

**IL PROGETTO BEPS E L'(IL)LEGITTIMO
RISPARMIO DI IMPOSTA: EVASIONE, ELUSIONE E
PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA**

Scuola universitaria professionale della Svizzera italiana

Prof. Dr. Stefano Grilli

Lugano, 13 aprile 2018

Indice dei contenuti

- Aspetti generali – Il legittimo risparmio di imposta
- Sottrazione d'imposta, evasione ed elusione
- La pianificazione fiscale aggressiva nel Progetto BEPS e nel diritto comunitario
- Casi pratici

Aspetti generali

- In linea di principio, gli ordinamenti tributari moderni riconoscono il diritto al risparmio d'imposta, ossia alla minimizzazione del carico fiscale. Ogni contribuente ha il diritto di organizzare i propri affari in modo da pagare meno tributi
- Alcune forme di risparmio di imposta sono però sanzionate dall'ordinamento, perché esprimono valore anti-giuridico
- Il confine tra (illegittima) sottrazione e (legittimo) risparmio di imposta varia a seconda delle modalità con cui la prima si manifesta e della reazione prevista dall'ordinamento (sanzione)

Evasione ed elusione/abuso del diritto fiscale

- L'evasione è una forma di sottrazione di imposta tipizzata, che si verifica quando il contribuente si sottrae al pagamento dell'imposta per un presupposto già sorto → occultamento di fatti imponibili
- L'elusione o abuso del diritto fiscale è una forma di sottrazione d'imposta non tipizzata, che consiste nell'evitare di realizzare la fattispecie astratta prevista dalla norma impositiva. E' definita in più modi: elusione del fatto imponibile, «aggiramento» della *ratio* normativa, «manipolazione» dei negozi tipici

Sanzioni

- L'ordinamento reagisce all'evasione prevedendo sanzioni - penali o amministrative - per ciascun comportamento illecito. Le fattispecie penali si dicono, perciò, tipizzate
- Reagisce invece all'elusione con norme che prevedono fattispecie impositive supplementari a portata specifica o generale:
 - Clausole antielusione specifiche → norme CFC
 - Clausole antielusione settoriali a portata specifica → vecchio art. 37-*bis*, DPR 600/73
 - Clausole generali antielusione → art. 10-*bis*, l. 212/00

Pianificazione fiscale aggressiva – Effetti

- Alcuni comportamenti non costituiscono evasione, perché non violano apertamente nessuna norma impositiva, né elusione, perché non aggirano la *ratio* di nessuna norma dell'ordinamento in particolare.
- Tuttavia essi (asseritamente) sottraggono imposte a uno o più ordinamenti fiscali e provocano conseguenze (asseritamente) dannose per
 - le finanze pubbliche (perdita di gettito)
 - le imprese (distorcono la concorrenza)
 - i contribuenti (alimentano la sfiducia nell'equità del sistema fiscale, perché i piccoli contribuenti *percepiscono* che i grandi pagano poche imposte)

Pianificazione fiscale aggressiva – Elementi costitutivi

- La pianificazione fiscale aggressiva consiste in comportamenti che
 - sfruttano le **disparità** tra ordinamenti fiscali diversi
 - con la finalità di ottenere un **vantaggio fiscale indebito**,
 - provocando un **disallineamento** tra luogo di produzione e di tassazione della ricchezza ed
 - una doppia non imposizione che gli ordinamenti interessati non hanno inteso concedere (**doppia non imposizione non voluta**).

P. Pistone, *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 395.

Il Progetto BEPS – Aspetti generali

- Il Progetto BEPS ha elaborato alcune misure di *minimum standard*, che devono, cioè, essere obbligatoriamente adottate dagli Stati aderenti alla Convenzione Multilaterale. Tra queste, vi sono le misure anti-abuso (Aciton 6)
- Il Progetto BEPS ha proposto anche altre misure, che contrastano la pianificazione fiscale aggressiva, rafforzando norme già esistenti o raccomandando modifiche alle norme difensive domestiche:
 - Misure per evitare l’elusione della stabile organizzazione (Action 7)
 - Misure sul trasferimento di utili tramite transazioni tra parti correlate (*Transfer Pricing* - Action 8-10)
 - Misure di rafforzamento delle norme CFC (Action 3)

Pianificazione fiscale aggressiva e abuso del diritto comunitario

➤ Art. 6 ATAD (Dir. 1164/2016 del 12 luglio 2016) – Norma generale antiabuso

«1. Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti.

2. Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica»

➤ Gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, però, non utilizzano necessariamente costruzioni prive di sostanza economiche, ma traggono vantaggio dalle disparità esistenti tra diverse giurisdizioni fiscali e dal mancato coordinamento tra i rispettivi legislatori.

Pianificazione fiscale aggressiva e abuso del diritto comunitario - Strumenti

- Anche dal punto di vista del diritto comunitario, è necessario contrastare la pianificazione fiscale aggressiva, che pregiudica la realizzazione del mercato unico.
- Il contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva si può giustificare in base all'esigenza dell'equilibrata ripartizione della potestà impositiva tra Stati membri?

Sì, secondo P. Pistone, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017, 73.

Pianificazione fiscale aggressiva o legittimo risparmio d'imposta? Il caso *MacDonald*

- Un'impresa, residente dello Stato A, consegue utili tramite una stabile organizzazione localizzata nello Stato B. Lo Stato A esenta gli utili prodotti dalla stabile organizzazione.
- Secondo la legislazione dello Stato B, però, l'impresa non ha una stabile organizzazione. Lo Stato B, quindi, non tassa gli utili di quell'impresa riferibili ad una stabile organizzazione che non «vede».
- Il risultato è che gli utili dell'impresa, riferibili alla stabile organizzazione, non sono tassati né nello Stato A né nello Stato B. Questo vantaggio è indebito? E' un caso di pianificazione fiscale aggressiva o di legittimo risparmio di imposta?

Mancato coordinamento delle norme difensive e doppia non imposizione involontaria (1/2)

- Un'impresa, residente dello Stato A, riceve utili da una *partnership*, costituita ai sensi della legge dello Stato B. Lo Stato A, in base alla propria norma difensiva, tassa interamente gli utili distribuiti dalla *partnership* se questi sono deducibili nella determinazione della base imponibile nello Stato di residenza del soggetto erogante.
- La *partnership* non svolge attività d'impresa nello Stato B. Pertanto, secondo la legislazione di questo Stato, la *partnership* è fiscalmente trasparente: non determina né dichiara una propria base imponibile. Inoltre, tutti i proventi da essa percepiti sono imputati ai soci, che, tuttavia, non sono tassati nello Stato B, non essendo ivi residenti.
- La *partnership* consegue proventi da partecipazione in un fondo di investimento, costituito sempre nello Stato B ed ivi esente dalle imposte sui redditi. Gli utili che la *partnership* distribuisce ai soci dello Stato A sono formati da questi proventi, che costituiscono una frazione del risultato dell'aggregazione di tutti i redditi finanziari percepiti dal fondo.

Mancato coordinamento delle norme difensive e doppia non imposizione involontaria (2/2)

- Gli utili distribuiti dalla *partnership* non assumono rilevanza fiscale nello Stato B, perché:
a) la *partnership* non consegue né dichiara alcun reddito; *b)* il fondo è esente dall'imposta sui redditi e i redditi che consegue sono fiscalmente irrilevanti.
- Poiché gli utili distribuiti dalla *partnership* non assumono rilevanza fiscale nello Stato di residenza del soggetto erogante, la condizione della deducibilità, su cui si fonda la norma difensiva dello Stato A, non può essere verificata. Lo Stato A non può tassare integralmente gli utili in questione. Si può quindi verificare una **doppia non tassazione** nei due ordinamenti.
- Questo vantaggio è indebito? Deriva dal mancato coordinamento tra sistemi fiscali diversi, che il contribuente si limita a sfruttare. E difatti, le norme difensive dello Stato A dovrebbero raccordarsi con quelle dello Stato B; ma così non è. Si tratta di un caso di pianificazione fiscale aggressiva o di legittimo risparmio di imposta?