

La controversia fiscale tra Svizzera ed UE nell'attuale contesto internazionale

Il Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese

Luigi Vinciguerra

Col. t.ST., Comandante del Nucleo
Polizia Tributaria Torino

Genesi, evoluzioni ed attuale funzione nel mutato contesto dell'UE

1.

Considerazioni introduttive

La lotta alla concorrenza fiscale dannosa rappresenta, ancora oggi, un tema di grande attualità. La dimensione globale dell'economia di mercato è divenuta, ormai, un fenomeno ampiamente consolidato e condiviso. Le tradizionali categorie giuridiche che hanno disciplinato per millenni comportamenti individuali e della società assumono, ora, nuova connotazione e significato: si è già determinato, in concreto, un mutamento dello scenario di riferimento. L'economia mondiale è oggi caratterizzata da una considerevole mobilità dei fattori della produzione; le imprese hanno delocalizzato attività ed interessi economici, agevolate dalla crescente libertà di movimento di merci e capitali e, in taluni casi, attratte da agevolazioni fiscali nonché da regimi di riservatezza più o meno totale garantiti dalle diverse legislazioni[1].

Si pone, quindi, il problema per ogni singola giurisdizione di monitorare tale fenomeno al fine di evitare che ne possano derivare, per l'economia domestica dei singoli Stati, conseguenze negative. I rapporti tra gli Stati, anche e ancor di più per quanto riguarda i problemi connessi con il prelievo tributario, sono stati per lungo tempo condizionati dalla sovranità[2] degli stessi che, secondo un (oramai) datato orientamento, trovava espressione soprattutto nel potere di imporre tributi e dalla quale, per lungo tempo, si è fatto discendere il convincimento che nessuna collaborazione – in materia fiscale – potesse esservi fra Stati[3].

Tuttavia, la necessità di tutelare le entrate statali, erose dai fenomeni sopra richiamati, ha indotto le nazioni maggiormente industrializzate, riunite in vari consessi internazionali (ad esempio OCSE ed UE), ad accrescere la collaborazione tra amministrazioni fiscali, con l'obiettivo di agevolare il perseguimento della *tax compliance* in un ambiente globalizzato. L'acuirsi del problema impositivo, soprattutto per i Paesi ad alta fiscalità, risulta, altresì, aggravato dalla notevole volatilità degli investimenti mobili, che tendono – in un mondo senza confini – a sfuggire all'imposizione.

2.

Genesi e contenuti

In tale contesto, il Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese (di seguito Codice) ha assunto un ruolo di primo piano nell'azione svolta dalla Commissione europea al fine di eliminare i regimi fiscali considerati "dannosi" adottati dagli Stati membri dell'UE.

Il Codice è stato adottato con una Risoluzione del Consiglio dell'UE del 1. dicembre 1997 ed ha introdotto nuovi e significativi vincoli ai Paesi comunitari ed alle loro suddivisioni politiche ed amministrative. Esso rappresenta uno degli elementi del "pacchetto fiscale", che fu proposto nell'ambito delle iniziative assunte dal Commissario europeo alla fiscalità pro-tempore, Mario Monti[4] e approvato solo sei anni dopo. Difatti, un'impostazione globale[5] in materia di politica fiscale venne patrocinata su iniziativa della Commissione europea, in occasione della riunione informale dei ministri delle Finanze e dell'Economia a Verona nell'aprile 1996 e confermata nella riunione di Mondorf-les-Bains del settembre 1997.

Il cosiddetto "tax package" comprendeva originariamente:

- un codice di condotta "fiscale" tendente ad eliminare, entro il 1. gennaio 2003, i regimi fiscali privilegiati non giustificati da "valide ragioni economiche" o non espressamente approvati dalla Commissione europea;
- l'armonizzazione del trattamento fiscale dei proventi del risparmio tramite una ritenuta comune o un sistema di scambio di informazioni fra le varie Amministrazioni fiscali;
- l'armonizzazione del trattamento fiscale dei pagamenti di interessi e *royalties* fra società consociate dell'UE.

L'approvazione complessiva di questo programma ha rappresentato il frutto di lunghi ed estenuanti compromessi politici e gli accordi sul descritto "pacchetto fiscale" sono stati finalmente raggiunti il 3 giugno 2003, con la votazione unanime dei membri del Consiglio ECOFIN.

Venendo, a questo punto, all'argomento che qui ci occupa, giova preliminarmente segnalare che la decisione del Consiglio di adottare il Codice attraverso una "risoluzione" rappresenta

la prima peculiarità del documento. Avuto riguardo alla sua natura giuridica, infatti, merita rilevare l'atipicità della soluzione adottata in quanto non si rinviene nel TCE [6] (e neanche nel vigente TFUE) la "risoluzione" tra gli atti che possono essere adottati dal Parlamento europeo, dal Consiglio e dalla Commissione europea. Si tratta di una scelta che potremmo definire "eterodossa", alla quale si aggiunge l'espressa menzione, nel documento del 1. dicembre 1997, che "hanno espresso il proprio accordo in merito alla risoluzione su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese (anche) i rappresentanti dei governi degli Stati membri riuniti in sede di Consiglio".

Ne discende che il Codice non costituisce un atto giuridico vincolante per gli Stati membri dell'UE, ma un impegno politico assunto dai relativi organi esecutivi [7], che può essere ricondotto tra le misure comunitarie di "soft law", in grado di condizionare l'agire legislativo e/o regolamentare degli Stati membri dell'UE, ancorché privo della valenza giuridica cogente intrinseca del provvedimento tipizzato, ex articolo 249 TCE.

Come noto, infatti, la fiscalità diretta rientra nell'ambito delle competenze proprie degli Stati membri dell'UE e l'unanime consenso di questi ultimi costituisce l'indispensabile premessa di ogni atto comunitario nello specifico comparto impositivo; l'esercizio della potestà legislativa interna da parte degli Stati membri, in armonia con l'orientamento propugnato da una sedimentata giurisprudenza della CGUE, deve tenere in considerazione, comunque, il diritto dell'UE. Di talché, il Codice non ha l'ambizione di svolgere alcuna funzione armonizzativa.



In seno alla "risoluzione", vengono altresì riconosciuti gli effetti positivi della concorrenza leale e la necessità di consolidare la competitività internazionale dell'UE e degli Stati membri. Il Codice rileva, tuttavia, che "la concorrenza fiscale può condurre anche a misure fiscali che comportano effetti pregiudizievoli". In buona sostanza, un'allocatione dei fattori della produzione indotta prevalentemente da misure fiscali "di vantaggio" genera una competizione fiscale dannosa, sia perché si sostanzia in una scelta economica inefficiente sia in quanto genera l'effetto di "erodere" basi imponibili da altri Stati membri dell'UE.

Gli Stati membri dell'UE hanno concordato il contenuto e l'ambito di applicazione del Codice ed hanno altresì istituito il Gruppo "Codice di Condotta" (punto H), appositamente creato

il 9 marzo 1998 [8], debba valutare i regimi tributari dei Paesi dell'UE al fine di individuare le misure fiscali "pregiudizievoli", in grado di produrre effetti distorsivi e di pregiudicare il corretto funzionamento del mercato interno.

Con riferimento ai contenuti dell'atto comunitario, occorre prendere le mosse dalla definizione di "misura fiscale dannosa", che viene espressa ai punti A e B del Codice.

A tal fine, devono anzitutto ritenersi potenzialmente "harmful" le misure fiscali che (i) hanno (o possono potenzialmente avere) una sensibile incidenza sull'ubicazione delle attività imprenditoriali [9] nel territorio dell'UE (punto A) e (ii) determinano un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore rispetto ai livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato (punto B).

Le misure fiscali alle quali si applica il Codice comprendono, sia le disposizioni legislative e regolamentari, sia le pratiche amministrative.

Il livello d'imposizione considerato "pregiudizievole" può essere determinato dall'aliquota nominale dell'imposta, dalla base imponibile o da altri elementi pertinenti. Al fine di poter compiutamente valutare la "dannosità" di una misura fiscale, il Codice identifica alcune caratteristiche peculiari che ne devono connotare l'operatività. Si tratta, più in dettaglio, delle agevolazioni:

- a) riservate esclusivamente ai non residenti, ovvero alle operazioni effettuate con non residenti;
- b) completamente isolate dall'economia domestica, in modo da non incidere sulla base imponibile nazionale;
- c) accordate anche in mancanza di qualsiasi attività economica effettiva e di una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro dell'UE che offre queste agevolazioni fiscali.

Il Codice, inoltre, considera "sleali" le misure fiscali nel caso in cui queste:

- a) se relative alla materia del *transfer pricing*, si discostino dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, in particolare dalle norme concordate in sede OCSE;
- b) difettino di trasparenza, compresi i casi in cui le norme giuridiche siano applicate in maniera meno rigorosa e in modo non trasparente a livello amministrativo.

In sede di approvazione del Codice, gli Stati membri dell'UE hanno assunto ulteriori impegni:

- 1) per un verso (punto C), si sono ripromessi di non introdurre nuove misure fiscali pregiudizievoli (cosiddetto "status quo");
- 2) per l'altro (punto D), hanno fornito il loro assenso a (ri)esaminare la propria normativa interna nonché le prassi esistenti e ad emendarle, ove necessario, allo scopo di eliminare qualsiasi misura dannosa entro il più breve tempo possibile (cosiddetto smantellamento);
- 3) inoltre, hanno convenuto di scambiarsi reciprocamente informazioni (punto E) sulle misure fiscali in vigore o previste, che potrebbero rientrare nel campo di applicazione del Codice;

4) infine hanno promosso l'adozione, al fine di garantire una maggiore diffusione delle iniziative volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa, dei principi contenuti nel Codice nei Paesi terzi e nei relativi territori dipendenti o associati, ovvero nei confronti dei quali hanno particolari responsabilità (punto M).

Nell'ambito della "risoluzione" viene evidenziato che una parte delle misure fiscali "di vantaggio" contemplate dal Codice rientra nel campo di applicazione delle disposizioni in materia di "aiuti di Stato" di cui agli articoli 87, 88 e 89 TCE (articoli 107, 108 e 109 TFUE). Vi è, pertanto, una commistione ed una potenziale sovrapposizione tra le previsioni del Codice e le regole comunitarie in tema di concorrenza.

Su tale specifico aspetto, vale preliminarmente segnalare che le previsioni del Codice e la disciplina in materia di aiuti di Stato richiedono requisiti distinti e presentano caratteristiche "autonome": in tal senso, perseguono obiettivi diversi ed hanno una differente efficacia giuridica.

Nei fatti, però, un significativo numero di misure fiscali considerate "dannose" ai fini del Codice ha costituito oggetto di scrutinio anche ai sensi della disciplina comunitaria in materia di concorrenza[10].

In tale contesto, la Commissione[11] ha affermato il principio in forza del quale "il fatto che una misura fiscale sia da considerarsi dannosa in base al codice di condotta non pregiudica l'eventuale classificazione della misura come aiuto di Stato. Per contro, l'esame della compatibilità degli aiuti fiscali con il mercato comune dovrà avvenire tenendo conto, tra l'altro, degli effetti di questi aiuti evidenziati dall'applicazione del codice di condotta".



Incedendo oltre nell'ambito del medesimo documento, la Commissione europea evidenzia che "per poter ottenere dalla Commissione la dichiarazione di compatibilità con il mercato comune, gli aiuti di Stato destinati a favorire lo sviluppo economico di particolari regioni devono essere proporzionati e mirati rispetto all'obiettivo perseguito. I criteri di esame degli aiuti a finalità regionale permettono di tener conto, nella valutazione degli aiuti fiscali, di altri eventuali effetti di tali aiuti, in particolare degli effetti di questi aiuti evidenziati dall'applicazione del codice di condotta".

Nell'ambito dell'analisi svolta con riferimento ai 66 regimi fiscali considerati "harmful" dal Gruppo "Primarolo" nel primo rapporto preliminare[12], in soli 7 casi le relative misure fiscali "di vantaggio" non sono state considerate aiuti di Stato, ovvero sono state ritenute compatibili con le regole della concorrenza.

Di talché, le regole e gli obblighi previsti dalle due distinte discipline si applicano, in ogni caso, cumulativamente[13]. Ne discende l'onere per gli Stati membri dell'UE di osservare, tra le due diverse disposizioni, quelle più restrittive.

3. Evoluzioni ed attuale funzione nel mutato contesto dell'UE

La risoluzione del Consiglio ECOFIN sul Codice del 1. dicembre 1997 ha previsto che il cosiddetto "rollback" delle misure considerate "dannose" doveva aver luogo, "in linea di massima", entro un periodo di due anni. Invero, nello stesso atto viene precisato, subito dopo, che "a decorrere dal 1. gennaio 1998 l'effettivo smantellamento dovrà essere realizzato entro cinque anni, sebbene in circostanze particolari, previa valutazione del Consiglio, possa giustificarsi un periodo più lungo".

In effetti, il Consiglio ECOFIN ha, nel tempo, posticipato il termine entro il quale concludere la procedura di eliminazione delle misure fiscali dannose, decidendo la proroga di determinati regimi tributari, in alcuni casi oltre il 31 dicembre 2005, fino al 2011[14].

Sino ad oggi, più di 100 misure "fiscali" nazionali sono state rimosse o emendate a seguito della certificata "dannosità" da parte del Gruppo "Primarolo"[15].

Il Codice è stato anche inserito, *inter alia*, tra le disposizioni fiscali che dovevano essere tenute in considerazione, da parte del "Gruppo Allargamento" del Consiglio, nell'ambito della procedura di negoziazione contemplata per l'acquisizione del cosiddetto "acquis communautaire", seguita sia nell'allargamento del 2004 sia in quello del 2007.

In tale contesto, la valutazione espressa dal "Gruppo Allargamento" con riferimento ai "nuovi" Stati membri dell'UE è stata particolarmente rigorosa. Infatti, circa il 60% delle misure fiscali ricomprese nel paradigma del Codice sono state ritenute "sleali"[16].

La successiva evoluzione dei lavori posti in essere dal Gruppo "Primarolo", a decorrere dal 2008, si è sviluppata attraverso "new round of rollback notifications and standstill notifications" nei confronti dei Paesi dell'UE interessati e lo svolgimento di 6/7 incontri, in media, all'anno, nell'ambito dei quali è proseguita l'attività volta ad evitare l'introduzione nel territorio comunitario di nuove misure fiscali pregiudizievoli (cosiddetto "status quo")[17] e all'analisi di quelle iniziative adottate dagli Stati membri dell'UE finalizzate ad emendare gli "harmful aspects" individuati all'interno di alcune misure fiscali[18].

Più di recente, il Gruppo ha intrapreso anche l'esame delle strutture, ovvero delle operazioni, che mirano a sfruttare le differenze di trattamento fiscale nelle diverse giurisdizioni coinvolte di strumenti finanziari o forme societarie, al fine di ottenere vantaggi fiscali indebiti. Più in dettaglio, l'attenzione è stata rivolta alle distonie tributarie connesse all'utilizzo di *hybrid instruments, hybrid entities*[19] e *hybrid PEs*[20].

L'interesse nei confronti di tali operazioni/strutture deriva dalla circostanza che gli enti ibridi sono trattati fiscalmente in modo diverso nei due rilevanti ordinamenti giuridici (tipicamente, come enti trasparenti in un ordinamento e come enti non trasparenti nell'altro).

Pertanto, attraverso le complesse operazioni facenti uso delle strutture ibride sopra ricordate si persegue (generalmente) una riduzione del carico fiscale complessivo attraverso i seguenti meccanismi:

- doppia deduzione degli stessi oneri in entrambi gli Stati coinvolti;
- deduzione in uno Stato e non tassazione nell'altro Stato di un medesimo componente di reddito;
- ottenimento di indebiti crediti d'imposta per imposte pagate all'estero.

Da ultimo, il perimetro territoriale di riferimento delle misure fiscali "harmful" ha varcato i confini dell'UE, in attuazione di quanto previsto dal Codice al punto M (estensione geografica). Difatti, nell'ambito della strategia di contrasto all'evasione e alla frode fiscale attuata dal Consiglio è rientrata anche l'apertura di tavoli di confronto con alcuni Paesi terzi ("confinanti" con l'UE) considerati "paradisi fiscali", in particolare Svizzera[21] e Liechtenstein[22], al fine di promuovere con questi ultimi i principi dettati dal Codice ed una concorrenza fiscale leale a livello internazionale, negoziando disposizioni di buona *governance*[23].

A tal fine, la Commissione europea ha presentato, il 6 dicembre 2012[24] al Consiglio e al Parlamento dell'UE, un piano d'azione per la lotta alla frode e all'evasione fiscale ed alla pianificazione fiscale aggressiva.

Il citato piano d'azione include due "raccomandazioni"[25], tra le quali giova segnalare quella avente ad oggetto misure atte ad incentivare Paesi terzi considerati "tax havens" all'adozione dei canoni esposti nel Codice. In tale ambito, viene operato un diretto ed esplicito rimando ai lavori del Gruppo "Primarolo", al fine di valutare le misure fiscali che possono rientrare nel campo di applicazione del Codice. Difatti, i casi valutati dal Gruppo possono rivelarsi utili quando si tratta di stabilire se una determinata misura deve essere considerata "dannosa".

In conclusione, dal descritto *flash-back* sull'implementazione dei principi contenuti nel Codice si rileva come il Gruppo "Primarolo" ha, nel tempo, ampliato il proprio raggio d'azione ricomprendendo nel suo scrutinio regimi fiscali vigenti nell'ordinamento tributario di alcuni territori dipendenti o associati di Stati membri, nonché di Paesi terzi, considerati secondo le regole proprie del Codice "sleali".

La matrice che connota gli obiettivi perseguiti dal Codice è quella di esaminare le misure fiscali "peculiarissime" adottate dagli Stati membri dell'UE; ne discende che l'operatività dello stesso non può riguardare regimi tributari nazionali considerati nel loro complesso. Allo stato attuale, tale caratteristica potrebbe costituire, però, un limite alla sua efficacia, in particolar modo alla luce dei sistemi fiscali adottati da taluni "nuovi" Stati comu-

nitari, entrati nell'UE con l'allargamento del 2004 e del 2007 (si fa riferimento, ad esempio, al processo di rapida conversione dei Paesi dell'Est Europa a regimi fiscali egemonizzati dall'adozione della *flat tax*), la cui applicazione "concreta" potrebbe risultare, *ex se*, difficilmente compatibile con alcune delle linee d'azione della politica fiscale comunitaria, ivi compreso il Codice.



Di talché, nella scia della segnalata dilatazione di contenuti, la "nuova frontiera" del Codice potrebbe rivelarsi proprio la possibilità di ampliare il proprio perimetro d'interesse, includendo anche strutture fiscali nazionali a carattere generale, in modo da assicurare, nella sostanza, una "vera" *fair tax competition* tra gli ordinamenti tributari vigenti nell'UE[26].

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.cdt.ch/files/images/n_e88d1ca6129002d6c2b37cda-0f97e61f.jpg [05.10.2013]

http://www.economiesuisse.ch/it/SiteCollectionImages/eukommision_565.jpg [05.10.2013]

<http://www.abruzzo sviluppo.it/new/wp-content/uploads/2013/02/serviziimprese-620x412.jpg> [05.10.2013]

[1] Lo sviluppo di territori connotati da legislazioni fiscali di favore, volti ad attrarre investimenti stranieri, nasce come risposta al repentino mutamento di politica fiscale, registrato all'inizio del secolo scorso nei Paesi sviluppati, di tassare il reddito, aggravato dal progressivo innalzamento delle aliquote d'imposta, che connotò il dopo guerra. In proposito, Langer Marshall J., *Tax havens of the world*, in: *Bulletin for International Taxation*, 1970, pagine 423 e seguenti, afferma che il principio espresso dallo scienziato inglese Isaac Newton secondo cui "to every action is always opposed an equal reaction" è perfettamente applicabile al sistema della tassazione internazionale. Infatti, l'autore mette in evidenza come l'aumento delle imposte e dei controlli monetari in uno Stato determina che altri Paesi si propongano come "rifugi" per evitarli. Per ulteriori approfondimenti, si rinvia ad Andreoli Federico, *Il Rapporto dell'OCSE sulla concorrenza fiscale dannosa*, in: *Rivista di diritto tributario*, 1999, IV, pagine 7 e seguenti. Per una approfondita ricostruzione storica del fenomeno dei "paradisi fiscali", cfr. Orlov Mykola, *The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis*, in: *Intertax*, 2004, pagine 95 e seguenti; A Place in the sun, inserto in *The Economist*, 24 febbraio 2007.

[2] Gli Stati fondavano il rifiuto di collaborazione fiscale internazionale su premesse di matrice squisitamente ideologica connesse con la funzione politica dell'attività di imposizione; di talché, l'attività di cooperazione veniva interpretata come lesiva della sovranità dello Stato. Un ulteriore orientamento patrocinava l'applicabilità del principio di territorialità in senso "formale" qualificandolo come limite e vincolo per gli Stati di non esercitare le proprie potestà sovrane, tra cui quelle tributarie, all'esterno del proprio territorio geograficamente inteso. Sull'argomento, cfr. Sacchetto Claudio, *La cooperazione fiscale internazionale: in particolare, lo scambio di informazioni nel contrasto all'evasione, prolusione tenuta in occasione della Inaugurazione dell'Anno di Studi 2007/08 dell'Accademia della Guardia di Finanza*, Bergamo, 2 febbraio 2008, pagina 9 del dattiloscritto.

[3] L'esistenza di un principio di non collaborazione è segnalata da Micheli Gian Antonio, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in: *Diritto e pratica tributaria*, 1967, I, pagine 220 e seguenti; Sacchetto Claudio, *Indagini tributarie e legislazioni straniere sul segreto bancario*, in: *Il Fisco*, 1996, pagine 9296 e seguenti; Sacchetto Claudio, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in: *Bollettino tributario*, 1990, pagine 488 e seguenti; Tosi Loris, *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, in: *Il Fisco*, 2001, pagina 11731 e seguenti; Fedele

Andrea, *Prospettive e sviluppi nella disciplina dello scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie*, in: *Rassegna Tributaria*, 1999, pagine 49 e seguenti; Lupi Raffaello, *L'esercizio all'estero dei poteri autoritativi dell'amministrazione finanziaria: le ragioni del tradizionale principio di non collaborazione*, in: AA.VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano 2003, pagine 114 e seguenti; Adonnino Pietro, *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni Finanziarie*, in: AA.VV., *Diritto tributario internazionale*, Padova 2005, pagine 1131 e seguenti.

[4] Cfr. Monti Mario, *The climate is changing*, in: *EC Tax Review*, 1998, pagine 1 e seguenti.

[5] Un'azione coordinata a livello europeo fu ritenuta necessaria per ridurre le distorsioni che ancora sussistevano nell'ambito del mercato unico, prevenire consistenti perdite di gettito tributario e conferire alle strutture tributarie un indirizzo più favorevole all'occupazione.

[6] L'articolo 249 TCE (e, analogamente, l'articolo 288 TFUE) prevede, infatti, che "per l'assolvimento dei loro compiti e alle condizioni contemplate dal presente trattato il Parlamento europeo congiuntamente con il Consiglio, il Consiglio e la Commissione adottano regolamenti e direttive, prendono decisioni e formulano raccomandazioni o pareri", senza fare alcun cenno al concetto di "risoluzione" utilizzato per il Codice di condotta. Un'efficace definizione dell'atto può essere rinvenuta nelle conclusioni formulate dall'Avvocato generale La Pergola nella causa NIFPO: la "risoluzione" è uno di quegli atti atipici, (non meno importanti) cui il Consiglio e la Commissione europea fanno talvolta ricorso – pur nell'ottica di una crescente integrazione fra gli ordinamenti giuridici degli Stati membri – al fine di esprimere la propria volontà politica, precisando i contorni di accordi di principio intervenuti in seno all'istituzione, al fine di evitare che gli stessi possano essere rimessi in discussione. In altre parole, le risoluzioni (soprattutto quelle del Consiglio) rappresentano in linea di principio solo impegni politici, dei quali viene però contestualmente annunciato il successivo sviluppo nelle forme giuridicamente efficaci contemplate dall'articolo 249 TCE (Conclusioni dell'avvocato generale La Pergola del 30 settembre 1997, causa C-4/96, Northern Ireland Fish Producers' Organisation Ltd – NIFPO et alia, punto 56).

[7] Il Codice di condotta è stato definito dalla migliore dottrina un *gentlemen's agreement*. (cfr. Roccatagliata Franco, *Concorrenza fiscale internazionale e aiuti di Stato, relazione tenuta il 4 maggio 2006 nell'ambito del V Convegno di Fiscalità internazionale "Spring in Naples"* dal titolo "Aiuti di Stato, fiscalità di vantaggio e potestà tributaria nazionale").

[8] Conclusioni del Consiglio del 9 marzo 1998 riguardanti l'istituzione del gruppo "Codice di condotta", in: *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* (di seguito GUCE), C99 del 1. aprile 1998. Il

gruppo ha tenuto la sua prima riunione l'8 maggio 1998. Dawn Primarolo, segretario britannico per le finanze pro-tempore, è stata eletta presidente per la durata di due anni; da allora, il gruppo "Codice di condotta" ha assunto la denominazione informale di "Gruppo Primarolo".

[9] Il Codice evidenzia che le attività imprenditoriali comprendono anche tutte quelle svolte all'interno di un gruppo di società.

[10] In dottrina, cfr. Rossi Maccanico Paolo, *European Commission Competence in reviewing direct business tax measures*, in: *EC Tax Review*, 2009, pagine 221 e seguenti; Kalloe Vinod, *Corporate tax treatment of interest: EU State aid and the EU Code of Conduct as a means of combating harmful tax competition*, in: *European Taxation*, 2011, pagine 504 e seguenti.

[11] Cfr. il documento n. 98/C 384/03, punto 30 – Comunicazione della Commissione europea "sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese", in: *GUCE*, C 384 del 10 dicembre 1998, pagina 3.

[12] Sull'argomento, cfr. Valente Piergiorgio/Rolle Giovanni, *Brevi note sul rapporto del "Gruppo Primarolo" in materia di concorrenza fiscale dannosa*, in: *Diritto e pratica tributaria*, 2000, pagine 215 e seguenti.

[13] In tale direzione, cfr. Tribunale di prima istanza, 30 aprile 2002, Causa T-195/01, Governo di Gibilterra c. Commissione.

[14] Cfr. Consiglio ECOFIN del 21 gennaio 2003 – documento n. 5566/03 – FISC 8 del 22 gennaio 2003. In tale documento viene prevista la proroga delle seguenti misure fiscali considerate "dannose" dal Gruppo Primarolo: Belgio, Coordination Centres, estensione fino al 31 dicembre 2010; Irlanda, Foreign Income, estensione fino al 31 dicembre 2010; Lussemburgo, 1929 Holding Companies, estensione fino al 31 dicembre 2010; Paesi Bassi, International Financing, estensione fino al 31 dicembre 2010; Portogallo, Madeira's Free Economic Zone, estensione fino al 31 dicembre 2011. Inoltre, con il documento n. 10903/12 – LIMITE – FISC 77 dell'11 giugno 2012, è stata confermata la proroga sino al 31 dicembre 2011 delle seguenti misure: Polonia – Special Economic Zone; Jersey – International Business Company; Antille Olandesi – Captive Insurance.

[15] Cfr. Nouwen Martijn, *The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The State of Play of Recent Work of the OECD and European Union*, in: *European taxation*, 2013, pagine 499 e seguenti.

[16] La lista delle misure fiscali considerate "harmful" (circa una trentina) non è stata formalmente comunicata dal Consiglio.

[17] Cfr. Report from Code of Conduct Group (Business Taxation) – documento n. 17081/11 – LIMITE – FISC 144 del 21 novembre 2011, nel quale si fa riferimento, ad esempio, all'*Income Tax*

Act 2010 di Gibilterra; Report from Code of Conduct Group (Business Taxation) – documento n. 10242/13 – LIMITE – FISC 112 del 13 giugno 2013, in cui si menzionano le seguenti misure: Regno Unito – Patent Box e nuova legislazione fiscale dell'Isola di Man; Cipro – Patent Box.

[18] Cfr. Report from Code of Conduct Group (Business Taxation) – documento n. 17081/11 – LIMITE – FISC 144 del 21 novembre 2011, nel quale si fa espresso riferimento al *Zero-Ten corporate tax* regime vigente a Jersey e alla *Isle of Man's new tax legislation*, quest'ultima modificata attraverso l'eliminazione del cosiddetto *"attribution regime for individuals"*.

[19] Sullo specifico argomento, cfr. anche OECD Report "Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues", marzo 2012, riguardante la pianificazione fiscale aggressiva basata sull'utilizzo dei cosiddetti "ibridi". In dottrina, cfr. Valente Piergiorgio, I profili di elusività degli hybrid mismatch arrangements, in: Il Fisco, 2013, pagine 5108 e seguenti; Valente Piergiorgio, Tax planning aggressivo: il Rapporto OCSE "Addressing base erosion and profit shifting", in: Il Fisco, 2013, pagine 1802 e seguenti.

[20] Cfr. Report from Code of Conduct Group (Business Taxation) – documento n. 16488/12 – LIMITE – FISC 173 del 23 novembre 2012.

[21] Si fa riferimento, in particolare, ai numerosi regimi tributari vigenti a livello cantonale, nei confronti dei quali la Commissione europea, già nel 2007, con una decisione unilaterale (decisione n. C[2007]411 del 13 febbraio 2007) ha ritenuto applicabile la disciplina in tema di "aiuti di Stato". Si tratta del primo caso nel quale le istituzioni comunitarie hanno contrastato, con il divieto di aiuti di Stato, la concorrenza fiscale dannosa anche al di fuori dei confini dell'UE. Più in dettaglio, la Commissione europea ha sostenuto che taluni regimi fiscali applicati dai Cantoni svizzeri a società multinazionali costituirebbero aiuti di Stato, incompatibili con l'ALS. La decisione della Commissione europea ha preso le mosse dalla nozione comunitaria di aiuto di Stato, in cui rientra ogni misura imputabile a risorse statali che favorisce imprese o produzioni, falsando la concorrenza tra Stati. Peraltro, poiché non tutte le misure di vantaggio costituiscono "aiuto", ma solo quelle che divergono dalla struttura del sistema tributario di riferimento, il carattere derogatorio dei regimi esaminati è stato rinvenuto nella scelta di esentare da tassazione i redditi di fonte estera. In tal modo, i Cantoni avrebbero realizzato un'imposizione più vicina alla logica del principio di territorialità, discostandosi dal sistema federale, altrimenti ispirato alla regola della tassazione del reddito mondiale. Queste normative integrerebbero, poi, il requisito della selettività, avvantaggiando specifiche tipologie societarie. Il tema è trattato in: Toffoli Curzio, La controversia fiscale tra Svizzera e UE: dall'Unione un attacco infondato oppure la

Svizzera ha un fianco scoperto?, Lavoro di diploma presentato in data 31 dicembre 2008 alla SUPSI per l'ottenimento del titolo di Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law (relatore: Dottor Andrea Pedroli), non pubblicato, scaricabile in formato pdf all'indirizzo web: www.toffolisala.ch/cfsue [05.10.2013]. Si veda anche Toffoli Curzio, Giro d'orizzonte attorno ad un (grosso) problema ancora aperto, in questa edizione speciale di Novità fiscali, pagina 9 e seguenti.

[22] Le misure contemplate dal Liechtenstein Tax Act ed oggetto di scrutinio da parte del Gruppo "Primarolo" sono: l'esenzione totale dei dividendi e dei *capital gains* ed un regime speciale previsto per le "private asset structures". Cfr. Report from Code of Conduct Group (Business Taxation) – documento n. 16488/12 – LIMITE – FISC 173 del 23 novembre 2012, paragrafo 25. In argomento, cfr. anche le Conclusioni del Consiglio sulle relazioni dell'UE con i Paesi EFTA, 3213 meeting del Consiglio Trasporti, Telecomunicazioni ed Energia del 20 dicembre 2012, paragrafo 9.

[23] Cfr. il Report from Code of Conduct Group (Business Taxation) – documento n. 16233/09 del 18 novembre 2009, paragrafo 24; Comunicazione della Commissione al Parlamento e Consiglio, "Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale", COM(2012) 722 final del 6 dicembre 2012, pagina 8.

[24] Cfr. la Comunicazione della Commissione al Parlamento e al Consiglio, "Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale", COM(2012) 722 final del 6 dicembre 2012.

[25] Rispettivamente, Raccomandazione C(2012)8805 del 6 dicembre 2012, consultabile al seguente link: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8805_en.pdf [05.10.2013] e Raccomandazione C(2012)8806 anch'essa del 6 dicembre 2012, consultabile al seguente link: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf [05.10.2013].

[26] Cfr. Roccatagliata Franco, in: Concorrenza fiscale internazionale e aiuti di Stato, op. cit.