

# Good governance in materia fiscale: la comunicazione della Commissione del 28 aprile 2009

di **Caterina Alagna**

Valente Associati, Studio Legale Tributario Geb Partners

In data 28 aprile 2009, la Commissione europea ha adottato la comunicazione 2009/201 la quale individua gli interventi che gli Stati membri dovrebbero effettuare al fine di **promuovere i principi di «good governance» in materia fiscale** (i.e., trasparenza, scambio di informazioni, *fair tax competition*). Il documento, espressione della politica di *good governance* dell'Ue e delle conclusioni del G20 del 2 aprile 2009 sui paradisi fiscali, illustra gli strumenti diretti a:

- **migliorare** i principi di good governance in ambito comunitario;
  - **promuovere** l'applicazione degli stessi a livello internazionale e, in particolare, nelle relazioni bilaterali degli Stati membri con gli Stati terzi.
- A livello comunitario, a parere della Commissione, gli Stati membri dovrebbero intervenire concretamente al fine di:
- assicurare una cooperazione amministrativa effettiva in materia di **accertamento** che impedirebbe alle autorità competenti di invocare, a fronte di una richiesta di assistenza, la normativa interna sul segreto bancario;
  - assicurare la cooperazione amministrativa in caso di **contenzioso**;
  - **migliorare il «funzionamento»** della direttiva 2003/48/Ce relativa alla tassazione dei redditi da risparmio, mediante l'estensione del suo ambito di applicazione alle cd. «intermediate tax-exempted structures» (*trusts*, fondazioni, ecc.) e ai redditi da investimento in taluni prodotti finanziari innovativi.

La Commissione invita inoltre gli Stati membri a proseguire

nell'attività di **eliminazione delle misure fiscali dannose** in attuazione di quanto previsto nel Codice di condotta sulla tassazione delle imprese comunitarie.

Sul piano internazionale, la Commissione sottolinea l'opportunità:

- 1) di assicurare una maggiore coerenza tra le diverse politiche comunitarie, con l'obiettivo specifico di agevolare l'applicazione dei principi di good governance agli accordi conclusi a livello comunitario con gli Stati terzi;
- 2) che gli Stati membri adottino un approccio coordinato e coerente:

- nella promozione dei principi di good governance nei confronti degli Stati terzi;
- contro quelle giurisdizioni che rifiutano l'applicazione di siffatti principi.

Tra gli interventi concretamente proposti figurano:

- l'**attribuzione** alla Commissione, da parte del Consiglio, di un mandato specifico per l'inclusione dei principi di good governance negli accordi comunitari con gli Stati terzi;
- l'**individuazione**, d'accordo con gli Stati membri, delle misure da adottare nei confronti dei paesi non cooperativi;
- la **promozione** della cooperazione con gli Stati terzi nel contesto della direttiva 2003/48/Ce;
- la **conclusione**, a livello comunitario, di accordi contenenti disposizioni sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni in materia fiscale;
- l'**attribuzione** di fondi ai paesi in via di sviluppo che denotano un impegno serio e concreto verso l'adozione e l'implementazione dei principi di good governance;

– una **maggiore coerenza** tra le politiche fiscali adottate da ciascuno Stato membro con gli Stati terzi e i principi di good governance in materia fiscale.

## Gli interventi specifici

Secondo la Commissione, l'applicazione dei principi di good governance in ambito comunitario, non può che **rafforzare** quanto già compiuto dagli Stati membri nella lotta contro la frode fiscale. Dei **vantaggi** potrebbero altresì derivare sul versante di una cooperazione amministrativa efficiente ed efficace con gli Stati terzi. In ogni caso, uno Stato membro dovrebbe riservare ad un altro Stato membro il medesimo livello di cooperazione riconosciuto nei confronti di uno Stato terzo (1).

## Gli interventi a livello comunitario

A livello comunitario, i principi di good governance richiedono, principalmente, l'intervento normativo del Consiglio su una serie di proposte presentate dalla Commissione. Nel febbraio 2009, quest'ultima ha presentato una proposta di modifica della direttiva relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (direttiva 77/799/Cee) (2). La proposta ha l'obiettivo di introdurre due elementi dalla Commissione ritenuti indispensabili per l'**effettività dell'azione comunitaria contro la frode e l'evasione fiscale**. In primo luogo, si prevede l'introduzione di una *most favoured nation clause* in virtù della quale uno Stato membro è tenuto a riconoscere ad un altro Stato membro il medesimo livello di cooperazione accettato in relazione ad uno Stato terzo. In secondo luogo, la proposta di modifica della direttiva 77/799/Cee ha l'obiettivo di impedire ad uno Stato membro di invocare la propria normativa interna sul segreto bancario a giustificazione del rifiuto di fornire informazioni, relative al contribuente, allo Stato membro di residenza di quest'ultimo.

Contemporaneamente, la Commissione ha presentato una proposta di modifica della direttiva sull'assistenza reciproca in materia di **recupero dei crediti** risultanti da dazi, imposte ed altre misure (direttiva 2008/55/Ce) con l'obiettivo di **accrescere la capacità** delle Amministrazioni fiscali di **recuperare le imposte non versate** e, in tal modo, di **contribuire più efficacemente alla lotta contro la frode fiscale** (3).

La proposta di modifica della direttiva sulla tassazione

dei redditi da risparmio è invece diretta ad estendere l'ambito di applicazione delle sue disposizioni a quei pagamenti di interessi effettuati per il tramite di *intermediate tax-exempted structures*, con sede in Stati terzi (4). Una rapida approvazione della proposta di modifica della direttiva da parte del Consiglio consentirebbe, a parere della Commissione, di realizzare un sistema più efficace ed efficiente di imposizione dei redditi da risparmio. Le nuove disposizioni potrebbero quindi essere estese convenzionalmente a tutte le giurisdizioni che applicano misure analoghe o equivalenti a quelle contemplate dalla direttiva comunitaria.

Infine, la Commissione raccomanda agli Stati membri di proseguire nell'attività di eliminazione delle misure fiscali dannose di cui al Codice di condotta sulla tassazione delle imprese comunitarie (5).

## Note:

(1) La Commissione precisa che «under equal treatment rules, a Member State should provide to another Member State the level of cooperation that it has accepted in relation to a third country».

(2) Commissione europea, «Proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale», 2 febbraio 2009, Com (2009) 29 definitivo.

(3) Commissione europea, «Proposta di direttiva del Consiglio sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure», 2 febbraio 2009, Com (2009) 28 definitivo.

(4) Commissione europea, «Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2003/48/Ce in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi», 13 novembre 2008, Com (2008) 727 definitivo.

(5) Il Codice di condotta, adottato il 1° dicembre 1997, si applica alle misure che hanno (o possono avere) una sensibile incidenza sull'ubicazione delle attività imprenditoriali nel territorio della Comunità. Le misure fiscali alle quali si applica il Codice comprendono le disposizioni legislative o regolamentari nonché le pratiche amministrative.

Sono considerate potenzialmente dannose e, come tali, ricadono nell'ambito di applicazione del Codice di condotta, 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. In ogni caso, sono considerate dannose le misure:

- riservate esclusivamente ai non residenti o a transazioni effettuate con non residenti;
- isolate completamente dall'economia nazionale, in modo da non incidere sulla base imponibile nazionale;
- accordate anche in mancanza della presenza effettiva sul territorio dello Stato membro interessato;

(segue)

## Gli interventi nei rapporti con gli Stati terzi

Secondo la Commissione, i principi di good governance in materia fiscale dovrebbero costituire oggetto di negoziazione nell'ambito degli accordi tra l'Ue e gli Stati terzi. Tali negoziazioni potrebbero essere precedute da *political dialogues* diretti a chiarirne portata e significato. Alla Commissione, inoltre, dovrebbe essere attribuita una sufficiente discrezionalità nella scelta del *wording* convenzionale, pur risultando ribadita la necessità di **preservare sostanza e contenuto dei principi** (6).

Gli accordi con gli Stati terzi dovrebbero includere anche disposizioni simili a quelle applicabili agli Stati membri in tema di aiuti di Stato. A parere della Commissione, siffatte disposizioni hanno l'obiettivo di **migliorare** la *fair tax competition* tra Stati membri e Stati terzi, mediante l'eliminazione delle pratiche fiscali dannose (per il *budget* e le attività economiche degli Stati comunitari).

La Commissione rileva che la direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio contiene un regime transitorio e speciale che consente a Belgio, Austria e Lussemburgo di applicare una **ritenuta alla fonte sugli interessi** corrisposti a non residenti, in luogo dello scambio di informazioni (con le autorità competenti degli altri Stati) previsto dalla direttiva stessa (7). Il medesimo regime derogatorio si ritrova negli accordi conclusi tra l'Ue da un lato e Liechtenstein, Svizzera, Principato di Monaco, Andorra e San Marino dall'altro (8).

Nello spirito della direttiva, si dovrebbe giungere allo **scambio automatico di informazioni** nel contesto di un accordo la cui conclusione dipende dall'adozione, da parte dei suindicati 5 Stati terzi, dei principi (sullo scambio di informazioni) dettati dall'Ocse. Siffatta adozione dovrebbe sancire, a parere della Commissione, la conclusione del regime transitorio e derogatorio contemplato dalla direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio (9).

Misure equivalenti a quelle contenute nella direttiva 2003/48/Ce dovrebbero essere applicate anche nei rapporti con Singapore, Hong Kong e Macao, in ragione dei recenti *commitments* da parte di questi ultimi verso l'adozione dei principi di trasparenza e scambio di informazioni.

Per quanto riguarda infine le disposizioni del Codice di condotta sulla tassazione delle imprese, la Commissione ritiene che il Consiglio dovrebbe sviluppare delle linee per

una azione coordinata nei confronti degli Stati terzi, mediante **l'adozione**, ad esempio, **di un approccio comune all'applicazione di misure anti-abuso** (10).

## Gli incentivi

La Commissione ritiene che gli interventi a livello comunitario diretti a promuovere i principi di good governance presso gli Stati terzi che beneficiano degli aiuti allo sviluppo dovrebbero riguardare:

- un'attività di **monitoraggio** dello stato dell'arte in materia di good governance, al fine di adottare le misure appropriate qualora se ne ravvisi la necessità;
- un'attività di **assessment** dello stato di implementazione dei commitments effettuati da alcuni Stati terzi;

### Note:

(segue nota 5)

- che si discostano dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, in particolare i principi Ocse;
- mancanti di trasparenza.

Con il Codice di condotta gli Stati membri si impegnano a non introdurre misure fiscali pregiudizievoli e a rispettare i principi da esso dettati nell'elaborazione delle proprie politiche future (*clausola standstill*). Si impegnano, altresì, ad esaminare la propria normativa interna al fine di eliminare le pratiche fiscali dannose eventualmente presenti (*clausola rollback*).

(6) Ciò consentirebbe alla Commissione di negoziare «solutions that best fit the specific case of each country».

(7) L'art. 11 della direttiva 2003/48/Ce prevede che «(d)urante il periodo transitorio di cui all'art. 10, allorché il beneficiario effettivo degli interessi è residente in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito l'agente pagatore, Belgio, Lussemburgo e Austria prelevano una ritenuta alla fonte ad un'aliquota del 15% nei primi 3 anni del periodo transitorio, del 20% per i 3 anni seguenti e del 35% successivamente (...)».

(8) L'accordo con la Confederazione svizzera è stato firmato dalle parti contraenti in data 26 ottobre 2004 ed è entrato in vigore il 1° luglio 2005, data in cui è entrata in vigore anche la direttiva 2003/48/Ce. Il 7 dicembre 2004, la Commissione europea ha annunciato la firma dei 3 accordi conclusi con il Liechtenstein, San Marino e il Principato di Monaco. L'accordo con Andorra è stato invece firmato in data 15 novembre 2004.

(9) La Commissione precisa che «(r)ecent commitments by the remaining four [San Marino is committed since 2000] of the five countries (...) to the Oecd standards of transparency and information exchange signals that the moment has come to assess whether the transitional period should now come to an end, with all Member States moving to automatic exchange of information».

(10) Secondo la Commissione «(t)his should be a priority when implementing the Group's work programme adopted by the EU's Finance Ministers in december 2008».

- l'**attribuzione di fondi** ai paesi che denotano un impegno serio verso l'implementazione dei principi di good governance e, specularmente, la cancellazione degli aiuti nei confronti di quei paesi che un tale impegno disattendono;
- la **fornitura dell'assistenza tecnica** necessaria a supportare i suindicati Stati terzi nell'implementazione dei commitments in materia di good governance;
- l'**inclusione di una specifica disposizione** in materia di good governance nell'ambito dell'Agreement di Cotonou (11).

## Il coordinamento della politica fiscale a livello internazionale

Secondo la Commissione, un'analisi dovrebbe essere condotta al fine di verificare la coerenza tra i principi comunitari di good governance e le disposizioni interne degli Stati membri, incluse le disposizioni convenzionali con gli Stati terzi. A tal proposito, è fondamentale che queste ultime disposizioni non diano adito a fenomeni elusivi o di cd. «circumvention» di direttive comunitarie. Allo stesso tempo, la presenza di disposizioni in tema di good governance negli *agreements* conclusi a livello comunitario con gli Stati terzi avrebbe l'effetto di attribuire un certo **potere contrattuale** agli Stati membri che negoziano bilateralmente con i medesimi Stati terzi.

La Commissione ritiene, inoltre, che gli Stati membri dovrebbero adottare un **approccio comune e coordinato** nei confronti degli Stati terzi. Ad esempio, mentre uno Stato terzo che procede all'implementazione dei principi di good governance dovrebbe essere rimosso dalla *black list* prevista dalla normativa interna, coerentemente, uno Stato terzo che ne disattende l'applicazione dovrebbe essere **esposto a contromisure** (12).

## Conclusioni

La comunicazione 2009/201 delinea gli *steps* necessari per la promozione dei principi di good governance in ambito fiscale, sottolineando la necessità di interventi specifici in ambito comunitario e al di fuori dell'Ue, nonché a livello di ciascuno Stato membro.

Secondo la Commissione, ad un'effettiva ed efficace applicazione dei principi di good governance in ambito comunitario non può non corrispondere una altrettanto effet-

tiva ed efficace applicazione dei medesimi principi nei confronti degli Stati terzi. Per tali motivi, il Consiglio dovrebbe al più presto adottare le **proposte di modifica** alla direttiva 77/799/Cee, alla direttiva 2008/55/Ce e alla direttiva 2003/48/Ce. È inoltre fondamentale che gli Stati membri proseguano nell'attività di eliminazione delle pratiche fiscali dannose di cui al Codice di condotta sulla tassazione delle imprese.

Un approccio **coerente e coordinato** a livello comunitario avrebbe, inoltre, l'effetto di agevolare la negoziazione e l'inclusione in appositi *agreements* con gli Stati terzi, dei consolidati principi comunitari di good governance.

Infine, pur nel contesto del rispetto del principio di sussidiarietà (13), la Commissione rileva la necessità di intervenire ad una **maggiore coerenza** tra le politiche dei singoli Stati membri e i principi di good governance, a livello internazionale ed, in particolare, nell'ambito delle convenzioni fiscali bilaterali concluse con gli Stati terzi.

### Note:

(11) L'accordo di Cotonou, firmato il 23 giugno 2000 per una durata di 20 anni, ha l'obiettivo di stimolare e accelerare lo sviluppo economico, sociale e culturale dei paesi dell'Africa, dei Caraibi e del Pacifico (Acp), di contribuire alla pace e alla sicurezza e di favorire un clima politico stabile e democratico. L'accordo segna una nuova fase della cooperazione tra i paesi Acp e l'Unione europea, la quale ha avuto inizio con la firma della prima convenzione di cooperazione di Yaoundé nel 1964 e si è sviluppata nell'ambito delle 4 successive convenzioni di Lomé.

L'accordo di Cotonou inaugura un approccio nuovo in materia di cooperazione, alla luce del limitato successo riscosso dal principale metodo di gestione delle preferenze commerciali non reciproche delle convenzioni che lo hanno preceduto, della necessità di adattamento agli sviluppi internazionali, quali la globalizzazione e l'evoluzione tecnologica, nonché dei profondi cambiamenti sociali intervenuti nei paesi Acp. Il nuovo approccio è inteso a potenziare la dimensione politica, a garantire una nuova flessibilità e a conferire maggiori responsabilità agli Stati Acp.

(12) La Commissione precisa che «(...) the G20 Leaders have agreed to develop a toolbox of effective counter measures to be further considered. (...) the content and eventual use of such a toolbox should be the subject of discussion with the Member States to take into account the particular rules and practices of the EU».

(13) L'art. 5 del Trattato che istituisce la Comunità europea stabilisce che «(n)ei settori che non sono di sua esclusiva competenza la Comunità interviene, secondo il principio della sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario».