

# Lotta all'evasione e alla pianificazione fiscale aggressiva nel Piano d'azione della Commissione europea

di Piergiorgio Valente\*

1. Premessa – 2. Evasione fiscale e pianificazione fiscale aggressiva nell'azione della Commissione europea e dell'OCSE – 2.1 L'azione comunitaria – 2.2 Gli interventi dell'OCSE – 3. Il Piano d'azione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 – 4. Le misure di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva nella Raccomandazione “*on aggressive tax planning*” – 5. Considerazioni conclusive.

## 1. PREMESSA

Gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva possono determinare effetti distortivi nella determinazione del reddito imponibile delle società appartenenti ad un gruppo multinazionale. Il perseguimento esclusivo, da parte dei contribuenti-imprese multinazionali, di vantaggi fiscali suscita la preoccupazione delle Amministrazioni fiscali che si vedono sottrarre materia imponibile, per effetto dell'implementazione di strutture di *tax planning* (1).

---

\* Bureau Member BIAC (*Business and Industry Advisory Committee to the OECD*). Docente di fiscalità comunitaria e sovranazionale presso la Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza.

(1) Secondo l'OCSE, l'implementazione di schemi di pianificazione fiscale aggressiva può arrecare danni di carattere reputazionale: *aggressive tax strategies can be detrimental to shareholders' interests, particularly in the medium-to-long term, because they are high risk and the costs of failure can be significant, also from the point of view of reputation. Furthermore, for some years now there has been a clear trend in the relationship between tax administrations*

Le misure di contrasto a tali schemi sono in grado di produrre benefici sia per i contribuenti che per le Amministrazioni fiscali. Con riguardo ai contribuenti, i vantaggi dovrebbero includere:

- la creazione di un *level playing field*;
- un maggior grado di certezza;
- la riduzione dei costi di *compliance* e il mantenimento di un'adeguata reputazione;
- la riduzione dei rischi, anche di natura penaltributaria.

Con riferimento alle Amministrazioni fiscali, i benefici riguardano la possibilità di disporre di informazioni tempestive e complete, le quali consentono una più repentina ed efficace risposta, soprattutto in fase di verifica.

Nel contesto della lotta agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, eventuali misure di contrasto applicate non impediscono ai contribuenti-imprese multinazionali di porre in essere tutte quelle operazioni che, seppur dirette alla minimizzazione del carico fiscale, rimangono tuttavia nell'alveo del legittimo risparmio di imposta.

---

*and large businesses away from a purely adversarial model towards a more collaborative approach. At the basis of these co-operative compliance programmes there is an exchange of transparency for certainty, for both parties (OCSE, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, febbraio 2013). The problem of agreeing which side of the boundary a customer's tax planning behaviour falls still seems central to its risk rating. The Varney Delivery Plan eschews the word avoidance and instead adopts the term boundary of the law, which seems to imply a boundary between so-called acceptable and unacceptable tax planning (J. FREEDMAN – G. LOOMER – J. VELLA, Moving Beyond Avoidance? Tax Risk and the Relationship between Large Business and HMRC, giugno 2007). Cfr. inoltre, J. FREEDMAN – G. LOOMER – J. VELLA, Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches, in British Tax Review, 2009, No. 1; FMI, Globalization, Opportunities and Threats, 1997; OCSE, Forum on Tax Administration, Compliance management of large business task group – Guidance Note, luglio 2009; H. HUIZINGA – L. LAEVEN, International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective, in Journal of Public Economics, giugno 2008, Vol. 92, Issues 5-6; J. ALM – R. BAHL – M. N. MURRAY, Tax Base Erosion in Developing Countries, in Economic Development and Cultural Change, luglio 1991, Vol. 39, No. 4; A. BAYAR – FRANK M., The Erosion of the Different Tax Bases, in Public Finance, 1987, Vol. 42, Issue 3.*

## 2. EVASIONE FISCALE E PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA NELL'AZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA E DELL'OCSE

### 2.1 L'azione comunitaria

Secondo la Commissione europea COM(2012)351, mentre l'evasione fiscale fa riferimento, in generale, a: “sistemi illeciti per i quali l'assoggettamento all'imposta è occultato o ignorato, ossia il contribuente paga meno di quanto sia tenuto a fare per legge occultando redditi o informazioni alle amministrazioni fiscali”.

L'*aggressive tax planning* include, invece, “il ricorso ad operazioni o strutture artificiali e lo sfruttamento delle disarmonie esistenti tra i sistemi tributari con l'effetto di minare le norme fiscali degli Stati membri ed esacerbare la perdita di entrate fiscali” (2).

Con l'obiettivo di contrastare il fenomeno della pianificazione fiscale aggressiva – con effetti analoghi a quelli che derivano dalla lotta all'evasione fiscale – la Commissione europea COM(2012)351, si è riproposta di esaminare le modalità per migliorare l'accesso alle informazioni sui flussi di denaro e per agevolare la tracciabilità dei pagamenti di importo significativo, effettuati per il tramite di conti di banche *off-shore*.

Uno strumento necessario per contrastare efficacemente i fenomeni in commento è la cooperazione tra Stati. A tal proposito, la Commissione suggerisce di:

- rafforzare gli strumenti legislativi esistenti atti a incentivare e rafforzare la cooperazione amministrativa, sia nel campo delle imposte dirette,

---

(2) *Tax planning occurs when taxpayers legally organize their tax affairs to minimize their taxation liabilities. You may receive advice about tax planning arrangements and schemes from financiers, accountants, lawyers, tax agents, financial planners and other businesses. However, some advisers and promoters will market arrangements that promise tax benefits but do not comply with the law. These arrangements are considered to be aggressive tax planning arrangements, commonly referred to as tax schemes (Australian Taxation Office-ATO).*

- sia in quello delle imposte indirette. La c.d. “direttiva risparmio” (oggetto di revisione da parte dell’Unione europea) (3) prende in considerazione 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 (4). 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 2011/16/UE, con lo scopo di mettere in atto uno scambio di informazioni automatico sicuro ed efficace all’interno dell’Unione europea;

Le strategie di *tax planning* producono effetti indiretti sulla base imponibile: *strategies used by companies to minimise corporate tax may also significantly reduce the corporate tax base and thus the tax actually due* (OCSE, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, febbraio 2013). Cfr. M. Brem, *Globalization, Multinationals and Tax Base Allocation: Advance Pricing Agreements as Shifts in International Taxation?*, Ahmedabad (India), 2005.

Per un’analisi approfondita dei c.d. *tax schemes*, cfr. *Tax planning-investigate before investing* (<http://www.ato.gov.au/atp/content.aspx?doc=/content/00183234.htm&mnu=49220&mfp=001/008>). Si veda anche l’elencazione di casi considerati “aggressive” in <http://www.ato.gov.au/atp/keywordindex.aspx>.

Per approfondimenti cfr. P. VALENTE, *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, 2011, p. 1801 ss.

(3) 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.

Per 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 del 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 del 2012.

(4) Per approfondimenti in materia di scambio di informazioni, cfr. P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, Ipsoa, 2012, p. 923 ss.; 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*

- “affrontare le tendenze e i meccanismi della frode fiscale e dell’evasione fiscale”, mediante la condivisione di strumenti e metodi di lavoro tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri. La Commissione intende implementare al più presto il progetto c.d. “EUROFISC” e il c.d. “meccanismo di reazione rapida” per i casi di frode dell’IVA (5):
  - garantire livelli elevati di adempimento da parte dei contribuenti. Allo scopo di migliorare 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;
  - rafforzare la *governance* tributaria, mediante il coordinamento tra imposte dirette ed indirette;
  - considerato che la “frode fiscale frequentemente si accompagna ad altre forme di criminalità”, sviluppare la collaborazione tra le Ammini-

---

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 del 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 del 2010; P. VALENTE, *Lo scambio di informazioni su richiesta nelle fonti comunitarie*, in *il fisco*, n. 31 del 2011; P. VALENTE, *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse*, in *il fisco*, n. 30 del 2010; P. VALENTE, *Il Protocollo 2010 di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale*, in *il fisco*, n. 23 del 2010; P. VALENTE, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *il fisco*, n. 20 del 2010.

(5) Il 31 luglio 2012, la Commissione europea ha adottato la proposta di modifica della Direttiva n. 112 del 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 antifrode 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 approfondimenti sul *Quick Mechanism Reaction*, cfr. S. MATTIA – C. ALAGNA, *Lotta alle frodi fiscali, la proposta di modifica della Direttiva n. 112 del 2006*, in *Il Quotidiano Ipsoa*, 2 agosto 2012.

strazioni fiscali e le altre autorità, in particolare quelle competenti in materia di riciclaggio di denaro e sicurezza sociale, nonché le autorità giudiziarie, a livello sia nazionale che internazionale (6).

L'azione di contrasto all'evasione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva è strettamente connessa, secondo la Commissione europea, agli interventi contro i c.d. "paradisi fiscali". Nella COM(2012)351, 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".

Caratteristiche tipiche di un paradiso fiscale sono:

- l'assenza di un effettivo scambio di informazioni;
- la mancanza di trasparenza;
- l'assenza dell'obbligo, per le entità economiche, 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 (7).

Secondo la Commissione, i paradisi fiscali continuano a rappresentare un "danno potenziale" per gli interessi degli Stati membri. Come af-

---

(6) Per approfondimenti sulla COM(2012)351, 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 del 2012.

(7) 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.

fermato nella COM(2012)351, “(1) 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 im-

---

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 (dodici) 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”.

ponibili 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”.

## 2.2 Gli interventi dell'OCSE

Il dibattito sugli schemi di pianificazione fiscale aggressiva attuati dalle imprese multinazionali è di precipua attualità anche in ambito OCSE. A queste ultime si richiede sempre più fermamente di rispettare sia il dato letterale sia lo spirito delle leggi degli Stati in cui operano (8).

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”).

---

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 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 5 dicembre 2012, include nella lista c.d. “grey” soltanto Nauru e Niue.

Per approfondimenti sui progressi effettuati dai c.d. “paradisi fiscali” in materia di scambio di informazioni, nonché sui progressi realizzati da San Marino, cfr. P. VALENTE, *San Marino. Fiscalità degli accordi internazionali*, Milano, IPSOA, 2012, p. 115 ss.

(8) B. ERLE (*Tax Risk Management and Board Responsibility*, in Schön W., *Tax and Corporate Governance*, op.cit., p. 205 ss.) precisa che *stakeholders are showing increasing interest in obtaining comprehensive information on how tax risk management and corporate conduct are implemented and supervised*. Per approfondimenti cfr. P. VALENTE, *Tax governance e gestione del compliance risk*, in *Corriere Tributario*, n. 35 del 2011; P. VALENTE, *Linee Guida OCSE sulle multinazionali: tax compliance e rispetto dello spirito della legge*, in *Corriere Tributario*, n. 41 del 2011; P. VALENTE, *Aggressive tax planning: esame del Rapporto OCSE sulle iniziative di tax governance*, in *il fisco*, n. 18 del 2011. Cfr. inoltre, A. E. MANNING, *Measuring Tax Aggressiveness after FIN 48: The Effect of Multinational Status, Multinational Size, and Disclosures*, University of Connecticut, giugno 2012; J. L. BLOUIN – M. DEVEREUX – D. A. SHACKELFORD, *Investment, Tax Uncertainty, and Aggressive Tax Avoidance*, giugno 2012; N. Feetham, *Tax Arbitrage: The Trawling of the International Tax System*, New Haven, CT: Yale University Press, 2010.

Il Rapporto sottolinea l'importanza di informazioni tempestive, mirate e complete al fine di combattere i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, contiene una *overview* delle misure di comunicazione (*disclosure*), applicate in alcuni Stati membri dell'OCSE e fornisce alcune raccomandazioni (9).

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 coinvolti (10).

D'altra parte, l'*audit* tradizionale non è in grado di fornire informazioni esaustive, in quanto presenta i seguenti limiti:

- non è idoneo a rivelare che il contribuente ha posto in essere un'operazione di *tax planning* aggressivo nei casi di *arrangements* internazionali complessi (11);
- quantunque in grado di rivelare l'esistenza di un'operazione di *tax planning aggressivo*, un significativo lasso di tempo, normalmente, intercorre tra la creazione ed implementazione dello schema di pianificazione e la sua individuazione mediante l'*audit*;

---

(9) Negli Stati Uniti, il venti per cento delle *disclosures* effettuate ai sensi del Sarbanes-Oxley Act riguarda le questioni fiscali (cfr. HM Revenue & Customs, *Tax on the Boardroom Agenda. The Views of Business*, febbraio 2006). Rileva l'ATO (*Good governance and tax risk management, Speech by Michael D'Ascenzo, Commissioner of Taxation*, luglio 2008) che la gestione del *tax risk* allo stesso modo di ogni altro *material risk* è da considerarsi *best practice* nell'ambito di un *risk management frame work*. Ciò implica *integrating tax risk management work into an enterprise wide approach to risk, implementing systematic processes and controls to prevent or detect potential risks (...)*. Cfr. inoltre, OCSE, *Strengthening tax audit capabilities: General principles and approaches*, 16 ottobre 2006.

(10) L'importanza dell'adozione di misure di *disclosure* è ribadita dall'OCSE nel Rapporto *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* del febbraio 2013.

(11) Secondo l'OCSE, le ragioni sono rappresentate dalla non agevole applicazione della legge, dalla necessità di comprendere la normativa estera applicabile e dal conseguente *workload*.

- risulta non agevole stabilire se lo schema di pianificazione fiscale aggressiva, individuato nel contesto di un *audit*, rappresenta un “caso isolato” o è parte di un fenomeno più ampio (12).

Da qui, la necessità di introdurre *complementary disclosure initiatives*, con l’obiettivo di accrescere la capacità delle Amministrazioni fiscali di combattere il fenomeno in commento, pur consentendo al contribuente di perseguire un legittimo risparmio d’imposta e di ridurre i relativi rischi penaltributari (13).

Il rapporto evidenzia che alcuni ordinamenti prevedono, a carico del contribuente, obblighi di *additional reporting*, sia durante la fase della dichiarazione, sia antecedentemente a tale fase. A titolo esemplificativo, viene richiesto di:

- informare l’Amministrazione fiscale dell’intenzione di richiedere la deducibilità degli interessi dovuti a una *related party* (14);

---

(12) Al fine di migliorare la trasparenza in ambito fiscale, il *Forum on Tax Administration* dell’OCSE ha pubblicato, nel settembre 2010, il *Joint Audit Report* il quale contiene linee guida e raccomandazioni in merito alla cooperazione fiscale internazionale per il tramite di verifiche fiscali congiunte tra Stati. Il Rapporto, che si basa sulle esperienze in materia manifestate dai Paesi che hanno provveduto a rispondere ai questionari all’uopo predisposti, chiarisce che il *joint audit* presuppone un accordo tra autorità fiscali di Stati diversi per lo svolgimento e il coordinamento di una verifica fiscale su uno o più contribuenti (persone fisiche e/o persone giuridiche), in relazione ai quali vi è un interesse comune o complementare. Una verifica congiunta è tale se prevede la partecipazione di almeno due autorità fiscali di Stati diversi. Presupposto per lo svolgimento di un *joint audit* è la definizione del quadro giuridico-normativo (*legal framework*) nell’ambito del quale operare. In linea generale, la base della cooperazione in materia fiscale è rinvenibile nel *network* dei trattati bilaterali e multilaterali vigenti. Per approfondimenti sul *Joint Audit Report*, cfr. P. VALENTE, *Le verifiche fiscali congiunte secondo il Rapporto del Forum on Tax Administration dell’OCSE*, in *il fisco*, n. 36 del 2010, p. 5847 ss.

(13) Per approfondimenti sugli schemi di *tax planning* aggressivo secondo l’OCSE, cfr. P. VALENTE, *Rapporto OCSE 2011: tax planning aggressivo e legittimo*, in *Corriere Tributario*, n. 28 del 2011; P. VALENTE, *Aggressive tax planning: esame del Rapporto OCSE sulle iniziative di tax governance*, *op.cit.*; P. VALENTE, *Manuale di Governance Fiscale*, *op.cit.*, p. 1801 ss.

(14) Ad es., nei Paesi Bassi.

- comunicare preventivamente l'eventuale sussistenza di *capital losses* (15);
- spiegare e riconciliare alcune differenze significative tra *tax* e *financial accounting* (16).

In altri casi, è possibile ricorrere a questionari indirizzati a determinate categorie di contribuenti e riguardanti particolari aree di rischio, con l'obiettivo di selezionare i contribuenti da sottoporre a verifica (17). È tale il caso della Nuova Zelanda, dove è stato sviluppato un *mandatory financing questionnaire* in considerazione della possibilità che società a partecipazione estera possano porre in essere pratiche di *tax planning* aggressivo riguardanti le attività finanziarie infragruppo.

Ulteriori misure di *disclosure* sono rappresentate dai programmi di *co-operative compliance* i quali fanno riferimento ad una prospettata relazione tra contribuente e Amministrazione fiscale basata sulla fiducia reciproca e forniscono linee guida per la creazione del *tax environment* in cui una siffatta relazione possa trovare sviluppo (18).

L'obiettivo è di creare un approccio comune con riferimento al *tax risk management* e alla *tax compliance*, con vantaggi sia per il contribuente che

---

(15) Ad es., in Italia e negli Stati Uniti.

(16) Nel marzo 2009, l'*International Accounting Standards Board* ha pubblicato un *draft on income tax* dove si prevede che *an entity shall disclose information about the major sources of estimation uncertainties relating to tax (...) including: a description of the uncertainty (...)*. Il Rapporto precisa che nei limiti in cui *financial accounting rules may increasingly require similar forms of disclosure, this may also become relevant for tax administrations*.

(17) Nella maggior parte dei casi, la compilazione dei questionari è obbligatoria.

(18) La relazione si fonda su principi di *disclosure* e trasparenza da parte dei contribuenti e richiede, da parte delle Amministrazioni fiscali, *commercial awareness*, imparzialità, proporzionalità, *openness* e *responsiveness*. Il Rapporto OCSE del 2009 *Engaging With High Net Worth Individuals on Tax Compliance* descrive una relazione del tutto simile tra i medesimi soggetti. Secondo l'OCSE, *High Net Worth Individuals (HNWI) pose significant challenges to tax administrations due to the complexity of their affairs, their revenue contribution, the opportunity for aggressive tax planning, and the impact of their compliance behaviour on the integrity of the tax system*.

per l'Amministrazione fiscale (19). L'OCSE rileva che i Paesi che hanno adottato tale strategia ritengono siffatto tipo di relazione indispensabile nell'ambito della *compliance* in quanto consente di raggiungere un equilibrio tra le esigenze di gestione dei rischi, anche penaltributari, da parte del contribuente e l'attività di verifica da parte dell'Amministrazione fiscale.

Diverse sono le funzioni dei *rulings*. Come evidenziato dall'OCSE, gli *advance rulings* sono forme di *selective cooperative compliance* su questioni scelte dal contribuente. Pur non operando, sostanzialmente, quali strumenti di *disclosure*, tuttavia sono in grado di fornire informazioni rilevanti in considerazione dell'ambito e del contesto in cui vengono applicati. I regimi di *ruling* variano da Stato a Stato ed includono i *rulings* fiscali generali, gli *specific clearance processes* e i pareri resi dall'Amministrazione fiscale su transazioni specifiche (20). Il *ruling* esplica i suoi effetti esclusivamente nei confronti del soggetto che ne ha fatto richiesta (21).

Alcune *disclosure initiatives* prevedono l'applicazione di sanzioni. Esse non obbligano, bensì incoraggiano i contribuenti alla *disclosure* di schemi di *tax planning* aggressivo, mediante la previsione dell'applicazione di sanzioni ridotte. In Irlanda, ad esempio, il contribuente che ha posto in essere una operazione ritenuta elusiva è assoggettato al "venti per cento *surcharge on the tax avoided* oltre agli interessi. Il venti per cento *surcharge* e gli interes-

---

(19) La gestione del rischio fiscale nei gruppi multinazionali implica l'amministrazione e il controllo delle aree di incertezza al fine di prevenire la nascita di controversie con le autorità competenti dei Paesi in cui si svolge l'attività di *business*. Per approfondimenti sul *tax risk* e sul *tax risk management*, cfr. P. VALENTE, *Manuale di Governance Fiscale, op.cit.*, p. 657 ss.

(20) Alcuni Paesi (Australia, Paesi Bassi e Nuova Zelanda) hanno, inoltre, introdotto il c.d. *product ruling* vale a dire un *ruling* "quale riferimento non solo per il soggetto che ne ha fatto richiesta, ma per qualsiasi persona appartenente ad una data categoria che investe in un determinato prodotto".

(21) L'istituto del *ruling* internazionale è stato introdotto nell'ordinamento italiano dall'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni nella Legge 24 novembre 2003, n. 326, ed attuato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004. Per approfondimenti sul *ruling* di *standard* internazionale, cfr. P. VALENTE, *Manuale di Governance Fiscale, op.cit.*, p. 1509 ss.

si non vengono applicati se il contribuente compila il *Protective Notification* entro novanta giorni dalla data di inizio dell'operazione" (22).

Nell'ambito della più ampia analisi delineata con il Rapporto in commento, si inserisce il documento *Hybrid Mismatch Arrangements* del marzo 2012, con il quale l'OCSE ritorna ad affrontare il tema delle misure di contrasto, da parte delle Autorità fiscali dei vari Paesi, ai fenomeni di arbitraggio fiscale internazionale che, nel corso degli ultimi anni, si sono evoluti e strutturati in forme e modalità sempre più sofisticate. Il documento è incentrato sull'analisi dei c.d. *Hybrid Mismatch Arrangements* ovvero di tutti quegli accordi e misure volte a sfruttare le differenze di trattamento fiscale di strumenti, entità e trasferimenti tra due o più Paesi con l'unico obiettivo di conseguire vantaggi fiscali altrimenti non dovuti e/o non giustificabili.

In linea teorica, esistono diverse modalità di contrasto agli *Hybrid Mismatch Arrangements*:

- armonizzazione delle leggi;
- norme anti abuso a carattere generale;
- norme anti abuso a carattere specifico.

Seppur con modalità differenti, la previsione di specifiche misure di contrasto agli *Hybrid Mismatch Arrangements* rappresenta, in base ad evidenze empiriche, un'efficace misura deterrente, nonché repressiva, contro l'arbitraggio fiscale internazionale garantendo, al contempo, la certezza del trattamento fiscale di detti accordi nei Paesi che prevedono specifiche clausole anti-abuso.

Secondo l'OCSE, l'efficacia di tali regole dipende anche dalla capacità di monitoraggio e di aggiornamento delle stesse da parte dei Paesi promulgatori, considerato che le illecite modalità di sfruttamento delle divergenze

---

(22) In Nuova Zelanda, la sanzione applicabile in caso di *abusive tax position* è pari al cento per cento della riduzione in gettito che ne risulta. Tuttavia, se il contribuente effettua una *full voluntary disclosure*:

- prima del ricevimento del primo avviso di *pending tax audit*;
- dopo il suindicato primo avviso, ma anteriormente all'inizio della verifica, la sanzione è ridotta, rispettivamente, al settantacinque per cento e al quaranta per cento.

di trattamento fiscale tra due o più Paesi diventano sempre più sofisticate nel tentativo di *aggirare* le esistenti norme anti-abuso. Anche con riguardo agli *Hybrid Mismatch Arrangements*, assume sempre maggiore importanza il livello di cooperazione tra Stati, in termini sia di scambio di informazioni che di interazione tra le Autorità fiscali dei Paesi coinvolti.

### 3. IL PIANO D'AZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 6 DICEMBRE 2012

A distanza di sei mesi dalla presentazione della comunicazione n. 351 del 2012 COM(2012)351, il 6 dicembre 2012 la Commissione europea ha presentato al Consiglio e al Parlamento dell'UE il Piano d'azione per la lotta alla frode e all'evasione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva COM(2012)722.

Nel rilanciare il dibattito a livello sovranazionale su tali fenomeni, le istituzioni comunitarie offrono, in tal modo, un solido ed efficace contributo all'attività di contrasto, oramai da qualche tempo intrapresa anche in ambito internazionale.

Il Piano d'azione della Commissione europea ha l'obiettivo di fornire, a livello comunitario, una risposta efficace all'evasione fiscale e alle pratiche elusive. In siffatto contesto, risulta prioritaria l'esigenza degli Stati membri di tutelare base imponibile e gettito fiscale (23).

Innanzitutto vengono individuate le misure già adottate a livello comunitario:

- nell'ambito del nuovo quadro di cooperazione amministrativa, il Consiglio dell'UE ha adottato la Direttiva 2011/16/UE(24), nonché norme re-

---

(23) Sul Piano d'azione comunitario, cfr. P. VALENTE, *La Commissione Ue avanza proposte sulla pianificazione fiscale aggressiva*, in *Editoriale Eutekne*, 8 dicembre 2012; P. VALENTE, *Pianificazione fiscale aggressiva: il piano d'azione della Commissione UE*, in *Quotidiano IPSOA*, 12 dicembre 2012.

(24) Per approfondimenti sulla Direttiva 2011/16/UE, cfr. P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, *op.cit.*, p. 923 ss.

lative all'assistenza reciproca tra Stati per il recupero dei crediti, in materia di IVA e di accise;

- la Commissione europea:

- ha adottato la proposta di modifica della c.d. "direttiva risparmio";
- ha presentato al Consiglio dell'UE il progetto di accordo antifrode e di cooperazione in materia fiscale tra l'UE e il Liechtenstein;
- ha presentato una proposta per un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA;
- ha presentato una proposta relativa all'applicazione facoltativa del meccanismo dell'inversione contabile dell'IVA alla cessione di determinati beni e alla prestazione di servizi a rischio di frode;
- ha deciso di istituire un *forum* dell'UE sull'IVA, vale a dire una piattaforma di dialogo in cui rappresentanti delle grandi, piccole e medie imprese e le Autorità fiscali possano confrontarsi in ordine agli aspetti pratico-applicativi.

Tra gli interventi ancora da effettuarsi sono contemplati i seguenti:

- revisione della direttiva c.d. "madre-figlia";
- revisione delle clausole anti-abuso presenti nella legislazione comunitaria (25);
- promozione, a livello internazionale, delle disposizioni sullo scambio di informazioni automatico;
- redazione di un codice europeo del contribuente sulla base delle migliori pratiche, diretto a rafforzare la cooperazione tra contribuente e Autorità fiscale;
- promozione della cooperazione con le Autorità di contrasto al riciclaggio di denaro, con le Autorità giudiziarie e con i servizi di previdenza sociale;
- promozione, nell'ambito del progetto "*EUROFISC*", delle verifiche fiscali simultanee e delle verifiche fiscali congiunte;

---

(25) Per approfondimenti in merito alle clausole anti abuso di cui alla proposta di Direttiva in materia di CCCTB (*Common Consolidated Corporate Tax Base*), cfr. P. VALENTE, *Manuale di Governance Fiscale*, op.cit., p. 2196 ss.

- avvio dei negoziati con i Paesi terzi, in merito alla stipula di accordi bilaterali sulla cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA;
- sviluppo di un *format* informatico per lo scambio di informazioni automatico.

Le altre iniziative incluse nel Piano d'azione del 6 dicembre 2012 prevedono:

- l'introduzione di un codice di identificazione fiscale dell'UE;
- l'adozione di orientamenti comuni e condivisi per la tracciabilità dei flussi di denaro;
- la razionalizzazione degli strumenti informatici;
- il rafforzamento delle tecniche di gestione dei rischi e, in particolare, del rischio di inadempimento (26);
- l'istituzione, in ciascuno Stato membro, di uno sportello unico che fornisca informazioni in materia tributaria a tutti i contribuenti, residenti e non residenti;
- lo sviluppo di un portale *web* sulla fiscalità;

---

(26) Una politica aziendale di gestione del rischio fiscale (c.d. “*tax risk management*”) deve determinare:

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

Il rischio fiscale, nelle sue differenti manifestazioni, può essere definito come ciò che impedisce la piena realizzazione della strategia di impresa. In tal senso, la gestione del rischio fiscale è parte integrante del *tax management*. *The main objective of risk management is to identify, analyse and prioritise the risks presented by taxpayers to ensure the efficient use of the tax administration's resources* (OCSE, *Forum on tax administration: Compliance management of large business task group – Guidance Note*, luglio 2009). Sulla necessità di un efficiente *risk based approach to dealing with tax matters*, cfr. HM Revenue & Customs, *2006 Review of Links with Large Business*, novembre 2006. Per ulteriori approfondimenti, cfr. J.P. Owens, *Good Corporate Governance: The Tax Dimension*, in Schön W., *Tax and Corporate Governance*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2008, p. 10 ss.; KPMG, *Discussion paper, The Governance of Tax*, 2007; OECD, *Information Note – General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management*, luglio 2009; S. Picciotto, *Constructing compliance: Game playing, tax law, and the regulatory state*, in *Law and Policy*, 2007, No. 29, pp. 11-30.

- il potenziamento, a livello nazionale, dell'azione del Codice di Condotta dell'UE sulla tassazione delle imprese (27).

Nel lungo periodo, la Commissione europea si ripropone di:

- introdurre una metodologia per l'effettuazione di verifiche fiscali congiunte da parte di *teams* specializzati di ispettori;
- sviluppare un accesso diretto alle banche dati nazionali;
- elaborare uno strumento giuridico per la cooperazione amministrativa, unico per tutti i tipi di imposta.

Molte delle misure individuate vanno adottate, innanzitutto, a livello di ciascuno Stato membro. Con le due Raccomandazioni incluse nel piano d'azione:

- Raccomandazione *regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters* (28);
- Raccomandazione *on aggressive tax planning*, si invitano gli Stati membri a intraprendere, tempestivamente e in modo coordinato, ogni azione necessaria.

La Raccomandazione in tema di *good governance in tax matters* si concretizza in una decisa "presa di posizione" contro i paradisi fiscali, la quale richiede l'individuazione e predisposizione, da parte di ciascuno Stato membro, di apposite *black list* nazionali. Misure specifiche dovrebbero, inoltre, indurre i Paesi terzi ad applicare le norme comunitarie di *good governance* (in *primis*, trasparenza fiscale, scambio di informazioni, concorrenza fiscale leale) (29).

---

(27) Sul Codice di Condotta dell'UE sulla tassazione delle imprese cfr. P. VALENTE, *Manuale di Governance Fiscale*, op.cit., p. 47 ss.

(28) Con riferimento alla promozione dei principi di *good governance* nei Paesi in via di sviluppo, cfr. Commissione europea, *Tax and Development-Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters*, 21 aprile 2010.

(29) Per approfondimenti in tema di *good governance* fiscale e rapporti con gli Stati terzi, cfr. P. VALENTE, *Manuale di Governance Fiscale*, op.cit., p. 631 ss. Cfr. inoltre, J. HASSELDINE – P. HITE, *Key determinants of compliance and non-compliance*, in *Tax Notes*, 22 ottobre 2007.

La Raccomandazione in materia di *aggressive tax planning* esorta gli Stati membri ad intervenire sui tecnicismi e/o sulle lacune giuridiche che le imprese multinazionali sfruttano al fine di sottrarsi agli obblighi tributari. L'introduzione di disposizioni, anche convenzionali, dirette ad eliminare eventuali situazioni c.d. di doppia non-imposizione, nonché di norme antiabuso sono soltanto alcune delle misure di cui la Commissione europea suggerisce l'adozione.

#### 4. LE MISURE DI CONTRASTO ALLA PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA NELLA RACCOMANDAZIONE "ON AGGRESSIVE TAX PLANNING"

Secondo quanto emerge dalla Raccomandazione in materia di *aggressive tax planning*, adottata dalla Commissione europea nel contesto del Piano d'azione di contrasto alla frode e all'evasione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare misure dirette a colmare le lacune giuridiche che le imprese multinazionali sfruttano al fine di sottrarsi agli obblighi tributari (30).

La revisione delle convenzioni contro le doppie imposizioni – con l'obiettivo di eliminare eventuali situazioni c.d. di doppia non-imposizione (31) – e l'adozione di una comune norma generale antiabuso – diretta a colpire

---

(30) *Aggressive tax planning consists in taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability. Aggressive tax planning can take a multitude of forms. Its consequences include double deductions (e.g. the same loss is deducted both in the state of source and residence) and double non-taxation (e.g. income which is not taxed in the source state is exempt in the state of residence) (cfr. punto 2 della Raccomandazione).*

(31) *States often undertake, in their double taxation conventions, not to tax certain items of income. In providing for such treatment, they may not necessarily take account of whether such items are subject to tax in the other party to that convention, and thus whether there is a risk of double non-taxation. Such risk may also occur if Member States unilaterally exempt items of foreign income, irrespective of whether they are subject to tax in the source state (cfr. punto 7 della Raccomandazione).*

“gli artifici escogitati ai fini dell’elusione fiscale” (32) – sono le principali misure di cui la Commissione europea suggerisce l’adozione, con l’obiettivo di contrastare il ricorso, da parte delle imprese multinazionali, a schemi di pianificazione fiscale aggressiva.

In particolare, si prevede che, qualora uno Stato membro assuma convenzionalmente l’obbligo di non assoggettare a tassazione una determinata categoria di reddito, la medesima categoria di reddito deve essere sottoposta a tassazione nell’altro Stato contraente. A tal fine, nelle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, dovrebbe essere inserita una disposizione del seguente tenore: “laddove la Convenzione preveda che una determinata categoria di reddito sia assoggettata a tassazione soltanto in uno degli Stati contraenti, l’altro Stato contraente può esimersi dal tassare siffatto reddito, soltanto nel caso in cui quest’ultimo sia effettivamente assoggettato a tassazione nel primo Stato” (33).

---

(32) *As tax planning structures are ever more elaborate and national legislators are frequently left with insufficient time for reaction, specific anti-abuse measures often turn out to be inadequate for successfully catching up with novel aggressive tax planning structures. Such structures can be harmful to national tax revenues and to the functioning of the internal market. Therefore, it is appropriate to recommend the adoption by Member States of a common general anti-abuse rule, which should also avoid the complexity of many different ones. In this context, it is necessary to take account of the limits imposed by Union law with regard to anti-abuse rules (cfr. punto 8 della Raccomandazione).*

(33) *Where this Convention provides that an item of income shall be taxable only in one of the contracting States or that it may be taxed in one of the contracting States, the other contracting State shall be precluded from taxing such item only if this item is subject to tax in the first contracting State.*

La questione della c.d. doppia non-imposizione è stata sollevata dalla Commissione europea nella comunicazione n. 712 dell’11 novembre 2011, nella quale si è peraltro riproposta:

- di approfondire le possibili soluzioni dirette ad eliminare gli ostacoli fiscali in materia di *cross-border inheritance*;
- di supportare l’attività del *Joint Transfer Pricing Forum* in materia di prezzi di trasferimento;
- di presentare, nel corso del 2012, soluzioni in tema di doppia imposizione dei dividendi corrisposti ai *portfolio investors*;
- di sviluppare le soluzioni proposte nella Comunicazione in commento ed in particolare, la costituzione del *Forum on double taxation*, la proposta per un Codice di Condotta sulla doppia imposizione e il miglioramento delle procedure di risoluzione delle controversie;

Con riguardo invece alla clausola antiabuso generale, la Commissione europea esorta gli Stati membri ad inserire, nei rispettivi ordinamenti, una previsione dal seguente contenuto: “un *artificial arrangement* – o una serie di *artificial arrangement* – posto in essere con il fine principale di eludere le imposte, non dovrà essere tenuto in considerazione. Il trattamento fiscale nazionale di siffatto *arrangement* dovrà necessariamente fare riferimento alla c.d. economic substance” (34).

La definizione di *arrangement* fornita dalla Raccomandazione in tema di *aggressive tax planning* è alquanto ampia ed include altresì le transazioni che comprendono più operazioni distinte. *L’arrangement* può, a sua volta, definirsi *artificial* in assenza di qualsivoglia *commercial substance* (35).

---

- con riferimento alla c.d. “doppia non imposizione”, di lanciare una “*fact-finding consultation procedure*” al fine di individuare con maggiore dettaglio la portata di siffatto fenomeno.

Per approfondimenti cfr. P. VALENTE, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, IPSOA, 2012, p. 1311 ss. La funzione della disciplina sul *transfer pricing* è ben delineata nel Rapporto dell’OCSE *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* del febbraio 2013: *The issue of jurisdiction to tax is closely linked with the one of measurement of profits: once it has been established that a share of an enterprise’s profits can be considered to originate from a country and that the country should be allowed to tax it, it is necessary to have rules for the determination of the relevant share of the profits which will be subjected to taxation. Transfer pricing rules perform this function.* Cfr. inoltre, M. BREM – T. TUCHA, *On Transfer Pricing: Conceptual Thoughts on the Nature of the Multinational Firm*, novembre 2005; A. DE WAEGENAERE – R. SANSING – J.L. WIELHOUWER, *Who benefits from ambiguous multinational tax transfer pricing rules?*, 2004; M. OVERESCH, *Transfer Pricing of Intrafirm Sales as a Profit Shifting Channel – Evidence from German Firm Data*, Goethe University Frankfurt, 2006.

(34) *An artificial arrangement or an artificial series of arrangements which has been put into place for the essential purpose of avoiding taxation and leads to a tax benefit shall be ignored. National authorities shall treat these arrangements for tax purposes by reference to their economic substance.*

(35) (...) *An arrangement or a series of arrangements is artificial where it lacks commercial substance. In determining whether the arrangement or series of arrangements is artificial, national authorities are invited to consider whether they involve one or more of the following situations:*

(a) *the legal characterization of the individual steps which an arrangement consists of is inconsistent with the legal substance of the arrangement as a whole;*

## 5. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Il perseguimento esclusivo, da parte dei contribuenti-imprese multinazionali, di vantaggi fiscali suscita la preoccupazione delle Amministrazioni fiscali che si vedono sottrarre materia imponibile in virtù (anche) della manipolazione dei valori applicati alle transazioni tra entità dislocate in Paesi diversi.

In un contesto caratterizzato dall'opportunità di conseguire un equilibrio tra:

- l'esigenza del contribuente-impresa multinazionale di ottimizzare la variabile fiscale mediante il perseguimento di un legittimo risparmio di imposta;
- l'esigenza delle Amministrazioni fiscali di evitare la perdita di materia imponibile per effetto di fenomeni di *tax planning* aggressivo,

si inseriscono le indicazioni dell'OCSE in tema di lotta alle pratiche di *aggressive tax planning* le quali evidenziano, a tal fine, l'importanza, nei rapporti tra Amministrazione fiscale e contribuente, di informazioni tempestive, mirate e complete. Il maggior vantaggio per il contribuente-impresa multinazionale consiste nella riduzione dei rischi di *compliance* e dei rischi penaltributari connessi all'implementazione di pratiche elusive.

Nello stesso contesto, assume particolare rilevanza l'azione della Commissione europea che, dopo aver delineato, nella comunicazione n. 351 del 2012, le criticità connesse agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva,

- 
- (b) *the arrangement or series of arrangements is carried out in a manner which would not ordinarily be employed in what is expected to be a reasonable business conduct;*
  - (c) *the arrangement or series of arrangements includes elements which have the effect of offsetting or cancelling each other;*
  - (d) *transactions concluded are circular in nature;*
  - (e) *the arrangement or series of arrangements results in a significant tax benefit but this is not reflected in the business risks undertaken by the taxpayer or its cash flows;*
  - (f) *the expected pre-tax profit is insignificant in comparison to the amount of the expected tax benefit.*

con il Piano d'azione del 6 dicembre 2012, indica le misure che, a livello comunitario e di ciascun ordinamento nazionale, dovrebbero in concreto essere adottate al fine di combattere efficacemente quei fenomeni che, secondo quanto dichiarato dal Commissario Algirdas Šemeta, rappresentano una minaccia per la giustizia sociale (36).

---

(36) Nella dichiarazione rilasciata in concomitanza con la presentazione del Piano d'azione, il Commissario ha precisato che “(o)gni anno nell’UE si perdono mille miliardi di euro a causa dell’evasione e dell’elusione fiscali. Non si tratta soltanto di una scandalosa perdita di entrate estremamente necessarie, ma di una minaccia per la giustizia fiscale. Sebbene gli Stati membri debbano potenziare le misure nazionali per la lotta all’evasione fiscale, le soluzioni unilaterali non saranno sufficienti. In un mercato unico, nel contesto di un’economia globalizzata, le incoerenze e le lacune nazionali diventano il terreno di gioco per chi cerca di eludere la tassazione. Una posizione forte e coesa dell’Unione nei confronti degli evasori fiscali, e di coloro che li agevolano, è quindi fondamentale” (cfr. la *press release* della Commissione europea del 6 dicembre 2012).