

Ruolo internazionale del professionista fiscale e diritti dei contribuenti: la “Torino-Busan Declaration”

di Alessandro Valente (*)

A poco più di un anno di distanza dalla “Ulaanbaatar Declaration”, la *Global Tax Advisers Platform* (“GTAP”) ha individuato nella “Torino-Busan Declaration”, sottoscritta il 3 ottobre 2019, le 4 priorità a breve termine in ambito fiscale. L’obiettivo principale è quello di rafforzare la cooperazione tra i professionisti nel settore fiscale nonché di garantire una tassazione equa ed efficiente in un contesto sempre più globale, dinamico e digitalizzato.

1. Premessa

In data 3 ottobre 2019 è stata firmata la “Torino-Busan Declaration” con l’obiettivo di individuare le 4 priorità a breve termine in ambito di tassazione internazionale (1). L’iniziativa è stata promossa dalla *Global Tax Advisers Platform* (c.d. GTAP) (2).

La GTAP è una piattaforma internazionale che rappresenta oltre 600.000 consulenti in Europa, Asia e Africa, con lo scopo di riunire organizza-

zioni nazionali e internazionali di professionisti fiscali da tutto il mondo (3). La GTAP, in particolare, si occupa di promuovere il corretto funzionamento dei sistemi fiscali, sia in ambito internazionale che nazionale, al fine di garantire una **tassazione equa ed efficiente** e favorire la **tutela dei diritti dei contribuenti** e gli **interessi dei consulenti fiscali**.

Nel XXI secolo la collaborazione nel settore fiscale risulta indispensabile soprattutto alla luce

(*) Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente.

(1) La “Torino-Busan Declaration” è stata firmata in occasione della Conferenza “*Global Tax Advisers Platform (GTAP) Conference - Tax & the Future*” svoltasi a Torino il 3 ottobre 2019 per celebrare il 60° anniversario dalla fondazione della CFE *Tax Advisers Europe*. Per ulteriori informazioni cfr. <<https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2019/09/20190905-GTAP-Conference-Programme-on-03-October-2019-in-Torino.pdf>>.

(2) Sono membri fondatori:

- CFE (*CFE Tax Advisers Europe*), fondata nel 1959, comprende 30 organizzazioni professionali di 24 Paesi europei, in rappresentanza di oltre 200.000 professionisti nel settore fiscale. Obiettivo della *CFE Tax Advisers Europe* è di contribuire allo sviluppo della normativa fiscale nell’Unione Europea nonché di promuovere il coordinamento tra le legislazioni degli Stati membri UE e salvaguardare gli interessi dei professionisti nel settore fiscale;

- AOTCA (*Asia Oceania Tax Consultants’ Association*), fonda-

ta nel 1992 da 10 organizzazioni di professionisti nel settore fiscale situate in Asia e Oceania. Si è espansa fino a comprendere 330.000 consulenti fiscali di 20 organizzazioni professionali in 16 Paesi;

- WAUTI (*West Africa Union of Tax Institutes*), che intende promuovere i più elevati *standard* professionali di competenza tra i professionisti degli Stati membri.

Oltre alla CFE, AOTCA e WAUTI hanno partecipato alla sottoscrizione della “Torino-Busan Declaration” anche altre quattro associazioni in qualità di osservatori:

- STEP (*Society of Trust and Estate Practitioners*);

- IAFEI (*International Association of Financial Executives Institutes*);

- AMA (*Arc Méditerranéen des Auditeurs*);

- CDPT (*Centro di Diritto Penale Tributario*).

(3) Nel 2018 la GTACF (*Global Tax Advisers Cooperation Forum*, costituita nel 2013) è stata denominata GTAP ed è divenuta promotrice della “Ulaanbaatar Declaration” firmata il 12 settembre 2018 (si veda *infra*).

di una crescente globalizzazione e digitalizzazione. Al riguardo numerose sono le iniziative intraprese dagli organismi internazionali, *in primis* l'OCSE, e dall'Unione Europea (4).

Nel 2018 la GTAP ha incoraggiato il dialogo e la cooperazione tra i consulenti fiscali stante la necessità di adeguarsi alle nuove sfide proposte a livello globale derivanti dalla progressiva affermazione delle nuove tecnologie.

Secondo la GTAP i consulenti fiscali di tutte le giurisdizioni condividono interessi comuni che possono essere perseguiti in maniera più efficace attraverso una maggiore interazione tra i suoi membri.

Al fine di perseguire i citati obiettivi la GTAP favorisce lo svolgimento periodico di *meeting* quale occasione di confronto tra gli esperti in materia fiscale provenienti dai diversi continenti.

2. Key short-term priorities della “Torino-Busan Declaration”

2.1. Tax for Growth

Il benessere e il progresso della comunità globale presuppongono uno sviluppo continuo a un ritmo sostenibile.

La tassazione rappresenta uno dei principali fattori che influenza la crescita. A questo proposito, è stato dimostrato che la **distribuzione dell'onere fiscale** può incoraggiare o scoraggiare lo sviluppo economico (5). Inoltre, la politica fiscale costituisce lo strumento chiave per garantire lo sviluppo (ad esempio, dalle politiche volte alla promozione dell'uguaglianza alla protezione ambientale sostenibile).

Uno dei principali obiettivi della GTAP è la creazione di un quadro fiscale globale che incoraggi una **crescita economica stabile**, ampiamente **diffusa** in tutto il mondo e orientata al **miglioramento delle condizioni di vita** per tutti. Le nuove tendenze della fiscalità internazionale colpiscono sia i Paesi in via di sviluppo che il tasso di crescita economica.

La GTAP si impegna dunque a promuovere politiche fiscali inclusive e che favoriscano la crescita (6). Al fine di migliorare la *governance* fiscale (7) i membri della GTAP sostengono politiche volte a rafforzare la certezza fiscale (8) e l'adempimento spontaneo, da parte dei contribuenti, degli obblighi di natura fiscale (9).

(4) L'attuale contesto internazionale, in particolare, è caratterizzato da:

- legislatori internazionali e sovranazionali nonché istituzioni europee e OCSE;
- contribuenti transnazionali, ovvero entità che strutturano le proprie attività senza frontiere; e
- autorità fiscali nazionali che cooperano insieme a livello internazionale.

(5) Si veda B. Gashi - G. Asllani - L. Boqolli, “The Effect of Tax Structure in Economic Growth”, in *International Journal of Economics and Business Administration*, Vol. VI, Issue 2, 2018, pagg. 56-67.

(6) Nella Dichiarazione si afferma: “*we share the commitment to improving tax morale as a policy course of action with the most meaningful impact on capacity building and economic growth*”.

(7) La *governance* fiscale nei gruppi di imprese è la risposta alla necessità di garantire la gestione e la prevenzione dei rischi correlati alla variabile fiscale, nonché il supporto in sede di verifica fiscale. *Corporate governance* e *tax governance* si trovano in un rapporto di genere e specie. In questo senso, la *governance* fiscale può definirsi quale *corporate governance* applicata alla variabile fiscale. La *tax governance* rappresenta una c.d. *constituent part* del più ampio concetto di *corporate governance*. Vista da un'altra prospettiva, la *governance* fiscale riassume la risposta del *Board of directors* di una società alle seguenti domande:

1) a quali responsabilità ed opportunità la società va incontro sul piano fiscale?

2) quale risposta alle suindicate responsabilità ed opportunità “interpreta al meglio” gli interessi degli *shareholders* e degli altri soggetti coinvolti?

(8) Secondo il principio di certezza del diritto, riconosciuto

universalmente dagli Stati, è prevista un'uniforme e certa interpretazione della normativa fiscale.

Esercitando un'attività economica, il contribuente compie un'attività economica, portando a termine atti di organizzazione. Per questa ragione, deve poter conoscere con certezza e chiarezza gli obblighi fiscali imposti dalla legislazione nazionale. Il ricorso a strumenti quali l'interpello (*ruling*) e le circolari o risoluzioni (*technical interpretations*) hanno come obiettivo quello di fornire un'interpretazione univoca tra Uffici fiscali, durante l'esecuzione degli accertamenti.

Al sensi dell'art. 12 del *Model Taxpayer Charter*, l'Amministrazione finanziaria ha il dovere di comunicare tanto le varie interpretazioni della normativa fiscale, quanto le posizioni prese su una data questione: tali interpretazioni devono essere pubblicate e rese disponibili al contribuente.

(9) Il dibattito relativo alla *governance* si è espanso anche in altri ambiti del diritto, in particolare a quello societario per le aziende quotate, e in relazione alla responsabilità penale delle aziende. La direzione presa deriva dai seguenti fattori esterni alle imprese:

- gli scandali finanziari e la regolamentazione che ne è seguita (*Sarbanes-Oxley Act*: il rapporto che ha preceduto l'adozione dell'*Act* ha evidenziato come nell'area *tax* i controlli non erano effettivi);

- gli obblighi di *reporting*;
- i rischi reputazionali;
- il *risk based approach* delle autorità finanziarie; e da fattori interni alle stesse, quali:
- i costi per errori involontari;
- i rischi legati ad una non corretta o aggressiva interpretazione delle norme;

- le iniziative in materia di *risk prevention* in altri ambiti, primi fra tutti quelli in materia di criminalità organizzata e

In una recente pubblicazione (10), l'OCSE ha indicato che per raggiungere una crescita sostenibile sia necessario operare sulle seguenti aree: forza lavoro, investimenti e produttività.

Per quanto riguarda la **forza lavoro**, l'OCSE ha segnalato che le riforme dell'imposizione sul reddito del lavoro dovranno generalmente differire a seconda che l'obiettivo sia aumentare la partecipazione o le ore lavorative. Ridurre le imposte medie sul lavoro potrebbe essere auspicabile per aumentare la partecipazione, mentre abbassare le aliquote marginali potrebbe essere preferibile per aumentare le ore lavorative.

Potrebbero inoltre esserci guadagni provenienti dalla riduzione della progressività del programma delle imposte sul reddito delle persone fisiche, sia nella quantità che nella qualità dell'offerta di lavoro. Le stime in questo studio (11) indicano gli effetti negativi di programmi di imposta sul reddito altamente progressivi sul PIL *pro capite* attraverso sia un minor utilizzo del lavoro che una minore produttività.

Riguardo agli **investimenti**, l'OCSE ritiene che la riduzione delle aliquote dell'imposta sulle società e l'eliminazione di agevolazioni fiscali speciali possano aumentare gli investimenti. Allo stesso modo, fornire maggiore certezza e prevedibilità nell'applicazione delle imposte sul reddito delle società può migliorare le prestazioni di sviluppo.

Sul tema della **produttività**, l'OCSE ha individuato diversi modi in cui la tassazione può influenzare la crescita.

Un percorso politico ampiamente utilizzato per migliorare la produttività è quello di stimolare l'attività innovativa del settore privato offrendo incentivi fiscali alla spesa in ricerca e sviluppo (R&S). Tuttavia, è stato riscontrato che gli in-

centivi fiscali hanno un effetto più forte sulla spesa in R&S rispetto ai finanziamenti diretti (12).

Una riduzione delle imposte sulle società e sul lavoro può anche incoraggiare gli investimenti esteri diretti in entrata, che sono direttamente responsabili dell'aumento della produttività delle imprese residenti. Inoltre, le imprese multinazionali sono attratte da sistemi fiscali stabili e prevedibili e gestiti in modo efficiente e trasparente (13).

Tuttavia, è necessario sottolineare che la politica dovrà considerare con molta attenzione il compromesso tra queste proposte per favorire la crescita e altri obiettivi dei sistemi fiscali, in particolare l'equità (14).

2.2. Tax and Climate Change - Sustainable Tax Policies

I cambiamenti climatici riguardano tutti gli individui.

I membri di GTAP si impegnano a condividere con i governi e le altre parti interessate a livello internazionale le loro conoscenze e competenze in materia fiscale nel processo di transizione verso la **riduzione delle emissioni di carbonio** in tutti i settori dell'economia.

La politica fiscale, in particolare, rappresenta uno strumento per favorire il passaggio a un'economia a basse emissioni di carbonio, per le generazioni future. I sistemi fiscali "a prova di futuro" necessitano di equilibrio tra le esigenze di finanza pubblica di oggi e le politiche sostenibili di domani.

In questo contesto è particolarmente rilevante la **Sustainable Development Agenda** pubblicata dall'OCSE (15). In questo documento, pubblicato nel 2015, vengono indicati una serie di c.d.

corruzione, rispetto ai quali una corretta gestione fiscale consente di eliminare aree di anomalia che potrebbero agevolare, soprattutto per quanto concerne la creazione di fondi extracontabili, la commissione dei suddetti reati.

In questo contesto, si è in presenza del modello ERM (*Enterprise Risk Management*), interpretato quale totalità delle iniziative mirate ad evitare e mitigare tutti quei rischi legati all'operatività aziendale, fra i quali troviamo quello di natura fiscale.

(10) OCSE, "Tax and Economic Growth", <<https://www.oecd.org/mena/competitiveness/41997578.pdf>> verificato il 3 ottobre 2019.

(11) *Ibid.*

(12) In generale, va notato che: "The tax policy changes that are most likely to increase growth in any particular country will depend on its starting point, in terms of both its current tax system and the areas (such as employment, investment or productivity growth) in which its current economic performance is relatively poor. The discussed reforms should be seen as small tax

changes rather than suggesting that shifting the revenue base entirely to one particular tax instrument provides more of a growth bonus since it is probable that there are diminishing growth returns to adjusting taxes" (OCSE, *Tax and Economic Growth*, Punto 8).

(13) "In open economies the design of a national tax system will need to consider the design of tax systems in other countries, since countries are increasingly using their tax systems to improve their ability to compete in global markets. Globalisation may also increase the opportunities for tax avoidance and evasion especially as concerns mobile capital income tax bases. Therefore, the mobility of the tax base plays some part in the design of tax reforms at the national level, and increased international tax policy cooperation among countries may allow for efficiency gains in some areas" (OCSE, *Tax and Economic Growth*, Punto 4).

(14) *Ibid.*

(15) OCSE, *Sustainable Development Agenda*, (OCSE, 2015) <<https://www.un.org/sustainabledevelopment/development-agenda/>>, verificato il 2 ottobre 2019.

goals (obiettivi) di grande rilevanza e attualità per quanto riguarda il futuro del nostro pianeta. In particolare, grande enfasi è posta sui radicali cambiamenti causati dal costante e allarmante incremento delle emissioni di carbonio su scala planetaria (16). A questo proposito, è necessario ricordare come la tassazione, vista come sistema di incentivi e disincentivi, possa contribuire profondamente ad indirizzare Stati e individui verso il perseguimento di traguardi altrimenti difficilmente raggiungibili come la diminuzione di emissioni nell'atmosfera.

La stretta relazione tra **policy fiscale e sostenibilità** è stata in passato esplorata in pubblicazioni che hanno evidenziato la necessità di disincentivare le emissioni come metodo preventivo rispetto alle drastiche conseguenze ambientali causate dall'aumento delle temperature sul nostro pianeta (17).

Stime di riconosciute organizzazioni internazionali come il Fondo Monetario Internazionale, l'OCSE, le Nazioni Unite e la Banca Mondiale concordano nel sostenere che una sconfitta nell'affrontare le sfide ambientali più rilevanti abbia il potenziale di rallentare lo sviluppo dell'economia mondiale e spingere più di 100 milioni di persone verso la povertà estrema (18).

In un contesto di grande instabilità politica e sociale, la globalizzazione ha contribuito fortemente a creare i presupposti per un caotico processo di riassetto degli equilibri su scala mondiale. Considerata l'evidente lentezza dimo-

strata da gran parte delle società sviluppate ad adattarsi agli inevitabili cambiamenti imposti da un mondo sempre più interconnesso, è lecito ipotizzare che le conseguenze di ulteriori dissesti ambientali possano costituire un punto di non ritorno anche da un punto di vista socio-culturale.

2.3. Tax and Digitalisation

L'economia digitale è caratterizzata da un'impreggiabile dipendenza da **beni immateriali**, dall'uso massiccio di dati, dall'adozione diffusa di modelli di *business* multilaterali che catturano valore da esternalità generate da prodotti gratuiti, e dalla difficoltà di determinare la giurisdizione in cui si verifica la creazione di valore. Nonostante la rapida crescita del settore digitale, le modalità di conduzione degli affari a livello internazionale sono state oggetto di una revisione, che richiede quindi un analogo rinnovamento delle imposte e di altre normative che disciplinano tali imprese (19).

L'OCSE ha riconosciuto per la prima volta la necessità di affrontare la tassazione del settore digitale nella sua Conferenza di Ottawa (20) (1998), ma ha deciso che le norme esistenti applicabili alle imprese tradizionali sono sufficienti per gestire anche le loro controparti digitali. Tuttavia, più di un decennio dopo, quando la rivoluzione della comunicazione è al culmine e nuove modalità operative per le imprese vengono sviluppate ogni giorno, l'OCSE ha notato che

(16) Per ulteriori informazioni sul tema si consulti *Global Energy and CO₂ Status Report*, (International Energy Agency, 2019) <<https://www.iea.org/gecco/emissions/>> verificato l'1 ottobre 2019.

(17) A. Valente - M. Nicoli, "Taxation as a Pivotal Element for Sustainable Development Goals", *CFE Tax Advisers Europe, 60th Anniversary - Liber Amicorum*, IBFD, Capitolo 19, 2019.

(18) *International Monetary Fund, OECD, United Nations (UN) and World Bank Group, Enhancing the Effectiveness of External Support in Building Tax Capacity in Developing Countries, Prepared Submission to G20 Finance Ministers* (2016), <<https://www.oecd.org/tax/enhancing-the-effectiveness-of-external-support-in-building-tax-capacity-in-developing-countries.pdf>>, verificato il 2 maggio 2019.

(19) S. Huibregtse, *Digital Economy Handbook 2019*, E-Bright, 2019.

(20) La Conferenza di Ottawa (ottobre 1998) riunì rappresentanti delle organizzazioni internazionali, del settore imprenditoriale, dei sindacati e delle organizzazioni dei consumatori.

La Conferenza portò alla sottoscrizione di un'intesa il cui contenuto può essere sintetizzato nei seguenti punti:

- le politiche intraprese in tutti i Paesi a sostegno dello sviluppo dell'*e-commerce* dovranno promuovere la cooperazione internazionale ed essere mutuamente compatibili su scala mondiale;

- i governi dovranno garantire un ambiente competitivo quale presupposto della diffusione del commercio in rete e perseguire nel *cyberspazio*, quanto nei contesti tradizionali, il benessere sociale ed economico collettivo;

- l'intervento pubblico dovrà essere circoscritto agli ambiti di essenziale interesse e dovrà essere coerente, trasparente e prevedibile;

- i governi dovranno promuovere la cooperazione tra imprese e l'adozione di codici di condotta volontari al fine di favorire l'interoperabilità nel mercato globale del commercio elettronico;

- il settore privato dovrà svolgere un ruolo primario nello sviluppo e nella diffusione delle nuove tecnologie nell'attività economica e nella valutazione dei principali impatti sul piano economico e occupazionale, in un rapporto dialettico e costruttivo con il settore pubblico.

In materia tributaria, i Ministri dei Paesi industrializzati hanno espresso ampia approvazione dei risultati raggiunti durante la Conferenza di Ottawa e le linee emergenti dal dibattito in seno all'OCSE. Cfr. *A borderless world: realizing the potential of global electronic commerce*, Ottawa, 7-9 ottobre 1998, *Conference Conclusions*. Si veda inoltre F. Roccatagliata - J. Hortalá i Vallvé, "Norme fiscali trasparenti per il commercio elettronico - Le conclusioni di Ottawa: una sfida per il 2000", in *il fisco*, n. 46/1998, pagg. 15007-15011.

le leggi fiscali nazionali non hanno tenuto il passo con la globalizzazione delle società e dell'economia digitale.

Questo ha permesso alle multinazionali di sfruttare quelle lacune esistenti nei sistemi domestici per ridurre artificialmente le loro tasse. Ciò ha portato alla formulazione di un piano di azione per affrontare le sfide fiscali dell'economia digitale nell'ambito del progetto *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* dell'OCSE (21).

Le iniziative dell'OCSE e dell'UE in relazione alla *digital economy* sono mirate ad adottare misure di contrasto verso le tecniche di **pianificazione fiscale aggressiva** e di **erosione della base imponibile**, le quali risultano agevolate dalla dematerializzazione che distingue le aziende digitali.

Con le ridotte barriere all'ingresso e la facilità di accesso a una base di clienti globale, facilitata dall'uso diffuso di Internet, una varietà di **piccole e medie imprese (PMI)** ha costituito la propria roccaforte fornendo servizi digitali come applicazioni elettroniche, *database on line*, mercati *on line*, piattaforme multilaterali (che consentono transazioni da cliente a cliente), e archiviazione basata su *cloud*.

Alcune di queste aziende operano su **piattaforme** completamente **virtuali** per servire i clienti a livello globale e non richiedono una presenza fisica in qualunque giurisdizione (ad esempio banche dati *on line*), sfuggendo così alla tassazione nella maggior parte delle giurisdizioni.

La crescita attualmente è definita in larga misura tenendo conto degli sviluppi nel settore digitale. Le tecnologie digitali sono diventate parte integrante del *business* e della vita quotidiana e si prevede che il loro impatto si moltiplicherà

nel tempo. La digitalizzazione proietta così i suoi effetti nel campo della tecnologia, dei trasporti, dell'istruzione e dell'assistenza sanitaria.

La previsione di norme fiscali che possano essere condivise dai legislatori nazionali di tutto il mondo è essenziale per favorire un processo di digitalizzazione che sia al servizio dell'umanità. Nel settore fiscale, la digitalizzazione esacerba la divergenza tra il luogo in cui viene creato il valore e quello in cui le imposte sono pagate, e ciò influenza la percezione dell'equità nei sistemi fiscali, oltre i confini e le nazioni.

Pertanto, queste importanti questioni meritano una risposta globale, mentre la nuova **single global tax jurisdiction** richiede regole che trovino un ampio consenso.

La GTAP è pronta ad accogliere questo cambiamento.

A causa del rapido mutamento del contesto odierno e delle sfide poste dal processo di digitalizzazione, le soluzioni attuali devono essere "a prova di futuro" e coerenti con il principio in base al quale i profitti devono essere sottoposti a tassazione nel luogo di effettiva creazione del valore (22). La GTAP chiede una risposta coordinata della politica fiscale internazionale alle sfide poste dalla digitalizzazione (23).

2.4. Taxpayers' Rights and Certainty in a Fast-Paced World

La crescita sostenibile dipende dall'effettiva "**compliance fiscale**". L'assolvimento spontaneo degli obblighi di natura fiscale da parte dei contribuenti garantisce maggiori risorse, necessarie per l'adempimento del contratto sociale tra cittadini e governi (24). Quando i diritti dei

(21) OCSE, *What is BEPS?*, 2016, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, verificato il 2 ottobre 2019. Dal rapporto "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" (di seguito, "Rapporto BEPS", 2013) emerge come i principi accolti a livello internazionale, derivanti dalle *best practices* dei diversi ordinamenti, non siano in grado di seguire i significativi cambiamenti che hanno interessato, soprattutto negli ultimi anni, i differenti settori economici (digitale, in particolare). "The BEPS initiative raises a number of conceptual issues. The most fundamental of these are the questions of why and for whom BEPS constitutes a problem. (...) BEPS arises primarily because of inconsistencies between the tax laws of different jurisdictions. These inconsistencies create (largely unintended) opportunities for firms to reduce tax liabilities. This characterization can be viewed as a variant of the classic 'double non-taxation' problem that has long exercised the minds of international tax scholars. This perspective certainly captures a significant element of the BEPS phenomenon, but arguably it underemphasizes the role of governments' incentives in the area of the taxation of multinationals, in favor of stressing the limitations of governments technical and legal capacities" (D.

Dharmapala, *What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature*, University of Illinois, dicembre 2013).

(22) Al riguardo, nell'art. 3 della Dichiarazione si legge: "Due to the fast-paced change of the digital environment, today's solutions must be future-proof and consistent with the principle of aligning profit with underlying economic activities and value creation".

(23) Le criticità sollevate dall'economia digitale nel contesto degli interventi diretti a contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile mediante il *profit shifting* costituiranno oggetto di approfondimenti da parte dell'OCSE nel corso di tutto l'anno 2019 e 2020 Cfr. "OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting", in <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

(24) L'OCSE ha sviluppato uno studio approfondito sulla c.d. *cooperative compliance (Co-operative Compliance. A Framework From enhanced relationship to co-operative compliance*, 29 luglio 2013), all'interno del quale si esaminano le varie iniziative adottate negli Stati. Nello studio si precisa che il numero di

contribuenti non sono sufficientemente garantiti, la c.d. *tax compliance* è compromessa (25).

La cooperazione fra autorità fiscale e contribuente e il volontario adempimento da parte di quest'ultimo assumono una posizione di cruciale importanza nella strategia di **contrasto all'evasione** (26), **all'evasione** (27) e **alla frode fiscale**. Un nuovo approccio dovrebbe dunque produrre i seguenti effetti:

- i governi nazionali dovrebbero garantire ai contribuenti una legislazione tributaria equa e trasparente, basata sull'adozione e attuazione di disposizioni semplici e chiare;
- le Amministrazioni finanziarie dovrebbero accogliere, nel rapporto con i contribuenti, un'impostazione basata sul servizio, a complemento della "filosofia basata sul controllo";
- i contribuenti dovrebbero essere incentivati alla trasparenza mediante trasmissione volontaria di informazioni e alla correzione spontanea degli errori (*self-compliance*).

Stati che hanno introdotto programmi di *cooperative compliance* è aumentato in modo considerevole nel 2018 (dopo la pubblicazione del documento OCSE *Study into the Role of Tax Intermediaries*), con risposte positive in termini di trasparenza nel rapporto Amministrazione fiscale-contribuenti e di ottimizzazione delle strategie per la gestione del rischio fiscale, nonché di riduzione del numero di controversie. Lo studio ribadisce che tali programmi dovrebbero attenersi ai seguenti punti chiave:

- consapevolezza, da parte dell'Amministrazione finanziaria, degli aspetti commerciali che determinano le transazioni e indirizzano le attività dei grandi contribuenti;
- approccio imparziale e oggettivo nei confronti del contribuente;
- proporzionalità nell'allocazione delle risorse, garantita da un adeguato processo di *risk management*;
- atteggiamento di *openness and responsiveness* da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente;
- trasparenza e volontà di rendere disponibili le informazioni rilevanti da parte dei contribuenti stessi.

Della materia della *cooperative compliance*, si è occupato a più riprese l'OCSE:

- *Studies in the Role of Tax Intermediaries* (2008), in cui si evidenzia l'importanza di una cooperazione allargata tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti, da un lato, e la centralità degli strumenti di *corporate governance* e del coinvolgimento degli organi societari nella mitigazione dei rischi fiscali, dall'altro. Al riguardo, lo studio evidenzia i vantaggi che tali iniziative portano sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria;

- *Guidelines for Multinational Enterprises* (2011), in cui si richiama l'attenzione sulla necessità che le attività d'impresa si conformino, tanto alla lettera quanto allo spirito della legge. A tal fine, viene evidenziata l'importanza dell'inclusione dell'area *tax* all'interno dei sistemi di *risk management* ed i vantaggi che una tale soluzione presenta per l'azienda in termini di capacità collaborativa con il Fisco, trasparenza e rispetto delle norme. Relativamente alla *cooperative compliance*, il documento si esprime a favore di un contraddittorio effettivo ed efficace tra Fisco e contribuente, con il diritto per quest'ultimo di potersi

La GTAP sottolinea l'importanza fondamentale dei diritti dei contribuenti per una buona *governance* fiscale e, a tal fine, i suoi membri sollecitano i governi e gli organismi internazionali a promuovere il c.d. **fundamental right of tax certainty**. Questo diritto viene riconosciuto nel **Model Taxpayer Charter**, un'iniziativa intrapresa dalla *CFE Tax Advisers Europe*, AOTCA e STEP (28).

Il *Model* ha come profili-chiave:

- l'equità, al fine di conseguire un elevato livello di *tax compliance* da parte dei contribuenti, e
- la trasparenza, la quale richiede l'adozione e l'attuazione di disposizioni tributarie semplici e chiare.

Qualsiasi discussione sulla natura dei diritti e delle responsabilità dei contribuenti può iniziare da una serie di prospettive, ma deve prima di tutto affrontare i diritti di proprietà. L'art. 17 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo (29) prevede quanto segue:

rivolgere alla giustizia tributaria in caso di mancato accordo, già in sede preventiva ed indipendente dall'accertamento.

(25) Un quadro fiscale che non è capace di rispondere in modo corretto all'attuale realtà in continua evoluzione genera insicurezza con risvolti negativi per la crescita economica. Ne consegue che, in un contesto economico globale e in continua evoluzione, i diritti dei contribuenti dovrebbero rappresentare un punto di riferimento.

(26) L'art. 28 del *Model Taxpayer Charter* appoggia l'adozione di norme di contrasto all'evasione fiscale, e contemporaneamente ne limita l'operatività con l'obiettivo di evitare che le Amministrazioni fiscali possano contestare operazioni economiche ogni qualvolta vi sia un "beneficio fiscale". In altri termini, la norma si propone di impedire che il beneficio derivante da un'agevolazione fiscale o il mero beneficio ottenuto mediante la scelta tra diverse alternative di strutture economiche possa essere considerato quale "fattispecie elusiva"; pertanto, l'interpretazione dei fenomeni elusivi ad opera dell'Amministrazione finanziaria è limitata ai casi in cui vi sia una struttura economica chiaramente organizzata in modo artificioso, al fine di conseguire un risparmio fiscale (sul punto cfr. M. Cadecky - I. Hayes - D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, op. cit., pag. 192, i quali sostengono che si deve distinguere tra *tax mitigation* e *artificial tax avoidance*: solo quest'ultima dovrebbe essere contrastata dalle legislazioni nazionali).

(27) Un altro fenomeno che necessita di importanti misure di contrasto, anche a livello internazionale, è quello dell'evasione fiscale. L'art. 29 del *Model Taxpayer Charter* distingue l'evasione, che deriva da un comportamento "disonesto e criminoso" nei confronti dello Stato, da un risparmio d'imposta conseguito mediante schemi di *aggressive tax planning*.

(28) *CFE Tax Advisers Europe*, AOTCA e STEP rappresentano insieme oltre mezzo milione di consulenti fiscali in 41 Paesi. Il *Model Taxpayer Charter* mira a fornire un modello basato sulla fiducia reciproca tra contribuente e Amministrazione finanziaria che possa essere recepito nelle leggi nazionali. Cfr. il seguente link: <https://taxadviserseurope.org/blog/portfolio-items/the-model-taxpayer-charter/>.

(29) Nazioni Unite, "Dichiarazione Universale dei Diritti

1) Ogni individuo ha il diritto di possedere proprietà da solo e in associazione con altri;

2) Nessuno può essere arbitrariamente privato di tutte le sue proprietà.

In generale, i seguenti principi guida dovrebbero formare la base di qualsiasi dibattito che abbia come obiettivo quello di proteggere i diritti del contribuente:

1) La libertà civile fondamentale di qualsiasi cittadino di conservare, per il proprio uso e godimento, il prodotto del proprio lavoro e della propria industria, soggetti solo agli obblighi che la legge impone (come ad esempio la tassazione);

2) Il ruolo del consulente fiscale è quello di fornire gli strumenti adeguati ai clienti, di esercitare le scelte loro concesse dalla legge fiscale e di aiutarne l'osservanza;

3) Il ruolo di un'Amministrazione fiscale è quello di riscuotere l'imposta prevista dalla legge; inoltre l'Amministrazione deve fornire al contribuente istruzioni e Linee Guida per permettere al contribuente di essere *compliant* alla legislazione fiscale (30).

L'art. 15 del *Model* riconosce all'Amministrazione finanziaria il potere di condurre tutte le indagini e le verifiche opportune, finalizzate al recupero delle imposte nei confronti dei contribuenti. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria deve provvedere al controllo della posizione del contribuente entro un ragionevole periodo di tempo dal momento della presentazione della dichiarazione dei redditi;

4) Tutte le parti all'interno del sistema fiscale devono riconoscere e rispettare pienamente il ruolo degli altri (31).

In questo contesto, i diritti dei contribuenti dovrebbero essere riconosciuti partendo da una

base concettuale di natura filosofica e da una di natura pragmatica (32).

Il primo approccio è fondato sulla base dell'esistenza di governi che hanno come obiettivo quello di promuovere e proteggere i diritti umani.

Il secondo approccio riconosce che una volta accettato il diritto sovrano legittimo di qualsiasi nazione di scegliere il proprio modello di sviluppo e, in particolare, il suo sistema fiscale, entrano in gioco i principi economici che riflettono il fatto che le scelte fatte in materia di progettazione fiscale abbiano delle conseguenze.

Indipendentemente dal punto di partenza, si tende a raggiungere lo stesso risultato. I diritti dei contribuenti devono necessariamente essere riconosciuti in qualsiasi sistema fiscale moderno (33).

3. "Ulaanbaatar Declaration" del 2018

La "Torino-Busan Declaration" segue, a poco più di un anno di distanza, la pubblicazione della "Ulaanbaatar Declaration", firmata il 12 settembre 2018 al fine di rafforzare la cooperazione tra i professionisti nel settore fiscale in una società sempre più globalizzata e digitale.

Nella "Ulaanbaatar Declaration" sono delineate le 10 *Key Priorities* necessarie per potenziare le relazioni tra professionisti, contribuenti e Amministrazioni finanziarie con l'obiettivo di rafforzare la *compliance* fiscale (34):

1) Forte collaborazione tra i professionisti del settore fiscale.

In considerazione del carattere globale assunto dal fenomeno fiscale, è necessario assicurare la più ampia diffusione delle informazioni provenienti dalle diverse giurisdizioni mediante l'utilizzo di comunicati, la messa a disposizione di

Umani", 1948, in <https://www.ohchr.org/en/udhr/pages/Language.aspx?LangID=itn>, verificato il 3 ottobre 2019, art. 17.

(30) Nonché adempiere le richieste dell'Amministrazione finanziaria in caso di verifica.

(31) M. Cadesky - I. Hayes - D. Russell, *A Model Taxpayer Charter*, op. cit.

(32) *Ibid.*

(33) L'art. 5 del *Model Taxpayer Charter* indica alcuni principi presenti in gran parte delle legislazioni nazionali di tutto il mondo:

- la presunzione dell'onestà e della "veridicità" dei comportamenti posti in essere dal contribuente, fino ad evidenza del contrario;

- il divieto di abuso del diritto, nel senso che il contribuente non deve utilizzare lo Statuto al fine di ostacolare o ritardare l'azione delle Amministrazioni finanziarie nell'esecuzione delle disposizioni fiscali nazionali;

- il contribuente risponde nei limiti di quanto è obbligato a

corrispondere secondo la legislazione fiscale nazionale;

- l'ignoranza della legislazione fiscale non giustifica la non applicazione del tributo né il non versamento dell'imposta dovuta o la non applicazione delle sanzioni;

- il principio di non discriminazione nell'applicazione del tributo;

- il riconoscimento dell'esenzione dall'applicazione di interessi e sanzioni (in specifici casi, in particolare modo quando il contribuente dimostri di aver operato in buona fede), dell'estensione dei termini per la compilazione delle dichiarazioni fiscali e delle cause di giustificazione derogatorie di tali termini;

- la legislazione fiscale non dovrebbe penalizzare un particolare settore industriale né un certo settore occupazionale senza una giusta causa.

(34) Cfr. F. Pecorari - I. Viola, "Cooperazione internazionale tra i consulenti fiscali nella Dichiarazione di Ulaanbaatar", in *il fisco*, n. 41/2018, pag. 3964.

database nonché l'organizzazione regolare di incontri e conferenze.

2) Inclusione, apertura e portata globale.

L'apertura della GTAP verso associazioni presenti nel mondo può essere perseguita attraverso *meeting* organizzati a rotazione in tutti i continenti o attraverso l'utilizzo di nuove tecnologie per minimizzare i costi.

3) Ruolo dei professionisti in ambito fiscale.

Tra gli obiettivi perseguiti dalla GTAP vi è la creazione di un codice comune di condotta che disciplini lo svolgimento della consulenza in un contesto fiscale globale.

4) Rinnovamento dello scenario fiscale internazionale.

Il cambiamento in atto nello scenario internazionale richiede ai professionisti fiscali di contribuire alla creazione di nuove norme al fine di porre le basi per un sistema di tassazione equo ed efficiente. La GTAP si è assunta l'impegno di partecipare alle consultazioni pubbliche, assumere posizioni pubbliche e avanzare proposte per apportare un'innovazione al sistema.

5) Proposta di un nuovo sistema fiscale.

La GTAP incoraggia tutti i professionisti a proporre idee per la creazione di un nuovo sistema caratterizzato da semplicità, flessibilità e praticità il quale restituisca fiducia ai contribuenti.

6) Diritti del contribuente.

Il riconoscimento dei diritti del contribuente (*i.e.*, diritto al giusto processo, alla consulenza,

alla proposizione del ricorso, alla rappresentanza da parte dei professionisti abilitati nelle controversie fiscali, alla riservatezza delle comunicazioni tra professionisti e clienti) assume un ruolo di primario rilievo.

7) Consapevolezza e lungimiranza.

Con l'obiettivo di monitorare i mutamenti in corso, la GTAP si impegna a predisporre *team* di lavoro per la ricerca e lo studio degli sviluppi legislativi e del mercato in ambito fiscale.

8) Preparazione per l'era digitale.

Il progresso tecnologico impone la necessità di fornire ai professionisti del settore tributario gli strumenti necessari per dominare gli sviluppi nel settore digitale.

9) Consulenti fiscali senza frontiere (c.d. *Tax Advisers Without Borders* o "TAWB").

Compito della GTAP è quello di assicurare che i professionisti fiscali delle Economie emergenti siano in grado di rispondere ai bisogni di un'economia sempre più globale. L'istituzione della TAWB (c.d. *Tax Advisers Without Borders*) si pone l'obiettivo di promuovere conferenze, corsi *on line* nonché l'interazione tra tutti i membri della *Platform*.

10) Cultura fiscale e formazione continua.

Alla GTAP è affidato l'incarico di garantire una formazione continua al fine di poter contribuire in maniera attiva allo sviluppo del sistema tributario e dei principi su cui esso è fondato (35).

(35) *Ibid.*