

CFE Forum 2013

Pianificazione fiscale: criticità e opportunità

Tra gli argomenti trattati nel corso del Panel 1 del CFE (Confédération Fiscale Européenne, organizzazione sovranazionale fondata nel 1959, la quale comprende 32 organizzazioni nazionali di 24 Stati europei, che rappresentano più di 180.000 consulenti fiscali)) Forum 2013 "Tax Planning: what is (un)acceptable", tenutosi a Bruxelles il 21 marzo 2013 e moderato dal Prof. Piergiorgio Valente, Chairman del Comitato Fiscale della CFE, particolare rilevanza rivestono le tematiche relative alla pianificazione fiscale, alla luce anche dei recenti interventi della Commissione europea e dell'OCSE.

di Caterina Alagna, Federico Vincenti - Valente Associati GEB Partners

I lavori della Commissione europea

La globalizzazione dell'economia, lo sviluppo internazionale dei modelli di *business*, gli sviluppi tecnologici, la connessa interdipendenza delle Amministrazioni fiscali, la necessità di garantire la crescita delle imprese e introdurre regole di semplificazione del *business* sono fattori che influenzano lo sviluppo di una *tax policy*.

Il 27 giugno 2012, la Commissione europea ha pubblicato il documento "Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai Paesi terzi" [COM(2012)351] (di seguito, "la Comunicazione"), che esamina le modalità di rafforzamento delle attuali misure di contrasto alla frode e all'evasione fiscale e definisce una serie di nuove possibili iniziative.

In particolare, la Comunicazione analizza i seguenti elementi-chiave:

- - riscossione più efficace da parte degli Stati membri;
- - miglioramento della cooperazione transfrontaliera tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri;
- - adozione di una politica di *governance* fiscale coerente con quella dei Paesi terzi;
- - lotta ai paradisi fiscali e contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva.

Il 6 dicembre 2012, la Commissione europea ha presentato al Consiglio e al Parlamento dell'Unione europea, il piano d'azione per la lotta alla frode e all'evasione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva, il quale ha l'obiettivo di fornire, a livello comunitario, una risposta efficace all'evasione fiscale e all'*aggressive tax planning*.

Il suddetto piano d'azione include due Raccomandazioni:

- - la Raccomandazione C(2012) 8805, in tema di *good governance* fiscale, secondo la quale è necessario migliorare la *compliance* dei cd. "paradisi fiscali" agli *standard* UE mediante criteri generali di identificazione degli stessi e azioni comuni da parte degli Stati membri volte a "premiare" i Paesi *compliant* (cancellazione dalle *black list* e avvio delle negoziazioni necessarie per la conclusione o rinegoziazione di convenzioni contro le doppie imposizioni) e "sanzionare" gli Stati non *compliant* (inclusione nelle *black list* e sospensione/cessazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con tali Stati);
- - la Raccomandazione C(2012) 8806, in materia di *aggressive tax planning*. La Commissione europea raccomanda l'adozione di *General Anti Abuse Rules* (GAAR) comuni, aventi il fine di combattere le strutture di *aggressive tax planning*.

Come evidenziato, nel corso del Panel 1 del [CFE Forum](#) 2013, da Philip Kermode, Direttore del "Direct Taxation, Tax Coordination, Economic Analysis and Evaluation" della Commissione europea, la risposta comunitaria all'elusione, alla frode fiscale e alla cd. "base erosion" mediante il *profit shifting* si concretizza nell'adozione di principi e regole comuni volte a combattere tali fenomeni.

Con particolare riferimento al tema della *base erosion* attraverso lo spostamento di profitti, una soluzione potrebbe essere rappresentata dall'adozione della *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB) attraverso la quale *"the right balance among competitiveness, fairness and tax revenues should be assured"*.

"Base Erosion and Profit Shifting": il punto di vista delle imprese multinazionali

Il 12 febbraio 2013, l'OCSE ha pubblicato il Rapporto *"Addressing Base Erosion and Profit Shifting"* (di seguito, *"Rapporto BEPS"*) il quale identifica i principi-chiave della tassazione delle attività transfrontaliere e le problematiche di erosione della base imponibile mediante il *profit shifting* che esse possono creare.

Secondo il Rapporto BEPS, i principi accolti a livello internazionale non sono stati in grado di seguire i significativi cambiamenti che hanno interessato, soprattutto negli ultimi anni, i diversi settori economici.

Nel corso del *Panel 1CFE Forum 2013*, l'attenzione si è concentrata sulle modalità attraverso le quali le norme internazionali dovrebbero evitare le distorsioni esistenti nei diversi ordinamenti nazionali e sulla cd. *unfair competition* tra gli Stati.

In particolare, come affermato da Karine Uzan-Mercié, Vice-presidente *"Tax & Corporate Initiatives"* di Coca Cola e *Vice-Chair* di BIAC (*Business and Industry Advisory Committee* dell'OCSE), la fiscalità non dovrebbe essere considerata come una materia attinente alla moralità; la fiscalità, al contrario, *"is matter of law"*. Le disposizioni fiscali, se basate su criteri soggettivi, possono comportare fenomeni di discriminazione e incertezza, ed ostacolare lo sviluppo e la crescita del *business*.

Il sistema fiscale dovrebbe essere basato su *"fair, stable, transparent and simple principles"* che consentano di raggiungere l'obiettivo di crescita e sviluppo. In particolare, è necessario focalizzare l'attenzione sui seguenti punti-chiave:

- - **sistema sanzionatorio coerente ed armonizzato:** il concetto di *aggressive tax planning* non deve coincidere con quello di *tax fraud*. Le imprese multinazionali concordano sul fatto che le pratiche di evasione e frode fiscale debbano essere severamente sanzionate;
- - **rafforzare la cooperazione:** è fondamentale la cooperazione tra i contribuenti e le Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi al fine di ridurre il livello di incertezza che caratterizza l'attuale contesto internazionale. Tuttavia, è necessaria anche una cooperazione tra gli Stati al fine di assicurare la concorrenza leale tra i Paesi, caratterizzata da un elevato grado di trasparenza. In una delle esemplificazioni effettuate da Karine Uzan-Mercié, è stato sottolineato come sia fondamentale evitare che determinati Paesi, caratterizzati ad esempio da mancanza di infrastrutture e con un mercato non attraente, attirino gli investimenti attraverso *"non transparent ruling practice"*;
- - **pianificazione fiscale aggressiva:** come evidenziato da Karine Uzan-Mercié, l'espressione *"pianificazione fiscale"* deve essere considerata nel senso di *"ottimizzazione fiscale"* basata sull'interpretazione delle regole; pertanto, deve rientrare nel contesto delle operazioni *business driven*. L'obiettivo è quello di combattere l'*aggressive tax evasion*, contrastando le strutture *"without substance"*;
- - **disposizioni convenzionali:** è necessario *"rivedere"* alcuni principi contenuti nei trattati contro le doppie imposizioni al fine di renderli coerenti con l'attuale contesto economico e ottenere nuove *"targeted definitions"* (si pensi alla definizione di *"stabile organizzazione"* in relazione ai cd. *digital goods*); inoltre, è necessario rivedere le disposizioni convenzionali in quanto diversi Paesi tendono ad introdurre nuove imposte non contemplate dai trattati e definizioni non in linea con gli *standard* OCSE.

International mismatches: il caso francese

Un'ulteriore criticità, delineata negli ultimi mesi dai Rapporti pubblicati dall'OCSE (il Rapporto *"Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues"* del 5 marzo 2012 e il Rapporto BEPS del 12

febbraio 2013), è rappresentata dalla cd. "doppia non-imposizione", i cui casi più rilevanti riguardano i cd. "mismatches between countries" in relazione a "hybrid entities and hybrid financial instruments".

Nel corso del *Panel 1* del *CFE Forum 2013*, Bruno Gouthière, membro del Comitato Fiscale della CFE, ha illustrato alcuni casi esemplificativi volti a mostrare come l'Amministrazione fiscale francese abbia contestato determinate operazioni effettuate da imprese multinazionali.

Non esiste attualmente in Francia un principio che subordini il trattamento fiscale di un'entità o di una transazione al trattamento tributario ricevuto in uno Stato estero. Al contrario, la giurisprudenza in materia mostra che il trattamento che un determinato reddito o operazione riceve in Francia deve essere indipendente dalla sua caratterizzazione nello Stato estero.

Tuttavia, non sono mancati i casi in cui l'Amministrazione finanziaria francese ha disconosciuto determinate operazioni, pur conformi alla legge, in quanto esclusivamente volte all'ottenimento di un vantaggio fiscale. Ciò, sulla base dei seguenti principi:

- - abuso del diritto;
- - esenzione del reddito in Francia a fronte di nessun pagamento di imposte nello Stato estero.

In alcuni casi, la riqualificazione di determinate operazioni in Francia ha comportato fenomeni di doppia imposizione.

Gli *international mismatches* possono concretizzarsi in fenomeni di doppia imposizione e doppia non imposizione.

Secondo quanto affermato da Bruno Gouthière, è possibile che i contribuenti pianifichino le attività di *business* in modo da evitare la doppia imposizione e beneficiare della doppia non imposizione: pertanto, gli *international mismatches* non possono essere efficacemente contrastati in assenza di un comune sistema di tassazione.

Conclusioni: "a new world tax framework"

Nell'attuale contesto internazionale, i fenomeni di erosione della base imponibile, che rappresentano "a serious risk to tax revenues, tax sovereignty and tax fairness", costituiscono fonte di particolare preoccupazione per le Amministrazioni finanziarie.

Secondo quanto affermato da Theo Keijzer, Presidente del "Taxation Commission of the International Chamber of Commerce", nella relazione conclusiva del *Panel 1* del *CFE Forum 2013*, la competizione tra i diversi Stati rappresenta il punto-chiave del problema: i Paesi sono in competizione tra loro nell'attrarre gli investimenti dei contribuenti, i quali utilizzano le disposizioni di legge con l'obiettivo di ridurre i costi (fiscali).

L'individuazione di principi e regole comuni potrebbe non essere la soluzione ottimale per evitare le distorsioni esistenti: ad esempio, anche in caso di previsione di una comune definizione di "hybrid instruments", potrebbero originarsi delle controversie, considerato che il medesimo concetto è suscettibile di essere interpretato in modo diverso da una giurisdizione all'altra.

Secondo Theo Keijzer, la soluzione potrebbe essere rappresentata da una *Global Group Taxation* che consenta l'allocazione delle *revenues* tra i diversi Paesi coinvolti.