

Assistenza amministrativa, transfer pricing ed erosione della base imponibile

Il piano d'azione della Commissione europea per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale



Franco Roccatagliata

Docente di Diritto tributario europeo,
College of Europe, Bruges (Belgio)
franco.roccatagliata@coleurope.eu

La frode e l'evasione fiscale sono fenomeni di portata mondiale. Le contromisure prese individualmente dagli Stati rischiano di essere pertanto inefficaci. Per avere speranze di successo occorre che questa battaglia sia combattuta, in modo coordinato, da tutti gli Stati membri, e con uno sguardo rivolto anche oltre le frontiere dell'UE

1.

Introduzione: il contesto internazionale ed europeo

In questi ultimi due anni gli eventi che hanno avuto un impatto rilevante sulla fiscalità internazionale si sono susseguiti a un ritmo e con un'ampiezza geografica tale che è diventato complicato seguirli tutti con la dovuta attenzione. Una cosa sembra però molto probabile: siamo di fronte ad un crocevia epocale per la fiscalità internazionale[1].

Indubbiamente, in tempi di crisi, la mancanza di risorse fa crescere la sensibilità dell'opinione pubblica nei confronti della pressione fiscale e, soprattutto, sull'equa ripartizione del suo onere tra i contribuenti. La constatazione che, in modo non sempre chiaro, numerose imprese multinazionali, a fronte di utili importanti, riescono a contenere in modo significativo il loro debito fiscale, ha suscitato pertanto l'attenzione dei media[2] e di molte istituzioni pubbliche nazionali[3].

Sul piano internazionale, già al vertice del G-20 di Los Cabos (Messico) – nel giugno 2012 – i capi di Stato avevano affermato la necessità di prevenire l'erosione delle basi imponibili e il trasferimento degli utili e individuato nel rafforzamento della trasparenza e dello scambio di informazioni effettivo, le modalità per porvi rimedio. Un concetto che sarà poi ribadito nel comunicato finale del vertice dei capi di Stato del G-8, nel giugno 2013 – dove l'evasione fiscale è qualificata come una piaga da sconfiggere al più presto – e infine, nel recente vertice del G-20 di San Pietroburgo[4].

L'UE non poteva essere da meno. Pur avendo sempre riconosciuto la competenza prioritaria degli Stati membri in materia di fiscalità, in questi ultimi anni ha fatto della lotta alle frodi e all'evasione fiscale una delle sue priorità politiche

ed economiche; soprattutto a difesa del buon funzionamento del mercato interno[5].

Le libertà riconosciute alle imprese dai principi fondamentali del mercato interno dell'UE consentono, infatti, a quest'ultime non solo di beneficiare dei vantaggi naturalmente offerti da un grande mercato unico, ma altresì di approfittare delle incongruenze e asimmetrie dei sistemi tributari nazionali (la fiscalità europea è lungi dall'essere armonizzata!) per pianificare al meglio la propria fiscalità transfrontaliera o per sfruttare a proprio vantaggio le debolezze individuate in sede di controllo fiscale o d'applicazione delle CDI, in particolare per quel che riguarda le operazioni con i Paesi terzi. Per la Commissione europea – indipendentemente dal giudizio sull'eventuale abusività dei comportamenti tenuti – quest'utilizzo, in qualche caso spregiudicato, degli strumenti fiscali a disposizione, rischia di compromettere la concorrenza leale tra imprese e, in ultima analisi, distorce il funzionamento del mercato interno.

Per quel che poi riguarda gli aspetti "patologici" del problema, è inoltre evidente che le frodi attuate ai danni dei sistemi fiscali nazionali e i meccanismi architettati ai soli fini di aggirare le normative fiscali esistenti ed evadere le imposte effettivamente dovute, incidono fortemente sul gettito fiscale degli Stati membri dell'UE (specialmente di quelli ad alta tassazione) e, di conseguenza, sulla loro capacità di dare attuazione alla propria politica economica.

In momenti come questi, in cui il risanamento dei conti pubblici è una priorità assoluta per tutti gli Stati (anche e soprattutto per quelli dell'area euro) frode ed evasione fiscale ne rendono pertanto problematica la realizzazione.

2.

Le premesse del piano d'azione europeo e il suo campo d'applicazione

Sollecitata dalle conclusioni del Consiglio europeo e dalle risoluzioni del Parlamento UE ad elaborare rapidamente modalità concrete per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, la Commissione europea presentava nel giugno 2012 un primo documento d'analisi[6] cercando di

individuare l'ampiezza economica del problema ed illustrando le strade che potevano essere percorse per migliorare il rispetto degli obblighi fiscali e ridurre sensibilmente la frode e l'evasione. Il documento costituiva una prima risposta alle richieste del Consiglio europeo e passava in rassegna i possibili interventi, fornendo orientamenti di massima sugli aspetti che meritavano di essere approfonditi ulteriormente. La Commissione europea si dava tempo entro la fine dell'anno per far seguire a questo primo documento indicativo la presentazione di un vero e proprio piano d'azione.

Quanto all'analisi economica, secondo una prima stima elaborata dalla Commissione europea, il sommerso nell'UE supererebbe il 20% del PIL[7]. Vi sarebbero, inoltre, decine di miliardi di euro che viaggiano ogni anno verso giurisdizioni fiscali *off-shore*, in genere non dichiarati né tassati, che riducono le entrate fiscali nazionali[8]. Una situazione che diviene sempre più insostenibile anche perché le perdite di gettito causate dall'evasione non possono che ricadere sui contribuenti che, per rispetto della legge (o per l'impossibilità a sfuggirvi) dichiarano onestamente i loro redditi effettivi pagando le imposte dovute.

Nel documento del giugno 2012 la Commissione europea tracciava altresì il campo d'applicazione del suo futuro piano d'azione. Se il concetto di frode non lascia eccessivi dubbi sulla natura criminale delle operazioni poste in essere, il termine evasione ha valenza più ambigua ed ha creato qualche problema interpretativo – soprattutto in sede di traduzione – nelle sentenze della Corte di giustizia e nei documenti della Commissione europea[9]. In ogni caso, la Commissione europea ne dà una sua definizione: la frode fiscale è una forma di evasione deliberata dai tributi dovuti, generalmente perseguibile penalmente. La presentazione all'amministrazione fiscale di dichiarazioni deliberatamente false o di documenti falsi rientra pertanto in questa definizione. Invece, per evasione fiscale si intendono in generale sistemi illeciti per i quali l'assoggettamento all'imposta è occultato o ignorato, ossia il contribuente paga meno di quanto sia tenuto a fare per legge, occultando redditi o informazioni alle amministrazioni fiscali. Per la Commissione europea, l'evasione è dunque, anch'essa manifestazione d'un comportamento illecito, ma di natura prevalentemente omissiva.

Secondo la Commissione europea, per assicurare la piena efficacia all'azione europea occorrerebbe, però, andare oltre la frode e l'evasione. Il coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri – e, ove necessario, un eventuale intervento legislativo a livello di Unione – dovrebbe includere anche la pianificazione fiscale aggressiva, cioè il ricorso ad operazioni o strutture artificiali e lo sfruttamento delle disarmonie esistenti tra i sistemi tributari che minano gravemente l'efficacia delle norme fiscali degli Stati membri, causando anch'esse importanti perdite di gettito[10].

Infine, in un mercato finanziario globalizzato, c'è il rischio che dotarsi di una politica chiara e coerente sui principi di *good governance* fiscale (trasparenza, scambio di informazioni e concorrenza fiscale leale) al solo livello di UE non sia suffi-

ciente. Pertanto, ai fini dell'efficacia delle scelte strategiche adottate, è essenziale la promozione sistematica di tali principi minimi anche nei confronti dei Paesi terzi ed in particolare dei Paesi vicini.



3. Il piano d'azione

Rispettando i tempi annunciati, il 6 dicembre 2012 la Commissione europea presentava il suo piano d'azione[11]. In sede di sua presentazione il Commissario europeo alla fiscalità, il lituano Algirdas Šemeta, aveva dichiarato: *"ogni anno nell'UE si perdono miliardi di euro a causa dell'evasione e dell'elusione fiscali. Non si tratta soltanto di una scandalosa perdita di entrate estremamente necessarie, ma di una minaccia per la giustizia fiscale. Sebbene gli Stati membri debbano potenziare le misure nazionali per la lotta all'evasione fiscale, le soluzioni unilaterali non saranno sufficienti. In un mercato unico, nel contesto di un'economia globalizzata, le incoerenze e le lacune nazionali diventano il terreno di gioco per chi cerca di eludere la tassazione. Una posizione forte e coesa dell'UE nei confronti degli evasori fiscali, e di coloro che li agevolano, è quindi fondamentale"*[12].

In cosa consiste dunque questa forte presa di posizione comunitaria?

Il piano d'azione prospetta un insieme globale di misure, da attuare nell'immediato e in futuro, per aiutare gli Stati membri a tutelare la propria base imponibile e a recuperare i miliardi di euro che sono sottratti dalle pratiche fraudolente, evasive ed elusive messe in atto dai soggetti imponibili.

Innanzitutto la Commissione europea propone un miglior uso degli strumenti esistenti. Negli ultimi anni l'UE ha, infatti, adottato degli importanti strumenti legislativi a favore della cooperazione amministrativa, sia per le imposte dirette, sia per quelle indirette[13]. Tuttavia, secondo la Commissione europea, gli Stati membri non ne fanno ancora un uso effettivo e generalizzato e a ciò occorre porre rimedio rapidamente. A questa critica, per il vero, alcuni Stati membri hanno già risposto fattivamente[14].

Occorrerà poi colmare le lacune esistenti nella legislazione fiscale dell'UE. La Commissione ha proposto, già da molto

tempo, modifiche alla direttiva sulla tassazione del risparmio[15], ma il progetto è tutt'ora sul tavolo del Consiglio. Oltre ad una sua rapida adozione, sarà necessario negoziare analoghe modifiche nei relativi accordi bilaterali con i Paesi terzi, Svizzera inclusa. In quest'ottica, sembra inoltre necessario rivedere e rafforzare le clausole antiabuso presenti nelle direttive esistenti in materia di fiscalità diretta. In particolare tali modifiche appaiono come urgenti nella Direttiva "madre-figlia" al fine d'assicurare che essa non diventi, involontariamente, uno strumento favorevole alla doppia non-imposizione nel caso di strutture ibride.

Nel breve termine la Commissione europea propone inoltre la conclusione di un accordo antifrode e di cooperazione fiscale tra l'UE, i suoi Stati membri e il Liechtenstein[16], con l'auspicio che analoghi accordi vengano poi conclusi con gli altri Paesi terzi (Svizzera inclusa); l'adozione di un meccanismo di reazione rapida (QRM) contro le frodi in materia di IVA[17]; l'implementazione della nuova piattaforma di dialogo per facilitare la *governance* in materia di IVA[18]; un rilancio delle attività dei gruppi di lavoro del Consiglio che si occupano del Codice di condotta sulla tassazione delle imprese.

Tra le molte iniziative da sviluppare in futuro indicate dal piano d'azione, si segnalano una proposta di "codice europeo del contribuente" per migliorare l'adempimento degli obblighi fiscali; la promozione internazionale dello scambio automatico di informazioni e degli idonei *standards* informatici per facilitarlo; una cooperazione amministrativa rafforzata (ad esempio, verifiche fiscali simultanee, con la presenza nel nucleo investigativo di funzionari provenienti da amministrazioni fiscali di altri Stati membri) ed il codice d'identificazione fiscale europeo (CIF).

Tra le nuove iniziative proposte dalla Commissione europea nel quadro del suo piano d'azione, spiccano due raccomandazioni che meritano di essere esaminate più in dettaglio. Vale la pena ricordare che la "raccomandazione" non è un atto normativo, ma un semplice strumento di *soft-law*, un atto non vincolante, fino ad ora – almeno in materia fiscale – utilizzato dalla Commissione solo in qualche rara circostanza[19].

4. **La raccomandazione sulla *good governance***

La prima raccomandazione[20] si concretizza in una forte presa di posizione dell'UE contro i paradisi fiscali, che va oltre le attuali misure internazionali proposte soprattutto in ambito OCSE.

Utilizzando criteri comuni, gli Stati membri sono incoraggiati a individuare i Paesi terzi che non ottemperano alle norme minime di buona *governance* in materia fiscale ("black-list"). Essa prevede inoltre alcune misure che gli Stati membri potrebbero adottare nei confronti di quei Paesi che non rispettano dette norme, e, nel contempo, misure a favore di quei Paesi terzi che invece le rispettano.

Per la Commissione europea un Paese terzo soddisfa il criterio della *good governance* se adotta una legislazione (e cor-

rispondenti misure applicative) idonea a ottemperare alle norme minime in materia di trasparenza e scambio di informazioni. In pratica, se esso ha la piena disponibilità delle informazioni relative alla proprietà effettiva delle entità giuridiche che operano nel suo territorio e sulla titolarità dei conti bancari, nonché se adotta criteri affidabili per quel che riguarda la tenuta della contabilità delle imprese e offre alle sue stesse autorità competenti la possibilità effettiva di accedere a tutte queste informazioni. Occorre inoltre, naturalmente, che il Paese terzo abbia altresì la volontà di scambiare tempestivamente tali informazioni con gli Stati membri dell'UE in virtù di specifici accordi.

È necessario altresì che il Paese terzo non metta in atto misure fiscali dannose. Per determinare il carattere pregiudizievole della misura fiscale del Paese terzo la raccomandazione si basa sui criteri elaborati in occasione dell'adozione del Codice di condotta per la tassazione delle imprese per evitare la concorrenza fiscale dannosa all'interno dell'UE[21].

L'eventuale inserimento del Paese terzo nella "lista nera" nazionale dovrebbe avere come effetto prioritario la sospensione (o denuncia) dell'eventuale CDI in vigore, o la sua rinegoziazione.

Per contro, gli Stati membri sono invitati a valutare l'opportunità di intensificare la collaborazione e l'assistenza nei confronti di quei Paesi terzi (in particolare quelli in via di sviluppo) che si impegnano a rispettare le norme minime della *good governance*, al fine di aiutarli a lottare efficacemente contro tutte le forme di evasione e di pianificazione fiscale aggressiva (così come descritta nella seconda raccomandazione).



5. **La raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva**

La seconda raccomandazione riguarda il cosiddetto "aggressive tax planning". La raccomandazione dà innanzitutto una definizione di pianificazione fiscale aggressiva: essa consiste nello sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale (in contrasto con lo scopo palese della norma) o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta. La doppia non-imposizione o le doppie detrazioni (ad esempio la deduzione della stessa perdita sia nello Stato della fonte, sia in quello della residenza) sono tra i casi più evidenti di pianificazione fiscale aggressiva.

Per la Commissione europea, le lacune giuridiche che alcune imprese operanti in via transfrontaliera sfruttano per evitare di pagare un equo tributo, possono essere adeguatamente colmate adottando alcune semplici contromisure.

Innanzitutto gli Stati membri sono incoraggiati a rafforzare le proprie CDI, per evitare che esse, magari involontariamente, possano generare un'assenza totale di imposizione dei soggetti beneficiari. Prendendo a modello una disposizione contenuta nella CDI franco-italiana[22], la raccomandazione suggerisce che negli accordi fiscali sia introdotta una clausola che, in caso di rinuncia all'imposizione effettiva di un elemento del reddito da parte dello Stato contraente che ne abbia il diritto (in principio, in via esclusiva) ai sensi della CDI, tale potestà impositiva possa "ritornare" all'altro Stato contraente, in modo da escludere i casi di doppia non imposizione.

Tale meccanismo dovrebbe essere esteso anche alle disposizioni della legislazione fiscale nazionale che sono finalizzate all'eliminazione unilaterale della doppia imposizione qualora l'elemento del reddito che si vuole esentare ai sensi della legislazione interna non sia soggetto ad imposizione in alcun altro Stato.

La Commissione europea ritiene inoltre opportuno che gli Stati membri introducano nella propria legislazione nazionale una norma generale antiabuso, grazie alla quale potrebbero ignorare qualsiasi artificio escogitato ai fini dell'elusione fiscale e tassare invece in base all'effettiva sostanza economica. Ispirandosi questa volta ad alcune importanti sentenze della CGUE[23], la Commissione europea definisce come abusiva una costruzione di puro artificio posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione.

Per determinare se vi sia un vantaggio fiscale nell'operazione ritenuta artificiosa, la Commissione europea suggerisce un metodo assai pragmatico: confrontare l'importo dell'imposta dovuta dal contribuente in presenza della cosiddetta costruzione di puro artificio con l'importo che lo stesso contribuente dovrebbe versare nelle stesse circostanze, ma in assenza della predetta costruzione d'artificio.



6. Conclusioni

Anche se il piano d'azione e le due raccomandazioni sopra descritte non hanno incontrato il consenso unanime della critica[24], rappresentano comunque un importante contributo dell'UE al dibattito internazionale in materia di evasione ed elusione fiscale e, in particolare, alle recenti iniziative

dell'OCSE[25] sullo stesso tema (a cui l'UE – rappresentata dalla Commissione europea – partecipa attivamente, nei diversi gruppi di lavoro).

Come già sperimentato con successo in passato attraverso le positive esperienze del Codice di condotta per la tassazione delle imprese e del *Forum* congiunto sui prezzi di trasferimento, la Commissione europea ha prevalentemente proposto iniziative di natura non legislativa, volte al coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri. Tuttavia, qualora le soluzioni ora proposte, volte a eliminare alcune incoerenze specifiche, non siano adottate e attuate in tempi utili e/o in modo efficace dagli Stati membri, la Commissione europea è intenzionata a presentare adeguate proposte legislative.

Al fine di garantire una corretta realizzazione del piano d'azione, la Commissione europea ha altresì annunciato la creazione di appositi strumenti di monitoraggio. In quest'ottica va vista, ad esempio, la recente creazione di una piattaforma per la *good governance* fiscale[26] che, tra l'altro, monitorerà i progressi compiuti dagli Stati membri nella lotta alla pianificazione fiscale aggressiva e nell'inasprimento dei controlli sui paradisi fiscali, in linea con quanto suggerito nelle raccomandazioni. La *platform*, che si è riunita per la prima volta nel giugno 2013, è composta da un'ampia rappresentanza di soggetti interessati, come le autorità tributarie nazionali, le imprese, le università, le ONG, le organizzazioni ed istituzioni internazionali e altre parti interessate e vuole facilitare il dialogo e lo scambio di competenze, che a loro volta possono concorrere a un approccio più coordinato, efficace e condiviso dell'UE alla lotta contro l'evasione e l'elusione fiscali.

Disclaimer:

Le opinioni espresse in questo articolo sono esclusivamente imputabili all'autore e non possono essere attribuite in alcun modo alla Commissione europea in cui l'autore presta servizio in qualità di amministratore principale.

Elenco delle fonti fotografiche:

http://ec.europa.eu/cyprus/images/commissioners/algirdas_semata1.jpg [05.10.2013]

http://www.presseurop.eu/files/images/article/jeunes-eurocrates_0.jpg?1259336402 [05.10.2013]

<http://media-cdn.tripadvisor.com/media/photo-s/03/9b/2f/53/brussels.jpg> [05.10.2013]

[1] Si pensi, ad esempio, agli annunci di cambiamenti emblematici nelle loro politiche fiscali fatti dai governi di alcuni Stati (come la rinuncia al segreto bancario da parte del Lussemburgo) che giocano un ruolo importante nelle strategie fiscali d'impresa.

[2] La pianificazione fiscale attuata in Europa da imprese multinazionali quali Amazon, Google e Starbucks non ha interessato soltanto la stampa specializzata, ma ha avuto anche un'ampia risonanza sui quotidiani e sulle reti televisive. I dati contabili sulle operazioni finanziarie e i depositi bancari delle imprese nei paradisi fiscali, resi disponibili da un consorzio di giornalisti investigativi nell'ambito del recente caso cosiddetto "Off-shore Leaks", hanno contribuito a rendere ancor più evidente il problema.

[3] Si pensi ai rapporti commissionati l'anno scorso dal Parlamento britannico e pubblicati di recente: House of Lords, Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed? e House of Commons, Tax avoidance: the role of large accountancy firms.

[4] "1. Le autorità fiscali di tutto il mondo dovranno condividere automaticamente le informazioni in loro possesso, per combattere la piaga dell'evasione fiscale; 2. I Paesi dovranno modificare, a livello nazionale, le normative che permettono alle società di spostare all'estero i propri profitti per non pagare le tasse e le multinazionali dovranno rispondere al fisco di quali tasse pagano e dove le pagano" (primi due punti delle dichiarazioni finali del vertice del G-8 tenutosi a Lough Erne, Irlanda del Nord, il 18 giugno 2013). "L'evasione e l'elusione fiscale transfrontaliere indeboliscono le finanze pubbliche e la fiducia della nostra gente in un sistema fiscale equo. Oggi abbiamo approvato un piano per risolvere questi problemi e ci siamo impegnati a cambiare le nostre legislazioni per affrontare l'elusione, le pratiche fiscali dannose e la pianificazione fiscale aggressiva" (punto 7 delle dichiarazioni finali del vertice del G-20 tenutosi a San Pietroburgo il 6 settembre 2013).

[5] Si vedano, in particolare, le conclusioni del Consiglio europeo del 2 marzo 2012, ribadite, più recentemente, nelle conclusioni del vertice europeo del 22 maggio 2013 (EUCO 75/1/13); ancor più dettagliate le conclusioni del Consiglio ECOFIN del 14 maggio 2013; cfr. Comunicato stampa n. 9405/13 (PRESSE 185).

[6] Comunicazione della Commissione al Parlamento e al Consiglio su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai Paesi terzi; COM(2012)351 del 27 giugno 2012.

[7] Schneider Friedrich, Size and development of the Shadow Economy from 2003 to 2012: some new facts, 2012.

[8] OCSE, The Era of Bank Secrecy is Over; the G-20/OECD process is delivering results, 26 ottobre 2011; cfr. anche i risultati dello studio commissionato dall'agenzia norvegese per la cooperazione e lo sviluppo (NORAD) al professor Schjelderup

Guttorm, Tax havens and development, 2010.

[9] In francese, secondo la lingua di lavoro della CGUE, il termine "evasion" in ambito fiscale equivale all'italiano "elusione" ed all'inglese "avoidance" anziché al "faux amis", "evasione".

[10] Per maggiori dettagli si rinvia al successivo capitolo 5 di questo articolo.

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

[12] Šemeta Algirdas, Combating Tax Evasion: A Tougher EU approach (speech 12/915). Comunicato stampa n. IP/12/1325 del 6 dicembre 2012.

[13] Direttiva n. 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la Direttiva n. 77/799/CEE; si veda altresì, la Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo concernente l'uso delle disposizioni per l'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure negli anni 2009-2010; COM(2012)58 del 15 febbraio 2012.

[14] Germania, Francia, Regno Unito, Italia e Spagna (i cosiddetti G-5) hanno recentemente presentato una lettera alla Commissione europea informandola che hanno convenuto di scambiarsi automaticamente le informazioni fiscali utilizzando, come base per questo scambio multilaterale, il modello concordato con gli USA per l'attuazione del Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA).

[15] Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva n. 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, COM(2008)727 del 13 novembre 2008.

[16] Proposta modificata di decisione del Consiglio relativa alla firma, a nome dell'UE, e all'applicazione provvisoria dell'accordo di cooperazione tra l'UE e i suoi Stati membri, da una parte, e il Principato del Liechtenstein, dall'altra parte, per lottare contro la frode e ogni altra attività illecita che leda i loro interessi finanziari e per garantire lo scambio di informazioni in materia fiscale; COM(2009)644 del 23 novembre 2009.

[17] Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva n. 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA; COM(2012)428 del 31 luglio 2012. Raggiunto rapidamente l'accordo politico al Consiglio ECOFIN del 21 giugno 2013, la Direttiva (n. 2013/42/UE) è stata formalmente approvata il 22 luglio 2013.

[18] Il cosiddetto "Forum sull'IVA", istituito con la decisione della Commissione del 3 luglio 2012.

[19] Le raccomandazioni sono atti non vincolanti normalmente diretti agli Stati membri che contengono l'invito a conformarsi ad un certo comportamento. Sono in genere emanate dalle istituzioni dell'UE quando queste (come in materia di

fiscalità diretta) non hanno il potere di emanare atti obbligatori (salvo in circostanze ben precise, legate al funzionamento del mercato interno e, in ogni caso, con l'approvazione unanime degli Stati membri) o quando ritengono che non vi sia motivo di ricorrere a norme vincolanti.

[20] Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 concernente misure destinate a incoraggiare i Paesi terzi ad applicare norme minime di buona governance in materia fiscale; COM(2012)8805.

[21] 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.

[22] "Nei casi in cui, conformemente alle disposizioni della presente CDI, un reddito deve essere esentato da parte di uno dei due Stati, l'esenzione viene accordata se e nei limiti in cui detto reddito è imponibile nell'altro Stato" (punto 15 del Protocollo alla CDI italo-francese del 5 ottobre 1989).

[23] In particolare, CGUE, sentenza del 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes, punti 51-55.

[24] Si veda, per esempio, l'editoriale di Aujean Michel, Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy?, in: EC Tax Review, 2, 2013, pagina 64.

[25] Si veda il Rapporto dell'OCSE, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Parigi, 12 febbraio 2013 e il successivo piano d'azione: OCSE, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Parigi, 19 luglio 2013.

[26] Decisione della Commissione del 23 aprile 2013 che istituisce un gruppo di esperti della Commissione denominato "Piattaforma sulla buona governance fiscale, la pianificazione fiscale aggressiva e la doppia imposizione".