilevanti problematiche tecniche e pratiche, e le relative possibili soluzioni;
- contribuire ad **acquisire informazioni** rilevanti in vista della preparazione del **Rapporto** riguardante le misure volte a incoraggiare i Paesi terzi nell'implementazione di *standard* minimi di *good governance* in ambito fiscale, che la Commissione intende pubblicare entro la fine del 2015;
- fornire **suggerimenti** pratici e possibili modalità concrete per affrontare in maniera effi-

of Commerce (AmCham), Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), Mouvement des Entreprises de France (MEDEF), Bund Deutscher Unternehmen (BDI), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), European Association of Tax Law Professors (EALTP), Tax Justice Network, European Federation of Public Service Unions (EPSU), Oxfam International, Christian Aid, Coopération Internationale pour le Développement et la Solidarité (CIDSE).

Il documento è consultabile al seguente link: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/document/s/taxation/pr_taxgoods.pdf.

Per ulteriori approfondimenti cfr. C. Alagna, *La 'platform for tax good governance, aggressive tax planning and double taxation'*, in "Il Quotidiano IPSOA", 5 giugno 2013; A. Della Rovere, *Commissione Ue, nuovo gruppo di lavoro sulla 'good governance fiscale'*, in "Il quotidiano del commercialista", www.eutekne.info, del 4 giugno 2013.

ciente gli attuali **problemi di doppia tassazione**, i quali ostacolano il normale funzionamento del mercato interno.

La decisione del 23 aprile 2013 evidenzia inoltre i legami che si instaurano, nella pratica, tra le problematiche legate alla doppia imposizione e quelle relative alla doppia non imposizione. Secondo la decisione, le due tematiche dovrebbero essere trattate in maniera unitaria dai componenti della *Platform*, anche in considerazione del fatto che la doppia non imposizione è spesso associata a schemi di *aggressive tax planning*, che rappresenta una delle più importanti aree di intervento affrontate dal piano di azione presentato dalla Commissione europea il 6 dicembre 2012.

6. Considerazioni conclusive

La globalizzazione dell'economia, gli sviluppi tecnologici, l'internazionalizzazione delle imprese e la connessa interdipendenza delle Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi membri hanno evidenziato i limiti connessi ad approcci rigorosamente nazionali nella lotta alla frode e all'evasione fiscale, e rafforzano invece la necessità di un'azione comune e coordinata da parte dei diversi Stati coinvolti.

La frode e l'evasione fiscale rappresentano fenomeni globali che nessuno Stato membro può affrontare unilateralmente.

La Commissione europea e il Consiglio ritengono che le misure specifiche individuate nel Piano d'azione del 6 dicembre 2012 possono offrire una risposta efficace ai suddetti fenomeni evasivi, in quanto contribuiscono:

- ad aumentare l'equità dei regimi fiscali degli Stati membri;
- a garantire le "entrate" fiscali necessarie;
- a migliorare il funzionamento del mercato interno.

Inoltre, come ribadito dal Consiglio straordinario dell'Unione europea, nel *meeting* del 22 maggio 2013, nel contesto della lotta alla frode e all'evasione fiscale, l'Unione europea deve svolgere un ruolo-chiave nella promozione dello scambio automatico di informazioni quale nuovo *standard* internazionale.