



Berna, 21 novembre 2018

Politiche fiscali aggressive da parte di Stati dell'UE e dell'OCSE

Rapporto del Consiglio federale
in adempimento del postulato Merlini 17.3065
del 7 marzo 2017

Indice

| | | |
|------------|--|-----------|
| 1 | Compendio | 3 |
| 2 | Introduzione | 4 |
| 2.1 | Mandato | 4 |
| 2.2 | Delimitazione del tema | 4 |
| 3 | Criteri di definizione degli strumenti fiscali aggressivi | 5 |
| 3.1 | Lavori generali dell'OCSE in questo ambito | 5 |
| 3.1.1 | Forum sulle pratiche fiscali dannose (FHTP)..... | 6 |
| 3.1.1.1 | Storia | 6 |
| 3.1.1.2 | Criteri | 7 |
| 3.1.1.3 | Risultati..... | 8 |
| 3.1.1.4 | Possibili conseguenze..... | 10 |
| 3.2 | UE | 11 |
| 3.2.1 | Consiglio dell'UE (gruppo Codice di condotta) | 11 |
| 3.2.1.1 | Storia | 11 |
| 3.2.1.2 | Criteri | 11 |
| 3.2.1.3 | Risultati..... | 12 |
| 3.2.2 | Commissione europea | 12 |
| 3.2.3 | Lista dell'UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali | 14 |
| 3.2.3.1 | Storia | 14 |
| 3.2.3.2 | Criteri | 14 |
| 3.2.3.3 | Possibili conseguenze | 16 |
| 3.2.3.4 | Contatti | 17 |
| 3.3 | G20 | 18 |
| 3.3.1 | Criteri..... | 18 |
| 3.3.2 | Possibili conseguenze | 19 |
| 4 | Conclusioni | 20 |

1 Compendio

Il presente rapporto illustra la situazione degli sviluppi internazionali in materia d'imposizione delle persone giuridiche nel contesto dell'Unione europea e dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE), concentrandosi in particolare sui criteri sviluppati per definire gli strumenti fiscali aggressivi di Stati e territori nonché sull'esame di tali pratiche. L'imposizione delle persone fisiche è esaminata solo in misura marginale, poiché nelle organizzazioni menzionate i lavori concreti in questo ambito sono in una fase iniziale. Attualmente non esistono standard vincolanti in materia.

Il rapporto fornisce una panoramica degli strumenti fiscali aggressivi sulla base dei lavori dell'OCSE e dell'UE. In seno all'OCSE, è principalmente il Forum sulle pratiche fiscali dannose («Forum on Harmful Tax Practices», FHTP) a condurre i lavori in questo ambito. I lavori svolti dall'FHTP nel quadro del progetto «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) sono confluiti in due rapporti sulle pratiche fiscali dannose pubblicati nel 2015¹ e nel 2017². Questi due rapporti comprendono le valutazioni dei regimi fiscali dei membri del quadro inclusivo dell'OCSE contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili («Inclusive Framework on BEPS», di seguito «quadro inclusivo»), vale a dire i territori e gli Stati che si sono impegnati ad attuare i risultati del progetto BEPS. Inoltre, il gruppo di lavoro n. 11 («Working Party No. 11») dell'OCSE elabora raccomandazioni inerenti alla pianificazione fiscale aggressiva relativa a quattro misure del progetto BEPS (azione 2: strutture ibride; azione 3: società estere controllate; azione 4: deducibilità degli interessi; azione 12: obbligo di dichiarazione).

A livello dell'UE, il gruppo Codice di condotta (Tassazione delle imprese) del Consiglio dell'UE³ verifica la compatibilità dei regimi fiscali degli Stati membri dell'UE con il Codice di condotta sulla fiscalità delle imprese. Inoltre, la Commissione europea esamina l'ottemperanza alla legislazione europea da parte degli Stati membri, anche per quanto attiene al divieto di concessione di aiuti di Stato. Negli ultimi anni, sono state avviate varie procedure d'infrazione contro gli Stati membri, segnatamente in materia di aiuti di Stato⁴. A maggio 2016, il Consiglio dell'UE ha deciso di stilare una lista delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, concernente solo Paesi terzi⁵. Formalmente costituita con le conclusioni del Consiglio dell'UE del 5 dicembre 2017⁶, la lista comprendeva inizialmente 17 giurisdizioni non cooperative ed è in seguito stata riveduta a più riprese: la lista aggiornata al 2 ottobre 2018 conta sei giurisdizioni. Nell'allegato II delle conclusioni figura un gruppo di Paesi e territori considerati cooperativi con riserva dell'attuazione degli impegni assunti. Gli Stati membri dell'UE si attendono che le giurisdizioni che si sono impegnate ad adeguare le proprie regole fiscali lo facciano entro la fine del 2018. I criteri scelti per identificare le giurisdizioni non cooperative, suddivisi in tre categorie (trasparenza fiscale, equa imposizione e attuazione delle misure anti-BEPS) non corrispondono appieno agli standard internazionali sviluppati in seno all'OCSE. Non è previsto che la lista dell'UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali sostituisca eventuali liste nere nazionali.

¹ OCSE, *Lutter plus efficacemente contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi 2015.

² OCSE, *Pratiques fiscales dommageables – Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels: Cadre inclusif sur le BEPS: Action 5*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi 2017.

³ <https://www.consilium.europa.eu/it/> > Il Consiglio dell'UE > Organi preparatori > Gruppo Codice di condotta (Tassazione delle imprese)

⁴ <http://ec.europa.eu/atwork> > Applicazione del diritto dell'UE > Infrazioni > Decisioni sui procedimenti di infrazione

⁵ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9452-2016-INIT/it/pdf>

⁶ Conclusioni del Consiglio del 5 dicembre 2017 sulla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, GU C 438 del 19 dicembre 2017, pag. 5.

A giugno 2016 il G20 ha definito una lista di giurisdizioni non cooperative in materia fiscale⁷ e a marzo 2018 ha invitato l'OCSE a formulare raccomandazioni per rafforzare i criteri su cui si basa questa lista⁸. La stesura di una nuova lista è prevista per il 2019. Non sono previsti provvedimenti comuni contro le giurisdizioni presenti sulla lista, che può tuttavia fungere da base per introdurre misure a livello nazionale e avere, con tutta probabilità, conseguenze negative sulla reputazione dei Paesi interessati.

La Svizzera partecipa attivamente ai gruppi di lavoro dell'OCSE. Fin dall'inizio del procedimento volto a definire una lista dell'UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, il Dipartimento federale delle finanze (DFF) è stato regolarmente in contatto con la Commissione europea e con il gruppo Codice di condotta (Tassazione delle imprese) del Consiglio dell'UE.

2 Introduzione

2.1 Mandato

Il postulato Merlini 17.3065 incarica il Consiglio federale di presentare un rapporto sulle attuali relazioni tra UE/OCSE e Svizzera in materia di fiscalità delle persone fisiche e giuridiche, con particolare attenzione alle forme aggressive di politica fiscale degli Stati membri dell'UE e dell'OCSE e sulla lista dell'UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali. Per quanto concerne questo secondo punto, il Consiglio federale è invitato a illustrare nel dettaglio i contatti tra il Consiglio federale e l'UE per la stesura di questa lista, a valutare i criteri utilizzati per definire una misura fiscale aggressiva e a precisare se, ai fini della definizione di questa lista, è stata presa in considerazione anche la pianificazione fiscale aggressiva degli Stati membri dell'UE. Il rapporto deve altresì chiarire il legame tra la lista dell'UE e le liste nere nazionali.

Nel suo parere del 17 maggio 2017, in riferimento ai lavori già in corso in seno all'OCSE e all'UE, il Consiglio federale stimava che la sorveglianza delle pratiche fiscali dannose fosse già assicurata da tali organismi e riteneva pertanto non necessaria l'adozione di un rapporto al riguardo da parte della Svizzera. Ha inoltre fornito precisazioni in merito al procedimento dell'UE volto a definire una lista di giurisdizioni non cooperative a fini fiscali.

2.2 Delimitazione del tema

Il presente rapporto si occupa principalmente degli sviluppi in materia d'imposizione delle persone giuridiche nel contesto dell'OCSE e dell'UE. L'imposizione delle persone fisiche è affrontata solo in via secondaria, poiché gli sviluppi concreti in questo ambito a livello di UE e di OCSE sono in una fase iniziale e attualmente non vi sono standard vincolanti in materia.

Il termine «strumenti fiscali aggressivi» può comprendere una vasta gamma di pratiche. Una prima distinzione può essere operata tra gli strumenti fiscali volti a migliorare l'attrattiva relativa di un Paese e gli strumenti che mirano a preservarne il sostrato fiscale. Questa seconda categoria comprende una serie di norme introdotte negli ultimi anni da alcuni Stati, ad esempio

⁷ <https://www.oecd.org> > Topics > Tax > *OECD Secretary-General Tax Report G20 Finance Ministers July 2016*

⁸ <https://g20.org> > Media > Press Room > Documents > *Communiqué of the First G20 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors of 2018* (20 marzo 2018)

in materia di società estere controllate, la limitazione della deduzione degli interessi, le regolamentazioni volte a contrastare le strutture ibride o la «diverted profits tax» nel Regno Unito e in altri Stati.

Negli ultimi anni, l'OCSE si è occupata anche di altre problematiche come l'insufficienza di clausole contro gli abusi nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI) o gli accordi fiscali preliminari («ruling»). Questi lavori si sono conclusi con la definizione di norme minime che prevedono l'inclusione di clausole contro gli abusi nelle CDI e lo scambio spontaneo di informazioni relative agli accordi fiscali preliminari tra Paesi (azioni 5 e 6 del progetto BEPS).

Visto che attualmente a livello internazionale le discussioni in materia di strumenti fiscali aggressivi si concentrano sui regimi fiscali dannosi degli Stati, anche il presente rapporto verte principalmente intorno a questa problematica.

Il presente rapporto è basato su informazioni pubblicamente disponibili e considera, salvo diversa indicazione, gli sviluppi fino al 31 luglio 2018. La definizione delle pratiche fiscali dannose si fonda in linea di principio sui criteri stabiliti dall'OCSE.

3 Criteri di definizione degli strumenti fiscali aggressivi

3.1 Lavori generali dell'OCSE in questo ambito

I principali sviluppi internazionali degli ultimi anni in materia d'imposizione delle persone giuridiche devono essere ricondotti al progetto BEPS, ideato congiuntamente dall'OCSE e dal G20, che ha come obiettivo la lotta contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili. Il progetto, i cui risultati sono contenuti in 13 rapporti pubblicati nell'ottobre del 2015⁹, comprende 15 azioni e definisce quattro standard minimi vincolanti per le giurisdizioni partecipanti inerenti a:

- (i) le pratiche fiscali dannose e lo scambio spontaneo di informazioni relative ad accordi fiscali preliminari (azione 5);
- (ii) l'abuso delle convenzioni (azione 6);
- (iii) la verifica della documentazione sui prezzi di trasferimento e la rendicontazione Paese per Paese (azione 13); e
- (iv) la risoluzione delle controversie (azione 14).

Il quadro inclusivo, nel quale sono rappresentate le giurisdizioni che si sono impegnate a concretizzare i risultati del progetto BEPS, è incaricato di esaminare tale attuazione. Il 15 ottobre 2018 il quadro inclusivo contava 119 membri. I risultati delle prime valutazioni tra pari («peer review») per le azioni 5, 13 e 14 sono disponibili sul sito dell'OCSE¹⁰.

Il gruppo di lavoro n. 11 dell'OCSE («Working Party No. 11»), istituito nel 2013, è incaricato di elaborare raccomandazioni relative alla pianificazione fiscale aggressiva nel contesto delle azioni 2 (strutture ibride), 3 (società estere controllate), 4 (deducibilità degli interessi) e 12 (obbligo di dichiarazione) del progetto BEPS. I rapporti relativi a queste azioni facevano parte dei 13 rapporti finali del progetto BEPS pubblicati a ottobre 2015. Da allora i lavori del gruppo

⁹ <http://www.oecd.org/tax> > OECD >Tax > Base Erosion and profit shifting > BEPS Actions

¹⁰ Ibid.

sono proseguiti e un rapporto complementare relativo alle strutture ibride è stato pubblicato a luglio 2017¹¹. Tale rapporto formula raccomandazioni allo scopo di definire norme nazionali volte a evitare che strutture ibride con una filiale siano utilizzate per ottenere doppie deduzioni per un solo onere o deduzioni senza corrispondente imposizione di tale onere. Per quanto concerne la deducibilità degli interessi, nel dicembre 2016 sono state pubblicate delle istruzioni supplementari relative alla definizione e al funzionamento della regola dell'approccio di gruppo («group ratio rule») nonché ai metodi per affrontare i rischi posti dai settori bancario e assicurativo¹².

Negli ultimi dieci anni, importanti lavori sul tema della trasparenza sono stati portati avanti dal Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali (Forum globale)¹³. Questo Forum, che il 15 ottobre 2018 contava 154 membri, verifica l'applicazione dello scambio di informazioni su domanda e valuta le giurisdizioni esaminate (conforme, ampiamente conforme, parzialmente conforme, non conforme). In futuro, il Forum globale verificherà anche l'attuazione dello scambio automatico di informazioni. I criteri che serviranno a tale scopo sono attualmente in corso di definizione.

Le questioni relative all'imposizione delle persone fisiche sono oggetto di discussione, ma non sono ancora stati definiti degli standard. Tuttavia, alcune recenti iniziative sono degne di nota:

- attualmente l'OCSE lavora a regole obbligatorie di dichiarazione («mandatory disclosure rules») per gli schemi di «residence by investment» (RBI) e «citizenship by investment» (CBI), che in alcuni Stati consentono di ottenere un permesso di soggiorno o la cittadinanza in cambio di un investimento o del pagamento di una determinata somma. L'OCSE esamina con attenzione questi schemi nell'ambito dell'attuazione dello standard comune di comunicazione per lo scambio automatico di informazioni, in quanto potrebbero essere utilizzati per aggirare tale norma;
- la Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration (JITSIC) dell'OCSE si adopera per lottare efficacemente contro la sottrazione d'imposta, offrendo alle amministrazioni fiscali una piattaforma per la cooperazione e lo scambio d'informazioni allo scopo di garantire che tale scambio sia conforme alle disposizioni degli accordi in materia. I progetti relativi alle persone fisiche si occupano in misura minore dell'imposizione in quanto tale, puntando invece a evitare una non imposizione, ad esempio assicurandosi che un contribuente che lascia un Paese comunichi effettivamente il proprio arrivo nel Paese di destinazione. Attualmente la JITSIC sta inoltre effettuando una prima valutazione dei dati contenuti nei Panama e nei Paradise Papers.

I principali lavori dell'OCSE in materia di strumenti fiscali aggressivi sono svolti dall'FHTP.

3.1.1 Forum sulle pratiche fiscali dannose (FHTP)

3.1.1.1 Storia

L'FHTP è stato formalmente istituito dopo la pubblicazione, nel 1998, del rapporto «Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial»¹⁴ (di seguito: rapporto del 1998).

¹¹ OCSE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides impliquant une succursale, Action 2: Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi 2017.

¹² OCSE, *Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers, Action 4 – Version actualisée 2016: Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi 2017.

¹³ <http://www.oecd.org> > Tax > Transparency

¹⁴ OCSE, *Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial*, Parigi 1998.

L'attività di questo Forum è stata integrata nel progetto BEPS nel 2013. Da quel momento, il Forum ha esaminato gli Stati membri sia dell'OCSE sia del G20. Nel 2016, con l'istituzione del quadro inclusivo, l'attività del Forum si è estesa a tutti gli Stati e territori aderenti a tale organo. Inoltre, sono oggetto di esame anche le giurisdizioni non aderenti al quadro inclusivo ma considerate d'interesse («jurisdictions of relevance»).

3.1.1.2 Criteri

Secondo il rapporto del 1998, un regime rientra nel campo d'azione dell'FHTP se si applica a un reddito derivante da attività geograficamente mobili, ad esempio le attività finanziarie o le altre prestazioni di servizi, compresa la fornitura di beni immateriali. I regimi preferenziali concepiti per attirare investimenti in fabbriche, edifici e materiali non rientrano nel campo di attività dell'FHTP¹⁵.

Per essere definito «preferenziale», un regime deve offrire un trattamento fiscale privilegiato rispetto ai principi generali d'imposizione del Paese in questione e non rispetto ai principi applicati in altri Paesi. Il carattere preferenziale può assumere molteplici forme e concretizzarsi ad esempio nella riduzione dell'aliquota d'imposta o della base imponibile, oppure in condizioni preferenziali di pagamento o di restituzione di imposte¹⁶.

Il rapporto del 1998, che costituisce la base dell'attività dell'FHTP, indica quattro fattori chiave per identificare i regimi fiscali preferenziali dannosi:

- (i) nessuna imposizione oppure aliquota effettiva di imposta bassa per i redditi provenienti da attività finanziarie e da altre prestazioni di servizio geograficamente mobili (criterio d'entrata);
- (ii) separazione rispetto all'economia nazionale («ring fencing»);
- (iii) assenza di trasparenza (se, p. es., i dettagli del regime in questione o della sua applicazione non sono evidenti o se la sorveglianza regolamentare o la comunicazione di informazioni finanziarie sono inadeguate);
- (iv) mancanza di uno scambio di informazioni efficace.

A questi si aggiungono altri otto fattori che possono contribuire a caratterizzare i regimi:

- (v) una definizione artificiale della base imponibile;
- (vi) inosservanza dei principi internazionali sui prezzi di trasferimento;
- (vii) esenzione da parte dello Stato di residenza dei proventi da fonti estere;
- (viii) aliquota di imposta negoziabile oppure base imponibile negoziabile;
- (ix) esistenza di disposizioni sulla segretezza;
- (x) accesso a una grande rete di convenzioni fiscali;
- (xi) pubblicizzazione del regime come strumento di ottimizzazione fiscale;
- (xii) incoraggiamento di attività o strutture esercitate per motivazioni esclusivamente fiscali e che non presuppongono alcuna attività sostanziale.

Se un regime risponde al criterio d'entrata, l'esame del suo carattere potenzialmente dannoso dovrà essere effettuato sulla base di una valutazione globale degli altri tre fattori chiave e, eventualmente, degli altri otto fattori. Se il primo fattore e uno o più degli altri risultano applicabili, un regime è definito potenzialmente dannoso. Un regime è considerato effettivamente dannoso se si dimostra che ha ripercussioni economiche negative: è dunque

¹⁵ OCSE, *Lutter plus efficacemente contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi 2015, pag. 21.

¹⁶ Ivi, pag. 22.

presa in considerazione l'incidenza economica di un regime. In seguito al rapporto del 1998, l'FHTP ha elaborato delle note esplicative complementari che precisano l'applicazione di questi criteri, poi ancorate nella «Consolidated Application Note» del 2004¹⁷.

I lavori relativi all'azione 5 del progetto BEPS hanno posto un ulteriore accento sulla natura sostanziale dell'attività e ora il fattore (xii) viene verificato insieme ai quattro fattori chiave. Conformemente alle conclusioni del rapporto sull'azione 5, al momento l'FHTP sta esaminando l'opportunità di rivedere i criteri attuali o di aggiungerne di nuovi.

3.1.1.3 Risultati

Dalla sua istituzione, l'FHTP ha esaminato molti regimi che rientrano nel suo campo d'azione. Dall'avvio del progetto BEPS, l'attività del Forum è confluita in due rapporti principali. Un primo rapporto¹⁸, che concerne i regimi dei Paesi membri dell'OCSE (oltre che della Colombia e della Lettonia, in via di adesione) e del G20, è stato pubblicato a ottobre 2015, seguito da un secondo rapporto¹⁹, pubblicato a ottobre 2017, che estende l'esame agli altri Paesi e territori che hanno aderito al quadro inclusivo. Il rapporto sullo stato dei lavori del 2017 viene aggiornato regolarmente via via che i regimi esaminati sono modificati o aboliti e che nuovi regimi di membri del quadro inclusivo (nuovi o già presenti) sono identificati. Questi aggiornamenti sono disponibili sul sito dell'OCSE²⁰.

Il rapporto del 2015 esamina 43 regimi, di cui 16 regimi concernenti la proprietà intellettuale e 27 che non riguardano la proprietà intellettuale (v. all. 1). Nessun regime concernente la proprietà intellettuale citato nel presente rapporto è considerato conforme all'approccio Nexus. Dal momento che l'approccio Nexus è stato definito nell'ambito del rapporto del 2015, i Paesi che prevedono regimi concernenti la proprietà intellettuale non sono stati valutati in tale rapporto e hanno avuto a disposizione un lasso di tempo per rendere conformi i propri regimi. Il rapporto del 2017 propone un aggiornamento dei regimi menzionati nel rapporto del 2015 ed esamina numerosi nuovi casi, segnatamente quelli di Paesi e giurisdizioni non oggetto di esame nel rapporto del 2015 (v. all. 2). Secondo l'ultimo aggiornamento del rapporto del 2017 pubblicato sul sito dell'OCSE (maggio 2018), su 175 regimi presi in esame, tre sono definiti «dannosi», uno «potenzialmente dannoso», 12 «aboliti», tre «modificati», 81 «in corso di abrogazione/modifica», 38 «non dannosi», quattro «potenzialmente ma non effettivamente dannosi» e 20 «fuori dal campo d'azione» (dell' FHTP)²¹. I regimi definiti dannosi devono tale definizione a vari tipi di fattori. Gli elementi predominanti che hanno determinato questa qualifica sono i fattori legati alla separazione rispetto all'economia nazionale («ring fencing») oltre che all'aspetto dell'attività sostanziale.

Cinque regimi svizzeri sono stati esaminati dall'FHTP nel quadro del progetto BEPS. Il patent box del Cantone di Nidvaldo, non conforme all'approccio Nexus, è stato modificato in seguito al rapporto del 2015 e risulta ora «non dannoso». Nello stesso rapporto, altri quattro regimi vigenti in Svizzera (società di domicilio, società miste, società holding e società principali) erano indicati «in corso di abrogazione», in virtù dell'abolizione prevista dalla Riforma III dell'imposizione delle imprese. Dopo che un referendum ha bocciato tale riforma il 12 febbraio 2017, il Consiglio federale ha tempestivamente rinnovato il proprio impegno ad abolire questi

¹⁷ OCSE, *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, Parigi 2004.

¹⁸ OCSE, *Lutter plus efficacemente contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi 2015.

¹⁹ OCSE, *Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Parigi 2017.

²⁰ <http://www.oecd.org> > Tax > BEPS > Harmful Tax Practices 2017 Progress Report on Preferential Regimes – Update

²¹ Ibid.

quattro regimi fiscali nell'ambito di una nuova riforma²². Per questo motivo, nel rapporto del 2017 i quattro regimi sono ancora indicati come «in corso di abrogazione».

I regimi esaminati possono presentare modalità di funzionamento molto diverse. L'FHTP opera una distinzione tra i regimi di tassazione dei redditi derivanti da proprietà intellettuale (di seguito: «regimi di proprietà intellettuale») e quelli che non riguardano la proprietà intellettuale. In passato, nella maggior parte dei casi, i regimi di proprietà intellettuale non prevedevano legami diretti tra le agevolazioni fiscali applicate al reddito e le spese che contribuivano a generarlo. L'approccio sviluppato dall'FHTP per i regimi di proprietà intellettuale, denominato «Nexus» («nexus approach»), prevede un legame diretto tra agevolazioni e spese: i regimi di proprietà intellettuale sono pertanto esaminati attentamente sul piano delle attività sostanziali. Nel rapporto del 2017, i regimi che non riguardano la proprietà intellettuale sono suddivisi in sette categorie²³, mentre quelli che non rientrano in queste sette categorie sono indicati come «altri»:

- i regimi delle sedi principali («headquarters regimes») prevedono un trattamento preferenziale per i contribuenti che forniscono servizi come gestione, coordinamento o controllo di attività industriali o commerciali per un gruppo o per i membri di un gruppo in un'area specifica. Le problematiche principali connesse a questo tipo di regime sono correlate alla separazione dall'economia domestica, alla definizione artificiale della base imponibile nonché all'attività sostanziale. Il regime applicabile alle piattaforme commerciali vigente in Cile, esaminato nel rapporto del 2017, rientra in questa categoria ed è stato ritenuto potenzialmente (ma non effettivamente) dannoso²⁴ a causa di problematiche legate alla separazione dall'economia domestica;
- i regimi di finanziamento e leasing («financing or leasing regimes») prevedono un trattamento preferenziale per i redditi provenienti da questo tipo di attività (p. es. negoziazione di condizioni di finanziamento, gestione dei rischi). Le problematiche principali poste da questo tipo di regime sono correlate alla separazione dall'economia domestica, alla definizione artificiale della base imponibile. Il regime dei servizi finanziari internazionali applicato alle Barbados, esaminato nel rapporto del 2017, rientra in questa categoria ed è stato ritenuto potenzialmente dannoso²⁵ a causa di problemi legati alla separazione dall'economia domestica e al fattore relativo all'attività sostanziale;
- i regimi dei centri di distribuzione e di servizi («distribution and service centres regimes») prevedono un trattamento fiscale preferenziale per le entità di un gruppo per cui l'attività principale (o esclusiva) consiste nell'acquistare materie prime e prodotti finiti da altri membri del gruppo e nel rivenderli con un margine modesto. Le problematiche principali connesse a questo tipo di regime riguardano la separazione dall'economia domestica, la definizione artificiale della base imponibile e l'attività sostanziale. Il regime applicato alle aree di sviluppo e alle zone franche dalla Giordania, esaminato nel rapporto del 2017, rientra in questa categoria ed è stato ritenuto potenzialmente dannoso a causa di problematiche legate alla separazione dall'economia domestica;
- i regimi di gestione dei fondi («fund management regimes») prevedono un trattamento preferenziale per i redditi ottenuti dai gestori dei fondi nell'esercizio della loro attività.

²² OCSE, *Pratiques fiscales dommageables – Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Parigi 2017, pag. 16.

²³ Ivi, pagg. 40–43.

²⁴ Il Cile ha annunciato l'abolizione di questo regime dal 1° gennaio 2022.

²⁵ Le Barbados hanno annunciato la modifica di questo regime.

Questo tipo di remunerazione nonché le modalità e il luogo dell'imposizione hanno dato adito a problematiche legate alla trasparenza. Nel rapporto del 2017 nessun regime di questa categoria è stato ritenuto dannoso;

- i regimi di banche e assicurazioni («banking and insurance regimes») prevedono un trattamento preferenziale per le attività bancarie e assicurative, segnatamente per quanto concerne i redditi provenienti da attività estere. In questo le problematiche principali riguardano la separazione dall'economia domestica e l'attività sostanziale, soprattutto per quanto riguarda le attività assicurative. Il regime delle attività di riassicurazione applicato alle Seychelles, esaminato nel rapporto del 2017, rientra in questa categoria ed è stato ritenuto potenzialmente (ma non effettivamente) dannoso, a causa di problemi legati alla separazione dall'economia domestica;
- i regimi di trasporto marittimo («shipping regimes») accordano un trattamento fiscale preferenziale alle attività di tale settore. Le problematiche di questi regimi riguardano la separazione dall'economia domestica, la trasparenza e l'attività sostanziale, dal momento che i redditi derivanti dal trasporto marittimo possono essere separati dalle attività che li generano. Nel rapporto del 2017 nessun regime di questa categoria è stato ritenuto dannoso;
- i regimi delle società holding («holding company regimes») possono accordare benefici a società che detengono una serie di attivi e conseguono redditi di vari tipi (p. es. interessi, pigioni, tributi) o possono essere applicati unicamente alle società che detengono partecipazioni e percepiscono solo dividendi e plusvalenze. Le problematiche principali poste da questo tipo di regimi riguardano l'attività sostanziale, la trasparenza, la difficoltà di identificare il beneficiario effettivo dei dividendi e la separazione dall'economia domestica. Nel rapporto del 2017 nessun regime di questa categoria è stato ritenuto dannoso.

L'ultima data utile per l'abrogazione dei regimi di proprietà intellettuale è il 30 giugno 2021. Gli altri regimi esaminati per la prima volta nel 2017 dovranno invece essere abrogati entro 12 mesi oppure, se imposto dalla procedura legislativa, prima del 31 dicembre dell'anno civile successivo. Per i regimi che determinano una disparità di trattamento e per quelli caratterizzati dall'assenza di un'attività sostanziale, saranno accettate delle clausole relative alla tutela dei diritti acquisiti («grandfathering») fino al 30 giugno 2021. Nessuna clausola è concessa invece per i regimi caratterizzati dall'assenza di trasparenza o dalla mancanza di scambio di informazioni. Questo calendario differenziato rispecchia la decisione presa dall'FHTP nel 2017²⁶.

3.1.1.4 Possibili conseguenze

I regimi esaminati che devono essere modificati o aboliti sono sottoposti a un monitoraggio annuale. Secondo il rapporto del 2015, se un regime è ritenuto effettivamente dannoso, gli altri Paesi possono adottare misure di difesa per contrastarne gli effetti, pur continuando a incoraggiare gli Stati a modificarli o ad abrogarli²⁷.

²⁶ OCSE, *Pratiques fiscales dommageables – Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels: Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, Parigi 2017, allegati A e B.

²⁷ OCSE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, Parigi 2015, pag. 23.

3.2 UE

3.2.1 Consiglio dell'UE (gruppo Codice di condotta)

3.2.1.1 Storia

Il 1° dicembre 1997 il Consiglio dell'UE ha adottato una risoluzione su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese (di seguito: Codice di condotta)²⁸, che prevedeva l'istituzione in seno al Consiglio di un gruppo incaricato della valutazione delle misure fiscali che possono rientrare nel campo di applicazione del codice stesso. Il gruppo Codice di condotta è stato istituito in occasione del Consiglio dell'UE del 9 marzo 1998²⁹. Con il Codice di condotta gli Stati membri s'impegnano, da un lato, a riesaminare, modificare o abrogare le misure fiscali che costituiscono concorrenza fiscale dannosa (smantellamento o «rollback») e, dall'altra, ad astenersi dall'instaurarne di nuove in futuro (status quo o «standstill»). Nel 2017 il gruppo Codice di condotta ha coordinato i lavori stilando una lista di giurisdizioni non cooperative a fini fiscali. Questi lavori rispecchiano l'obiettivo formulato nella risoluzione del 1° dicembre 2017, che prevedeva di promuovere l'adozione del Codice di condotta nei Paesi terzi. Nel caso di alcuni Paesi terzi, come la Svizzera e il Liechtenstein, un dialogo su determinati regimi fiscali aveva già avuto luogo in una fase precedente. Il 14 ottobre 2014 la Svizzera ha firmato una dichiarazione comune con gli Stati membri dell'UE nella quale si impegnava ad abolire cinque regimi fiscali³⁰. Da parte loro, gli Stati membri dell'UE confermavano l'intenzione di abbandonare le eventuali contromisure adottate per questi regimi non appena fossero stati effettivamente soppressi.

3.2.1.2 Criteri

Il Codice di condotta si occupa delle misure legate all'imposizione delle imprese che incide o potrebbe incidere in modo sensibile sulla localizzazione delle attività economiche all'interno dell'UE. Le misure fiscali alle quali si applica il codice comprendono le disposizioni legislative o regolamentari nonché le pratiche amministrative.

Vanno considerate potenzialmente dannose le misure fiscali che determinano un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore, ivi compresa l'imposizione di entità zero, ai livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato. Tale livello d'imposizione può risultare dall'aliquota fiscale nominale, dalla base imponibile o da altri elementi pertinenti. Nel valutare il carattere pregiudizievole di tali misure si deve tener conto, tra l'altro, delle seguenti caratteristiche:

- (i) se le agevolazioni sono riservate esclusivamente ai non residenti o per transazioni effettuate con non residenti;
- (ii) se le agevolazioni sono completamente isolate dall'economia nazionale, in modo da non incidere sulla base imponibile nazionale;
- (iii) se le agevolazioni sono accordate anche in mancanza di qualsiasi attività economica effettiva e di una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro che offre queste agevolazioni fiscali;
- (iv) se le norme di determinazione dei profitti derivanti dalle attività interne svolte da un gruppo multinazionale si discostano dai principi generalmente

²⁸ Risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti di governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, del 1° dicembre 1997, su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, CU C 2 del 6 gennaio 1998, pag. 2.

²⁹ Conclusioni del Consiglio del 9 marzo 1998 riguardanti l'istituzione del gruppo Codice di condotta (Tassazione delle imprese), GU C 99 del 1° aprile 1998, pag. 1.

³⁰ www.admin.ch > Comunicati stampa > La Svizzera e gli Stati membri dell'UE firmano una dichiarazione comune concernente la fiscalità delle imprese > Joint Statement

riconosciuti a livello internazionale, in particolare le norme concordate in sede OCSE;

- (v) se le misure fiscali difettano di trasparenza, compresi i casi in cui le norme giuridiche sono applicate in maniera meno rigorosa e in modo non trasparente a livello amministrativo.

Il campo di applicazione del Codice di condotta differisce da quello dell'FHTP. Il settore della produzione industriale è ad esempio escluso dal campo d'azione dell'FHTP.

3.2.1.3 Risultati

In linea generale, il gruppo Codice di condotta pubblica due volte all'anno all'attenzione del Consiglio dell'UE un rapporto sullo stato dei lavori. L'ultimo rapporto è dell'8 giugno 2018³¹. Il 20 luglio 2018 il Segretariato generale del Consiglio ha pubblicato una panoramica dei lavori del gruppo Codice di condotta sin dalla sua istituzione nel 1998³². Secondo tale documento, ad oggi sono stati esaminati 638 regimi preferenziali, di cui 280 tra il 1998 e il 1999. I 254 regimi definiti dannosi sono stati aboliti o modificati, oppure si trovano attualmente in una di queste due fasi. Inizialmente, l'attività del gruppo era incentrata quasi esclusivamente sui regimi degli Stati membri, ma in seguito è stata estesa agli Stati terzi, segnatamente mediante il processo che ha condotto alla definizione di una lista dell'UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali³³. Il capitolo 3.2.3.2 approfondisce i criteri presi in considerazione per definire tale lista.

Secondo il rapporto del 20 luglio 2018, attualmente tra gli Stati membri dell'UE e i loro territori, vi sono sette regimi considerati dannosi, di cui tre in Spagna, uno in Francia, uno a Gibilterra³⁴ e due ad Aruba³⁵. I tre regimi spagnoli e quello francese sono regimi di proprietà intellettuale che non rispettano i criteri del Codice di condotta. Il regime di Gibilterra riguarda il trattamento applicato per le società detentrici di attivi. Il primo regime di Aruba è denominato «Special zone San Nicolas» e accorda una serie di agevolazioni fiscali alla regione di San Nicolas. Il secondo, chiamato «Transparency», prevede che alcune imprese siano trattate come entità trasparenti e tassate come società di persone, implicando che l'imposizione fiscale riguarderà unicamente gli azionisti con una presenza fiscale sull'isola. Lo stesso rapporto afferma che tra i regimi fiscali degli Stati non membri dell'UE esaminati, più di 100 sono stati considerati dannosi.

3.2.2 Commissione europea

La Commissione europea vigila sull'applicazione della legislazione europea da parte degli Stati membri dell'UE. In caso di mancato rispetto di tali norme, la Commissione europea può avviare una procedura d'infrazione.

Gli standard internazionali in materia fiscale si sono concretizzati a livello di UE con l'adozione di varie direttive che gli Stati membri devono applicare. Per quanto concerne l'attuazione del progetto BEPS e i nuovi standard di trasparenza fiscale, le disposizioni hanno trovato applicazione principalmente con la direttiva ATAD («Anti Tax Avoidance Directive»)³⁶ e con la direttiva sulla cooperazione amministrativa³⁷, che è stata oggetto di sei revisioni. La

³¹ <https://www.consilium.europa.eu> > Il Consiglio dell'UE > Conclusioni e risoluzioni > Elenco delle conclusioni del Consiglio > Code of Conduct Group (Business Taxation) Report to the Council Endorsement (8 giugno 2018)

³² <http://www.consilium.europa.eu> > Il Consiglio dell'UE > Organi preparatori > Gruppo Codice di condotta (Tassazione delle imprese) > *Overview of preferential tax regimes examined since 1998*

³³ Conclusioni del Consiglio del 5 dicembre 2017 sulla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, GU C 438 del 19 dicembre 2017, pag. 5.

³⁴ Secondo i trattati europei, il Regno Unito è responsabile delle relazioni esterne di Gibilterra.

³⁵ Il territorio di Aruba è sotto la sovranità dei Paesi Bassi.

³⁶ Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, GU L 193 del 19 luglio 2016, pag.1.

³⁷ Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, GU L 64 dell'11 marzo 2011, pag.1.

Commissione europea vigila sull'applicazione di queste norme da parte degli Stati membri e avvia delle procedure d'infrazione se queste non sono messe in vigore nelle modalità e nei tempi previsti dalla direttiva in questione. Per quanto concerne la direttiva sulla cooperazione amministrativa, la Commissione europea ha avviato 60 procedure d'infrazione contro Stati membri che non avevano applicato correttamente la direttiva o che non avevano informato la Commissione a tempo debito³⁸.

Negli ultimi anni, la Commissione europea ha avviato procedure contro vari Stati membri che avevano accordato aiuti di Stato a carattere fiscale a determinate imprese. In seno all'UE, gli aiuti di Stato sono in linea di principio vietati, pur con alcune eccezioni, ad esempio a beneficio di regioni economicamente svantaggiate. La Commissione europea ha ordinato ad alcuni Stati membri di farsi rimborsare aiuti fiscali illegittimi. Ha ad esempio definito illegali gli aiuti fiscali concessi ad Apple dall'Irlanda³⁹ o a Fiat dal Lussemburgo⁴⁰. Presso la CGUE vi sono ancora dei ricorsi pendenti. Agli Stati membri interessati è stato intimato di esigere dalle imprese il versamento delle imposte dovute.

La Commissione europea può altresì formulare raccomandazioni all'attenzione degli Stati membri, come ha fatto ad esempio nelle rendicontazioni Paese per Paese pubblicate nell'ambito del semestre europeo 2018⁴¹. Questi rapporti menzionavano casi di pianificazione fiscale aggressiva nei seguenti Paesi: Belgio, Irlanda, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Ungheria e Cipro. Le ragioni che hanno condotto la Commissione a formulare raccomandazioni per questi Paesi sono molteplici, ma riguardano in particolare l'assenza di imposta alla fonte su dividendi, interessi o royalties nonché l'insufficienza di misure contro gli abusi.

³⁸ <http://ec.europa.eu/atwork> > Applicazione del diritto dell'UE > Infrazioni > Decisioni sui procedimenti di infrazione

³⁹ Decisione (UE) 2017/1283 della Commissione, del 30 agosto 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) al quale l'Irlanda ha dato esecuzione a favore di Apple, GU L 187 del 19 luglio 2019, pag.1.

⁴⁰ Decisione (UE) 2016/2326 della Commissione, del 21 ottobre 2015, relativa all'aiuto di Stato SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) cui il Lussemburgo ha dato esecuzione a favore di Fiat, GU L 351, pag.1.

⁴¹ <https://ec.europa.eu> > Pubblicazioni > 2018 European Semester: Country Reports

3.2.3 Lista dell'UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali

3.2.3.1 Storia

Nel gennaio del 2016, nell'ambito della sua comunicazione su una strategia esterna per un'imposizione effettiva, la Commissione ha proposto di stilare una lista delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali⁴². A maggio 2016, il Consiglio dell'UE si è pronunciato a favore della creazione di una tale lista⁴³. Dopo l'elaborazione da parte della Commissione di una tabella («scoreboard») di indicatori neutri volti a determinare il potenziale di rischio in relazione ai sistemi fiscali dei Paesi terzi⁴⁴, nel novembre del 2016 il Consiglio dell'UE ha stabilito i criteri per stilare la lista (cfr. cap. 3.2.3.2).

A gennaio 2017 il presidente del gruppo Codice di condotta ha informato 92 giurisdizioni, tra cui la Svizzera, che nel corso dell'anno sarebbero stati oggetto di un processo di screening. Nelle sue conclusioni del 5 dicembre 2017⁴⁵, il Consiglio dell'UE ha definito una lista di giurisdizioni non cooperative a fini fiscali. Inizialmente, l'allegato I di tali conclusioni menzionava 17 giurisdizioni come non cooperative. All'allegato II di tali conclusioni figura poi un gruppo di 47 Stati e territori, tra cui la Svizzera, considerati cooperativi con riserva dell'attuazione degli impegni assunti. Secondo tali conclusioni, la lista dell'UE dovrà essere aggiornata almeno una volta all'anno. Dal dicembre 2017 la lista è stata aggiornata a più riprese per tenere conto degli impegni assunti da Stati e territori ad allineare le loro normative fiscali ai criteri stabiliti nonché dell'attuazione di tali impegni. In seguito alle conclusioni del Consiglio dell'UE del 2 ottobre 2018, sei giurisdizioni figurano all'allegato I e 65 Stati all'allegato II⁴⁶.

3.2.3.2 Criteri

I criteri per stilare la lista dell'UE, definita nelle conclusioni del Consiglio dell'UE dell'8 novembre 2016⁴⁷, sono divisi in tre categorie: trasparenza fiscale, equa imposizione e attuazione delle norme anti-BEPS.

| 1. | Trasparenza |
|-----|---|
| 1.1 | <p>Criterio iniziale per quanto riguarda lo standard AEOI (scambio automatico di informazioni) dell'OCSE (standard comune di comunicazione di informazioni – CRS): la giurisdizione dovrebbe essersi impegnata – e aver avviato il processo legislativo – per un'effettiva attuazione del CRS, effettuando i primi scambi al più tardi nel 2018 (con riferimento al 2017), e disporre di accordi che consentano lo scambio di informazioni con tutti gli Stati membri, entro la fine del 2017, firmando l'accordo multilaterale delle autorità competenti (MCAA) o mediante accordi bilaterali.</p> <p>Criterio futuro per quanto riguarda il CRS a partire dal 2018: la giurisdizione dovrebbe essere stata valutata dal forum globale almeno come «ampiamente conforme» in relazione al CRS in materia di AEOI, e</p> |

⁴² Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio su una strategia esterna per un'imposizione effettiva, COM (2016)24

⁴³ <https://www.consilium.europa.eu> > Il Consiglio dell'UE > Conclusioni e risoluzioni > Elenco delle conclusioni del Consiglio > *Commission Communication on an External Strategy for Effective Taxation and Commission Recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse Council conclusions* (25 maggio 2016)

⁴⁴ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09-15_scoreboard-indicators.pdf

⁴⁵ Conclusioni del Consiglio del 5 dicembre 2017 sulla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, GU C 438 del 19 dicembre 2017, pag. 5.

⁴⁶ <https://www.consilium.europa.eu> > Press > Press releases > *Taxation: Liechtenstein and Peru meet commitments, Palau removed from list of uncooperative jurisdictions*

⁴⁷ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/it/pdf>

| | |
|-----------|---|
| 1.2 | la giurisdizione dovrebbe essere stata valutata dal forum globale almeno come «ampiamente conforme» in relazione allo standard EOIR (scambio di informazioni su richiesta) dell'OCSE, tenuto debito conto della procedura accelerata, e |
| 1.3 | <p>(per gli Stati sovrani) la giurisdizione dovrebbe:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) aver ratificato, convenuto di ratificare, essere in procinto di ratificare o essersi impegnata per l'entrata in vigore, entro una scadenza ragionevole, della convenzione multilaterale dell'OCSE concernente la reciproca assistenza amministrativa (MCMAA) in materia fiscale, quale modificata; o ii) disporre entro il 31 dicembre 2018 di una rete operativa di accordi per lo scambio di informazioni sufficientemente ampia da coprire tutti gli Stati membri e che consenta effettivamente sia l'EOIR sia l'AEOI; <p>(per le giurisdizioni non sovrane) la giurisdizione dovrebbe:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) essere parte dell'MCMAA modificata, la cui entrata in vigore è già avvenuta, o è attesa per questa stessa giurisdizione entro una scadenza ragionevole, oppure ii) disporre di una rete operativa di accordi per lo scambio di informazioni, o aver adottato le misure necessarie per rendere operativi tali accordi entro una scadenza ragionevole, sufficientemente ampia da coprire tutti gli Stati membri e che consenta effettivamente sia l'EOIR sia l'AEOI. |
| 1.4 | Criterio futuro: in vista dell'iniziativa per un futuro scambio globale di informazioni sulla titolarità effettiva, l'aspetto relativo a quest'ultima sarà integrato in una fase successiva come quarto criterio di trasparenza per il vaglio. |
| | <p>Fino al 30 giugno 2019 dovrebbe applicarsi la seguente eccezione:</p> <p>– una giurisdizione potrebbe essere considerata adempiente sul piano della trasparenza fiscale se soddisfa almeno due dei criteri 1.1, 1.2 o 1.3.</p> <p>Tale eccezione non si applica alle giurisdizioni valutate «non conformi» al criterio 1.2 o che non sono state valutate almeno come «ampiamente conformi» relativamente a tale criterio entro il 30 giugno 2018.</p> <p>Indipendentemente dal fatto che siano stati o meno selezionati per l'esercizio di vaglio, saranno presi in esame per l'inserimento nella lista UE i paesi e le giurisdizioni che figureranno nella lista delle giurisdizioni non cooperative attualmente in fase di elaborazione da parte dell'OCSE e dei membri del G20.</p> |
| 2. | Equa imposizione |
| 2.1 | <p>Criteri a cui dovrebbe rispondere una giurisdizione per essere considerata adempiente ai fini dell'equa imposizione:</p> <p>non prevedere misure fiscali preferenziali che potrebbero essere considerate dannose in base ai criteri stabiliti nella risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti di governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, del 1° dicembre 1997, su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, e</p> |

| | |
|-----------|---|
| | |
| 2.2 | non agevolare le strutture o i meccanismi offshore intesi ad attrarre utili che non rispecchiano un'attività economica effettiva nella giurisdizione ⁴⁸ . |
| 3. | Attuazione delle misure anti-BEPS |
| 3.1 | Criterio iniziale a cui dovrebbe rispondere una giurisdizione per essere considerata adempiente quanto all'attuazione delle misure anti-BEPS: – impegnarsi, entro la fine del 2017, per gli standard minimi anti-BEPS convenute dall'OCSE e per la loro coerente attuazione. |
| 3.2 | Criterio futuro a cui dovrebbe rispondere una giurisdizione per essere considerata adempiente quanto all'attuazione delle misure anti-BEPS (da applicare una volta ultimate le revisioni in base al quadro inclusivo delle norme minime convenute): – ricevere una valutazione positiva dell'attuazione efficace delle norme minime anti-BEPS convenute dall'OCSE. |

Fonte: Conclusioni del Consiglio dell'8 novembre 2016 sui criteri e sul processo in vista della creazione della lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali⁴⁹

I criteri relativi alla prima categoria, la trasparenza, pongono l'accento sui risultati delle valutazioni tra pari («peer review») del Forum globale. La valutazione della seconda categoria di criteri, l'equa imposizione, si fonda in particolare sul rispetto del Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese. Dato che il campo di applicazione del Codice di condotta è diverso rispetto a quello utilizzato dall' FHTP, alcuni regimi considerati al di fuori del campo d'azione dell'FHTP sono stati ritenuti dannosi dall'UE. Infine, la valutazione della terza categoria di misure si basa sui lavori del quadro inclusivo sul BEPS.

Per le giurisdizioni che figurano all'allegato II, l'attuazione degli impegni dovrà essere completata entro la fine del 2018. I Paesi in via di sviluppo avranno invece tempo fino alla fine del 2019 per adempiere ai propri impegni concernenti i criteri relativi alla trasparenza e alle misure anti-BEPS.

Il processo volto a definire questa lista ha riguardato esclusivamente i Paesi terzi e non gli Stati membri dell'UE. La Commissione ritiene che questi ultimi siano già tenuti ad attuare queste regole e che l'applicazione effettiva sia assicurata dal gruppo Codice di condotta e dalla Commissione europea⁵⁰.

3.2.3.3 Possibili conseguenze

Già prima della definizione della lista delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, gli Stati membri hanno riflettuto su possibili provvedimenti per gli Stati che figuravano nella lista⁵¹. L'allegato III delle conclusioni del 5 dicembre 2017⁵² illustra le misure di difesa connesse alla lista, sia in ambito fiscale sia in ambito non fiscale.

Misure di difesa in ambito non fiscale

⁴⁸ Il criterio 2.2 è stato in seguito precisato (cfr. allegato VII delle Conclusioni del Consiglio del 5 dicembre 2017 sulla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, GU C 438 del 19 dicembre 2017, pag. 5 e <https://www.consilium.europa.eu> > Consiglio dell'UE > Conclusioni e risoluzioni > Elenco delle conclusioni del Consiglio > Code of Conduct Group (Business Taxation) Report to the Council Endorsement (8 giugno 2018)

⁴⁹ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/it/pdf>

⁵⁰ Cfr. ad esempio <http://europa.eu/rapid> > Questions and Answers on the EU list of non-cooperative tax jurisdictions, 5 dicembre 2017.

⁵¹ Cfr. ad esempio: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_20161117-091837_discussion_paper_counter_measures.pdf

⁵² Conclusioni del Consiglio del 5 dicembre 2017 sulla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, GU C 438 del 19 dicembre 2017, pag. 5.

L'articolo 22 del regolamento (UE) 2017/1601 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 settembre 2017, che istituisce il Fondo europeo per lo sviluppo sostenibile (EFSD), la garanzia dell'EFSD e il Fondo di garanzia dell'EFSD, prevede che le controparti ammissibili non partecipino a operazioni con entità costituite in giurisdizioni non cooperative a fini fiscali. In futuro, altri riferimenti alla lista dell'UE potranno essere inseriti in altri progetti legislativi dell'UE.

Misure di difesa in ambito fiscale

Gli Stati membri dovrebbero applicare almeno una delle seguenti misure amministrative contro i Paesi che figurano all'allegato I delle conclusioni del 5 dicembre 2017:

- monitoraggio rafforzato di talune operazioni;
- maggiori rischi di audit per i contribuenti che beneficiano dei regimi in questione;
- maggiori rischi di audit per i contribuenti che si avvalgono di strutture o meccanismi che coinvolgono queste giurisdizioni.

Le conclusioni comprendono altresì un elenco di misure di difesa di natura legislativa, facoltative per gli Stati membri:

- non deducibilità dei costi;
- norme sulle società estere controllate (CFC);
- misure di ritenuta alla fonte;
- limitazione dell'esenzione delle partecipazioni;
- regola dello «switch-over»;
- inversione dell'onere della prova;
- requisiti in materia di documentazione speciale;
- comunicazione obbligatoria, da parte di intermediari in materia fiscale, di particolari regimi fiscali in relazione a meccanismi transfrontalieri.

Non è escluso che in futuro le misure di difesa siano potenziate e che si giunga a un accordo su misure comuni di natura legislativa. Le conclusioni del 5 dicembre 2017 precisano altresì che le misure difensive di qualsiasi natura *«non dovrebbero pregiudicare le competenze rispettive degli Stati membri di applicare misure supplementari o mantenere liste di giurisdizioni non cooperative a livello nazionale di portata più ampia»*. Pertanto, la lista dell'UE non sostituisce eventuali liste nere nazionali degli Stati dell'UE.

La Svizzera figura sulla lista dell'UE a causa di cinque regimi (società di domicilio, società miste, società holding, circolare n. 8 dell'AFC concernente le società principali, pratica dell'AFC relativa alle Swiss Finance Branch) che non sono più considerati conformi agli standard internazionali. La dichiarazione comune del 14 ottobre 2014⁵³, nella quale la Svizzera si è impegnata ad abolire questi regimi, non contiene una scadenza specifica.

3.2.3.4 Contatti

Il DFF intrattiene regolari contatti a livello tecnico con la Commissione europea e con il gruppo Codice di condotta, assicurando una comunicazione trasparente sugli sviluppi connessi al nuovo progetto fiscale.

⁵³ www.admin.ch > Comunicati stampa > La Svizzera e gli Stati membri dell'UE firmano una dichiarazione comune concernente la fiscalità delle imprese > Joint Statement

Con scritto del 26 ottobre 2017, la presidente del gruppo Codice di condotta ha informato la Svizzera che il gruppo non avrebbe raccomandato di includere il nostro Paese nella lista dell'UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, fatto poi confermato dalle conclusioni del Consiglio del 5 dicembre 2017. Tuttavia, la Svizzera figura nell'allegato II, in un gruppo di giurisdizioni considerate cooperative con riserva dell'attuazione degli impegni assunti. Il DFF continua a informare regolarmente la Commissione, il gruppo Codice di condotta e gli Stati membri in merito agli sviluppi connessi alla riforma fiscale. Inoltre, la Svizzera aggiorna regolarmente i gruppi di lavoro dell'OCSE, in cui è rappresentata anche la maggior parte degli Stati membri dell'UE.

3.3 G20

3.3.1 Criteri

Anche il G20 ha stilato una lista di giurisdizioni non cooperative in materia fiscale. A giugno 2016, il Comitato degli affari fiscali dell'OCSE ha definito una prima serie di criteri, presentati al G20⁵⁴:

- *scambio di informazioni su domanda*: valutazione «ampiamente conforme» da parte del Forum globale;
- *scambio automatico di informazioni*: impegno a scambiare informazioni secondo lo standard entro il 2018;
- firma della *Convenzione multilaterale sull'assistenza amministrativa in materia fiscale* o inserimento in una rete sufficientemente ampia che consenta sia lo scambio su domanda sia quello automatico.

Per non figurare su questa lista, gli Stati e i territori dovevano soddisfare almeno due dei tre criteri. Tuttavia, una valutazione «non conforme» o un blocco alla prima fase della valutazione tra pari nell'ambito del primo criterio erano sufficienti per inserire uno Stato o un territorio nella lista. Attualmente vi figura solo Trinidad e Tobago.

A marzo 2018 il G20 ha invitato l'OCSE a formulare delle raccomandazioni per rafforzare i criteri volti a valutare la conformità di giurisdizioni con gli standard internazionali in materia di trasparenza fiscale⁵⁵. I nuovi criteri definiti dal Comitato degli affari fiscali dell'OCSE sono i seguenti⁵⁶:

- *scambio di informazioni su domanda*: valutazione «ampiamente conforme» da parte del Forum globale, con considerazione regolare dei nuovi risultati;
- *scambio automatico di informazioni*: legislazione in vigore e scambi iniziati entro la fine del 2018; accordi attivati sostanzialmente con tutti i partner interessati e appropriati entro la fine del 2019;

⁵⁴ <https://www.oecd.org> > Tax > OECD Secretary General Tax Report G20 Finance Ministers (luglio 2016)

⁵⁵ <https://g20.org> > Media > Press Room > Documents > Communiqué of the First G20 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors of 2018, 20 marzo 2018

⁵⁶ <http://www.oecd.org> > G20 > OECD Secretary General Tax Report G20 Finance Ministers (luglio 2018)

- *Convenzione multilaterale sull'assistenza amministrativa in materia fiscale* in vigore o rete di scambi bilaterali sufficientemente ampia da consentire sia lo scambio su domanda sia quello automatico.

È previsto che le giurisdizioni debbano soddisfare almeno due dei tre criteri. Tuttavia, se una giurisdizione ha ricevuto una valutazione «non conforme» al Forum globale per lo scambio su domanda o se, contravvenendo all'impegno assunto in seno al Forum, non avrà applicato il criterio dello scambio automatico entro il 2018, la giurisdizione in questione sarà automaticamente inserita nella lista. La creazione di una lista provvisoria è prevista per il 2019.

3.3.2 Possibili conseguenze

Attualmente non sono previsti provvedimenti comuni contro le giurisdizioni presenti sulla lista, che può tuttavia essere utilizzata da Stati o da organizzazioni al fine di adottare misure contro le giurisdizioni che vi figurano. I provvedimenti discussi in seno all'UE (cfr. cap. 3.2.3.3) possono dare un'idea delle potenziali misure prese in considerazione. Inoltre, la presenza sulla lista ha, verosimilmente, ripercussioni negative sulla reputazione dei Paesi interessati.

4 Conclusioni

Negli ultimi anni, varie iniziative a livello internazionale hanno avuto come obiettivo di esaminare le pratiche degli Stati in materia fiscale e di valutarne il carattere dannoso. Gli sviluppi in materia fiscale sono stati altresì caratterizzati da una maggiore trasparenza, conseguenza di nuove norme in particolare in materia di scambio automatico di informazioni, di rendicontazioni Paese per Paese o di scambio spontaneo di informazioni relative ad accordi fiscali preliminari in materia fiscale. Oltre agli standard minimi definiti dall'OCSE nell'ambito del progetto BEPS, il gruppo di lavoro n. 11 dell'OCSE ha continuato a definire linee guida relative ad alcune azioni del progetto che non rappresentano standard minimi, ma che sono comunque applicate da un numero crescente di Stati. Come conseguenza di queste attività, le pratiche fiscali ritenute dannose sono state in gran parte abolite o hanno perduto la loro attrattiva.

Per la fine del 2018 sono attesi vari risultati dei lavori in corso. L'OCSE si attende in linea di principio che i regimi fiscali non più considerati conformi agli standard internazionali siano aboliti o modificati entro la fine del 2018. In generale, l'UE si attende che le giurisdizioni che figurano agli allegati I o II delle conclusioni del Consiglio dell'UE del 5 dicembre 2017 modifichino le loro regole fiscali entro la fine del 2018.

Il Consiglio federale ritiene che il carattere dannoso delle pratiche fiscali debba essere valutato sulla base dei criteri definiti dall'OCSE. Il Consiglio federale ha approvato i risultati del progetto BEPS, compresa l'azione 5, che definisce i criteri per i regimi fiscali dannosi. La Svizzera, in quanto membro dell'OCSE, partecipa attivamente ai gruppi di lavoro in materia fiscale di tale organizzazione, impegnandosi a favore dello sviluppo di standard internazionali rispettati da tutti gli Stati e territori al fine di ottenere una concorrenza fiscale basata su condizioni eque.

Allegato 1: Risultati del rapporto finale del 2015 sull'azione 5 («Lutter plus efficacemente contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance»)

Tabella 1: Regimi esaminati nel rapporto 2015

| | Non dannoso | Potenzialmente ma non effettivamente dannoso | Modificato | In fase di esame | In corso di abrogazione |
|--|---------------------|--|------------|------------------|-------------------------|
| Regimi che non riguardano la proprietà intellettuale | 16 | 2 | 1 | 4 | 4 |
| Regimi di proprietà intellettuale | Nessuna valutazione | | | | |

Allegato 2: Risultati del rapporto sullo stato dei lavori del 2017 sull'azione 5 («Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels»)

Tabella 2: Regimi già esaminati nel rapporto 2015

| | Non dannoso | Non dannoso ad eccezione dell'estensione a nuovi entranti | Abolito | Dannoso | Potenzialmente dannoso | In corso di abrogazione | In corso di modifica | Al di fuori del campo d'azione |
|--|-------------|---|---------|---------|------------------------|-------------------------|----------------------|--------------------------------|
| Regimi che non riguardano la proprietà intellettuale | - | - | - | - | - | 4 | - | 4 |
| Regimi di proprietà intellettuale | 8 | 1 | 2 | 1 | 1 | - | 3 | - |

Tabella 3: Regimi esaminati da ottobre 2015

| | Non dannoso | Potenzialmente ma non effettivamente dannoso | Non dannoso ad eccezione dell'estensione a nuovi regimi | Abolito | Dannoso | Potenzialmente dannoso | In corso di abrogazione | In corso di modifica | In corso di abrogazione/modifica | In fase di esame | Fuori dal campo d'azione | Modificato |
|---|-------------|--|---|---------|---------|------------------------|-------------------------|----------------------|----------------------------------|------------------|--------------------------|------------|
| Regime delle sedi principali | 3 | 1 | - | - | - | - | - | 9 | - | 2 | 2 | - |
| Regimi di finanziamento e leasing | 4 | 1 | - | 2 | - | 1 | 1 | 11 | - | 2 | - | - |
| Regimi di banche e assicurazioni | 2 | 1 | - | - | - | - | - | 12 | 2 | 1 | - | 1 |
| Regimi dei centri di distribuzione e di servizi | 4 | 1 | - | - | - | 1 | 2 | 9 | 1 | 4 | 9 | - |
| Regimi di trasporto marittimo | 6 | - | - | - | - | - | - | - | - | 1 | - | - |
| Regimi delle società holding | - | - | - | - | - | - | - | 2 | - | - | - | - |
| Regimi di gestione dei fondi | 1 | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Altri regimi | - | - | - | 3 | - | 1 | - | 3 | - | - | 2 | - |
| Regimi di proprietà intellettuale | 5 | - | - | 5 | - | - | - | 23 | 1 | 1 | - | - |