

LA RIVISTA DEI DIRETTORI AMMINISTRATIVI E FINANZIARI

# ANDAF

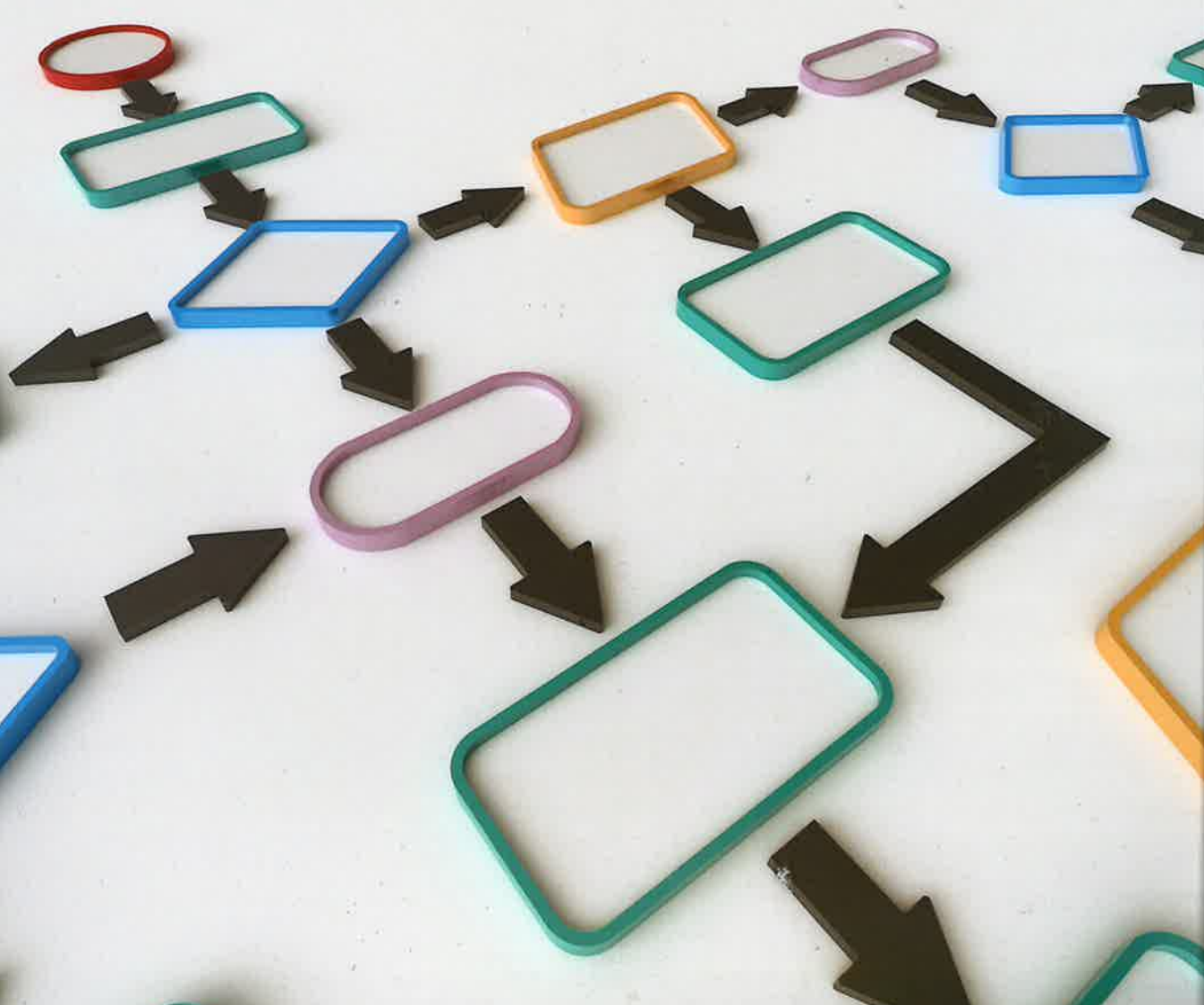
*magazine*

Anno 20 - n. 1  
Gennaio 2023  
Contiene I.R.  
Trimestrale  
Copia omaggio

## ANDAF LANCIA LA CERTIFICAZIONE DEI PROCESSI AFC PER LE AZIENDE

**RISCHIO  
STAGFLAZIONE**

**PNRR  
PER IL RILANCIO  
DELL'ECONOMIA  
ITALIANA**



# RUOLO DEI FACILITATORI E AGGRESSIVE TAX PLANNING

SI È DA POCO CONCLUSA LA CONSULTAZIONE INTITOLATA “AFFRONTARE IL RUOLO DEI FACILITATORI COINVOLTI NELL’AGEVOLAZIONE DELL’EVASIONE FISCALE E DELLA PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA”. L’INIZIATIVA MIRA ALL’INTRODUZIONE DI UNA NORMATIVA VOLTA AL CONTRASTO DEL CONTRIBUITO CAUSALE, POSTO IN ESSERE DAI FACILITATORI, NELL’EVASIONE FISCALE E NELL’AGGRESSIVE TAX PLANNING.

di ALESSANDRO VALENTE  
*Crowe Valente/Valente Associati GEB Partners,  
Membro del Comitato Tecnico ANDAF Fiscale*

## 1. Il ruolo dei facilitatori

Per facilitatori (*enabler*) si intendono quei soggetti che, mediante il loro comportamento, possono agevolare l’evasione fiscale e l’*aggressive tax planning*<sup>(1)</sup>. Tale *malpractice*, posta in essere da alcuni operatori che progettano, commercializzano e aiutano a creare strutture nei Paesi terzi che erodono la base imponibile degli Stati Membri attraverso l’evasione fiscale o la pianificazione fiscale aggressiva, è sotto la lente di ingrandimento della Commissione Europea al fine di predisporre nei confronti del Fisco dei singoli Stati Membri una tutela il quanto più possibile completa contro l’indebita erosione delle basi imponibili. La delicatezza del ruolo degli operatori del settore in possibili fattispecie evasive dal carattere transfrontaliero è stata compresa dal legislatore con la diret-

tiva 2018/822/UE<sup>(2)</sup> (cd. DAC 6), recante le modifiche della direttiva 2011/16/UE. Nello specifico, la normativa assoggetta gli intermediari all’obbligo di segnalare operazioni transnazionali potenzialmente elusive che pongano in essere modelli che possano essere qualificati come aggressivi (*Tax Planning Arrangement*). L’effettività di tale previsione è altresì consolidata dalla istituzione di un meccanismo di scambio automatico delle informazioni soggette all’obbligo di notifica tra le autorità competenti di tutti gli Stati Membri.

# Illegal

# Border Line

---



Le suddette misure, a parere dell'Unione Europea, necessitano di un'integrazione che consideri la continua evoluzione dei fenomeni elusivi<sup>(3)</sup>. A tal proposito, si abbia riguardo della proposta di Direttiva COM (2021) 565 final (cd. *Unshell* o ATAD III), che si pone l'obiettivo di un contrasto all'utilizzo delle società di comodo<sup>(4)</sup>. La proposta di Direttiva (che dovrebbe entrare in vigore il 1° gennaio 2024) prevede che, qualora un'entità – a seguito del cd. *substance test* – debba essere considerata come un mero contenitore giuridico privo di sostanza economica, sarà esclusa da determinati benefici fiscali.

## 2. Il contenuto della futura Direttiva

Sulla scorta di tali presupposti, la Commissione Europea ha aperto una consultazione volta alla definizione del ruolo dei facilitatori. La consultazione pubblica intitolata "Affrontare il ruolo dei facilitatori coinvolti nell'agevolazione dell'evasione fiscale e della pianificazione fiscale aggressiva", apertasi in data 6 luglio 2022, ha visto il proprio termine lo scorso 12 ottobre 2022 e sfocerà in una proposta di Direttiva.

L'evasione e la pianificazione fiscale aggressiva si configurano come due fenomeni distinti nei presupposti. Infatti, se l'evasione è caratterizzata da una diretta violazione delle

norme tributarie, la pianificazione fiscale aggressiva è volta a un indebito risparmio di imposta attraverso comportamenti fraudolenti, non direttamente riconducibili a condotte evasive, che si sostanziano nello sfruttamento delle differenze di diversi ordinamenti tributari nazionali. Mentre l'evasione fiscale è univocamente considerata come un reato dalle legislazioni degli Stati Membri, la mancanza di una definizione oggettiva e largamente condivisa di pianificazione fiscale aggressiva ha portato alla creazione di lacune normative, con conseguente proliferare di condotte elusive. Si palesa quindi la necessità di un intervento legislativo mirato a combattere un fenomeno, come l'*aggressive tax planning*, altamente nocivo per gli Stati Membri. Per questo la già menzionata proposta di Direttiva non deve essere considerata come un'iniziativa isolata e autosufficiente, ma va letta come un ulteriore tassello in una strutturata politica di contrasto all'evasione e pianificazione fiscale aggressiva nelle sue specie empiricamente più rilevanti, che veda nelle citate direttive DAC 6 e ATAD III le sue manifestazioni più recenti.

La proposta di Direttiva in analisi si snoda su due punti focali:

- la specifica regolamentazione del ruolo dei facilitatori al fine di evitare che gli stessi possano agevolare meccanismi o sistemi idonei a implementare l'evasione fiscale o la pianificazione fiscale aggressiva;
- evitare che i facilitatori addivengano alla creazione di strutture complesse site in Paesi terzi, al fine di erodere la base imponibile degli Stati Membri attraverso la pianificazione fiscale aggressiva.

Il legislatore europeo ha così preso atto del dirimente ruolo ricoperto dai facilitatori nei fenomeni elusivi transnazionali che possano astrattamente coinvolgere anche l'utilizzo di società di comodo site in Paesi terzi. Appare chiaro come la mancanza di una normativa comune a tutti gli Stati Membri in tale ambito possa contribuire ad alimentare una lesione della libera concorrenza, principio fondante del mercato unico europeo.

# Area

(1) A ben vedere, non si rinviene alcuna definizione normativa del termine facilitatori. La Direttiva UE 2018/822 definisce però gli intermediari come «qualunque persona che elabori, commercializzi, organizzi o metta a disposizione a fini di attuazione o gestisca l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. Indica altresì qualunque persona che, in considerazione dei fatti e delle circostanze pertinenti e sulla base delle informazioni disponibili e delle pertinenti competenze e comprensione necessarie per fornire tali servizi, sia a conoscenza, o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza, del fatto che si è impegnata a fornire, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione a fini di attuazione o gestione dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. Qualunque persona ha il diritto di fornire elementi a prova del fatto che non fosse a conoscenza, e non si potesse ragionevolmente presumere che fosse a conoscenza, del proprio coinvolgimento in un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. A tal fine, tale persona può fare riferimento a tutti i fatti e a tutte le circostanze pertinenti, come pure alle informazioni disponibili e alle sue pertinenti competenze e comprensione. Per potersi qualificare come intermediario, è necessario che la persona soddisfi almeno una delle condizioni seguenti: a) essere residente a fini fiscali in uno Stato Membro; b) disporre di una stabile organizzazione in uno Stato Membro attraverso la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo; c) essere costituita in uno Stato Membro o essere disciplinata dal diritto di uno Stato Membro; d) essere registrata presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno Stato Membro». Tale definizione, particolarmente ampia, si riferisce non solo a commercialisti e avvocati ma a qualunque consulente che con le proprie competenze tecniche addivenga a schemi potenzialmente elusivi.

(2) Tale Direttiva è stata recepita dall'Italia per mezzo del Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020.

(3) Si noti come nel Considerando n. 9 della stessa Direttiva UE 2018/822 è stato evidenziato che «i meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva si sono evoluti negli anni diventando sempre più complessi, e sono costantemente soggetti a modifiche e adattamenti per reagire alle contromisure difensive adottate dalle autorità fiscali [...]».



La futura Direttiva risponderà quindi alle esigenze di oggettività richieste dalla poliforme problematica *aggressive tax planning* definendo in maniera chiara i caratteri e i limiti di ciascuna operazione, nonché fornendo agli Stati Membri gli strumenti necessari (compresa la cooperazione nel monitoraggio e nell'esecuzione) per garantire l'efficace applicazione della normativa.

Alla luce del fondamentale principio di oggettività, sono esplicitate alcune opzioni strategiche che possono essere poste alla base della proposta legislativa<sup>(5)</sup>. Trattasi di:

- 1) **obbligo per tutti i facilitatori di espletare specifiche procedure di dovuta diligenza.** Tale opzione comporta il dovere, per i facilitatori, di applicare un test preventivo volto a determinare il carattere evasivo di una operazione o se la stessa possa comportare un'indebita finalità di *aggressive tax planning*. I facilitatori saranno altresì obbligati a una tenuta dei registri recanti tali procedure;
- 2) **divieto di agevolare l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva, combinato con procedure di dovuta diligenza e l'obbligo per i facilitatori di registrarsi nell'UE.** Tale opzione prevede che i facilitatori siano tenuti anche a registrarsi in uno Stato Membro dell'Unione Europea. La suddetta registrazione assurgerà a requisito necessario per fornire consulenza e/o servizi di natura fiscale nei confronti dei contribuenti o residenti dell'UE. È prevista la radiazione dal registro nel caso di inadempienza da parte dei facilitatori;
- 3) **codice di condotta per tutti i facilitatori.** Tale opzione comporta l'obbligo, per i facilitatori, di aderire a un codice di condotta al fine di non agevolare meccanismi evasivi e volti alla pianificazione fiscale aggressiva.

Accanto alle citate disposizioni, sono altresì oggetto di valutazione anche nuove misure di *tax compliance* che perseguono l'obiettivo di una leale e proficua cooperazione tra contribuenti e Fisco per scongiurare gli eventuali rischi di evasione e pianificazione fiscale aggressiva connessi agli investimenti extra-UE. Si ravviserebbe, infatti, l'opportunità di un obbligo in capo ai contribuenti europei (sia persone fisiche che persone giuridiche) di indicare nelle dichiarazioni fiscali le partecipazioni superiori al 25% delle quote, dei diritti di voto, dei diritti di proprietà, delle azioni al portatore o del controllo attraverso altri mezzi in una società non quotata situata al di fuori dell'UE<sup>(6)</sup>.

### 3. Considerazioni conclusive

Il progetto di Direttiva oggetto di analisi sottolinea l'importanza del ruolo dei professionisti nella predisposizione di meccanismi di *tax planning*. Tale peculiare ruolo è stato riconosciuto anche dalla *CFE Tax Advisers Europe*, che a giugno 2021 ha pubblicato il *Discussion Paper "Professional Judgment in Tax Planning - An Ethics Quality Bar for All Tax Advisers"*<sup>(7)</sup> volto alla promozione di una consulenza fiscale "etica" per tutti i professionisti che operino nell'Unione Europea. L'individuazione di una *ethics quality bar* condivisa consentirebbe ai professionisti di fornire una consulenza caratterizzata da standard qualitativi elevati sia nei con-

fronti del cliente che conferisce mandato, sia con riguardo agli interessi diffusi inevitabilmente soggiacenti la materia fiscale, come per altro prospettato dalle tre opzioni delineate nell'invito. Appare difatti necessario fare una netta distinzione tra l'attività del consulente e quella del facilitatore, debitamente scoraggiata dal legislatore europeo.

In conclusione, il summenzionato progetto ha l'indubbio pregio di valutare compiutamente la rilevanza di un possibile contributo soggettivo da parte degli addetti ai lavori nei fenomeni elusivi. La futura Direttiva mira quindi a fornire una tutela complementare ai citati recenti interventi normativi<sup>(8)</sup>, che secondo le aspettative del legislatore europeo, dovrebbe riverberare i propri (positivi) effetti economici sul gettito fiscale degli Stati Membri. Inoltre, l'eliminazione delle lacune normative connesse al ruolo dei facilitatori dovrebbe portare a un miglioramento delle condizioni di parità tra le aziende che operano nel mercato interno, in particolare per le piccole e medie imprese<sup>(9)</sup>. Si auspica dunque che tale intervento possa altresì contribuire a una percezione di maggiore equità del sistema fiscale<sup>(10)</sup>.



© Riproduzione riservata

(4) Sull'utilizzo delle "società di comodo" nell'*aggressive tax planning* cfr. *infra*, par. 2.

(5) Cfr. Documento informativo sull'iniziativa "Affrontare il ruolo dei facilitatori coinvolti nell'agevolazione dell'evasione fiscale e della pianificazione fiscale aggressiva", Ref. Ares (2022)4939801 – 06/07/2022, pp. 2-3.

(6) Cfr. Documento informativo sull'iniziativa "Affrontare il ruolo dei facilitatori coinvolti nell'agevolazione dell'evasione fiscale e della pianificazione fiscale aggressiva", Ref. Ares (2022)4939801 – 06/07/2022, p. 3.

(7) Nel citato *Discussion Paper* sono state delineate cinque domande fondamentali su cui tutti gli operatori del settore dovrebbero riflettere ogniqualevolta forniscono una consulenza: 1. Esiste un reale scopo economico per la pianificazione fiscale oltre al raggiungimento di un beneficio fiscale, attualmente o in futuro?

2. Gli accordi sono artificiali o manipolati attraverso un approccio "form-over-substance" al fine di ottenere un vantaggio fiscale?

3. La pianificazione fiscale è basata su interpretazioni delle normative tributarie internazionali e nazionali applicabili che possano essere considerate credibili dagli organi giurisdizionali e dalle parti interessate?

4. L'accordo sarebbe attuabile qualora l'autorità fiscale competente avesse una panoramica completa di ogni aspetto della pianificazione?

5. Ci sono altre potenziali ragioni per cui la pianificazione fiscale potrebbe essere percepita dai policy maker e dal pubblico in generale come abusiva?

(8) Lo stesso invito a proporre contributi all'iniziativa citata specifica che «questa iniziativa interagirà con le iniziative esistenti volte a contrastare l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva. La Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, che modifica la Direttiva relativa alla cooperazione amministrativa nel settore dell'imposizione (diretta - DAC6) impone agli intermediari dell'UE di comunicare alle amministrazioni fiscali degli Stati Membri le informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica che potrebbero essere utilizzati per la pianificazione fiscale aggressiva. L'obiettivo principale della DAC6 è fornire alle amministrazioni fiscali informazioni sui meccanismi fiscali potenzialmente aggressivi, in modo che possano reagire alle pratiche fiscali dannose e colmare le lacune mediante l'adozione di norme o l'esecuzione di valutazioni del rischio e audit fiscali approfonditi. Tali audit e/o conseguenze fiscali sono in linea di principio rivolti al contribuente e non al facilitatore coinvolto nel meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. Analogamente, le amministrazioni fiscali dispongono di meccanismi antielusione – come la Direttiva antielusione (ATAD) – rivolti ai contribuenti, ma che non colpiscono coloro che facilitano la messa in atto di tali strutture. Nel contesto la presente iniziativa sfrutterà anche le misure attuali e future della Direttiva anticiclaggio e della Direttiva sugli informatori». Cfr. Documento informativo sull'iniziativa "Affrontare il ruolo dei facilitatori coinvolti nell'agevolazione dell'evasione fiscale e della pianificazione fiscale aggressiva", Ref. Ares (2022)4939801 – 06/07/2022, p. 1.

(9) «Tuttavia, apparirebbe particolarmente avveduto valutare compiutamente l'efficacia degli interventi legislativi già in vigore prima di porre in essere una normazione astrattamente sovrabbondante la futura normativa sul ruolo dei facilitatori. Infatti, si pone come sintesi e integrazione della Direttiva DAC 6 (recepita dall'Italia solo nel luglio 2020) e della direttiva ATAD III (non ancora in vigore) pur in assenza di riscontri empirici sull'effettività di tali norme». Cfr. *CFE Tax Advisers Europe*, Commento rif. F3348366 all'iniziativa citata, 12 ottobre 2022 nonché, *amplius*, *CFE Tax Advisers*, *Opinion Statement PAC 1/2022 on the European Commission Public Consultation on a Planned Directive on Securing the Activity Framework of Enablers ("SAFE")*.

(10) Cfr. Documento informativo sull'iniziativa "Affrontare il ruolo dei facilitatori coinvolti nell'agevolazione dell'evasione fiscale e della pianificazione fiscale aggressiva", Ref. Ares (2022)4939801 – 06/07/2022, p. 3.