



APPROFONDIMENTO

Aggressive tax planning: esame del Rapporto OCSE sulle iniziative di tax governance

di Piergiorgio Valente

Secondo l'OCSE, le misure di "disclosure" adottate da molti Paesi membri costituiscono un incentivo per i contribuenti a fornire informazioni tempestive e rilevanti alle amministrazioni finanziarie interessate. Da ciò derivano vantaggi sia per queste ultime che per i contribuenti stessi.

1. Premessa

Nel febbraio 2011, il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE ha pubblicato il Rapporto "Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure" (nel prosieguo, "Rapporto").

Il documento sottolinea l'importanza di informazioni tempestive, mirate e complete al fine di combattere i fenomeni di **pianificazione fiscale "aggressiva"**, fornisce un'overview delle misure di comunicazione ("disclosure") applicate in alcuni Stati membri dell'OCSE e detta alcune raccomandazioni¹.

Si illustrano di seguito, nel dettaglio, misure e linee guida alle quali, secondo il Rapporto, le amministrazioni fiscali dovrebbero far riferimento nell'implementazione di tecniche per far fronte e combattere operazioni di "pianificazione fiscale aggressiva".

¹ L'OCSE precisa che il Rapporto "does not deal with tax evasion and the disclosure initiatives (...) will generally have little or no impact in tax evasion cases".

2. L'importanza di informazioni tempestive, mirate e complete

Rileva l'OCSE che, negli ultimi anni, molti Paesi hanno assistito alla proliferazione di schemi di "aggressive tax planning" ed hanno adottato varie misure dirette a fronteggiare tale fenomeno. Siffatte misure includono:

- **norme anti-abuso generali;**
- **norme anti-abuso specifiche²;**

² Una norma anti-abuso generale e norme anti-abuso specifiche si rinvencono anche nella proposta di direttiva sulla *Common Consolidated Corporate Tax Base*, presentata dalla Commissione europea in data 16 marzo 2011 - COM(2011)121. La norma anti-abuso generale, in particolare, prevede che "Artificial transactions carried out for the sole purpose of avoiding taxation shall be ignored for the purposes of calculating the tax base. The first paragraph shall not apply to genuine commercial activities where the taxpayer is able to choose between two or more possible transactions which have the same commercial result but which produce different taxable amounts" (cfr. art. 80 della proposta di direttiva).

Tra le norme anti-abuso a carattere specifico, si fa riferimento alle disposizioni CFC, il cui "obiettivo principale è quello di impedire alle società residenti di trasferire redditi alle controllate con sede in giurisdizioni a fiscalità privilegiata". L'art. 82 della proposta di direttiva prevede che è incluso nella base imponibile il reddito della società residente in uno Stato terzo quando, tra gli altri, in quest'ultimo Paese il medesimo reddito è assoggettato ad imposta secondo un'aliquota inferiore del 40% rispetto a quella media applicabile nello Stato membro interessato. La disposizione non si applica quando tra quest'ultimo e lo Stato terzo vige un accordo sullo scambio effettivo di informazioni. Secondo l'art. 81 della proposta di direttiva, l'assenza di un accordo sullo scambio di informazioni rappresenta una condizione anche per l'operatività della disposizione sulla indeducibilità degli interessi corrisposti

- **regimi sanzionatori.**

Allo stesso tempo, CEOs e *Board of Directors* sono stati indotti a considerare la cd. “*good tax compliance*” quale parte fondamentale della “*good corporate governance*”³.

Un 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;
- agli organi di *tax policy*, di adottare decisioni consapevoli sulle risposte legislative più appropriate.

L'OCSE sottolinea che 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:

- l'*audit* non è idoneo a rivelare che il contribuente ha posto in essere un'operazione di “*tax planning* aggressiva” nei casi di “*arrangements*” internazionali complessi, inclusi quelli che sfruttano “*mismatches*” nella classificazione delle entità, degli strumenti o trasferimenti in Paesi diversi⁴;
- 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

ad un'impresa associata, con sede in uno Stato terzo. In analogia con quanto previsto per la disposizione anti-abuso CFC, è altresì necessario che in quest'ultimo Paese il reddito sia assoggettato ad imposta secondo un'aliquota inferiore del 40% rispetto a quella media applicabile nello Stato membro interessato.

Per approfondimenti sulla proposta di direttiva in materia di CCCTB, cfr. P. Valente, *La proposta di direttiva sulla Common consolidated corporate tax base (Ccctb): il consolidamento della base imponibile*, in “*il fisco*” n. 14/2011, fascicolo n. 1, pag. 2207.

³ Per approfondimenti in materia di “*good corporate governance*”, cfr. P. Valente, *Le Novità del transfer pricing*, Milano, 2010, pagg. 367 e seguenti.

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*”.

to nel contesto di un *audit*, rappresenta un “caso isolato” o è parte di un fenomeno più ampio.

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*”⁵. Sulla base

⁵ 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, si compone di quattro capitoli. Il primo capitolo definisce il *joint audit* e ne chiarisce gli obiettivi. Il secondo capitolo illustra le fonti giuridiche internazionali dello scambio di informazioni in materia fiscale, con particolare riguardo alla disciplina delle verifiche congiunte. Il terzo capitolo offre una panoramica sulle esperienze concrete dei Paesi che hanno partecipato al Progetto del *Forum*. Il quarto capitolo fissa alcuni principi in merito all'organizzazione e alla gestione di un *joint audit*.

In linea generale, 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. Il par. 7 del Rapporto fornisce la seguente definizione di *joint audit*:

“*A joint audit can be described as two or more countries joining together to form a single audit team to examine an issue(s)/transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organized in the participating countries, and in which the countries have a common or complementary interest; where the taxpayer jointly makes presentations and shares information with the countries, and the team includes Competent Authority representatives from each country who are involved to resolve potential differences/stalemates*”.

Due o più amministrazioni finanziarie di Stati diversi dovrebbero procedere a un *joint audit* ogni qualvolta:

- il mero scambio di informazioni in materia fiscale non sia sufficiente a garantire un'effettiva cooperazione con riguardo al caso concreto;
- sia rinvenibile un interesse comune o complementare nella posizione fiscale di uno o più contribuenti;
- un “*domestic audit*” non sia ritenuto sufficiente a determinare la posizione fiscale di un contribuente con riferimento ad una determinata transazione.

Gli obiettivi del *joint audit* sono molteplici. La verifica fiscale congiunta consente una più efficiente cooperazione

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.

3. Disclosure initiatives applicate in alcuni Stati

3.1 Generalità

Le “*disclosure initiatives*” adottate in alcuni Paesi OCSE ed esaminate dal Rapporto sono le seguenti:

- “*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.

Le suindicate misure presentano alcuni **elementi comuni**. Esse, in particolare, costituiscono un incentivo per i contribuenti a fornire informazioni tempestive e rilevanti alle amministrazioni finanziarie interessate. Conseguentemente, queste ultime 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”. La tempestiva *disclosure* di schemi di *tax planning* crea vantaggi sia per le amministrazioni fiscali che per i contribuenti⁶.

Allo stesso tempo, le “*disclosure initiatives*” **differiscono** sotto alcuni aspetti tra cui:

- l’ambito di applicazione⁷;
- gli effetti⁸;

tra amministrazioni finanziarie, non solo nell’interesse delle medesime ma anche del contribuente oggetto di *joint audit*, unitamente ad una più corretta ed agevole identificazione dei rischi. All’efficace gestione delle questioni fiscali in “*real time*” dovrebbe unirsi una più spiccata tendenza alla *compliance* da parte delle imprese multinazionali.

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, fascicolo n. 1, pagg. 5847 e seguenti.

⁶ Tali vantaggi sono rappresentati, secondo il Rapporto da:
– “*fewer routine audits*”;
– una maggiore trasparenza;
– un impatto positivo sulla “*compliance culture*”.

⁷ “*Whether they apply to all taxpayers/transactions or not*”.

- l’obbligatorietà⁹.

3.2 Le disclosure initiatives

Early mandatory disclosure rules

Precisa il Rapporto che numerosi Paesi hanno di recente adottato normative le quali impongono la “*disclosure*” degli 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*.

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*. Mentre l’Irlanda ha adottato una legislazione che obbliga alla “*disclosure*” con riguardo a determinate transazioni, altri Paesi stanno considerando l’implementazione di regimi analoghi.

In linea generale, le norme in commento individuano:

- il **soggetto** che è tenuto ad effettuare la “*disclosure*”;
- l’**oggetto** della “*disclosure*”;
- la **tempistica** della “*disclosure*”;
- **conseguenze** per il contribuente (anche per l’ipotesi di “*non-disclosure*”).

Additional reporting

Alcuni Paesi prevedono obblighi di “*additional reporting*” a carico del contribuente, 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*” (ad esempio nei Paesi Bassi);
- comunicare preventivamente l’eventuale sussistenza di *capital losses* (ad esempio in Italia e negli Stati Uniti);
- spiegare e riconciliare alcune differenze significative tra *tax* e *financial accounting*¹⁰.

⁸ “*The point at which they provide the information, whether they also provide information on promoters of aggressive tax planning, and whether or not they provide early certainty to taxpayers*”.

⁹ “*Whether they are mandatory or not*”.

¹⁰ 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

Questionari

Alcuni Stati (tra i quali Italia e Nuova Zelanda) utilizzano questionari indirizzati a determinate categorie di contribuenti e riguardanti particolari aree di rischio (ad esempio *debt/equity hybrid instruments*, *dual resident companies* e *hybrid entities*) con l'obiettivo di **selezionare i contribuenti da sottoporre a verifica**. Nella maggior parte dei casi, la compilazione dei questionari è obbligatoria.

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 infragruppo.

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.

Il suindicato rapporto 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*”¹¹.

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*”.

¹¹ 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*”. Il Rapporto esamina in dettaglio “*this taxpayer segment, describes their usage of aggressive tax planning schemes and proposes prevention, detection and response strategies that tax administrations can use to respond to these challenges. It also addresses aspects of voluntary disclosure initiatives for past non-compliance that may be particularly pertinent in the current environment*”. L'opera individua alcuni approcci innovativi “*to enable governments to better manage the risks involved with marketed tax schemes and tailor-made arrangements. To improve compliance, tax administrations could consider changing the structure of their operations to focus resources effectively, for example, through the creation of a dedicated HNWI unit. Other recommendations include creating the appropriate legal framework, ex-*

Obiettivo dell'instaurazione di una tale relazione è quello 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**¹².

L'OCSE precisa che i Paesi che hanno adottato tale strategia ritengono siffatto tipo di relazione indispensabile nell'ambito della *compliance* in quanto “*encompasses a balance between guiding and supporting management risk by taxpayers, alongside audits and other enforcement actions*”.

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*).

Rulings

Secondo il Rapporto, gli *advance rulings* sono

ploring forms of co-operative compliance and engaging more in international co-operation, at both the strategic and operational level’.

¹² 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*.

La strategia per la gestione del rischio fiscale 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 oculata gestione del rischio relativo a queste ultime. Una politica aziendale di gestione del rischio fiscale (cd. “*tax risk management*”) deve perciò determinare:

- il valore da raggiungere nell'assunzione del rischio;
- la riduzione dei costi, la quale 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*. Per approfondimenti sul *tax risk* e sul *tax risk management*, cfr. P. Valente, *Le Novità del transfer pricing*, op. cit., pagg. 367 e seguenti.

forme di “*selective cooperative compliance*” su **questioni scelte dal contribuente**. Pur non operando, sostanzialmente, quali strumenti di “*disclosure*”, essi 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:

- *general tax rulings*;
- *specific clearance processes*;
- *opinions* rese dall’amministrazione fiscale su transazioni specifiche.

In generale, il *ruling* esplica i suoi effetti esclusivamente nei confronti del soggetto che ne ha fatto richiesta¹³.

¹³ 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 L. 24 novembre 2003, n. 326 ed attuato con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004.

Il *ruling* internazionale è uno strumento negoziale indirizzato alle imprese con attività transfrontaliera che intendono definire in via preventiva possibili conflitti con l’amministrazione finanziaria con riguardo alle seguenti ipotesi:

- quantificazione del valore normale ai fini del *transfer pricing*, ex art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/1986;
- applicazione ai singoli casi concreti di norme riguardanti l’attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un’impresa residente;
- applicazione ai singoli casi concreti di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l’erogazione o la percezione di dividendi, interessi o *royalties* a (o da) soggetti non residenti;
- applicazione di analoghe prescrizioni sull’erogazione o la percezione di altri componenti reddituali a (o da) soggetti non residenti.

Il *ruling* di *standard* internazionale ha ad oggetto sia la materia dei prezzi di trasferimento sia le altre fattispecie, richiamate all’art. 2 del Provvedimento ed oggetto, a livello internazionale, di *advance tax ruling*. Con specifico riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, tramite

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”.

“*Disclosure rules*” che prevedono l’applicazione di sanzioni

Il Rapporto rileva che alcuni Paesi hanno introdotto delle norme 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 il quale ha posto in essere una “*tax avoidance transaction*” è assoggettato al “*20% surcharge on the tax avoided plus interest*”. 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.

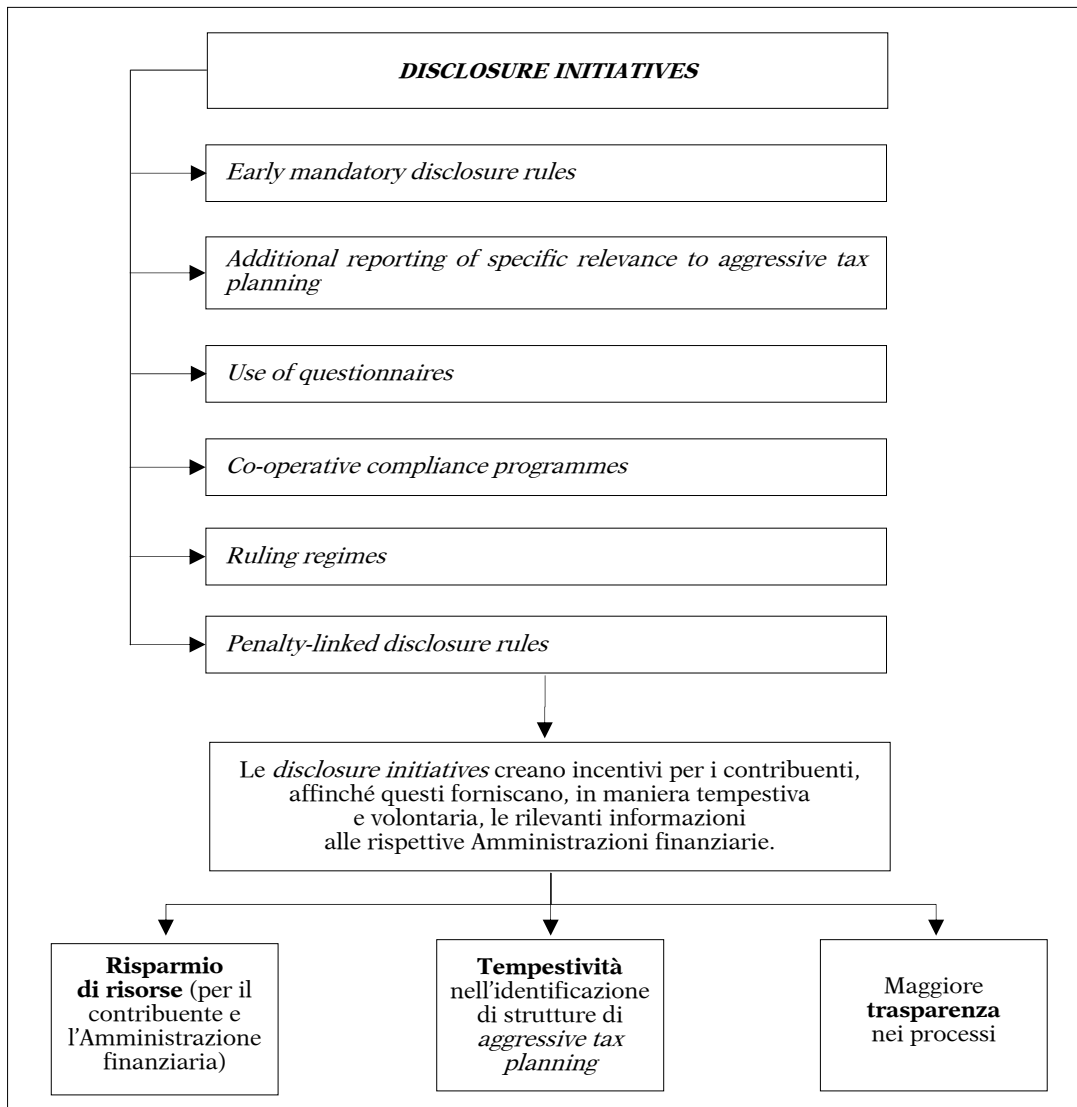
In Nuova Zelanda, la sanzione applicabile in caso di “*abusive tax position*” è pari al 100% della riduzione in gettito che ne risulta. Tuttavia, se il contribuente effettua una “*full voluntary disclosure*”,

a) prima del ricevimento del primo avviso di “*pending tax audit*”;

b) dopo il suindicato primo avviso, ma anteriormente all’inizio della verifica;

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

L’istituto del *ruling* sono stati introdotti nell’ordinamento italiano gli *Advance Pricing Agreements* (APA) che rappresentano uno strumento avanzato di politica fiscale largamente diffuso tra i Paesi UE e che aderiscono all’OCSE. Per approfondimenti sul *ruling* di *standard* internazionale, cfr. P. Valente, *Le Novità del transfer pricing*, op. cit., pagg. 343 e seguenti.

Tavola 1 - Disclosure initiatives

4. Le esperienze di alcuni Paesi

Secondo il Rapporto, vi sono delle differenze nelle esperienze dei vari Paesi, relativamente all'applicazione delle misure di "*disclosure*". 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*".

Malgrado le differenze riscontrate, secondo il Rapporto, le "*disclosure initiatives*" applicate nei diversi Paesi, in generale, hanno dato prova di buon funzionamento e rappresentano un valido punto di riferimento per tutti quegli Stati i quali intendono applicare misure analoghe.

Si individuano di seguito i **principali vantaggi** che, con riferimento alle singole misure, sono stati riscontrati dalle amministrazioni finanziarie.

Early mandatory disclosure rules

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";
- alla possibilità di condurre cd. "risk-based investigations";
- alla possibilità di determinare un rapido riscontro sul piano legislativo ed applicativo, anche in sede di contenzioso;
- alla possibilità di limitare – in tempi sufficientemente brevi – gli effetti dell'implementazione di schemi di "aggressive tax planning"¹⁴.

In definitiva, 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.

L'efficacia delle "early mandatory disclosure rules" è dimostrata dall'esperienza del Regno Unito che le ha introdotte nel 2004. Nel corso del primo quinquennio di operatività del regime, la "disclosure" ha riguardato ben n. 2.928 schemi di *tax planning* aggressivo, di cui n. 2.035 in materia di imposte dirette e n. 893 in materia di imposte indirette. Ciò ha consentito al Regno Unito di recuperare circa 12 miliardi di sterline.

La seguente tavola illustra, per ciascun anno fiscale, il numero degli schemi di *tax planning* aggressivo "disclosed".

Tavola 2 - Early mandatory disclosure rules: l'esperienza del Regno Unito

HMRC Disclosure Statistic (1 agosto 2004 - 31 marzo 2010)	
Anno fiscale	Numero totale di schemi "disclosed"
1 agosto 2004 - 31 marzo 2005	1.183
1 aprile 2005 - 31 marzo 2006	698
1 aprile 2006 - 31 marzo 2007	411
1 aprile 2007 - 31 marzo 2008	302
1 aprile 2008 - 31 marzo 2009	146
1 aprile 2009 - 31 marzo 2010	188

Additional reporting

I Paesi i quali hanno implementato regimi di "additional reporting" hanno potuto constatare, secondo il Rapporto, un significativo **aumento dell'efficienza delle verifiche fiscali**. Ciò, in considerazione del fatto che le risorse "can be focused on returns that contain specific information that are 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*.

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

Questionari

L'esperienza della Nuova Zelanda dimostra che questionari brevi e mirati rappresentano "a very

effective method" per ottenere informazioni. Ciò, in considerazione del fatto che:

- i questionari sono flessibili¹⁵;
- migliorano l'efficienza degli *audits*;
- incentivano i contribuenti alla "disclosure"¹⁶;
- se mirati, riducono i costi di *compliance* per i contribuenti.

Programmi di "cooperative compliance"

Rileva il Rapporto che, nei Paesi che hanno implementato programmi di "cooperative compliance", è stata riscontrata una **più elevata** (e "in real time") **cooperazione tra contribuenti e amministrazioni fiscali**. È stato altresì evidenziato che, maggiore è la trasparenza nelle comunicazioni effettuate dai contribuenti, più elevato è il grado di conoscenza a livello delle amministrazioni fiscali. Inoltre, informazioni più complete determinano un "more effective

¹⁴ 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".

¹⁵ Possono essere emessi in qualsiasi momento e possono riguardare diverse questioni.

¹⁶ "Through the ripple effect of general media publicity, tax practitioners discussing them with clients".

risk assessment and more appropriate resource allocation".

La durata delle verifiche fiscali risulta sensibilmente ridotta allorché le transazioni più complesse *"involving potential tax disputes"* ven-

gano esaminate preliminarmente e *"in real time"*.

Nel medio e lungo termine, inoltre, 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"*.

Rulings

Laddove previsti, 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 fiscali¹⁷.

¹⁷ 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 Tuir), si rileva che nel 79% dei casi sono stati adottati metodi reddituali, nel restante 21%, invece, si è fatto ricorso ai metodi tradizionali. Più precisamente, il *Transactional Net Margin Method* ("TNMM") trova applicazione nel 53% degli ac-

"Disclosure rules" che prevedono l'applicazione di sanzioni

I Paesi che applicano *"disclosure rules"* che prevedono l'applicazione di sanzioni hanno constatato, secondo il Rapporto, 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.

cordi sottoscritti. Con riferimento ai soli metodi tradizionali, si evidenzia la prevalenza del *Cost Plus Method* ("CPM") rispetto al *Comparable Uncontrolled Price* ("CUP"), mentre il *Resale Price Method* ("RPM") non ha mai trovato applicazione pratica nell'ambito degli accordi di *ruling* sottoscritti. Nella tavola 1 si riporta il dettaglio dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento adottati negli accordi sottoscritti.

Viene inoltre indicata la natura dei rapporti tra le imprese interessate dalla procedura. In particolare, sono:

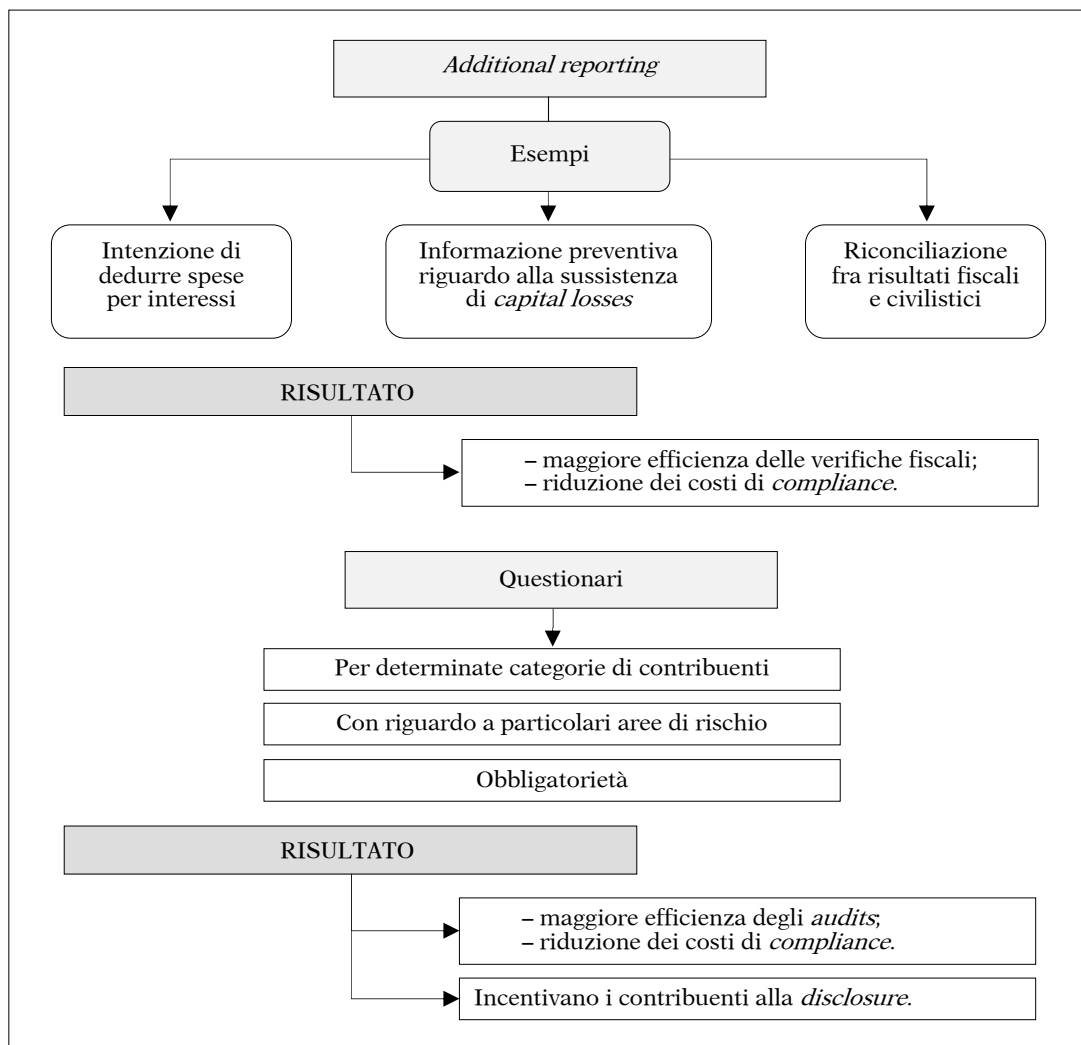
- 9 gli accordi conclusi aventi ad oggetto rapporti tra controllante non residente e controllata italiana;
- 8 gli accordi conclusi aventi ad oggetto rapporti tra controllante italiana e controllata non residente;
- 6 gli accordi aventi ad oggetto rapporti tra consociata italiana e consociata non residente;
- 2 gli accordi aventi ad oggetto rapporti tra stabile organizzazione italiana e casa madre non residente;
- 0 gli accordi aventi ad oggetto rapporti tra stabile organizzazione non residente e casa madre italiana.

Con riferimento alle tipologie di transazioni oggetto dell'istanza:

- 11 sono gli accordi conclusi aventi ad oggetto la cessione di beni dall'Italia all'estero;
- 1 è l'accordo concluso attinente ai *cost sharing agreements*;
- nessun accordo risulta concluso con riferimento a prestazioni di servizi effettuate dall'estero verso l'Italia.

Gli accordi sottoscritti aventi ad oggetto la cessione di beni materiali dall'Italia all'estero sono pari al 50% del totale delle transazioni.

Per approfondimenti sul *"Bollettino del Ruling di standard internazionale"*, cfr. P. Valente, *Le Novità del transfer pricing*, op. cit., pagg. 343 e seguenti; 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, pagg. 1883 e seguenti.

Tavola 3 - *Disclosure initiatives: additional reporting e questionari***Preliminari conclusioni**

Il Rapporto evidenzia come le “*disclosure initiatives*” esaminate siano in grado di produrre be-

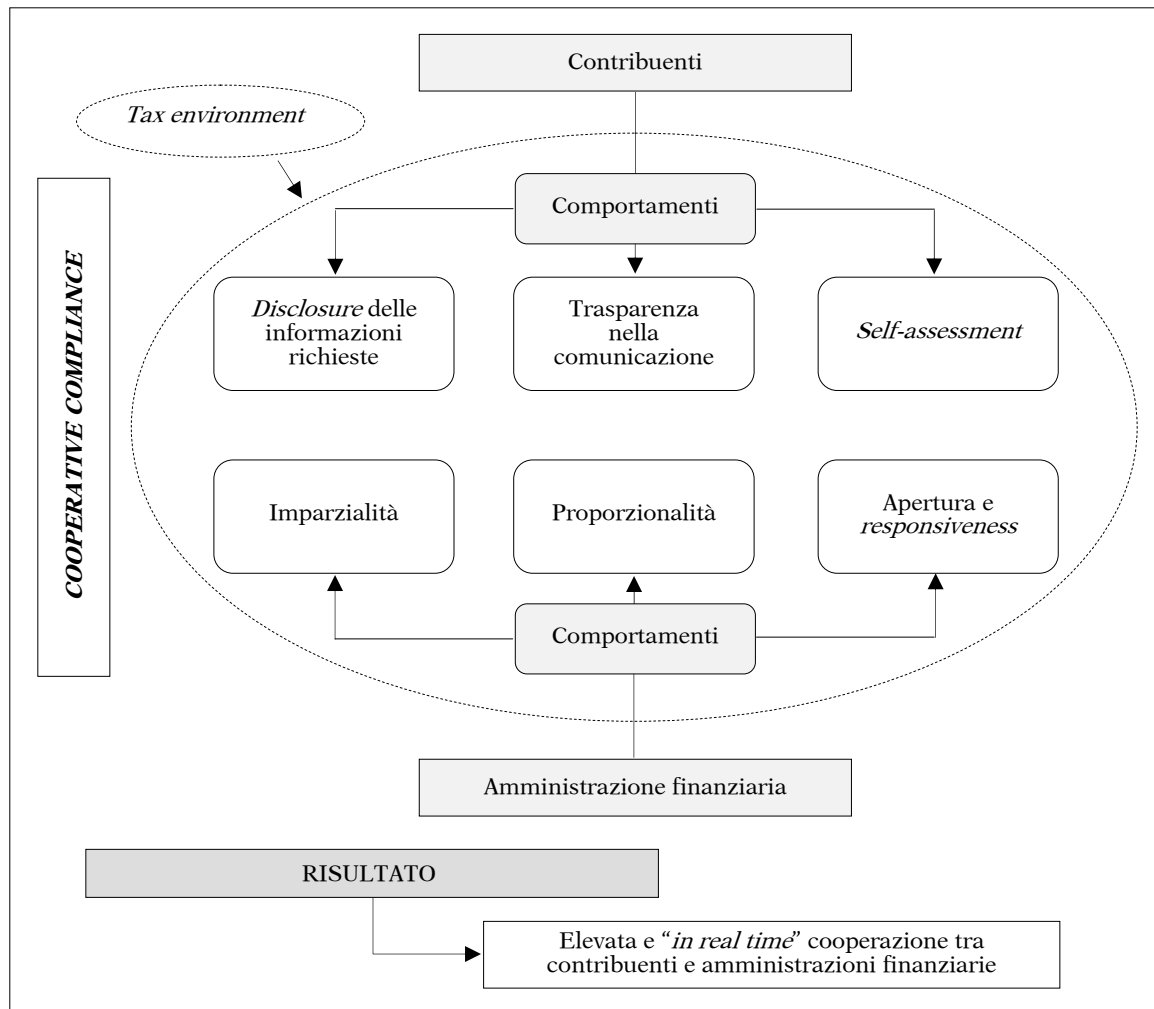
nefici sia per i contribuenti che per le amministrazioni fiscali.

Con riguardo ai contribuenti, i vantaggi includono:

“the creation of a level playing field, increased certainty, a reduction of compliance costs for those that are transparent (...) maintaining a good reputation and public image”.

Con riferimento alle amministrazioni fiscali, i benefici riguardano:

“earlier and more comprehensive information allowing for a quicker response at both compliance and policy levels and improved risk assessment (...) thereby promoting better resource allocation and potentially reduced administrative costs”.

Tavola 4 - *Disclosure initiatives*: programmi di “*cooperative compliance*”

5. Le raccomandazioni dell'OCSE

Sulla base delle esperienze nei vari Paesi che hanno implementato misure di “*disclosure*”, l'OCSE – constatati i benefici – 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 dei casi e delle circostanze concrete;
- 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.

6. Conclusioni

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 siffatte misure dimostra inoltre che da esse conseguono indiscutibili vantaggi per tutti i soggetti coinvolti. In particolare:

- informazioni mirate, tempestive e complete rilevano sia sul piano normativo che dal punto di vista della “*compliance*”;
- misure di “*disclosure*” mirate arrecano rilevanti benefici ai contribuenti;
- gli *audits* tradizionali non sono in grado di per sé di fornire alle amministrazioni fiscali

tutte le informazioni rilevanti con riferimento agli schemi di *tax planning* aggressivo;

- le “*disclosure initiatives*” presentano il vantaggio di eliminare il *gap* esistente tra la creazione dei suindicati schemi e la loro individuazione da parte delle amministrazioni fiscali. Più precisamente, le “*early mandatory disclo-*

sure rules” hanno dimostrato di costituire uno strumento molto efficace “*in providing governments with timely, targeted and comprehensive information*” riguardanti gli schemi di *tax planning* aggressivo, consentendo, in tal modo, risposte tempestive sia a livello normativo che sul piano della *compliance*.