

BEPS ACTION 12

08 aprile 2015 ore 06:00

Pianificazione fiscale aggressiva: gli obblighi di disclosure

di **Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners**

L'OCSE ha pubblicato il Discussion Draft "BEPS Action 12: mandatory disclosure rules", in attuazione dell'Action Plan BEPS del luglio 2013. Il documento delinea gli obblighi di disclosure che dovrebbero essere posti a carico del contribuente - e dei suoi consulenti - con riferimento agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, per una più incisiva lotta al fenomeno dell'erosione della base imponibile. La disponibilità tempestiva di informazioni, infatti, consente di rispondere in modo efficace ai rischi di erosione della base imponibile, attraverso interventi sull'apparato normativo o l'implementazione di programmi di tax compliance.

Una delle sfide a cui vanno incontro le Amministrazioni finanziarie è rappresentata dalla mancanza di informazioni esaustive e rilevanti sugli **schemi di pianificazione fiscale aggressiva**. La disponibilità tempestiva di informazioni consente di rispondere in modo efficace ai rischi di **erosione della base imponibile**, attraverso interventi sull'apparato normativo o l'implementazione di programmi di tax compliance.

I regimi che prevedono la **disclosure obbligatoria** permettono di conseguire i suindicati obiettivi e si presentano, a tal fine, più efficaci rispetto ad altre forme di disclosure. Essi, di norma, contemplano obblighi informativi per contribuenti e loro consulenti/promotori, influenzando, in tal modo, l'approccio di coloro che potrebbero essere indotti ad attuare strategie di pianificazione fiscale aggressiva.

L'**Action 12** del Piano di azione BEPS, adottato dall'OCSE nel luglio 2013, riconosce i benefici connessi agli strumenti che consentono alle Amministrazioni finanziarie di disporre di informazioni complete ed esaustive e, a tal fine, raccomanda:

- l'introduzione di norme sulla **disclosure obbligatoria**, in grado di rispondere alle esigenze specifiche di ciascun Paese;
- una attenta analisi degli schemi fiscali internazionali e dei benefici connessi alle transazioni rilevanti;
- l'introduzione di **modelli avanzati di scambio di informazioni** sugli schemi di pianificazione fiscale internazionale.

Il Discussion Draft dell'OCSE "BEPS Action 12: mandatory disclosure rules", pubblicato in data 31 marzo 2015, affronta le prime due questioni sopra delineate, lasciando l'esame della definizione di modelli avanzati di scambio di informazioni alle considerazioni che verranno effettuate in relazione alle restanti Actions del Piano di azione BEPS.

Vantaggi dei regimi di disclosure obbligatoria

I vantaggi dei regimi di disclosure obbligatoria possono essere così sintetizzati:

- consentono alle Amministrazioni finanziarie di ottenere **tempestivamente** informazioni rilevanti sugli schemi di pianificazione fiscale aggressiva;
- contengono indicazioni sugli schemi e sui loro promotori;
- svolgono un'azione deterrente rispetto all'implementazione degli schemi di tax planning.

Secondo l'OCSE, la maggior parte dei regimi di disclosure obbligatoria attualmente in vigore ha dato prova di sufficiente idoneità a conseguire gli obiettivi sopra delineati.

Nonostante sia possibile rinvenire delle differenze tra gli attuali (o futuri) regimi di disclosure

obbligatoria - dovute principalmente alle diverse variabili presenti all'atto della loro introduzione - essi dovrebbero presentare alcune **caratteristiche comuni**. In particolare, dovrebbero:

- contenere **disposizioni chiare e lineari**;
- consentire di conseguire il giusto **equilibrio tra costi di compliance** a carico dei contribuenti e **benefici** per le Amministrazioni finanziarie;
- permettere una **chiara ed efficace identificazione** degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva;

infine, le informazioni ottenute in virtù dei regimi in commento dovrebbero essere utilizzate in modo appropriato.

Contenuto di un regime di disclosure obbligatoria

Nella definizione di un modello di regime di disclosure obbligatoria è opportuno tenere in considerazione:

- i soggetti obbligati alla disclosure;
- le informazioni oggetto di disclosure;
- la tempistica della disclosure;
- l'identificazione dei soggetti "utilizzatori" degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva;
- le conseguenze in caso di non-disclosure.

In ossequio alle esigenze di flessibilità manifestate dall'Action 12, ciascun Paese ha la facoltà di scegliere l'approccio che maggiormente risponde alle esigenze locali.

I soggetti tenuti alla disclosure

L'OCSE evidenzia che i regimi di disclosure obbligatoria attualmente vigenti applicano **due diversi approcci**:

primo approccio - l'obbligo della disclosure è posto, **congiuntamente**, a carico del consulente/promotore e del contribuente;

secondo approccio - l'obbligo è invece posto a carico del contribuente o a carico del promotore.

Non sussistono particolari criticità nella scelta dell'uno o dell'altro approccio. Tuttavia, laddove l'obbligo di disclosure sia posto a carico del promotore, sarebbe opportuno prevedere il suo "automatico trasferimento" in capo al contribuente qualora

- il promotore sia un soggetto "offshore",
- non vi sia, in realtà e nel caso concreto, un promotore,
- il promotore opponga il segreto professionale.

Le informazioni oggetto di disclosure

I regimi attualmente vigenti prevedono che devono costituire oggetto di disclosure le transazioni che ricadono nell'ambito di applicazione dei regimi medesimi.

Alcuni regimi contemplano dei **test** che ciascuna transazione deve, a tal fine, soddisfare. Il test più comunemente applicato è il cd. **benefit test**; tuttavia, potrebbe essere, in alternativa, utilizzato il cd. **de-minimis amount test**, il quale consente di sottrarre all'obbligo di disclosure le transazioni meno rilevanti, in quanto, ad esempio, inferiori a un determinato ammontare.

L'OCSE non predilige un test rispetto ad un altro; raccomanda tuttavia di non utilizzare una combinazione di entrambi i test, i quali dovrebbero quindi essere **applicati in via alternativa**.

Le transazioni oggetto di disclosure obbligatoria dovrebbero essere individuate altresì sulla base di **caratteristiche generiche o specifiche**.

Le prime sono comuni a tutti gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva ed includono, ad esempio, requisiti di segretezza o il pagamento di un premium fee. Le caratteristiche generiche possono essere inoltre utili ad identificare forme innovative di pianificazione fiscale aggressiva, agevolmente replicabili ed applicabili ad una ampia varietà di contribuenti.

Le caratteristiche specifiche rispondono maggiormente alle esigenze delle Amministrazioni finanziarie e sono dirette a selezionare aree cd. ad alto rischio, quali quelle delle perdite, del leasing e degli income conversion schemes.

Ferma restando l'esigenza di assicurare la più ampia flessibilità possibile nella predisposizione dei regimi di disclosure obbligatoria, l'OCSE raccomanda di prevedere, nell'ambito dei suindicati regimi, sia caratteristiche generiche sia caratteristiche specifiche delle transazioni. Inoltre, laddove

la transazione (o lo schema di pianificazione fiscale) soddisfi almeno una delle caratteristiche, ciò dovrebbe essere ritenuto sufficiente ad includere la transazione stessa tra quelle oggetto di disclosure obbligatoria.

La tempistica della disclosure

La tempistica della disclosure dipende dal cd. **trigger event** e dalla tempistica di adempimento degli obblighi dichiarativi contemplata da ciascun ordinamento. Dal momento che obiettivo principale del regime di disclosure obbligatoria è quello di consentire alle Amministrazioni finanziarie di acquisire informazioni tempestive sugli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, la tempistica della disclosure assume particolare importanza; pertanto, prima si procede all'invio delle informazioni rilevanti, più efficace sarà la risposta dell'ordinamento nei confronti dei suindicati schemi.

Se il regime in concreto applicabile prevede l'obbligo a carico del consulente/promotore, la tempistica della disclosure dovrebbe essere strettamente connessa alla disponibilità dello schema per il contribuente. Se, al contrario, l'obbligo incombe sul contribuente, la tempistica della disclosure dovrebbe essere strettamente legata all'implementazione dello schema da parte del contribuente stesso.

L'identificazione dei soggetti "utilizzatori"

L'identificazione degli "utilizzatori" degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva costituisce parte essenziale di un regime di disclosure obbligatoria. In genere, si procede a siffatta individuazione in due diversi modi:

- attraverso il ricorso a reference numbers;
- attraverso l'obbligo del consulente/promotore di fornire la lista dei clienti.

In particolare, quando l'obbligo di disclosure è posto a carico del promotore, l'OCSE suggerisce di prevedere, ai fini dell'identificazione degli "utilizzatori" degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, entrambe le modalità sopra citate.

Le conseguenze in caso di non-disclosure

In via preliminare, si rileva che il fatto che una transazione sia considerata tra quelle oggetto di disclosure, non implica che la stessa abbia finalità evasive. Allo stesso tempo, il fatto che una transazione sia stata comunicata all'Amministrazione finanziaria non implica che da questa sia stata accettata. L'OCSE suggerisce di precisare, nel contesto di ciascun regime, le suindicate considerazioni.

Dovrebbero inoltre essere contemplate delle **sanzioni** in caso di inadempimento da parte del contribuente e del promotore. Esse dovrebbero avere natura pecuniaria e variare in relazione alla tipologia della transazione coinvolta e alle caratteristiche del contribuente. Ovviamente, potrebbero essere previste sanzioni di natura non pecuniaria, se siffatta possibilità è ammessa dall'ordinamento interno di riferimento.

Copyright © - Riproduzione riservata