

## Rapporto OCSE 2011: «tax planning» aggressivo e legittimo

di Piergiorgio Valente

**U**n ruolo-chiave nella lotta ai fenomeni di cd. **pianificazione fiscale «aggressiva»** è svolto dalla possibilità di **disporre di informazioni** tempestive, mirate e complete. Ciò, infatti, consente alle Amministrazioni fiscali di **migliorare l'efficienza delle procedure di «risk assessment»** e degli altri strumenti allo scopo disponibili.

I principi di *good governance* fiscale, che implicano l'adozione di *standards* di trasparenza e scambio di informazioni e di norme di contrasto alla concorrenza fiscale dannosa, sono divenuti di particolare attualità dopo la grave crisi economico-finanziaria del 2008 ed hanno costituito oggetto di dibattito nel corso del G20 di Londra del 2 aprile 2009. In tale occasione, i 20 *leaders* dei Paesi più importanti al mondo si sono ritrovati d'accordo nell'intraprendere, sulla base delle linee fissate dall'OCSE, una decisa azione di lotta nei confronti dei Paesi ccdd. non cooperativi.

La *good governance* fiscale richiede che le relazioni fra Stati siano improntate a principi di trasparenza, scambio di informazioni, cooperazione transfrontaliera e concorrenza fiscale leale. In siffatti termini si sono espressi, oltre all'OCSE e all'intera comunità internazionale, anche la Commissione europea e il Parlamento europeo (1).

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 agli scambi tra entità dislocate in Paesi differenti. Forme di *tax planning* aggressivo possono determinare effetti distorsivi nella determinazione del reddito imponibile delle società appartenenti ad un gruppo (2).

Per quanto riguarda l'impresa multinazionale, si registra comunque una crescente consapevolezza del *management* in merito all'opportunità di «neu-

Piergiorgio Valente - Centro Studi Internazionali GEB Partners

### Note:

(1) In data 28 aprile 2009, la Commissione europea ha adottato una comunicazione (n. 201) la quale individua gli interventi che gli Stati membri dovrebbero effettuare al fine di promuovere i principi di *good governance* in materia fiscale. Il documento, espressione della politica di *good governance* dell'UE e delle conclusioni del G20 del 2 aprile 2009 sui paradisi fiscali, illustra gli strumenti diretti a:

- migliorare i principi di *good governance* in ambito comunitario;
- promuovere l'applicazione degli stessi a livello internazionale e, in particolare, nelle relazioni bilaterali degli Stati membri con gli Stati terzi.

Nella risoluzione 10 febbraio 2010, il Parlamento europeo ha accolto principi e propositi sanciti dalla Commissione nella Com. n. 201/2009 e ha condannato fermamente il ruolo svolto dai paradisi fiscali nell'incoraggiare e nel trarre profitto dall'evasione fiscale, dall'elusione fiscale e dalla fuga di capitali. Allo stesso tempo, l'UE è stata invitata a potenziare la sua azione e ad adottare misure concrete e immediate contro le giurisdizioni non cooperative. Risulta inoltre di fondamentale importanza:

- porre fine alla «prassi di creare persone giuridiche fittizie per eludere la tassazione»;
- superare il segreto bancario e prevedere, in ogni caso, uno scambio automatico di informazioni in tutti gli Stati membri e i territori dipendenti.

In linea con le considerazioni espresse dalla Commissione europea nella citata comunicazione del 2009, il Parlamento europeo ha sottolineato l'importanza di interventi concreti ed efficaci in tema di *good governance* fiscale, sia in ambito europeo che in ambito internazionale.

(2) La verifica degli elementi di collegamento tra una fattispecie reddituale e un determinato ordinamento giuridico potrebbe non essere agevole, in quanto, da una parte, vi è la crescente mobilità dei contribuenti, dall'altra, l'estrema volatilità delle basi imponibili nelle reti telematiche. L'attività delle Amministrazioni fiscali di contrasto al *tax planning* aggressivo richiede, da parte di queste ultime, una profonda conoscenza dell'impresa multinazionale e delle operazioni da essa poste in essere.

tralizzare» il cd. «rischio fiscale» (3), quale attività strettamente connessa alla *good governance* fiscale. Decisioni assunte ed operazioni effettuate dall'impresa multinazionale possono generare aree di incertezza concernenti in particolare:

- l'applicazione della normativa e della prassi fiscale in vigore in un Paese diverso da quello in cui ha sede l'impresa;
- la definizione di un sistema ottimale di gestione dell'attività di *business* al fine di ottimizzarne la variabile fiscale.

La strategia di gestione del rischio fiscale (*tax risk management*) deve tenere conto della capacità dell'impresa di assumere determinati livelli di rischio in circostanze diverse. La massimizzazione delle opportunità di *business* deve essere bilanciata da una adeguata gestione del rischio fiscale che tenga conto:

- del valore da raggiungere nell'assunzione del rischio;
- dell'opportunità di un contenimento dei costi;
- delle risorse necessarie per la gestione delle opportunità di *business* e dei rischi correlati.

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

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

si inserisce il Rapporto «*Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*» (nel prosieguo, «Rapporto»), pubblicato nel febbraio 2011 dal Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE. Il documento, nell'evidenziare l'importanza di informazioni tempestive, mirate e complete per la lotta ai fenomeni di pianificazione fiscale «aggressiva», fornisce un'*overview* delle misure di comunicazione (*disclosure*) applicate in alcuni Stati membri dell'OCSE e detta alcune raccomandazioni.

### **Informazioni tempestive, mirate e complete**

Negli ultimi anni molti Paesi hanno assistito al proliferare di schemi di *aggressive tax planning* ed hanno adottato misure dirette a fronteggiare il fenomeno. Siffatte misure includono:

- norme anti-abuso generali;

- norme anti-abuso specifiche;
- regimi sanzionatori.

Secondo il Rapporto, nella lotta ai fenomeni di pianificazione fiscale «aggressiva» assume un ruolo fondamentale la possibilità di disporre di informazioni tempestive, mirate e complete, in grado di consentire:

- alle Amministrazioni fiscali, di migliorare l'efficienza delle procedure di *risk assessment* e degli altri strumenti allo scopo disponibili;
- agli organi di *tax policy*, di adottare decisioni consapevoli sulle risposte legislative più appropriate.

L'esperienza di molti Paesi dimostra che gli *audits* tradizionali non sono in grado di fornire tutte le informazioni necessarie. Quale strumento per l'*early detection* degli schemi di *aggressive tax planning*, l'*audit* 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 (4);
- quantunque l'*audit* tradizionale sia in grado di rivelare l'esistenza di un'operazione di «*tax planning* aggressiva», un significativo lasso di tempo, normalmente, intercorre tra la creazione e l'uso dello schema di pianificazione e la sua individuazione mediante l'*audit*;
- 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 (5).

### **Note:**

(3) Per approfondimenti in materia di «good corporate governance» e «good tax governance», cfr. P.Valente, *Manuale di governance fiscale*, IPSOA, 2011, pagg. 1801 ss.

(4) 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*.

(5) Per i suindicati motivi, gli *audits* tradizionali di per sé non rappresentano una «resource-effective way» per ottenere informazioni tempestive, mirate e complete al fine di combattere gli schemi di «aggressive tax planning». Al fine di migliorare la trasparenza in ambito fiscale, il *Forum on Tax Administration* («Forum») 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 *audits* congiunti (*i.e.*, 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 (segue)

Sulla base di tale consapevolezza, molti Stati hanno introdotto *complementary disclosure initiatives* con l'obiettivo di accrescere la capacità delle Amministrazioni fiscali di combattere il fenomeno in commento, pur consentendo alle imprese multinazionali di perseguire un legittimo risparmio d'imposta.

## Misure adottate

Il Rapporto esamina le *disclosure initiatives* adottate in alcuni Paesi OCSE. Trattasi in particolare delle seguenti misure:

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

Esse presentano alcuni elementi comuni e costituiscono, per i contribuenti, un incentivo a fornire informazioni tempestive e rilevanti alle Amministrazioni finanziarie interessate (6). La tempestiva *disclosure* di schemi di *tax planning* crea vantaggi sia per le Amministrazioni fiscali che per i contribuenti (7). Allo stesso tempo, le *disclosure initiatives* differiscono per ambito di applicazione, effetti, obbligatorietà.

## «Disclosure initiatives»: caratteristiche

Molti Paesi hanno adottato normative le quali impongono l'informazione sugli schemi di *tax avoidance* in una fase che precede lo stesso processo di *tax return filing*. Tali norme, in genere, richiedono la *disclosure* quando la transazione o lo schema presenta determinati requisiti. Esse inoltre si applicano sia ai contribuenti che ai *promoters* (8).

In linea generale, le norme in commento individuano:

## IL RAPPORTO OCSE

### «Cooperative compliance»

Una particolare misura di «*disclosure*» è rappresentata dai programmi di «*cooperative compliance*». Nel documento OCSE «*Study into the Role of Tax Intermediaries*»:

- viene prospettata una **relazione tra contribuenti e Amministrazioni fiscali** basata sulla **fiducia reciproca**;
- si forniscono a queste ultime linee guida per la creazione del «**tax environment**» in cui una siffatta relazione possa trovare sviluppo. 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 per l'Amministrazione finanziaria. L'OCSE precisa che i Paesi che hanno adottato tale strategia ritengono siffatto tipo di relazione indispensabile nell'ambito della «*compliance*».

- il soggetto che è tenuto ad effettuare la *disclosure*;
- l'oggetto della *disclosure*;
- la tempistica della *disclosure*;

– le conseguenze per il contribuente (anche per l'ipotesi di *non-disclosure*).

Altri ordinamenti prevedono, a carico del contribuente, obblighi di *additional reporting*, sia durante il processo di *tax return filing* sia antecedentemente a tale fase.

Al contribuente viene in particolare richiesto di:

- informare l'Amministrazione fiscale dell'intenzione di richiedere la deducibilità degli interessi dovuti a una *related party* (9);
- comunicare preventiva-

## Note:

(segue nota 5)

sti, 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. 36/2010, pag. 5847.

(6) Conseguentemente, le Amministrazioni finanziarie non hanno la necessità di investire sostanziali risorse per l'individuazione di eventuali operazioni di *tax planning* aggressivo: piuttosto, è il contribuente che «comunica o solleva la questione».

(7) Tali vantaggi sono rappresentati, secondo il Rapporto da:

- «*fewer routine audits*»;
- una maggiore trasparenza;
- un impatto positivo sulla *compliance culture*.

(8) Secondo quanto rilevato nel Rapporto, regimi di *mandatory disclosure* sono attualmente vigenti in Canada, Portogallo, Regno Unito e Stati Uniti. In tali Stati, gli obblighi di *disclosure* incombono sul *promoter*. L'Irlanda ha adottato una legislazione che obbliga alla *disclosure* con riguardo a determinate transazioni: altri Paesi stanno considerando l'implementazione di regimi analoghi.

(9) Ad esempio, nei Paesi Bassi.

mente l'eventuale sussistenza di *capital losses* (10);

– spiegare e riconciliare alcune differenze significative tra *tax* e *financial accounting* (11).

Stati quali Italia e Nuova Zelanda utilizzano questionari indirizzati a determinate categorie di contribuenti e riguardanti particolari aree di rischio con l'obiettivo di selezionare i contribuenti da sottoporre a verifica (12). La Nuova Zelanda, in particolare, ha 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 infragrupo.

Ulteriori misure di *disclosure* sono rappresentate dai programmi di *cooperative compliance*. Nel 2008, l'OCSE ha pubblicato il documento «*Study into the Role of Tax Intermediaries*», nel quale:

– viene prospettata una relazione tra contribuenti e Amministrazioni fiscali basata sulla fiducia reciproca;

– si forniscono a queste ultime linee guida per la creazione del *tax environment* in cui una siffatta relazione possa trovare sviluppo (13).

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 per l'Amministrazione finanziaria (14). L'OCSE precisa 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 «*guiding and supporting management risk by taxpayers, alongside audits and other enforcement actions*» (15).

Diverse sono le funzioni dei *rulings*. Secondo il Rapporto, 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 vengo-

## IL RAPPORTO OCSE

### Funzioni dei rulings

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**. Il «*ruling*» si caratterizza in quanto esplica i suoi **effetti** esclusivamente nei confronti del **sogetto** che ne ha fatto **richiesta**.

no 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 (16). Il *ruling* si caratterizza

### Note:

(10) Ad esempio, in Italia e negli Stati Uniti.

(11) 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».

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

(13) 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».

(14) 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, *Le novità del transfer pricing*, Milano, IPSOA, 2010, pagg. 367 ss.

(15) I Paesi che, secondo il Rapporto, hanno sviluppato *business models* diretti a migliorare la gestione del rischio fiscale e della *compliance* da parte dei grandi contribuenti mediante una più effettiva cooperazione sono i seguenti:

- Australia (*Annual Compliance Arrangement*);
- Irlanda (*Cooperative Approach to Tax Compliance*);
- Italia (*Risk Management Monitoring*);
- Paesi Bassi (*Horizontal Monitoring*);
- Nuova Zelanda (*Cooperative Compliance Initiative*);
- Spagna (*Forum for Large Taxpayers*);
- Regno Unito (*Tax Compliance Risk Management Process*);
- Stati Uniti (*Compliance Assurance Process*).

(16) Alcuni Paesi (Australia, Paesi Bassi e Nuova Zelanda) hanno inoltre introdotto il *product ruling* vale a dire un *ruling* «quale rife-

(segue)

in quanto esplica i suoi effetti esclusivamente nei confronti del soggetto che ne ha fatto richiesta (17).

Alcune *disclosure initiatives* prevedono l'applicazione di sanzioni. Vi sono Paesi che 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 «tax avoidance transaction» è assoggettato al «20% surcharge on the tax avoided» oltre agli interessi. Il 20% *surcharge* e gli interessi non vengono applicati se il contribuente compila il «Protective Notification» entro 90 giorni dalla data di inizio dell'operazione (18).

## «Disclosure initiatives»: le esperienze di alcuni Paesi

L'applicazione delle misure di *disclosure* si differenzia nei diversi Paesi in cui sono previste. Tali differenze riguardano molteplici aspetti:

- il *framework* amministrativo, legale e culturale;
- il comportamento dei contribuenti;
- la *governance*;
- la propensione per l'implementazione di schemi di *tax planning* aggressivo;
- la disponibilità ad interagire in tempo reale e a condividere le caratteristiche delle transazioni che presentano una certa *tax uncertainty*.

In generale, le *disclosure initiatives* applicate nei diversi Paesi hanno dato prova di buon funzionamento e rappresentano un valido punto di riferimento per tutti quegli Stati i quali intendono applicare misure analoghe.

L'efficacia delle «early mandatory disclosure rules» è sostanzialmente legata:

- alla riduzione dei tempi previsti per l'individuazione, da parte dell'Amministrazione fiscale, di uno schema di *aggressive tax planning*;

## IL RAPPORTO OCSE

### Contrasto al «tax planning» aggressivo

Per contrastare gli schemi di «tax planning» aggressivo, l'OCSE raccomanda alle Amministrazioni fiscali di:

- esaminare le «*disclosure initiatives*» prese in considerazione nel **Rapporto OCSE**, con l'obiettivo di valutare l'implementazione di quelle che maggiormente risultano in grado di rispondere alle esigenze del caso concreto;
- continuare a **condividere** le esperienze relative alla implementazione delle misure in commento, con l'obiettivo di creare un «**compliance framework**» in grado di arrecare vantaggi sia alle Amministrazioni fiscali medesime che ai contribuenti.

- alla possibilità di condurre ccdd. *risk-based investigations*;
- alla possibilità di determinare un rapido riscontro sul piano legislativo ed applicativo, nonché di limitare - in tempi sufficientemente brevi - gli effetti dell'implementazione di schemi di *aggressive tax planning* (19).

I Paesi i quali hanno implementato regimi di *additional reporting* hanno registrato un significativo aumento dell'efficienza delle verifiche fiscali. Ciò, in considerazione del fatto che le risorse possono concentrarsi su quelle dichiarazioni contenenti informazioni specifiche «that are

### Note:

(segue nota 16)

rimento 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».

(17) 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, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, ed attuato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 23 luglio 2004. Per approfondimenti sul *ruling* di *standard* internazionale, cfr. P.Valente, *Le novità del transfer pricing*, cit., pagg. 343 ss.

(18) In Nuova Zelanda, la sanzione applicabile in caso di «abusive tax position» è pari al 100% 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 sindacato primo avviso, ma anteriormente all'inizio della verifica,

la sanzione è ridotta, rispettivamente, al 75% e al 40%.

(19) Secondo il Rapporto, tali misure consentono di ridurre il periodo «in which promoters can earn professional fees from those schemes and users can accrue tax advantages from those schemes. This has a significant deterrent effect and reduces the attractiveness of aggressive tax planning». Le misure in commento determinano, secondo il Rapporto, un «level playing field», in quanto ciascuno è indotto a corrispondere «the right tax at the right time», rendendo più agevole l'individuazione di coloro i quali pongono comportamenti non conformi.

Le «early mandatory disclosure rules» sono state introdotte nel Regno Unito nel 2004. Nel corso del primo quinquennio di operatività del regime, la *disclosure* ha riguardato ben 2.928 schemi di *tax planning* aggressivo, di cui 2.035 in materia di imposte dirette e 893 in materia di imposte indirette. Ciò ha consentito al Regno Unito di recuperare circa 12 miliardi di sterline.

of particular interest or of sufficient magnitude to warrant further enquiry». Per i contribuenti, la suindicata maggiore efficienza si traduce nella riduzione dei costi di *compliance* (20).

Questionari brevi e mirati rappresentano uno strumento molto efficace per ottenere informazioni in Nuova Zelanda. Ciò, in considerazione del fatto che:

- i questionari sono flessibili (21);
- migliorano l'efficienza degli *audits*;
- incentivano i contribuenti alla *disclosure* (22);
- se mirati, riducono i costi di *compliance* per i contribuenti.

Nei Paesi che hanno implementato programmi di *cooperative compliance*, è stata riscontrata una maggiore cooperazione tra contribuenti e Amministrazioni fiscali. È stato altresì evidenziato che, più elevata è la trasparenza nelle comunicazioni effettuate dai contribuenti, maggiore è il grado di conoscenza a livello delle Amministrazioni fiscali (23). La durata delle verifiche fiscali risulta sensibilmente ridotta allorché le transazioni più complesse «involving potential tax disputes» vengano esaminate preliminarmente e *in real time* (24).

I *rulings* presentano il vantaggio di generare informazioni rilevanti, in quanto contribuenti e *promoters* sono indotti a consultare preventivamente le Amministrazioni fiscali su transazioni future.

Il Rapporto rileva che in Nuova Zelanda le richieste di *private ruling* hanno consentito lo sviluppo di *policies* e *compliance responses* ad uno stadio preliminare. In Australia, il regime di *product ruling* ha consentito alle Amministrazioni fiscali di ottenere un' *early intelligence* ed ha portato ad un contesto in cui non si procede, in generale, ad effettuare investimenti in «mass-marketed tax products» a meno che non sia stato preventivamente ottenuto un *ruling* da parte delle Amministrazioni fiscali (25).

Nei Paesi che applicano *disclosure rules* che prevedono l'applicazione di sanzioni, si è rilevato un miglioramento nella procedura di acquisizione delle informazioni sugli schemi di *tax planning* aggressivo. Il livello di siffatto miglioramento dipende tuttavia da diversi fattori, tra cui il tipo di incentivo offerto al contribuente ai fini della *disclosure* stessa.

## Considerazioni conclusive

Le *disclosure initiatives* esaminate nel Rapporto sono in grado di produrre benefici sia per i contri-

buenti che per le Amministrazioni fiscali. Con riguardo ai contribuenti, i vantaggi includono:

- la creazione di un *level playing field*;
- un maggior grado di certezza;
- la riduzione dei costi di *compliance* «for those that are transparent (...) maintaining a good reputation and public image».

Con riferimento alle Amministrazioni fiscali, i benefici riguardano la possibilità di disporre di informazioni tempestive e complete le quali consentono «a quicker response at both compliance and po-

## Note:

(20) A differenza delle «early mandatory disclosure rules», i regimi di «additional reporting» normalmente non forniscono informazioni sui *promoters* degli schemi di *tax planning* aggressivo.

(21) Possono essere emessi in qualsiasi momento e possono riguardare diverse questioni.

(22) Per approfondimenti cfr. P.Valente, *Manuale di governance fiscale*, cit., pagg. 1801 ss.

(23) Inoltre, informazioni più complete determinano un «more effective risk assessment and more appropriate resource allocation».

(24) Nel medio e lungo termine, il Rapporto individua il seguente vantaggio finanziario per i contribuenti: «if tax authorities are able to succeed in directing more of their resources into high-risk issues and high-risk behaviour by taxpayers, there will be a long-term gain for lower-risk taxpayers». Infine, verifiche fiscali «in real time» da parte delle Amministrazioni finanziarie determinano una maggiore «integrazione» delle questioni fiscali «as transactions are being structured».

(25) Con il «Bollettino del Ruling di standard internazionale», emesso il 21 aprile 2010, l'Agenzia delle entrate illustra caratteristiche e funzionamento dell'istituto del *ruling* internazionale previsto dall'ordinamento italiano e fa il punto, alla data del 31 dicembre 2009, sulle istanze presentate fra il 2004 e il 2009. Esso in particolare fornisce taluni dati statistici in ordine all'adozione della procedura per gli anni 2004-2009:

– con riguardo all'utilizzo e agli esiti della procedura, si segnala che a fronte di 52 istanze di *ruling* presentate sino alla data del 31 dicembre 2009, 19 sono gli accordi conclusi, 17 le procedure in corso, 7 le istanze rigettate perché inammissibili e 9 quelle cessate per rinuncia delle parti;

– con riguardo ai tempi della procedura, si rileva una media di 20 mesi per la conclusione di un accordo. In particolare, circa il 74% delle procedure ha avuto una conclusione entro 24 mesi, mentre il 5% si è protratto oltre i 36 mesi;

– con riguardo ai metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento (procedure aventi ad oggetto le fattispecie di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R.), si rileva che nel 79% dei casi sono stati adottati metodi reddituali, nel restante 21%, invece, si è fatto ricorso ai metodi tradizionali.

Per approfondimenti sul «Bollettino del Ruling di standard internazionale», cfr. P.Valente, *Le novità del transfer pricing*, cit., pagg. 343 ss.; per approfondimenti sul TNMM cfr. P.Valente, «Il Transactional net margin method nella disciplina transfer pricing OCSE e nella circ. n. 58/E del 2010», in *il fisco* n. 12/2011, pag. 1883.

licy levels and improved risk assessment (...) thereby promoting better resource allocation and potentially reduced administrative costs».

È evidente che, nel contrastare gli schemi di *tax planning* aggressivo, le misure esaminate 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 d'imposta (26).

Considerati i suindicati benefici, l'OCSE raccomanda alle Amministrazioni fiscali di:

– esaminare le *disclosure initiatives* prese in considerazione nel Rapporto, con l'obiettivo di valutare l'implementazione di quelle che maggiormente risultano in grado di rispondere alle esigenze del caso concreto;

– continuare a condividere le esperienze relative alla implementazione delle misure in commento, con l'obiettivo di creare un *compliance framework* in grado di arrecare vantaggi sia alle Amministrazioni fiscali medesime che ai contribuenti.

L'implementazione di misure di *disclosure* rappresenta lo strumento più idoneo a garantire la *good governance* fiscale a livello delle Amministrazioni fiscali e dei contribuenti-imprese multinazionali. L'esperienza degli Stati che hanno adottato siffatte misure dimostra che da esse conseguono indiscutibili vantaggi per tutti i soggetti coinvolti.

#### Nota:

(26) La definizione di una clausola antiabuso generale nell'ordinamento giuridico è connessa a tre pronunce della Corte di cassazione, rese a Sezioni Unite (23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, tutte in *Banca Dati BIG SUITE*, IPSOA; cfr. anche *GT - Riv. giur. trib.* n. 3/2009, pag. 216, con commento di A. Lovisolo), che sanciscono la derivazione costituzionale del principio e ne definiscono i caratteri essenziali. In particolare, le Sezioni Unite hanno affermato il principio secondo cui «il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale». Così delineato, il principio antiabuso si caratterizza per il conseguimento di indebiti vantaggi fiscali realizzati in assenza di valide ragioni economiche.

## RIVISTE



## L'IVA

Attualità, pratica e approfondimento

Comitato di Redazione: P. Centore, R. Fanelli, F. Ricca

La prima Rivista interamente dedicata alle tematiche riguardanti l'**IVA**, le **dogane** e le **accise** che garantisce l'aggiornamento costante sulle novità riguardanti l'**imposizione nazionale e comunitaria** e i rapporti **import-export con paesi terzi**.

Una **guida pratica** che fornisce le giuste chiavi di lettura a **professionisti e aziende** per svolgere i numerosi adempimenti in scadenza e risolvere i casi che si presentano nella prassi quotidiana.

L'abbonamento comprende:

- **2 Monografie tascabili**
- il Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **Consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione

Periodicità: mensile  
Abbonamento annuale: € 175,00  
Ipsoa, pagg. 72

#### Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@ipsoa.it](mailto:info.commerciali@ipsoa.it)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **[www.shopwki.it/rivistaiva](http://www.shopwki.it/rivistaiva)**