

**Attuale dibattito circa l'adozione della GAAR in Kazakhstan\*****T. Balco<sup>1</sup> e X. Yeroshenko<sup>2</sup>****1. Introduzione sulla GAAR e sull'attuale dibattito**

Negli ultimi 30-40 anni, il modello delle operazioni commerciali è rapidamente cambiato in conseguenza del potenziamento tecnologico, dello sviluppo dell'economia digitale e della crescita del mercato globale dovuta alla facilità di fare impresa contemporaneamente in diverse giurisdizioni. La legislazione fiscale ed i sottostanti principi fiscali non hanno tenuto il passo con i mutamenti dell'ambiente commerciale<sup>3</sup>. Questo ha causato carenze nei sistemi fiscali nazionali e lacune legislative dovute alla sovrapposizione fra i sistemi fiscali nazionali<sup>4</sup>.

L'incapacità del legislatore di prevedere tutte le tipologie di pianificazione fiscale che i contribuenti possono porre in essere, in un mondo in rapido cambiamento, ha condotto all'aumento di costruzioni fiscalmente abusive<sup>5</sup>.

Le costruzioni fiscali abusive, che vanno tenute distinte dalla legittima pianificazione fiscale, possono essere classificate in due categorie: costruzioni fiscali elusive e costruzioni fiscali evasive. La linea fra le due è sottile, ma c'è. L'evasione fiscale è generalmente considerata come inaccettabile ed anche come illecito sfruttamento delle aporie legislative, mentre l'elusione fiscale è un fenomeno che si verifica quando il comportamento posto in essere dal contribuente è conforme alla lettera della legge, ma non con lo spirito della stessa. Ai fini del presente articolo, gli autori si concentreranno maggiormente sul concetto di elusione fiscale e sulla Clausola Generale Anti-abuso (GAAR),

---

\* Come citare questo articolo: T. BALCO, X. YEROSHENKO, Attuale dibattito circa l'adozione della GAAR in Kazakhstan, in Studi Tributari Europei, n.1/2015, (ste.unibo.it), pagg. 1-49.

<sup>1</sup> JUDr. T. BALCO, LL.M., FCCA Consigliere generale di Stato, Ministero delle finanze della Repubblica Slovacca, precedentemente Direttore del Centro di Ricerca Fiscale dell'Asia Centrale e Professore Associato presso la KIMEP University in Kazakhstan.

<sup>2</sup> X. YEROSHENKO, Dottoranda di ricerca presso l'Università di Ferrara. Traduzione a cura di C. ARMUZZI, Dottoranda di ricerca in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna.

<sup>3</sup> OCSE 2013, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, p.5

<sup>4</sup> Ibid.

<sup>5</sup> F. VANISTENDAEL, in Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.) capitolo 2, Legal Framework for Taxation, p.30

intesa come uno degli strumenti per combattere il fenomeno considerato. L'elusione fiscale può essere definita come segue: *"Ai fini fiscali, elusione è un termine usato per descrivere il comportamento del contribuente volto a ridurre il proprio carico fiscale, che di poco si distanzia dall'evasione. Mentre l'espressione può essere usata con riferimento a comportamenti "accettabili", viene utilizzata più frequentemente in senso dispregiativo, per riferirsi a qualcosa considerato "inaccettabile", o "illegittimo" (ma non, generalmente, "illegale"). In altre parole, l'elusione fiscale è, solitamente, rispetto della lettera della legge ma non dello spirito della stessa. Contiene generalmente elementi di artificiosità, ad esempio, per quanto riguarda la forma giuridica adottata, e spesso può essere considerato in contrasto con lo spirito della legge"*<sup>6</sup>.

In virtù di ciò, i cambiamenti dell'ambiente commerciale e l'aumento delle costruzioni abusive hanno costretto molti Paesi a modernizzare i propri sistemi fiscali e ad introdurre norme anti-elusive speciali, nel tentativo di prevenire o punire i comportamenti elusivi delle multinazionali. Le norme anti-abuso possono dividersi in due gruppi: speciali e generali. Le norme speciali anti-elusive (SAARs) hanno lo scopo di combattere specifiche condotte abusive negando determinati benefici in presenza di certe condizioni, hanno natura legislativa e possono essere attuate in forme diverse quali ad esempio la normativa sul transfer pricing, le norme sulle CFC, il requisito della proprietà effettiva sia nei trattati fiscali che nella normativa nazionale, la regola sulla sottocapitalizzazione e molte altre. Invece le clausole generali anti-abuso (GAARs), sono volte a combattere i comportamenti abusivi dei contribuenti senza essere specificamente dirette a determinate transazioni. Le norme generali anti-abuso si sono sviluppate nel corso degli anni grazie alla giurisprudenza, ma si sono maggiormente diffuse grazie alle previsioni legislative, sia nei Paesi di *civil law* che in quelli di *common law*. Tali norme possono essere definite come:

---

<sup>6</sup> Definizione di elusione fiscale consultabile sul glossario fiscale IBFD.

*“Misure anti-elusive, generalmente a base legislativa, che prevedono criteri di generale applicazione, ovvero non diretti a specifiche categorie di contribuenti, volti a fronteggiare situazioni di fiscalmente elusive”<sup>7</sup>.*

La clausola generale anti-abuso permette alle autorità fiscali ed ai giudici di non tenere in considerazione la forma giuridica dell'operazione se non corrisponde alla sostanza economica della transazione, o se manca del tutto, e determinare la responsabilità del contribuente come se quella determinata transazione o accordo non avessero avuto luogo. Inevitabilmente, come è stato correttamente osservato da Masui<sup>8</sup>, i giudici giocano un ruolo importante nell'interpretazione ed anche nella formazione delle leggi, e questo è particolarmente evidente nell'applicazione della normativa anti-abuso, che tende ad essere molto generale nella formulazione e, perciò, richiede un'interpretazione teleologica più che formale. *“Anche se i giudici prendono decisioni nel contesto di singoli casi concreti, le loro decisioni inevitabilmente contribuiscono a plasmare una politica fiscale più ampia. Eppure lo fanno senza apertamente impegnarsi in una battaglia politica in ambito legislativo”*. Il ruolo dei giudici e del potere discrezionale attribuito ai funzionari pubblici con la clausola generale anti-abuso quindi si dice che renda incerto il sistema giuridico, ciò che non è accettato di buon grado dall'opinione pubblica e preclude a molti Paesi l'adozione di una GAARs. Pertanto l'accettazione di tale clausola ed il suo effetto sono discutibili. Come è stato notato da C. Silvani<sup>9</sup> i sostenitori della GAAR la considerano come *“un antibiotico ad ampio spettro”<sup>10</sup>* che potrebbe essere in grado di contrastare l'elusione fiscale. Mentre, altra questione, sempre secondo C. Salvini, è chiedersi se *“possono questi antibiotici essere prescritti a tutti i Paesi e possono innescare le stesse conseguenze ed effetti collaterali in ognuno di essi?”*.

---

<sup>7</sup> La definizione di norma generale anti-abuso (GAAR) è consultabile sul glossario fiscale della IBFD. Sul tema si veda anche: J. PREBBLE E Z. PREBBLE, *Confrontando la clausola generale anti-abuso della normativa sulle imposte dirette con la dottrina civilista dell'abuso del diritto*, in *Bulletin for International Taxation*, 2008, pp. 151-170.

<sup>8</sup> MASUI, YOSHIHIRO, *La responsabilità dei giudici nell'interpretazione della legislazione fiscale: l'esperienza giapponese*, in *Osgoode Hall Law Journal* 52.2 (2015): 491-512, p. 493.

<sup>9</sup> Come riassunto da C. SILVANI, *documento di ricerca IFA: GAARs nei paesi in via di sviluppo*, 2013, p.5

<sup>10</sup> C. SALVINI si riferisce nel suo lavoro a *MacNiven v Westmoreland Investments Ltd* [2001] UKHL 6 at 49.

Successivamente, in questo articolo, gli autori prenderanno in considerazione il dibattito generale sui problemi che ruotano attorno alla introduzione delle clausole generali anti-abuso, argomentazioni e principi di buona pratica che il Kazakistan, quale esempio di Stato giovane ed in via di sviluppo, potrebbe prendere in considerazione prima dell'adozione della GAAR. Quindi, nella prima parte dell'articolo gli autori prenderanno in considerazione più da vicino la nozione di incertezza associata alla GAAR e l'effetto che può avere su uno Stato in via di sviluppo. La seconda parte di questo articolo prenderà in considerazione l'attuale *status quo* del Kazakistan per valutare se vi sia effettivamente la necessità di introdurre una clausola generale anti-abuso. La terza parte riesaminerà il progetto di GAAR proposto, valutandolo sulla base dei principi formulati per una clausola generale anti-abuso efficace e di successo, e della prassi inglese, indiana ed europea, proporrà una raccomandazione circa i possibili miglioramenti della proposta di clausola generale anti-abuso per il Kazakistan. Infine, la quarta parte concluderà sul possibile futuro della GAAR in Kazakistan.

### 1.1 GAAR e problemi di incertezza

Le prime forme di GAARs sono comparse già all'inizio del ventesimo secolo. Il primo Paese ad avere introdotto una clausola generale anti-abuso codificata fu l'Australia nel 1915, il cui esempio è stato seguito dai Paesi Bassi nel 1924<sup>11</sup>. Nello stesso periodo, la giurisprudenza volta a fronteggiare l'elusione fiscale, analogamente a ciò che fa la clausola generale anti-abuso di natura legislativa, è stata formulata per la prima volta negli Stati Uniti con il caso *Gregory*, nel 1935<sup>12</sup>. Mentre nel Regno Unito, la GAAR è stata emanata molto più tardi – le posizioni della giurisprudenza in questo senso sono state riconosciute nel 1982 con la formazione del *Ramsay principle*<sup>13</sup> e la GAAR di origine legislativa è stata adottata dopo un lungo dibattito ed un esauriente

---

<sup>11</sup> K. NAKAYAMA, *GAAR nei paesi asiatici*. Presentazione per la quarta IMF-Giappone Conferenza Fiscale ad Alto Livello per i paesi asiatici, 2013, p.5.

<sup>12</sup> *Gregory c. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

<sup>13</sup> Si veda *W.T. Ramsay c. IRC, Eilbeck (Ispettore delle Imposte) c. Rawling*, [1982] A.C. 300 and *IRC c. Burmah Oil Co. Ltd*, [1982] S.T.C., H.L. (Sc.). Il principio essenzialmente richiede che vengano considerate le transazioni ed i risultati delle stesse nel contesto della serie di atti posti in essere quali operazione complessa, anziché i singoli atti separati.

studio solo nel 2013<sup>14</sup>. Prima del 1982, l'interpretazione della legge e delle decisioni giudiziarie nel Regno Unito e, di fatto in Australia ed in Canada<sup>15</sup>, sono state controllate dalla dottrina emersa con il caso *Duke West Minister* che richiede "l'interpretazione letterale e rigorosa" della legge<sup>16</sup>, ciò che ha impedito alle Corti di sopperire all'inerzia delle dottrine anti-abuso<sup>17</sup>.

La dottrina ha opinioni differenti sul ruolo delle clausole generali anti-abuso: mentre una parte crede che la GAAR sia una di fondamentale importanza per la sicurezza del sistema giuridico di un Paese, l'altra parte sostiene che questa porti alla dissoluzione del ruolo della legge<sup>18</sup>.

Pertanto, nella visione di Unger, le clausole generali anti-abuso, essendo un esempio di norma dai confini indeterminati e riferendosi all'intenzione del legislatore in essa incorporata, possono essere per loro natura molto ampie e la loro applicazione richiede un'interpretazione ed un ragionamento giuridico di tipo teleologico<sup>19</sup>. Dunque, l'applicazione giudiziale della clausola generale anti-abuso presuppone l'interpretazione ed applicazione degli stessi principi previsti nella normativa per fatti e situazioni differenti, mentre l'interpretazione della stessa norma può variare a seconda dei fatti presi in considerazione (dove alcuni fatti possono essere deliberatamente omessi), dell'esperienza e della comprensione della norma da parte del singolo funzionario fiscale o giudice incaricato (che può variare da giudice a giudice); la combinazione degli effetti di questi fattori come risultato può portare alla mancanza di coerenza e certezza nella legge stessa<sup>20</sup>. Tale nozione generale è stata illustrata da Unger nel suo lavoro "*Law in Modern Society*", nell'ambito del quale l'autore valuta criticamente il ricorso nelle legislazioni a clausole indeterminate, al ragionamento giuridico di tipo teleologico ed alla giustizia

---

<sup>14</sup> Per una panoramica storica della GAAR prevista dalla legge, si veda J. FREEDMAN, *Progettando una Clausola Generale Anti-Abuso: impressioni e bilanci*, University of Oxford Legal Research Paper Series, Paper n. xx/2014, Asia Pacific Tax Bulletin, 2014.

<sup>15</sup> Per un approfondimento sul tema della legislazione anti-abuso in Canada si veda: WILLIAM I. INNES, PATRICK J. BOYLE, JOEL A. NITIKMAN, *Manuale essenziale sulla GAAR: Politiche, Principi e Procedure*. CCH Canadian Limited, 2006.

<sup>16</sup> F. VANISTENDAEL, si veda sopra nota 6, p.25.

<sup>17</sup> Tale questione verrà trattata approfonditamente nel par. 3.3 di questo articolo.

<sup>18</sup> Per un approfondimento su questo punto si veda R.M. UNGER, "*Law in Modern Society*", si veda anche A.V. DICEY, "*Introduction to the study of the law of the constitution*".

<sup>19</sup> Per un approfondimento sulla teoria delle clausole indeterminate nella legislazione e l'interpretazione teleologica delle stesse si veda: R.M. UNGER, "*Law in Modern Society*", pp. 194-195.

<sup>20</sup> Ibid. p. 196.

sostanziale che, a parere di Unger, possono portare alla dissoluzione dello Stato di diritto in quanto tale.

“Il ragionamento giuridico di tipo teleologico e la giustizia non formale causano anche problemi con l’ideale della generalità. L’avvocato politicamente orientato insiste sul fatto che parte dell’interpretazione di una norma sta nello scegliere gli strumenti più efficaci per il raggiungimento dei fini della stessa. Ma, così come mutano le circostanze nelle quali il giudice è chiamato a decidere, così come variano gli strumenti in suo possesso per comprendere il significato delle disposizioni, allo stesso modo deve cambiare il modo di interpretare le regole. Questa instabilità di risultati aumenterà anche in ragione delle fluttuazioni della politica accettata e della variabilità dei problemi particolari da risolvere. Quindi, la nozione stessa di aree stabili di diritto individuale e di obbligo, quali nozioni inscindibili dall’ideale di Stato di diritto, saranno erose”<sup>21</sup>.

Nonostante Unger non proietti esplicitamente le sue teorie in materia di diritto tributario, gli autori di questo articolo credono che la teoria di Unger sia fortemente appropriata per il diritto tributario ed, in particolare, per l’uso delle clausole generali anti-abuso. La stessa opinione di Unger, fu espressa prima da Dicey<sup>22</sup>, il quale ha affermato che *“lo stato di diritto richiede l’assoluta supremazia o predominanza della legge in opposizione all’influenza del potere arbitrario”*<sup>23</sup>, e successivamente sostenuto dagli studiosi in particolare nel contesto del diritto tributario. Così, Ruz<sup>24</sup> ha concluso che *“nel presente contesto, la cosa più importante (...) è che la legge deve essere in grado di guidare le persone. Al fine di guidare le persone, le leggi devono essere relativamente chiare e la loro applicazione relativamente certa; altrimenti, nessuno saprà che cosa è permesso e cosa è vietato”*<sup>25</sup>.

---

<sup>21</sup> Ibid. p. 196

<sup>22</sup> Si veda A.V. DICEY, “Introduction to the study of the law of the constitution”, prima edizione pubblicata nel 1985, e ristampata successivamente, nella ottava edizione.

<sup>23</sup> Affermazione di A.V. DICEY in R. PREBBLE E J. PREBBLE, *Does the use of General Anti-Avoidance Rules to combat tax avoidance breach principles of the rule of law?*, Victoria University of Wellington Legal Research Papers, Paper No 8/2012, Vol. 2, Issue No. 2, 2012, p.22.

<sup>24</sup> Si veda J. RAZ, *The rule of law and its virtue, in the authority of law: essay on law and morality* (2d ed.).

<sup>25</sup> L’affermazione di Raz è stata riassunta da J. PREBBLE E R. PREBBLE e recuperata ai fini del presente documento in R. PREBBLE E J. PREBBLE, *Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to combat tax avoidance breach principles of the rule of law?*, Victoria University of Wellington Legal Research Papers, Paper No 8/2012, Vol. 2, Issue No 2, 2012, p. 22.

Com'è stato ulteriormente sottolineato da Prebble, la certezza del diritto è la fondamentale aspettativa pubblica richiesta al legislatore. E, mentre in generale i governi riescono a garantire la certezza del diritto, con la formulazione di clausole generali anti-abuso questo diventa più difficile<sup>26</sup> perché, secondo Prebble, per essere efficace la GAAR deve assolutamente essere indeterminata<sup>27</sup>, e ciò costituisce il principale argomento contro l'introduzione di tale clausola stessa.

Se tale norma provasse a definire entro confini ben definiti il concetto di elusione fiscale, gli elusori fiscali troverebbero presto nuove strategie per potersi muovere al di fuori della definizione normativa. Regole concrete sono le più soggette al fenomeno dell'elusione; così, una clausola generale anti-abuso deve realmente essere generale se ha l'obiettivo di colpire costruzioni fiscalmente abusive ed avere valore deterrente.

## 1.2 GAAR e Paesi in via di sviluppo

Nonostante il livello di certezza ed il potere discrezionale che va riconosciuto alle autorità fiscali, importante per ogni Paese<sup>28</sup>, questo problema è particolarmente evidente e rilevante nella pratica dei Paesi in via di sviluppo, dove il sistema giudiziario congiuntamente alla formazione e all'esperienza dei giudici su questioni di diritto tributario è significativamente inferiore rispetto a quelle di Paesi sviluppati e, conseguentemente, negativamente influenzata dal modo di operare della GAAR<sup>29</sup>. C'è una visione secondo la quale, nel caso in cui la GAAR non funzioni adeguatamente, potrebbe essere minata la stabilità stessa del sistema giuridico, dal punto di vista degli investitori e, conseguentemente, questo potrebbe avere effetti negativi sui flussi d'investimento nel Paese<sup>30</sup>. Potrebbero anche verificarsi casi in cui, in alcuni Paesi in via di sviluppo, soprattutto quelli che non funzionano come democrazie completamente sviluppate, il potere dell'amministrazione

---

<sup>26</sup> Ibid, p.22.

<sup>27</sup> Si veda sul punto J.PREBBLE AND Z.PREBBLE, *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law*. Bulletin for International Taxation, 2008, p.156.

<sup>28</sup> J.FREEDMAN, supra nota 14, p.167.

<sup>29</sup> SILVANI, supra nota 9, p.6.

<sup>30</sup> Si veda sul punto lo studio effettuato da BSR and Company, "General Anti-Avoidance Rules", 2012.

finanziaria viene abusato ed usato come strumento di coercizione contro oppositori politici o imprenditori che non vogliono piegarsi agli interessi commerciali di coloro che hanno il potere di influire sulle azioni dell'amministrazione e degli organi dello Stato in generale<sup>31</sup>.

Silvani ha accuratamente analizzato se le differenze esistenti tra Paesi sviluppati e Paesi in via di sviluppo influenzino il funzionamento della GAAR ed ha concluso che ciò accade dove essere preso in considerazione nel momento in cui si deve decidere se introdurre o meno la clausola generale anti-abuso in un Paese in via di sviluppo, o per capire come applicarla se la stessa già esiste<sup>32</sup>. Le principali preoccupazioni espresse da Silvani sono "se le autorità fiscali sono in grado di gestire la clausola anti-abuso" nei Paesi in via di sviluppo e "se il sistema giuridico del Paese offre sufficienti garanzie avverso l'abuso di norme antielusive da parte delle autorità fiscali"<sup>33</sup>.

Nel suo lavoro egli nota che l'uso delle SAAR, non delle GAAR, potrebbe essere una "soluzione più equilibrata" per i Paesi in via di sviluppo, poiché la GAAR può agire come "arma formidabile"<sup>34</sup> nelle mani delle autorità fiscali e dei giudici, la sua introduzione "deve essere gestita con cura"<sup>35</sup>. Nello stesso lavoro, egli osserva anche che la GAAR può essere utilmente introdotta in un Paese in via di sviluppo solo assumendo che le autorità fiscali la amministrino in modo maturo.

Dunque, uno degli argomenti avverso l'introduzione della GAAR nei Paesi in via di sviluppo, è l'incertezza che la stessa può portare per via della ridotta capacità delle autorità fiscali di invocarla solo nei casi appropriati che spesso si associa all'incapacità del legislatore di assicurare che tale clausola fornisca sicura tutela ai fini di limitare il potere discrezionale delle autorità fiscali.

Un'altra argomentazione in questo senso concerne la correlazione potenzialmente esistente tra l'incertezza e l'impatto che questa può avere sulla crescita economica complessiva di un Paese in via di sviluppo. Sebbene Silvani rilevi che non vi sono dati empirici che dimostrino l'effettiva influenza

---

<sup>31</sup> Il problema della corruzione e della GAAR è stato affrontato anche da C. Silvani, dove riassume differenti visioni sulla medesima questione in diversi Paesi in via di sviluppo. Si veda supra nota 9, pp. 68-69, 83.

<sup>32</sup> Silvani, supra nota 9, p.6.

<sup>33</sup> Ibid. p.59.

<sup>34</sup> Ibid. p.61.

<sup>35</sup> Ibid, Abstract.



della GAAR sul flusso di investimenti nel Paese, in particolare che misurino se l'impatto è negativo, persiste ancora la preoccupazione che la GAAR possa influenzare negativamente le decisioni d'investimento<sup>36</sup>.

Allo stesso tempo, Silvani rileva che le GAAR di natura legislativa possono essere meno dannose ed imprevedibili rispetto alla giurisprudenza antielusiva, in quanto le norme di natura legislativa solitamente forniscono informazioni maggiormente dettagliate ed una procedura amministrativa più stringente, che le autorità fiscali devono rispettare nell'attuazione della GAAR<sup>37</sup>.

Inoltre, Silvani fa notare che, nonostante l'assunto che la GAAR porta incertezza, nessuna risposta dovrebbe considerarsi esatta e di generale applicazione circa la questione se la GAAR porti incertezza in ogni singola giurisdizione e pertanto non vada introdotta. Dal punto di vista dell'autore, il grado e la probabilità di incertezza possono variare da Paese a Paese e dipendono principalmente dalla portata della GAAR: se si tratta di una norma elaborata restrittivamente o genericamente, ed il modo in cui è, di fatto, attuata.

La posizione di Silvani è condivisa da Freedman, il quale crede che la GAAR di natura legislativa potrebbe, in effetti, portare più certezza nel sistema giuridico di riferimento rispetto all'interpretazione teleologica della "latitudine" delle previsioni di diritto tributario data generalmente dalle Corti; la GAAR legislativa introduce limiti all'interpretazione in relazione agli accordi che sono o meno coperti dalla legislazione anti-abuso<sup>38</sup>.

Una volta allontanati dall'interpretazione letterale, la discrezionalità che possiedono le Corti significa che una quantità di incertezza sarebbe in ogni caso presente. In assenza di GAAR, le Corti potrebbero essere portate ad estendere l'interpretazione del testo oltre le finalità dello stesso, mentre in presenza di una GAAR accuratamente formulata saranno più inclini ad interpretare la normativa più restrittivamente e prenderanno la clausola quale guida per comprendere se la stessa possa essere applicata. In questo modo una GAAR potrebbe effettivamente aumentare la certezza.

---

<sup>36</sup> Ibid, p.62-63.

<sup>37</sup> Ibid, p.63.

<sup>38</sup> J. FREEDMAN, supra nota 14.

Mentre il dibattito sulla certezza e l'incertezza della GAAR prosegue, i Paesi in via di sviluppo continuano ad essere alle prese con perdite di potenziale gettito fiscale a causa di pratiche elusive, ed iniziano a curarsi meno dell'attrattività dei propri sistemi e della propria immagine favorevole agli investitori, cominciano a rafforzare il proprio arsenale di norme antielusive mediante l'introduzione di GAAR<sup>39</sup>. Generalmente, i Paesi in via di sviluppo tendono ad essere maggiormente colpiti dall'elusione fiscale rispetto ai Paesi sviluppati, date le differenze di capacità giuridica ed amministrativa, così come in termini di esperienza e di risorse a disposizione per fronteggiare le pratiche elusive<sup>40</sup>. Inoltre, la perdita di gettito fiscale dovuta a pratiche abusive, è più palpabile nelle economie in via di sviluppo<sup>41</sup>.

Con ciò, nella visione di Shon, alcuni Paesi in via di sviluppo nell'introdurre la GAAR non devono preoccuparsi dell'attrattività dei propri sistemi, dal momento che gli investitori investiranno comunque in quel territorio, a prescindere dalla presenza o meno di una clausola generale anti-abuso. E come ha riassunto Silvani, alcuni studiosi sono anche del parere che le condizioni di mercato ed economiche, insieme alle risorse naturali e del lavoro sono i fattori che motivano gli investimenti più in alcuni Paesi che in altri, non unicamente il regime fiscale<sup>42</sup> e, quindi, tali Paesi non dovrebbero preoccuparsi dell'influenza della GAAR sul livello di investimenti nel proprio territorio ma introdurla se c'è la necessità.

Freedman opera un utile commento circa l'introduzione delle clausole generali anti-abuso nei Paesi in via di sviluppo; lo studioso crede che tali clausole dovrebbero essere concepite per adattarsi al contesto giuridico di ogni singola giurisdizione<sup>43</sup>. In altre parole, la GAAR dovrebbe tenere conto del modo in cui la sottolineata normativa fiscale è costruita, i metodi utilizzati per la redazione delle leggi e dell'attuale approccio interpretativo delle corti. Inoltre, fa notare che le risorse a disposizione delle autorità fiscali dovrebbero essere prese in considerazione nella progettazione di adeguate garanzie per i contribuenti.

---

<sup>39</sup> Si veda la recente esperienza brasiliana, cinese ed indiana come riepilogato da Silvani.

<sup>40</sup> Come riassunto da C. Silvani, supra nota 9, p.5.

<sup>41</sup> Ibid. p.5, il punto di vista espresso dall'OCSE nelle iniziative BEPS.

<sup>42</sup> Ibid. p.65, come affermato da J. LI E K. HOLMES.

<sup>43</sup> J. FREEDMAN, supra nota 14, p. 167.

Dal punto di vista dell'autore è importante notare che il dibattito su certezza vs. incertezza ruota attorno ad un nodo centrale che è fino a che punto l'elusione fiscale deve essere tollerata o sanzionata dal sistema fiscale. La GAAR, come norma, dovrebbe valere per consentire alle autorità fiscali di interpretare la normativa con riferimento alla sostanza economica delle operazioni poste in essere dalle parti. È ovvio che, qualora i contribuenti pongano in essere transazioni con il fine di ottenere benefici fiscali e di interpretare negozi giuridici complessi per raggiungere tale obiettivo, sono anche preoccupati che i benefici fiscali previsti vengano effettivamente raggiunti e il sistema giuridico permetta loro di ottenere tali prestazioni. La clausola generale anti-abuso interviene come elemento potenzialmente imprevedibile nel sistema fiscale e legale, che può rendere il contribuente "nervoso" circa la possibilità che la scultura legale che ha accuratamente costruito possa essere spazzata via dall'amministrazione finanziaria che disattende le sue "capacità artistiche" valutando le passività fiscali con riferimento alla sostanza economica. Gli autori quindi propendono per il parere espresso dalla Schon e altri, che riconoscono l'esistenza di argomenti che suggeriscono che gli investitori possono concentrare l'attenzione sull'esistenza di disposizioni generali anti-abuso ma se gli investitori non hanno l'obiettivo di ridurre al minimo l'onere fiscale mediante fiscalmente elusive, decideranno comunque di investire in un determinato Paese a causa degli altri più importanti fattori di sviluppo dell'economia.

In sintesi, quando si prende in considerazione l'introduzione di una GAAR in un Paese in via di sviluppo, il governo dovrebbe tenere a mente che tale clausola può causare problemi, soprattutto se attuata e applicata in modo non corretto. La questione dell'incertezza che la GAAR può potenzialmente introdurre, può essere mitigata da salvaguardie integrate nella disposizione stessa. Il flusso di investimenti dipende più dall'esistenza di fattori economici nel Paese, diversi dalla politica fiscale, che attraggono gli investimenti e soprattutto all'esistenza di un'amministrazione finanziaria affidabile, sofisticata e funzionante e, di un sistema giudiziario indipendente in grado di prevenire l'abuso di GAAR. Allo stesso tempo, la GAAR può essere strumento per sostenere il sistema fiscale dello Stato e nel caso in cui l'elusione fiscale sia largamente praticata è necessaria. I Paesi non dovrebbero essere riluttanti

nell'assumere le misure necessarie e nell'introdurre clausole generali anti-abuso, ma piuttosto deve fare attenzione nella progettazione di tali norme, tenendo conto del contesto giuridico dei propri sistemi e delle capacità delle autorità fiscali, nonché dei tribunali nel utilizzare correttamente tali clausole.

## 2. Il Kazakistan ha bisogno di una GAAR?

Il Kazakistan è un esempio di Paese in via di sviluppo, non ha alcuna clausola anti-abuso al momento, nonostante nel tempo si sia tentato di introdurla<sup>44</sup>.

Il Kazakistan abbraccia i principi dei sistemi giuridici di *civil law* e, per questo, si ritiene che l'unica fonte della GAAR possa essere legislativa. Come risulta dall'intervista di uno degli autori Don Victor Thuronyi<sup>45</sup>, la clausola generale anti-abuso è stata inclusa nella prima versione della proposta di legge degli anni '90, ma gradualmente è poi stata eliminata. C'è stato un tentativo successivo, nel 2008 durante il processo di stesura dell'attuale codice tributario<sup>46</sup>, tuttavia in conseguenza di decisioni politiche a livello del Primo Ministro, questa regola nuovamente non è stata introdotta nella legislazione tributaria, nonostante la richiesta di tale previsione da parte dell'amministrazione finanziaria.

In questa sezione verrà analizzata l'attuale situazione in Kazakistan in relazione all'elusione fiscale per valutare se il Paese ha bisogno di una GAAR. Gli autori inizialmente analizzeranno quali tipologie di SAAR (norme speciali anti-abuso) esistono in Kazakistan e come operano, successivamente elencheranno le tipologie di transazioni abusive che vengono poste in essere in Kazakistan, fuori dalle maglie delle attuali misure antielusive e, infine, gli autori prenderanno in considerazione la situazione dell'intera regione per quanto riguarda l'utilizzo della GAAR negli Stati confinanti. Sulla base dello studio svolto, gli autori daranno le proprie opinioni sull'urgenza o meno della GAAR in Kazakistan.

---

<sup>44</sup> L'ultimo tentativo ha avuto luogo nel 2013, come si evince dalle informazioni fornite sul sito ufficiale dell'Associazione dei contribuenti in Kazakistan.

<sup>45</sup> Esperto FMI, incaricato della redazione della prima versione della legislazione fiscale del Kazakistan.

<sup>46</sup> Uno degli autori è stato coinvolto in questo processo in qualità di esperto internazionale nominato dall'Unione europea al ministero delle Finanze della Repubblica Kazaka.

## 2.1 SAAR in Kazakistan

Mentre le autorità fiscali kazake non sono riuscite ad introdurre una GAAR, tendono ad avere successo nell'introduzione di norme speciali anti-abuso volte a colpire diversi schemi elusivi. Il vantaggio delle SAAR è che stabiliscono limiti precisi fra i comportamenti dei contribuenti accettabili o non accettabili, mentre la GAAR probabilmente ha fallito in Kazakistan a causa dell'incertezza in cui versano i contribuenti quando concludono una transazione per ridurre il proprio carico fiscale, non sapendo se potrà essere contestata o meno dalle autorità fiscali.

Di seguito sono elencati alcuni esempi di regole speciali anti-abuso in Kazakistan.

### 2.1.1 Norme sulla sottocapitalizzazione

Queste norme limitano la deducibilità degli interessi passivi, nel caso di compagnie eccessivamente finanziate attraverso i debiti anziché con il capitale dei soci, con l'obiettivo di ottenere il beneficio fiscale di un risparmio d'imposta grazie alla deduzione degli interessi passivi. Il Kazakistan applica il concetto di indebitamento, limitando la deducibilità degli interessi quando il rapporto debiti/capitale è 1:4 e per gli istituti finanziari 1:7<sup>47</sup>. La norma contiene anche l'inclusione dei finanziamenti "back to back" e di quelli ottenuti da società "off-shore".

### 2.1.2 Norme anti off-shore

Queste norme hanno lo scopo di ridurre la pianificazione fiscale e le costruzioni fiscali con Paesi a fiscalità privilegiata. Il Kazakistan ha 3 tipologie di queste regole:

1. *Ritenute alla fonte su pagamenti effettuati in giurisdizioni off-shore*<sup>48</sup> che obbliga il soggetto designato (colui che eroga reddito all'ente off-shore) a trattenere il 20% della somma in qualità di tassa su tutti i servizi,

---

<sup>47</sup> Art. 103, Codice Tributario Repubblica Kazaka.

<sup>48</sup> Art. 192 (1), p.4 in combinato disposto con l'art. 194 del codice tributario della Repubblica Kazaka.

indipendentemente dal luogo in cui sono stati forniti e resi tali servizi. Il Governo ha stilato un elenco degli Stati a fiscalità privilegiata<sup>49</sup>.

2. *Regola del luogo di gestione effettiva*<sup>50</sup>, che consente di considerare una società off-shore come fiscalmente residente in Kazakistan ed assoggettarla a tassazione per i redditi ovunque prodotti, se essa effettivamente è gestita dal Kazakistan, dove la definizione di luogo di gestione effettiva è la seguente: *“Luogo in cui vengono svolte le riunioni dell’organo che ha il potere di gestione effettivo della società (consiglio di amministrazione o altro organo simile), dove si svolge la gestione principale o il controllo, e anche il luogo in cui vengono prese le decisioni di strategia commerciale necessarie per lo svolgimento dell’attività della persona giuridica viene riconosciuto come luogo di gestione effettiva (luogo di ubicazione del potere direttivo reale)”*.

3. *Regole CFC*<sup>51</sup>, la regola consente l’attribuzione del reddito della società off-shore agli azionisti che abbiano la residenza fiscale in Kazakistan sulla base della percentuale di loro proprietà, che deve essere del 10% o più dei diritti di voto (siano essi persone fisiche o giuridiche). In Kazakistan, viene utilizzato il concetto di trasparenza piuttosto che quello di distribuzione dei dividendi. I redditi sono allocati e tassati in capo ai contribuenti residenti<sup>52</sup>.

### 2.1.3 Limiti al riporto delle perdite

Attualmente il Kazakistan è dotato di poche norme che sono capaci di colpire pratiche abusive ottenute con il riporto delle perdite. Diversamente da altri Paesi che limitano il riporto in avanti delle perdite in caso di cambiamenti sostanziali nell’assetto proprietario o sostanziali mutamenti di attività<sup>53</sup>, il Kazakistan non ha una norma di questo tipo. Tale norma potrebbe colpire fusioni abusive, quali operazioni in cui l’unico scopo è quello di fondere una società in perdita costante in una società produttiva di profitti con l’obiettivo di utilizzare le perdite di una società completamente diversa. Tuttavia, il

---

<sup>49</sup> Decreto del Ministro delle Finanze della Repubblica Kazaka n. 595 del 29 dicembre 2014 sulla *“Approval of the list of states with preferential tax regime”*.

<sup>50</sup> Art. 189 (5), Codice Tributario Repubblica Kazaka.

<sup>51</sup> Art. 224, Codice Tributario della Repubblica Kazaka.

<sup>52</sup> Si veda T. BALCO E X. YEROSHENKO per l’analisi della normativa CFC in Kazakistan, *Un’analisi critica della legislazione CFC in Kazakistan: sfide pratiche e questioni legislative*. Studi Tributari Europei, n. 2/2014.

<sup>53</sup> Per esempio i seguenti Paesi (l’elencazione non è esaustiva) Australia, Austria, Canada, Svezia, Svizzera, Regno Unito, Stati Uniti d’America.

Kazakistan ha degli strumenti che sono stati introdotti quando l'elusione fiscale veniva contrastata dalle autorità fiscali nel caso di uso delle perdite artificialmente ottenute da derivati finanziari per compensarle con il reddito prodotto dal funzionamento ordinario dell'impresa. Attualmente, il codice tributario richiede la ripartizione delle perdite in differenti categorie a seconda della natura delle stesse e permette il riporto delle perdite solo verso utili della stessa natura<sup>54</sup>. Altre regole simili sono state elaborate per combattere operazioni abusive specifiche, per esempio operazioni aventi ad oggetto il trasferimento di azioni di società estrattive<sup>55</sup>.

#### 2.1.4 Regole sui prezzi dei trasferimenti

La pratica dei prezzi di trasferimento è solitamente utilizzata per lo spostamento dei profitti tra soggetti correlati, normalmente verso la parte che è soggetta a un minore tasso effettivo d'imposizione. In molti casi, il prezzo di trasferimento invece non è necessariamente stabilito in maniera abusiva o errata. Infatti, in molti casi, il prezzo di trasferimento deve essere fissato dalle parti correlate, poiché non vi può essere alcun prezzo di mercato comparabile per il servizio o la transazione proposta. Le norme sui prezzi di trasferimento, sono regole che consentono alle autorità fiscali di effettuare adeguamenti dei prezzi, che le parti correlate stabiliscono quale canone sulle transazioni che avvengono tra di loro se questi prezzi non riflettono il prezzo di mercato delle operazioni e quindi sono manipolati a causa della relazione speciale tra le parti.

Il Kazakistan ha una legge speciale, che contiene tutte le regole ed i principi rilevanti ai fini dei prezzi di trasferimento per i diversi tipi di imposte - non solo ai fini delle imposte sul reddito<sup>56</sup>. Ai fini della determinazione dei prezzi di mercato, la legge sui prezzi di trasferimento fornisce diversi metodi, ad esempio quello dell'"*arm's length*". La legge si riferisce espressamente a tutti i 5 metodi OCSE. Essa elabora ampiamente il metodo CUP, mentre per i restanti metodi si limita a menzionare la loro gerarchia e ne dà definizioni molto brevi, senza fornire indicazioni applicative. Ciò riflette la realtà, infatti

---

<sup>54</sup> Art. 136, in combinato disposto con l'art. 137 del codice tributario della Repubblica Kazaka.

<sup>55</sup> Art. 137, codice tributario della Repubblica Kazaka.

<sup>56</sup> La legge del RL No.67-IV del 5 luglio 2008 su "*Transfer Pricing*".

le autorità fiscali non sono disposte ad applicare altri metodi, diversi dal CUP. Inoltre, i trattati fiscali contengono disposizioni che mirano ad eliminare la doppia imposizione che si verifica a seguito di rettifiche<sup>57</sup> dei prezzi di trasferimento per adeguarli al prezzo di mercato. Il Kazakistan spesso effettua la rettifica primaria, ma non mai stato rilevato alcuna rettifica secondaria. Ciò è possibile anche perché, non è stato rilevato alcun caso con regolazione primaria effettuata all'estero, relativo ad operazioni con il Kazakistan.

## 2.2 Esempi di schemi fiscalmente elusivi posti in essere in Kazakistan

Ci sono differenti schemi elusivi che vengono posti in essere in Kazakistan, che non rientrano nella portata delle norme anti-abuso speciali esistenti, per questo può sentirsi l'esigenza di introdurre una norma generale anti-abuso.

Esempi di schemi fiscalmente elusivi comprendono:

- Vendita di azioni della società sul mercato borsistico. Questo schema è utilizzato ai fini di eludere la tassazione delle plusvalenze dalle società minerarie, petrolifere ed estrattive. Le azioni della società vengono quotate nella Borsa kazaka poco prima che la transazione abbia luogo, la società venditrice ha previsto la vendita con molto in anticipo, la "due diligence" e la SPA sono concluse, ma l'atto finale di vendita è formalizzato attraverso l'operazione in borsa, che si svolge solo per un breve momento e le azioni della società sono vendute in un'unica transazione.
- Acquisto di società a credito Iva e la loro fusione con società a debito Iva.
- Acquisto di società con perdite da riportare e la loro fusione con imprese che producono profitti significativi.

Durante la nona conferenza dell'Associazione dei contribuenti kazaki, si è discusso del principio di un generale divieto di abuso del diritto nel contesto della realtà del Kazakistan<sup>58</sup>. Durante la conferenza sono, inoltre,

---

<sup>57</sup> Art. 9 paragrafo, p.2 della maggior parte dei trattati fiscali, così come del Modello di Convenzione OCSE e il Modello di Convenzione fiscale delle Nazioni Unite.

<sup>58</sup> Nona conferenza fiscale in Kazakistan, le informazioni sulla conferenza sono reperibili su: [http://www.kursiv.kz/news/finansy/chto\\_dlya\\_nalogov\\_khorosho\\_semeynomu\\_biznesu\\_sme rt/](http://www.kursiv.kz/news/finansy/chto_dlya_nalogov_khorosho_semeynomu_biznesu_sme rt/).



stati menzionati altri schemi di elusione fiscale comunemente utilizzati in Kazakistan:

- Acquisizione di beni e servizi da aziende fittizie (nella legge del Kazakistan, indicate come "false imprese") che comportano l'aumento dell'IVA versata e la diminuzione dell'imposta versare. L'IVA addebitata dalle società fittizie non verrà mai realmente versata allo Stato.
- Transazioni fra parti correlate, in cui una delle parti può essere un imprenditore individuale e l'altra una grande impresa. Le grandi imprese possono acquistare merci provenienti da tale imprenditore individuale correlato, manipolando i prezzi ed ottenendo anche un vantaggio dall'applicazione della disciplina nazionale in materia di deducibilità dei costi e, dall'applicazione dell'aliquota del 3% dell'imposta sul reddito personale dei singoli imprenditori. Dal punto di vista degli autori entrambi questi regimi supplementari sono già inclusi nella normativa in vigore. Nel primo caso, le operazioni vengono incluse nel concetto falsa imprenditorialità e nelle relative norme (contenute nella sezione 2.4 e seguenti) e la seconda tipologia può essere inclusa nelle norme sui prezzi di trasferimento. Il problema con il secondo schema è che le attuali norme sui prezzi di trasferimento hanno una portata limitata rispetto alle operazioni nazionali e, quindi, richiedono una implementazione. L'amministrazione finanziaria, ha ripetutamente cercato di colpire alcune delle operazioni al di fuori del campo di applicazione delle norme speciali anti-abuso attraverso l'utilizzo dei principi generali del diritto civile, ma non è riuscita nel suo intento; tali norme speciali esistenti in Kazakhstan possono essere applicate solo nei casi specifici a meno che non vengano adeguate ed implementate. Il vantaggio di una GAAR sarebbe chiaramente che le norme speciali non dovrebbero essere costantemente adeguate ogni qual volta i contribuenti identifichino nuovi schemi abusivi, che trascendono la portata di queste ultime.

### 2.3 Dottrine civilistiche ed abuso del diritto

Il Codice Civile contiene diverse previsioni e principi che possono essere considerati principi antielusivi e antiabusivi<sup>59</sup>, la domanda che rimane è fino a che punto possono essere impiegati per contrastare pratiche fiscali elusive e paradisi fiscali abusivi rimanendo nel campo di applicazione del Codice Civile, limitato in relazione a questa materia.

La limitazione può essere considerata esistente grazie al fatto che il Codice Civile<sup>60</sup>, nello stabilire il campo di applicazione dell'articolo 1, paragrafo 4 prevede specificamente: *"4. La legislazione civilistica non si applica ai rapporti proprietari che trovano fondamento sul potere amministrativo e su altre relazioni di subordinazione di una parte all'altra, comprese quelle fiscali e di bilancio, ad eccezione dei casi espressamente previsti dalla legge"*.

Diventa così discutibile se queste dottrine anti-abuso, altrimenti molto efficaci, possano essere utilizzate nell'applicazione della normativa fiscale da parte delle autorità fiscali.

I principi e le previsioni normative che seguono possono essere ritrovate nel Codice Civile Kazako:

*-Principio di Buona Fede<sup>61</sup>*

In sede di attuazione dei propri diritti, i cittadini e le persone giuridiche devono agire ragionevolmente ed in buona fede; nel rispetto delle prescrizioni legislative, dei principi morali e l'etica degli affari. Questa disposizione contiene un principio fondamentale. Si coglie l'essenza di come dovrebbero svolgersi le attività commerciali. In particolare la prescrizione della buona fede. Normalmente l'elusione fiscale comporta una violazione di questo requisito.

---

<sup>59</sup> Gli autori vogliono esprimere la loro gratitudine per il contributo di Mr. Bakhytzhon Kardov, che ha delineato alcune di queste previsioni nella bozza di capitolo sulla pianificazione fiscale dal punto di vista degli avvocati tributaristi, nel libro: *Introduzione al Diritto Tributario in Kazakistan*, edito da Thomas Balco e il gruppo CATRC.

<sup>60</sup> Il Codice Civile della Repubblica del Kazakistan è stato adottato dal Consiglio Supremo della Repubblica Kazaka il 27 dicembre 1994.

<sup>61</sup> Art. 8(4), Codice Civile Kazako.

*-È vietato l'abuso del diritto*<sup>62</sup>

Questo è un principio più specifico. Afferma in sostanza, che i contribuenti non dovrebbero applicare la legge in modo abusivo, anche se tale applicazione è corretta dal punto di vista formale.

*-Annullamento delle operazioni in caso di tentativo di limitazione delle responsabilità*<sup>63</sup>

Questa disposizione prevede che un'operazione possa essere invalidata se è stata conclusa con l'intenzione di fuggire da responsabilità dinanzi ad un terzo o allo Stato e la controparte sapeva, o avrebbe dovuto conoscere, tale intenzione. Questa può essere considerata la principale previsione anti-abuso contenuta nella legge. In particolare, l'affermazione "*fuggire dalle responsabilità nei riguardi di un terzo o allo Stato*" è importante perché una delle responsabilità innanzi allo Stato è il pagamento dei tributi. Questa previsione anti-abuso è stata invocata dalle autorità fiscali.

Nonostante tale principio possa apparire chiaro nella sua formulazione, l'applicazione pratica è complessa. Ad esempio, l'"intenzione" di fuggire da responsabilità non è facile da dimostrare. Anche l'elemento della conoscenza non è cristallino. Infine, l'annullamento della transazione può essere difficile attuare in pratica.

*- Operazioni simulate*<sup>64</sup>

Questa regola prevede che una transazione possa essere annullata se è simulata, cioè se non vi è l'intenzione di creare conseguenze giuridiche ovvero l'intenzione è di dissimulare una diversa operazione.

È possibile che la disciplina delle operazioni fittizie venga utilizzata congiuntamente alla possibilità di annullare le transazioni poste in essere dal contribuente per fuggire alla responsabilità fiscale. In particolare, l'elusione fiscale può comportare l'utilizzo di schemi che sono abusivi nella sostanza, nonostante possano apparire corretti da un punto di vista formale.

---

<sup>62</sup> Art. 8 (5), Codice Civile Kazako.

<sup>63</sup> Art. 158 (3), Codice Civile Kazako.

<sup>64</sup> Art. 160, Codice Civile Kazako.

## **2.4 Concetto di falsa imprenditorialità quale unica regola ispirata alla GAAR nella legislazione penale, fiscale ed amministrativa**

È importante ricordare anche il concetto di falsa imprenditorialità, che si basa sul diritto penale ed amministrativo, e si applica nei casi di transazioni fraudolente e, quindi, può portare alla nullità di tali operazioni.

L'approccio attualmente utilizzato dagli organi di polizia è che dopo l'identificazione del comportamento qualificato come falsa imprenditorialità, la polizia tributaria effettui un'istruttoria che conduca ad un procedimento penale nei confronti dei soggetti coinvolti. In base alla decisione del tribunale penale, le parti possono essere ritenute responsabili per aver commesso il reato di:

- Costituzione (ex novo o acquisto) di entità, qualificate come false imprese<sup>65</sup> o,
- Compimento di operazioni non finalizzate all'esercizio di attività commerciale<sup>66</sup>.

Nel caso in cui il danno causato non raggiunga la soglia di punibilità prevista dal codice penale, gli organismi di controllo possono avviare procedimenti amministrativi nello stesso senso, perseguendo gli stessi illeciti amministrativi:

- Costituzione (ex novo o acquisto) di entità, qualificate come false imprese<sup>67</sup> o,
- Compimento di operazioni non finalizzate all'esercizio di attività commerciale<sup>68</sup>.

Successivamente, le forze dell'ordine potrebbero utilizzare i procedimenti civili con l'obiettivo di dichiarare la persona giuridica (falso imprenditore) inesistente.

Questo approccio è possibile, quando si riesce a dimostrare che il soggetto giuridico è stato costituito violando le norme obbligatorie del diritto civile relative alla costituzione delle persone giuridiche. Ad esempio, questo sarebbe possibile nel caso in cui:

---

<sup>65</sup> Art. 215, Codice Penale Kazako.

<sup>66</sup> Art. 216, Codice Penale Kazako.

<sup>67</sup> Art. 154, Codice Amministrativo Kazako.

<sup>68</sup> Art.154-1, Codice Amministrativo Kazako.

- La persona giuridica è stata costituita da un soggetto privo di capacità giuridica (defunto o portatore di handicap);
- La persona giuridica è stata costituita in assenza di conoscenza del soggetto, che è stato registrato come fondatore (in caso di furto ID, passaporto o altro documento d'identità, senza la consapevolezza del proprietario);
- La persona giuridica è stata costituita in violazione di altre norme obbligatorie che presiedono alla costituzione delle persone giuridiche.

In alternativa, le autorità preposte possono cercare di invalidare i negozi giuridici che sono stati conclusi senza l'intenzione di esercitare effettivamente attività imprenditoriale.

Questo approccio può essere utilizzato in quei casi in cui è impossibile dichiarare l'inesistenza della persona giuridica, ma è stato dimostrato nel procedimento penale o amministrativo che le operazioni poste in essere non avevano lo scopo di esercitare attività imprenditoriale, ed anzi erano operazioni volte a truffare le controparti (falsi prestiti) o a danneggiare lo Stato attraverso frodi fiscali.

La dichiarazione di inesistenza della persona giuridica avrà conseguenze nello stesso senso anche per quanto riguarda tutti gli atti giuridici posti in essere dalla stessa sin dal momento della sua costituzione.

La dichiarazione di nullità degli atti e dei negozi giuridici avrà effetto sin dal momento della loro conclusione.

Di conseguenza le autorità fiscali possono affrontare i contribuenti (controparti), che hanno posto in essere operazioni con una falsa impresa, o quelli che hanno posto in essere operazioni senza l'obiettivo di esercitare attività commerciale, con la conseguenza di poter dichiarare nulle tali transazioni dal punto di vista civilistico e di poter considerare tali anche le conseguenze fiscali derivanti delle stesse, ai sensi delle norme tributarie.

Così vale a dire, i pagamenti effettuati in relazione alle operazioni invalidate diventeranno oneri non deducibili<sup>69</sup> e anche i crediti IVA realizzati sulla base delle transazioni dichiarate nulle saranno considerati inesistenti, quindi le

---

<sup>69</sup> Art. 115, Codice Tributario kazako.

richieste di rimborso IVA o di riconoscimento di credito IVA diventeranno nulle<sup>70</sup>.

Questi sono gli attuali approcci adottati in Kazakistan per combattere l'imprenditoria fittizia e le frodi che ne derivano, ed avere la conseguenza giuridica della nullità degli atti collegati posti in essere, con conseguente dichiarazione di nullità delle stesse operazioni ai fini della normativa fiscale, che conduce all'indeducibilità dei costi nonché alla perdita del diritto al rimborso IVA.

## **2.5 Potenziale GAAR e competitività del Kazakistan nel contesto territoriale**

L'introduzione della GAAR in Kazakistan, costantemente rimandata, dovrebbe essere analizzata anche in un'ottica più ampia, cioè regionale. Non molto tempo fa, il Kazakistan è diventato membro dell'Unione Economica Eurasiatica (EEU) con altri quattro paesi della regione<sup>71</sup>. Mentre i Paesi dovrebbero collaborare come parte di una unione economica, in realtà competono anche per gli investimenti. Il Kazakistan chiaramente compete per gli investimenti e lo sviluppo della sua economia, con un concorrente gigante come la Russia. Rispettivamente, il Kazakistan ha l'obiettivo di preservare la sua attrattiva imprenditoriale e fiscale, così da competere con gli altri membri EEU e gli altri Paesi confinanti con la regione dell'Asia centrale, compresa la Mongolia. Pertanto, gli autori indagano qui brevemente, se l'introduzione della GAAR può essere vista come una potenziale minaccia per l'erosione della capacità attrattiva del regime fiscale Kazako in confronto ad altri Stati, nonostante ciò non sia stato pubblicamente annunciato come preoccupazione politica.

Sulla base dello studio condotto dagli autori di questo articolo, al momento non ci sono proposte di GAAR nei sistemi fiscali degli altri Stati membri EEU e dei Paesi vicini.

---

<sup>70</sup> Art. 257, Codice Tributario kazako.

<sup>71</sup> L'Unione economica eurasiatica è entrata in vigore il 1 gennaio 2015 tra il Kazakistan, l'Armenia, la Bielorussia, la Kirghizistan e la Russia.

Tuttavia, in Russia negli ultimi 15 anni si sono sviluppate diverse correnti giurisprudenziali per la lotta agli schemi fiscalmente abusivi ed elusivi<sup>72</sup>. Fra le quali vi sono le seguenti<sup>73</sup>: la buona fede del contribuente<sup>74</sup>, ingiustificati benefici/arricchimenti fiscali<sup>75</sup>, sostanza (realtà) dell'attività economica<sup>76</sup>, dottrina sull'abuso del diritto<sup>77</sup> e le transazioni effettuate in violazione dell'ordinamento giuridico<sup>78</sup>, seppur basate su norme del codice civile. Nella tabella che segue, si può osservare lo sviluppo degli IDE (investimenti diretti esteri) in Russia in relazione all'introduzione della dottrina anti-abuso.

### Volume di IDE in Russia per gli anni 1998-2013<sup>79</sup>

	Per anno in mln USD	Dottrine GAAR
1995	2,065	
1996	2,579	
1997	4,865	
1998	2,761	
1999	3,309	
2000	2,714	
2001	2,748	Dottrina della buona fede
2002	3,461	
2003	7,958	

<sup>72</sup> Si veda D. VINNITSKIY, *Tax Planning and Abusive Practices in Domestic and International Tax Law: the main trends in the development of legislative and judicial doctrines*.

<sup>73</sup> Si veda Ibid. e Y.IGOSHINA, *GAAR as an instrument to regulate international taxation*. «Economy and Law», No. 07-08 2015, (headings of the article and journal are translated from Russian).

<sup>74</sup> Si veda la decisione della Corte Costituzionale n. 138-O del 25 luglio 2001, sulla richiesta del Ministro Russo per le imposte e tasse di un chiarimento sul Decreto della Corte Costituzionale della Federazione Russa del 12 ottobre 1998 nella causa sulla costituzionalità del paragrafo 3 dell'art. 11 del legge della Federazione Russa "sulla base del sistema fiscale nella Federazione Russa" e sul Decreto della Corte Costituzionale della Federazione Russa n. 3 del 20 febbraio 2001 nella causa sulla costituzionalità del secondo e del terzo paragrafo dell'art. 7 della Legge Federale "sull'IVA" in relazione alla denuncia della società per azioni "VOSTOKNEFTRESURS".

<sup>75</sup> Risoluzione del Plenum della Corte Arbitrale Suprema della Federazione Russa n. 53 del 12 ottobre 2006 "Sulla valutazione da parte dei giudici arbitrali del diritto del contribuente alle agevolazioni fiscali".

<sup>76</sup> Risoluzione della Presidenza della Federazione Russa n. 9299/08 dell'11 novembre 2008 nella causa della società per azioni "Kestroy 1".

<sup>77</sup> Art. 10 Codice Civile della Federazione Russa.

<sup>78</sup> Art. 169 Codice Civile della Federazione Russa.

<sup>79</sup> I dati sono stati reperiti sul sito della Banca Mondiale.

2004	15,444	
2005	15,508	
2006	37,595	Ingiustificato arricchimento
2007	55,874	
2008	<b>74,783</b>	Dottrina dell'abuso del diritto
2009	<b>36,583</b>	
2010	43,168	
2011	55,084	
2012	50,587	
2013	<b>69,219</b>	
2014	22,857	

La crescita del flusso di investimenti in Russia non indica alcuna significativa diminuzione nei primi anni 2000, tale da poter essere in alcun modo ricondotta alla GAAR. Nel 2009 si è verificata una significativa riduzione che potrebbe essere attribuita all'introduzione della dottrina sull'abuso del diritto, che è stata introdotta in Russia nel 2008. Tuttavia gli autori non condividono tale visione e, piuttosto, suggeriscono che gli Investimenti Diretti Esteri calcolati prendendo come base le attività con investimenti esteri, riflettono anche il valore di attività sottostanti. Si può notare un forte aumento degli investimenti diretti esteri nel 2008 ed il successivo declino nel 2009, in corrispondenza anche con il prezzo del petrolio, il quale puntava a raggiungere i 200 dollari al barile poco prima della crisi, sceso sotto i 50 dollari al barile dopo la crisi finanziaria mondiale.

Inoltre, mentre gli investitori che pongono in essere operazioni fiscalmente abusive possono chiaramente prendere nota di una previsione quale la GAAR, per molti investitori l'introduzione di alcune delle dottrine illustrate indica anche l'affermazione di potere ed indipendenza delle Corti, ciò che starebbe ad indicare un crescente grado di maturità del sistema giudiziario e legale nonché dello Stato di diritto stesso, che favorisce gli investitori a lungo



termine che non mirano unicamente ad un profitto nel breve periodo abusando di diritti spettanti ad altri investitori.

Pertanto, mentre alcuni sostenitori della tesi secondo cui la GAAR ha influenza negativa sugli IDE possono chiaramente prendere l'esempio russo come punto di riferimento, gli autori intendono sostenere il contrario sulla base della logica sopra illustrata. Ogni ulteriore discussione richiederebbe, tuttavia, adeguate analisi economiche.

Gli autori comprendono la difficoltà di misurare l'influenza indiretta della GAAR sugli investimenti, poiché, come è stato correttamente notato da Silvani, potrebbe essere possibile calcolare l'aumento diretto delle entrate fiscali dovuto al funzionamento della GAAR, ma non sarebbe altrettanto facile comprendere quanti investimenti, e conseguente gettito fiscale, in più si potrebbero ottenere senza introdurre alcuna clausola di tal genere. Inoltre, la Russia può essere un esempio di Paese che, nella visione di Shon, continuerebbe comunque a ricevere investimenti sul proprio territorio, indipendentemente dai mutamenti dell'ordinamento giuridico dello Stato, fintanto che tali mutamenti rimangono ragionevoli.

Anche in Bielorussia, la pratica dimostra che le autorità fiscali sono in grado di trovare metodi per contrastare alcune operazioni, nonostante l'assenza di una GAAR. Ad esempio, possono contestare i contratti conclusi da società residenti con soggetti non residenti, che non presentano dichiarazione nel proprio Paese di residenza. Se, inoltre, è accertato che il non residente è un contribuente moroso o addirittura posto in liquidazione, le autorità fiscali possono trattare i pagamenti a tali soggetti non residenti come reddito della società residente e sottoporlo ad imposizione, applicando anche le relative sanzioni<sup>80</sup>.

Pertanto, dal momento che altre grandi economie della regione hanno già iniziato a seguire la giurisprudenza sviluppatasi per la lotta all'elusione fiscale, gli autori di questo articolo credono che il Kazakistan non avrebbe più un ruolo innovatore introducendo la GAAR nel codice fiscale, la quale, ammesso che funzioni correttamente, non dovrebbe compromettere l'attrattività del sistema fiscale ma, al contrario, potrebbe ispirare altri Stati membri

---

<sup>80</sup> Cfr. KPMG Global Corporate Tax Handbook, 2014.

dell'Unione Economica Eurasiatica ed altri Paesi nella regione a fare altrettanto.

L'esistenza di comportamenti fiscalmente abusivi, che non possono essere contrastati mediante l'utilizzo di alcuna SAAR, né attraverso le dottrine civilistiche, nella visione degli autori, dovrebbe senza dubbio portare all'introduzione della GAAR in Kazakistan. Allo stesso tempo, gli autori concordano nel ritenere che l'introduzione di tale clausola generale dovrebbe avvenire osservando le migliori pratiche a tenendo in considerazione che il Kazakistan è un Paese in via di sviluppo, dove nessun organo amministrativo e nessun Tribunale ha esperienza di interpretazione teleologica delle norme, né è preparato a confrontarsi con ciò e, dunque, la GAAR dovrebbe assicurare le misure di salvaguardia e garantire il rispetto dei principi dello Stato di diritto.

Nella sezione successiva di questo articolo, gli autori esamineranno la formulazione della prima proposta di GAAR in Kazakistan per individuarne le carenze e suggerire possibili miglioramenti, basati sulle pratiche di altri Paesi e sugli studi condotti da studiosi stranieri e gruppi di ricerca.

### **3. Riesame della proposta di GAAR in Kazakistan**

#### **3.1 Valutazione della proposta di GAAR in Kazakistan**

La prima formulazione della GAAR, che è a disposizione del pubblico, è stata proposta con il progetto di modifica del codice tributario nel settembre 2013. Il progetto, di cui all'articolo 556-1 era del seguente tenore:

*"Articolo 556-1. Prevalenza della sostanza economica sulla forma nell'implementazione dei controlli fiscali.*

*Quando viene scoperta (nel corso di un controllo fiscale) un'istanza di prestazione (impegno) di un contribuente (agente fiscale) o un gruppo di contribuenti (agenti fiscali) di azioni, transazioni o operazioni commerciali che non hanno una giustificazione economica ulteriore rispetto alla riduzione del carico fiscale, le autorità fiscali determinano l'onere fiscale di tali contribuenti (agenti fiscali) senza tener conto delle suddette azioni, transazioni o operazioni commerciali. Un elenco di azioni, transazioni o operazioni commerciali che tipicamente non hanno giustificazione economica ulteriore rispetto alla riduzione del carico fiscale è stabilito dal Governo della*

*Repubblica del Kazakistan sulla base delle raccomandazioni del Consiglio di consulenza in materia fiscale*"<sup>81</sup>.

Durante i mesi estivi del 2014, ha iniziato a circolare in Kazakistan una nuova versione della possibile GAAR. Tale versione è formulata come segue:

*"Articolo 556-1. Ai fini dei controlli fiscali, la sostanza prevale sulla forma. Le autorità fiscali che conducono controlli fiscali, possono ignorare ogni atto o omissione posti in essere da un contribuente o da un gruppo di contribuenti, incluse tutte le attività o le altre operazioni, nel caso in cui (a) manchi di sostanza economica e (b) provochi una riduzione del carico fiscale; e le autorità fiscali non devono tener conto di tale atto o omissione nella determinazione della responsabilità fiscale del contribuente*"<sup>82</sup>.

Come si può notare da una prima lettura, la formulazione e la struttura della disposizione sono leggermente cambiate rispetto alla versione in circolazione nel settembre 2013, che prevedeva il diritto delle autorità fiscali di disconoscere entrambi –atti giuridici o omissioni che mancavano di sostanza economica e portavano ad una riduzione del carico fiscale.

Il testo e la posizione della GAAR all'interno del codice tributario la renderebbero applicabile a tutti i settori della fiscalità - imposte indirette, dirette, regimi fiscali speciali e agli altri pagamenti obbligatori regolati dal codice tributario.

Gli *elementi oggettivi* della proposta di previsione postulano la ricerca di atti o omissioni che manchino di sostanza economica, che abbiano come risultato la riduzione del carico fiscale. Supponendo che queste condizioni siano soddisfatte, le autorità fiscali possono disconoscere tali atti, transazioni e operazioni commerciali. Inoltre, un elenco di tali operazioni doveva essere elaborato dal governo sulla base delle raccomandazioni del Consiglio di consulenza in materia fiscale, in conformità alla formulazione inizialmente proposta, ma ciò non è stato possibile essendo stata eliminata del tutto la clausola con la seconda versione della norma. L'intenzione del contribuente o

---

<sup>81</sup> Traduzione non ufficiale, gentilmente offerta da Mr. Bakhytzhan Kadyrov, Associato di Morgan Lewis's Business and Finance Practice ad Almaty ed anche vicepresidente del Gruppo di lavoro fiscale alla Camera di Commercio Americana ad Almaty, Kazakistan.

<sup>82</sup> Traduzione di Maiya Dzhaembayeva, Ricercatrice CATRC e curata dal Prof. John Prebble.

altri *elementi soggettivi* non vanno presi in considerazione e non sono nemmeno parte dell'attuale proposta.

La conseguenza legale dell'applicazione della GAAR (se adottata nell'ultima formulazione) consisterebbe nella possibilità delle autorità tributarie di accertare la responsabilità fiscale del contribuente a prescindere dagli atti o dalle transazioni poste in essere. Quindi, le operazioni rimarrebbero valide, ma l'accertamento sarebbe basato sulla sostanza economica anziché sulla forma giuridica degli atti.

La regola, attualmente, non specifica cosa dovrebbe essere alla base dell'accertamento – quale tipologia di operazioni, in particolare, vada presa in considerazione per l'accertamento.

Al fine di analizzare la regola più attentamente, gli autori desiderano confrontarla con i principi alla base di una buona clausola generale anti-abuso come riassunti dalla relazione Aaronson, preparata per il governo del Regno Unito prima dell'introduzione della GAAR<sup>83</sup> e anche con le raccomandazioni fornite dal Comitato Shome<sup>84</sup> per il governo indiano prima introduzione della GAAR<sup>85</sup>.

Nel report per il Regno Unito, Aaronson unitamente al Comitato consultivo ha identificato i principi che una buona GAAR dovrebbe prevedere per essere efficace e, allo stesso tempo, per assicurare certezza al pubblico, tollerando la pianificazione fiscale ragionevole e prevenendo l'abuso di potere delle autorità fiscali. Una tale norma, nell'opinione di Aaronson, dovrebbe essere redatta restrittivamente e contenere alcune misure di salvaguardia.

---

<sup>83</sup> Si veda il report di G. AARONSON, *A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*, 2011.

La relazione e successivamente la GAAR nel Regno Unito, sono stati scelti a causa della intenzione prima del reporter e poi del legislatore di implementare una GAAR in grado di assicurare certezza al pubblico, preservare l'attrattività del sistema fiscale del Regno Unito, e allo stesso tempo essere strumento efficace per combattere l'evasione fiscale. Così come in Kazakistan, l'introduzione della regola legislativa è stata a lungo dibattuta nel Regno Unito e, pertanto, lo studio precedente l'introduzione della regola, dal punto di vista degli autori, può essere una lezione da prendere in considerazione per il Kazakistan.

<sup>84</sup> Report del Comitato Shome sulla GAAR, 2012.

<sup>85</sup> La GAAR in India sarà effettivamente in vigore dal 1 aprile 2018 e disciplinata nella sezione XA della Legge sull'Imposta sul Reddito del 1961.

In particolare, i seguenti principi potrebbero essere fondamentali nella visione di Aaronson, da assicurare nella redazione di una clausola generale anti-abuso:

1. dovrebbe contenere delle indicazioni (di massima e non esclusive) circa le definizioni dei termini utilizzati dalla norma stessa;
2. l'onere della prova dovrebbe essere a carico delle autorità fiscali;
3. dovrebbe prevedere una procedura chiara per invocare la GAAR;
4. dovrebbe prevedere l'istituzione ed il funzionamento di un apposito comitato consultivo che monitori l'applicazione della GAAR.

Applicando i principi di Aaronson, entrambe le proposte di GAAR per il Kazakistan probabilmente risulterebbero troppo generali, dato che l'ultima formulazione, quella risalente al 2014, è addirittura più ampia di quella del 2013, per via dell'inclusione della categoria degli "atti omessi" e dell'eliminazione di una lista di operazioni economiche che potrebbero rientrare nel campo applicativo della GAAR predisposta anticipatamente dal governo. Aaronson considererebbe queste proposte troppo generali perché non prevedono alcuna garanzia, lasciano piena discrezionalità alle autorità fiscali nell'interpretazione della norma, dei termini ivi previsti, senza dare indicazioni sui provvedimenti amministrativi da adottare nell'attuazione della norma.

Così, al contrario, la GAAR attualmente in vigore nel Regno Unito, come raccomandato da Aaronson, viene applicata solo a costruzioni abusive previste dalla norma<sup>86</sup>, così le autorità fiscali da un lato e, i contribuenti dall'altro, sono guidati, in una certa misura, dalla norma e conoscono la *ratio* della stessa<sup>87</sup>. Nella relazione, Aaronson propone di escludere esplicitamente

---

<sup>86</sup> Si veda la sezione 5 "General Anti-Avoidance Rules", Legge Finanziaria 2013.

Sezione 206, par. 1: "Questa parte ha effetto ai fini di contrastare vantaggi fiscali derivanti da regime fiscale abusivi".

<sup>87</sup> Ibid, Sezione 207, par. 2, Estratto delle indicazioni di ciò che può essere considerato come accordo abusivo:

(2) Gli accordi fiscali sono "abusivi" se sono accordi volti alla conclusione o alla conduzione di ciò che non può ragionevolmente essere considerato come una linea di condotta ragionevole in relazione alle disposizioni fiscali in materia, tenuto conto di tutte le circostanze fra cui:

(a) se gli effetti sostanziali di tali accordi siano conformi ai principi (espliciti o impliciti) e agli obiettivi politici alla base della disposizione,

(b) se i mezzi per raggiungere tali risultati coinvolgono uno o più passaggi artificiosi o anormali, e

(c) se le disposizioni hanno lo scopo di sfruttare le eventuali carenze nelle disposizioni normative.

la pianificazione fiscale ragionevole dal campo di applicazione della GAAR e anche gli accordi che non mirano ad evitare la tassazione<sup>88</sup>, ma queste raccomandazioni non sono state seguite esattamente dal legislatore, di conseguenza l'indicazione di un accordo fra quelli abusivi esclude in certa misura, di per se stessa, il ragionevole corso delle cose.

Analogamente alla raccomandazione di Aaronson, il Comitato Shome raccomanda, inoltre, al governo indiano di includere le definizioni dei termini fondamentali contenuti nella norma, come "sostanza commerciale" o "soggetto collegato"<sup>89</sup>. Il Comitato raccomanda anche di escludere le modalità consentite di attenuazione del carico fiscale dal campo di applicazione della GAAR, fornendo un elenco indicativo di operazioni che non sono coperte dalla norma (lista negativa)<sup>90</sup>.

Per soddisfare tali garanzie, la norma kazaka dovrebbe definire, o quantomeno indicare, cosa costituisce "atto" o "omissione" privo/a di sostanza economica<sup>91</sup>. Pertanto, l'inclusione iniziale della disposizione concernente la responsabilità del governo di predisporre un elenco delle transazioni che sarebbero soggette alla GAAR, renderebbe la proposta più vicina agli standard previsti dalla Aaronson e Shome. Ciò che è importante, è che tale elenco per essere maggiormente efficace non dovrebbe essere un numero chiuso.

Un'altra tutela suggerita da Aaronson<sup>92</sup> ed introdotta dal legislatore nella previsione normativa, è l'attribuzione dell'onere della prova in capo

---

Si veda anche la Sezione 207 paragrafi 4 e 5:

(4) Ognuno dei seguenti è un esempio di ciò che potrebbe indicare un accordo fiscalmente abusivo:

(a) gli accordi determinano una quantità di reddito, profitti o guadagni a fini fiscali che è significativamente inferiore alla quantità dei medesimi a fini economici,

(b) gli accordi comportano deduzioni o perdite di un importo a fini fiscali che è significativamente superiore all'importo a fini economici, e

(c) gli accordi determinano una domanda di rimborso o di accredito delle imposte (incluse quelle estere) che non è stato, ed è improbabile che sarà, versato ma in ogni caso solo se è ragionevole presumere che un tale risultato non era quello previsto quando sono state emanate le disposizioni fiscali relative.

(5) Il fatto che l'accordo fiscale, conforme alla prassi consolidata, sia stato accettato, nel momento della stipulazione, dall'Ufficio delle Entrate britannico (HMRC) che si è mostrato in accordo con tale prassi consolidata, è esemplificativo di ciò che potrebbe essere considerato come accordo non abusivo.

<sup>88</sup> Aaronson, sopra nota 83, p.45.

<sup>89</sup> Report Shome, sopra nota 84, pp. 5 e 26.

<sup>90</sup> Ibid, pp. 7 e 35.

<sup>91</sup> Per un esempio di una possibile definizione si veda la sezione 97, sopra nota 85.

<sup>92</sup> Aaronson, sopra nota 83, p. 49.

all'amministrazione finanziaria<sup>93</sup>. Così, se un funzionario fiscale considera una determinata operazione abusiva, deve informare il contribuente e spiegargli il motivo per cui ritiene che il vantaggio derivante da una specifica disposizione sia abusivo. Inoltre, l'ufficio dovrebbe stabilire delle contromisure che ritiene necessarie ed informare il contribuente sul tempo a sua disposizione per fare delle osservazioni e, può anche stabilire le azioni che il contribuente può effettuare al fine di evitare la contromisura proposta<sup>94</sup>. Un requisito simile alle responsabilità dell'onere della prova è stato proposto dal Comitato Shome ed accettato dal governo indiano<sup>95</sup>.

Contrariamente, il progetto del Kazakistan non ha menzionato le procedure che le autorità fiscali devono seguire per l'attuazione della GAAR lasciando, così, piena discrezionalità ai funzionari. Né, la proposta di norma accenna a se l'onere della prova appartiene alle autorità fiscali o al contribuente.

L'ultima salvaguardia suggerita da Aaronson ed accolta da parte del legislatore britannico riguarda la costituzione di uno speciale gruppo consultivo preposto alla valutazione autonoma circa l'applicabilità della GAAR<sup>96</sup>. Nel rispetto delle regole procedurali preposte all'applicazione della GAAR nel Regno Unito, le autorità fiscali non possono invocare la clausola senza informare il Comitato Consultivo. Anche se, il Comitato Consultivo non ha alcun potere legislativo o giudiziario, né i pareri che esprime sono vincolanti, la sua posizione sul punto deve essere richiesta dalle autorità fiscali in ciascun caso particolare, che potrebbe anche riguardare le prove giudiziarie<sup>97</sup>. Nella visione di Aaronson, a poco a poco, i pareri emessi dal gruppo consultivo potranno servire come una sorta di guida non vincolante, illustrativa, per tutte le parti interessate. Allo stesso modo, il Comitato Shome ha raccomandato l'introduzione di un Comitato Consultivo sull'applicazione della GAAR. Tale suggerimento è stato accolto dal Governo indiano, ma il Comitato ha assunto più potere rispetto a quello istituito nel Regno Unito. In India, le decisioni del Comitato Consultivo sono vincolanti per i contribuenti e

---

<sup>93</sup> Si veda Tabella 43 sulla "Clausola Generale Anti-Abuso: Requisiti procedurali", Legge Finanziaria 2013.

<sup>94</sup> Ibid. Tabella 46.

<sup>95</sup> Si veda A. GIRI, *25 key takeaways from final Shome Committee report on GAAR*, *International Tax Review*, 2013.

<sup>96</sup> Si veda la Tabella 46, sopra nota n. 93.

<sup>97</sup> Si veda "Advisory Panel Terms of References"

le autorità fiscali coinvolte nel caso concreto. L'applicabilità di un approccio simile in Kazakistan verrà trattata dagli autori nel prossimo paragrafo 3.4.

In generale, secondo l'opinione di Aaronson<sup>98</sup>, e anche di Silvani<sup>99</sup>, la norma elaborata in termini maggiormente restrittivi è di più agevole applicazione ed assicura più certezza e prevedibilità ai contribuenti, in quanto dovrebbe garantire la possibilità agli stessi di impegnarsi in una pianificazione fiscale ragionevole e responsabile.

Il Comitato Shom ha elaborato alcune raccomandazioni in più rispetto alla relazione di Aaronson. Ad esempio, è stato suggerito all'India di introdurre la GAAR immediatamente, ma di differirne l'effettiva entrata in vigore di 3 anni. Così permettendo una maggior conoscibilità della stessa da parte dei contribuenti e, permettendo ai funzionari delle amministrazioni finanziarie di capire come gestire le nuove responsabilità. Dal punto di vista degli autori, il medesimo approccio potrebbe essere validamente praticato anche in Kazakistan e potrebbe anche essere preso in considerazione dagli uffici di Stato per lavorare all'introduzione della GAAR.

Altre raccomandazioni del Comitato Shom, che invece non vengono seguite attualmente per la GAAR in Kazakistan, sono: l'esclusione delle operazioni infra-gruppo dall'applicazione della clausola generale, escludendo specifiche transazioni. La relazione fra la GAAR e i trattati fiscali, verrà analizzata successivamente nell'articolo.

### **3.2 La critica dell'opinione pubblica sulla GAAR in Kazakistan è ragionevole?**

Apparentemente, la comunità imprenditoriale in Kazakistan è fortemente contraria alla proposta di Art. 556-1 e sarà una questione principalmente politica il fatto che diventi o meno legge.

Sulla base dell'opinione di uno dei principali studi legali locali<sup>100</sup>, l'attuale versione dell'articolo dovrebbe essere rivista per assicurare che:

1) la norma sia applicabile solo durante controlli fiscali documentati per assicurare che vi siano prove documentali per attestare le violazioni;

---

<sup>98</sup> Aaronson, sopra nota 83, p.3.

<sup>99</sup> Silvani, sopra nota 9.

<sup>100</sup> Opinione degli studi legali in Kazakistan, GRATA.



- 2) la norma sia applicabile solo alle operazioni con parti correlate;
- 3) ci sia un principio che impedisce l'abuso della norma da parte delle autorità fiscali.

Sulla base dell'opinione del settore imprenditoriale presentate da Deloitte Kazakhstan<sup>101</sup>, la normativa GAAR dovrebbe rispettare una serie di criteri ed essere introdotta gradualmente, così che il mondo degli affari possa comprendere i cambiamenti in arrivo, preparandosi agli stessi. In questo senso, per esempio, le imprese si aspettano:

- 1) principi anti-abuso chiari, così che le nuove norme non complichino l'onere amministrativo incombente sui contribuenti;
- 2) indicazioni esaustive per chiarire che le disposizioni della legge nazionale e dei trattati fiscali prevarranno sulla GAAR domestica;
- 3) creazione di un gruppo speciale all'interno delle autorità fiscali che sarà responsabile delle consultazioni con i contribuenti sulla normativa anti-abuso.

I più recenti tentativi di introdurre la GAAR, nel 2014, sono stati contestati dalla Associazione dei contribuenti del Kazakhstan, sia dall'Associazione degli Imprenditori, che sono attualmente i due i principali esponenti degli interessi del settore privato. La possibile introduzione della GAAR sta provocando diverse reazioni del settore dei traffici commerciali, fra le società di consulenza e gli studi legali.

Secondo di autori, conformemente ai principi previsti nella relazione Aaronson, le aspettative e le preoccupazioni dell'opinione pubblica in Kazakhstan sono ragionevolmente giustificate e dovrebbero essere prese in considerazione dal legislatore. Il dibattito politico sulla GAAR affronta soprattutto questioni quale la prevedibilità da parte dei contribuenti del trattamento fiscale applicabile ai loro comportamenti e la certezza delle transazioni giuridiche. Di conseguenza<sup>102</sup>, i contribuenti assumono una posizione precisa nei confronti della GAAR, che è quella di volere una normativa particolarmente chiara, corredata da istruzioni ampie e dettagliate, la quale assegni l'onere della prova sulle autorità fiscali, assicurando che

---

<sup>101</sup> A. MAHON, *Norms on prevention of tax-avoidance*. Kapital, 11 November 2014.

<sup>102</sup> Ernst&Young Kazakhstan, per mezzo del Partner che sostiene la posizione generale dei contribuenti e dei loro rappresentanti, ha presentato la propria posizione alla Nona Conferenza fiscale in Kazakhstan.

l'applicazione della GAAR sia supportata da fatti reali. Inoltre, la GAAR dovrebbe contenere la previsione di una franchigia certa, al di sotto della quale le operazioni non dovrebbero essere soggette alla GAAR, non dovrebbe rientrare nel capo applicativo della stessa la legittima applicazione di incentivi fiscali e, quindi, la GAAR dovrebbe essere applicata solo quando viene riscontrata l'intenzione di evitare o ridurre l'imposizione.

### **3.3 Comparazione fra la proposta kazaka di GAAR e la proposta di inserire una GAAR nella disciplina CCCTB: c'è qualcosa da imparare?**

Oltre ai principi elaborati da Aaronson nel suo studio, gli autori sono interessati anche a comprendere se l'attuale dibattito europeo sulla proposta di una GAAR comune a tutti gli Stati membri possa essere un buon esempio da seguire per un Paese in via di sviluppo quale il Kazakistan. In questa parte, gli autori prenderanno in considerazione la proposta di introdurre una GAAR nella disciplina CCCTB e la previsione di GAAR come suggerita dalla Raccomandazione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva (ATP Recommendation).

Nel 2011, come parte della proposta di Direttiva relativa ad una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB<sup>103</sup>), è stata suggerita l'introduzione di una clausola anti-abuso, formulata nei seguenti termini<sup>104</sup>:

*"Le transazioni artificiali realizzate al solo fine di evitare l'imposizione devono essere ignorate ai fini della determinazione della base imponibile.*

*Il primo comma non si applica alle attività commerciali autentiche in cui il contribuente è in grado di scegliere tra due o più possibili operazioni che hanno lo stesso risultato commerciale, ma che producono differenti base imponibile".*

Il concetto di "unico scopo" del primo comma è stato già ampiamente discusso dalla dottrina, la quale sostiene che tale formulazione potrebbe essere facilmente abusata, in quanto vi possono essere ulteriori ragioni alla

---

<sup>103</sup> Proposta di Direttiva del Consiglio relativa ad una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), COM (2011) 121/4, 2011/0058 (CNS).

<sup>104</sup> Ibid. Art. 80.

base delle scelte dei contribuenti di porre in essere una determinata operazione, differenti dal mero ottenimento di vantaggi fiscali; per questo motivo la disposizione non potrebbe trovare applicazione nei casi in cui il vantaggio fiscale non è l'unica giustificazione alla base dell'operazione. Pertanto, è stato proposto di sostituire la parola "unico" con "una delle ragioni" (o qualcosa che abbia il medesimo significato), così che diventi più arduo per i contribuenti dare prova che i vantaggi fiscali non sono una delle ragioni alla base della scelta del contribuente di porre in essere una determinata operazione<sup>105</sup>.

Il secondo comma, invece, non è stato contestato dalla dottrina. Questo progetto è unico, perché funziona come una clausola di salvaguardia, che dovrebbe impedire alla GAAR di penalizzare le situazioni in cui i contribuenti scelgono la più favorevole delle opzioni disponibili per realizzare transazioni commerciali genuine. In altre parole, la GAAR dovrebbe tollerare transazioni abusive che hanno finalità economiche ulteriori e poste in essere all'interno delle maglie del tessuto normativo, per ottenere il miglior risultato possibile dal punto di vista fiscale. A questo punto si pone un quesito: il risultato è effettivamente quello voluto dalla Commissione europea? È, altresì, necessario mantenere questa clausola di salvaguardia nel testo dell'articolo? Le pubblicazioni relative dell'Unione Europea<sup>106</sup>, messe a disposizione prima della proposta di Direttiva sulla CCCTB, non commentano tale clausola. Con tali pubblicazioni, il *Business Europe Task force* sulla CCCTB ha affermato che il mondo degli affari è contrario all'inclusione della GAAR nella Direttiva a causa dell'incertezza che ne potrebbe derivare e che, nel caso in cui la clausola venisse inclusa, tale settore tenderà ad optare per la CCCTB solo se la norma sarà "*strettamente aderente al concetto di costruzione di puro artificio ed in alcun modo confliggente con le attività economiche poste in essere in buona fede*"<sup>107</sup>, che poi altro non è se non l'attuale formulazione della norma stessa. Questa opinione è stata condivisa dal gruppo EBIT, che

---

<sup>105</sup> Per un approfondimento sul tema, si veda J. FREEDMAN, sopra nota 14, p. 170.

<sup>106</sup> Comunicazione UE precedenti alla proposta di CCCTB.

<sup>107</sup> Workshop sulla CCCTB, Comunicazioni e documenti sulla clausola anti-abuso nella CCCTB, Ottobre 2001, p.1.

ha approvato la previsione sulla "eccezione delle attività commerciali genuine".

A questo proposito Prebble ha espresso la sua preoccupazione<sup>108</sup>, che la clausola di salvaguardia è stata probabilmente ispirata alla dottrina del Regno Unito, in particolare quella emersa con il caso *Duke of West Minister*, che ha propeso per "l'interpretazione letterale e rigorosa" del dato normativo<sup>109</sup> che fu maggioritaria nel Regno Unito, Canada e Australia<sup>110</sup> fino al 1982, favorendo e giustificando pratiche abusive per molti anni<sup>111</sup>. Questa dottrina sostanzialmente consente ai contribuenti di sfruttare la propria ingenuità per ridurre il carico fiscale attraverso strumenti legittimi, analogamente a quanto permette l'attuale formulazione della CCTB.

*"Ognuno ha il diritto di gestire i propri affari, utilizzando la forma giuridica che gli consente di minimizzare il carico fiscale. In questo caso, nonostante la mancata approvazione da parte dei commissari fiscali o degli altri contribuenti, non può essere costretto a pagare maggiori imposte, come se avesse deciso di utilizzare una forma giuridica differente per la gestione della propria attività"*<sup>112</sup>.

Nonostante tale dottrina sia stata criticata dagli studiosi, non resta legata all'attuale previsione CCCTB. Secondo Prebble, "sarebbe un grande errore per l'Unione Europea inserire tale clausola di salvaguardia nella Direttiva", in quanto potrebbe potenzialmente creare lo stesso quadro giuridico determinato dal caso *Duke of West Minister*.

Con ciò, a differenza del progetto di GAAR kazako e della vecchia dottrina del Regno Unito, il progetto di CCCTB stabilisce che la clausola generale anti-abuso verrà applicata solo in caso di operazioni aventi quali unico fine l'elusione fiscale.

---

<sup>108</sup> Il Prof. Prebble ha espresso la sua preoccupazione sulla formulazione della proposta di GAAR all'interno della disciplina CCCTB, durante la conferenza "Jurisprudential perspective of taxation law", tenutasi dal 10 al 18 settembre 2015 alla Vienna University of Economics and Business, seguita da uno degli autori di questo articolo.

<sup>109</sup> Si veda VANISTENDAEL, sopra nota5, p.25

<sup>110</sup> Ibid., p.27.

<sup>111</sup> Si veda, per altri casi che, congiuntamente al caso *Duke of West Minister* sono stati richiamati dalle corti anche in situazioni chiaramente abusive: *HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance*.

<sup>112</sup> *IRC v. Duke of Westminster* (1936) 19 TC 490, [1936] AC 1.

Pertanto, in contrasto con la vecchia dottrina del Regno Unito, si deve distinguere tra le costruzioni artificiali e quelle che, invece, hanno una ragione economica alla base, mentre la vecchia dottrina era per giustificare le situazioni in cui le conseguenze fiscali erano assolutamente divergenti rispetto alla reale sostanza economica<sup>113</sup>. L'argomentazione contraria all'inserimento di una GAAR nella disciplina CCCTB, tuttavia, sostiene ancora che è piuttosto facile per un imprenditore attribuire sostanza economica ad un'operazione di pianificazione fiscale<sup>114</sup> e, quindi, qualificare tale operazione come avente sostanza economica, costruita rimanendo all'interno delle maglie della legge e perciò considerarla legittima nonostante sia stata posta in essere per ridurre il carico fiscale, non essendo quindi in linea con lo spirito stesso della legge.

Ricapitolando le opinioni sopra esposte, la proposta di GAAR nella disciplina CCCTB, potrebbe non essere l'esempio migliore né per i Paesi in via di sviluppo, né per quelli sviluppati, dal momento che le garanzie ivi previste potrebbero essere utilizzate abusivamente se mal interpretate. Gli autori di questo articolo comprendono che, molto probabilmente, le clausole di salvaguardia sono state inserite per preservare il diritto dei contribuenti ad una pianificazione fiscale legittima ma, tuttavia, alla luce del parere di Prebble e degli effetti della vecchia dottrina nel Regno Unito, la formulazione della norma attualmente proposta può comportare un uso improprio della clausola e, per questo, credono che andrebbe rivista nella sua formulazione. In particolare, una buona GAAR dovrebbe mirare a contrastare quelle operazioni in cui "uno degli scopi principali" è l'ottenimento di un vantaggio fiscale e, non dovrebbe permettere ai contribuenti di manipolare le previsioni normative al fine di ottenere il miglior risultato fiscale possibile, se i metodi dagli stesso impiegati sono abusivi e non si inseriscono fra le possibilità di pianificazione fiscale intenzionalmente fornite dagli Stati.

Nel 2012, la Commissione Europea ha emesso un aggiornamento non vincolante del testo della GAAR domestica, unitamente alla Raccomandazione

---

<sup>113</sup> *HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance* (approvata dal Comitato Consultivo con effetto dal 30 gennaio 2015), p.4.

<sup>114</sup> J.FREEDMAN, *supra* note 14, p.170.

sulla Pianificazione Fiscale Aggressiva (ATP Recommendation)<sup>115</sup> per promuovere una GAAR nazionale per gli Stati membri, al fine di contrastare le situazioni che non possono rientrare nel campo applicativo delle norme speciali anti-abuso<sup>116</sup>.

La clausola generale anti-abuso formulata nella raccomandazione recita quanto segue:

*“Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica»”*<sup>117</sup>.

Le parole “unico scopo” impiegate nella proposta di GAAR per la CCCTB, sono state costituite con le parole “fine essenziale” che, dal punto di vista della Commissione potrebbe essere considerato quale finalità principale dell'operazione, mentre tutti gli altri fini sarebbero relativamente trascurabili. Inoltre, analogamente alla Raccomandazione Aaronson, la raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva, elenca una serie di indizi di artificiosità delle operazioni, senza che tale elencazione vada considerata tassativa, dai funzionari statali e dai contribuenti<sup>118</sup>. La Raccomandazione, inoltre, suggerisce che le autorità fiscali effettuino una sorta di test per verificare se i benefici fiscali sono effettivamente stati ottenuti dai contribuenti. Per fare ciò, le autorità fiscali sono invitate a confrontare il carico fiscale derivante dall'operazione posta in essere dal contribuente con quello che ne sarebbe derivato qualora la medesima operazione non fosse stata posta in essere<sup>119</sup>. La clausola di salvaguardia è stata omessa nella Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva.

---

<sup>115</sup> Bruxelles, 6.12.2012 C(2012) 8806 final.

<sup>116</sup> P.to 4.1, Raccomandazione della Commissione del 6.12.2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva.

<sup>117</sup> P.to 4.2, Raccomandazione della Commissione del 6.12.2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva.

<sup>118</sup> P.to 4.4, Raccomandazione della Commissione del 6.12.2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva.

<sup>119</sup> P.to 4.7, Raccomandazione della Commissione del 6.12.2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva.

In assenza di una GAAR armonizzata e condivisa all'interno dell'Unione Europea, la proposta di clausola generale anti-abuso nella Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva serve da ispirazione, da osservare ed introdurre negli ordinamenti giuridici nazionali. Questo potrebbe rafforzare le attuali versioni di alcuni Stati membri, che hanno poca esperienza nell'applicazione della GAAR.

Paesi come il Kazakistan possono, allo stesso modo, prendere in considerazione la Raccomandazione in questione in quanto simile, nella sua essenza, alla proposta di GAAR kazaka. Tuttavia, va sottolineato che la GAAR suggerita va letta in combinato disposto con gli orientamenti e le spiegazioni fornite, per essere efficace ed assicurare la corretta tutela; in caso contrario la sola norma, così come formulata, risulterebbe di troppo ampia portata. Nel paragrafo che segue, gli autori ricapitolano i requisiti essenziali per la buona riuscita della GAAR in Kazakistan, sulla base dell'analisi e delle discussioni di cui sopra.

### **3.4 Modifiche suggerite alla proposta di GAAR in Kazakistan**

Dato il livello di pratiche abusive, non rientranti nel campo applicativo di alcuna norma speciale anti-abuso, poste in essere in Kazakistan, gli autori di questo articolo appoggiano l'intenzione di introdurre nel Paese una GAAR. Inoltre, gli autori appoggiano anche l'opinione pubblica che ritiene che l'attuale proposta di GAAR dovrebbe essere modificata per fornire maggior certezza ai contribuenti ed includere i principi per una GAAR efficace.

Così, trattando delle raccomandazioni di Aaronson e Shome, la norma dovrebbe fornire maggiori indicazioni circa la sua applicazione. In particolare, il legislatore kazako dovrebbe prendere in considerazione di introdurre nella formulazione normativa:

- La definizione o la più chiara indicazione di cosa debba intendersi per "atto od omissione privo di finalità economica", così come di altri termini fondamentali inclusi nella norma. Questo potrebbe essere meglio effettuato attraverso una elencazione non esaustiva di esempi e spiegazioni, piuttosto che attraverso definizioni stringenti, così che i contribuenti possano comprendere quali sono le tipologie di operazioni

che la GAAR mira a contrastare senza, al contempo, limitare le autorità fiscali ad un'interpretazione restrittiva.

- Le regole procedurali che le autorità fiscali dovrebbero seguire per invocare la GAAR. In particolare, la norma dovrebbe guidare le amministrazioni finanziarie nelle loro azioni – come devono notificare al contribuente che le operazioni poste in essere sono sospette, come si deve comportare il contribuente dopo aver avuto notizia di ciò, quali i requisiti devono sussistere per far sì che le autorità fiscali possano invocare la norma.

Per quanto riguarda la sostanza della norma, attualmente la proposta è di applicarla solo agli accordi privi di sostanza economica. A questo proposito, tornando al fatto che le operazioni possono avere una sostanza economica ed essere al tempo stesso abusive, gli autori suggeriscono di aggiungere un ulteriore requisito nella previsione normativa, così che la stessa possa ricomprendere nel suo campo applicativo tanto le operazioni prive di sostanza economica, quanto quelle che ne sono dotate ma, ad ogni modo, risultano abusive. Ed ecco che sorge un quesito: l'accordo abusivo deve definito o indicato nel testo della norma, oppure il riferimento del Codice Tributario può essere alle dottrine civilistiche sull'abuso del diritto?<sup>120</sup>

Secondo gli autori, la soluzione migliore potrebbe essere quella di indicare specificamente le operazioni commerciali abusive nel Codice Tributario stesso. Questo perché l'attuale formulazione delle dottrine civilistiche è piuttosto settoriale e potrebbe generare problemi interpretativi ulteriori, se presa quale punto di riferimento al di fuori del proprio contesto.

Attualmente la proposta normativa non contiene alcun riferimento agli elementi soggettivi comunemente impiegati quali, per esempio, "l'intenzione delle parti" o "lo scopo principale dell'operazione". Quest'approccio è quello che ritengono corretto anche gli autori, essendo alcuni degli elementi soggettivi difficili da dimostrare per entrambe le parti e, l'incapacità di darne prova può compromettere l'efficacia stessa della norma. Tale opinione è condivisa da Freedman, il quale considera gli elementi soggettivi quali nodo problematico nel contesto fiscale, avuto riguardo alla complessità del diritto

---

<sup>120</sup> Si veda il par. 2.3 di questo articolo, per il dibattito sulle dottrine civilistiche anti-abuso in Kazakistan.



tributario ed il costante affidamento che i contribuenti ripongono nei consulenti. Per questo motivo Freedman ritiene che sia meglio fornire tutela attraverso la norma, non inserendo elementi soggettivi<sup>121</sup>.

Un'altra garanzia, suggerita da Aaronson<sup>122</sup> e Shome che, dal punto di vista degli autori vale la pena prendere in considerazione per il Kazakistan, riguarda l'attribuzione dell'onere della prova in capo ai funzionari fiscali. Questa garanzia, inoltre, è conforme alle aspettative dell'opinione pubblica che, quindi, accetterebbe più di buon grado la norma stessa.

L'ultima tutela suggerita da Aaronson riguarda l'istituzione di uno speciale Comitato Consultivo, che valuti indipendentemente se la GAAR va effettivamente applicata o meno. Dal punto di vista degli autori, tale comitato dovrebbe essere indipendente dalle autorità fiscali (per lo meno alcuni membri)<sup>123</sup> ed avere dei validi esperti in materia fiscale. Gli autori, sostengono che la costituzione di uno speciale comitato consultivo per la GAAR, che esprima pareri non vincolanti ai quesiti proposti dalle autorità fiscali circa gli accordi conclusi dai contribuenti, sia necessario in Kazakistan per offrire una guida ed un supporto alla comprensione della normativa alle autorità fiscali ed ai contribuenti.

Attualmente in Kazakistan esiste un Consiglio Consultivo in materia fiscale, costituito a norma del codice tributario<sup>124</sup> alla fine del 2008<sup>125</sup> che, in una certa misura, funziona come un Comitato Consultivo. Il suo principale compito consiste nel proporre nuove raccomandazioni e modifiche alla legislazione fiscale<sup>126</sup> e, nell'emettere raccomandazioni per la prevenzione di schemi potenzialmente elusivi ed evasivi<sup>127</sup>. Per fare ciò, il Consiglio può invitare specialisti nel campo del diritto tributario che fanno parte degli organi centrali e locali, nonché esperti stranieri<sup>128</sup>.

---

<sup>121</sup> J. FREEDMAN, sopra nota 14, p. 171.

<sup>122</sup> AARONSON, sopra nota 83, p. 49.

<sup>123</sup> Ibid, p. 58.

<sup>124</sup> Art. 11, codice tributario della Repubblica del Kazakistan.

<sup>125</sup> Decreto del Governo della Repubblica del Kazakistan n. 1314 del 31 dicembre 2008 sulla "Costituzione del Consiglio Consultivo in materia fiscale".

<sup>126</sup> Art. 1 Decreto del Governo della Repubblica del Kazakistan n. 1314 del 31 dicembre 2008.

<sup>127</sup> Art. 2 Ibid.

<sup>128</sup> Art. 2 Ibid.

Il Consiglio è composto da membri permanenti che rappresentano il mondo imprenditoriale e gli organi statali, è presieduto dal Primo Ministro<sup>129</sup>.

L'efficacia di questo Consiglio, agendo potenzialmente come il Comitato Consultivo GAAR è, tuttavia, dubbia secondo gli autori. Questo perché, prima di tutto, casi fiscalmente abusivi possono verificarsi abbastanza spesso e può essere complicato coinvolgere costantemente alti funzionari per prendere in considerazione ogni potenziale caso. Inoltre, non tutti gli attuali membri del Consiglio hanno una familiarità con la normativa tributaria tale da poter valutare dettagliatamente problematiche fiscali altamente tecniche. In aggiunta la maggior parte degli attuali membri rappresenta gli interessi dello Stato e non può, quindi, esprimere un'opinione obiettiva ed indipendente.

Tuttavia, in generale, gli autori di questo articolo, credono che l'istituzione del Comitato Consultivo GAAR, come visto da Aaronson, potrebbe essere necessario in Kazakistan e, l'esperienza del Comitato Consultivo è vantaggiosa. Dal punto di vista degli autori, il funzionamento efficace e fecondo del Comitato può essere ottenuto mediante l'istituzione di un Comitato Consultivo GAAR permanente presso il Consiglio di Consulenza, che sarebbe responsabile di fronte a quest'ultimo, ma allo stesso tempo da questo indipendente e composto da funzionari con un'elevata esperienza quotidiana nell'affrontare problematiche tributarie (come richiesto dall'opinione pubblica) e, da esperti indipendenti provenienti dal mondo imprenditoriale, nonché da esperti stranieri, per assicurare competenze diversificate ed imparzialità. A questo punto, gli autori trovano interessante l'idea dell'India di coinvolgere un giudice di Alta Corte in pensione, quale presidente del

---

<sup>129</sup> Gli attuali membri, a norma del Decreto del Governo n. 970 del 4 settembre 2014, sono:

1. Primo Ministro della RK (presidente)
2. Primo vicepresidente del Primo Ministro (vicepresidente)
3. Primo Ministro dell'economia nazionale (segretario)
4. Ministro dell'economia nazionale
5. Ministro dell'agricoltura
6. Ministro delle finanze
7. Ministro per gli investimenti e lo sviluppo della RK
8. Giudice di Corte Suprema
9. Vicepresidente dell'Agenzia della RK sui servizi civili e per la lotta alla corruzione
10. Vicepresidente dell'Associazione dei finanziari della RK
11. Presidente del Forum degli imprenditori della RK
12. Presidente dell'Associazione dei contribuenti della RK
13. Presidente della Camera Nazionale degli Imprenditori del Kazakistan
14. Presidente del Gruppo di lavoro in materia fiscale del Consiglio degli investitori stranieri presieduto dal Presidente della RK.

Comitato<sup>130</sup>. Prima di tutto, è possibile trovare un giudice in pensione che possieda un'esperienza acquisita nel campo del diritto tributario e, allo stesso tempo, sia indipendente dalla posizione statale. Ma, da un altro punto di vista, un giudice in pensione in Kazakistan può essere impiegato per ottenere un'interpretazione formale della legge, non teleologica come sarebbe, invece, necessario per l'applicazione della GAAR.

Nonostante tale Comitato si proponga di agire come organo consultivo unico, le cui opinioni non sarebbero vincolanti è, tuttavia, importante per assicurare la qualità e l'affidabilità del lavoro svolto, che lo stesso venga prestabilito.

Una raccomandazione ulteriore è quella di prendere in considerazione l'introduzione di una norma di salvaguardia che impedisca l'applicazione della clausola generale anti-abuso a transazioni poste in essere prima di una determinata data. Così, in India hanno previsto l'immunità per i redditi da "trasferimento di investimenti" prodotti prima del 30 agosto 2010, mentre il Comitato Shome propone di garantire l'immunità a tutti gli investimenti (ma non agli accordi) effettuati prima della data di entrata in vigore della GAAR<sup>131</sup>. Qualora ci fosse una forte resistenza pubblica in Kazakistan nei confronti della GAAR per via delle transazioni effettuate più di recente, esse potrebbero probabilmente essere superate differendo l'entrata in vigore della norma, così che queste ultime transazioni abusive cadano in prescrizione. Questo può non essere un risultato ideale dal punto di vista dell'amministrazione finanziaria ma porterebbe ad avere effettivamente una GAAR, piuttosto che non averla affatto e proseguire le discussioni per altri dieci o più anni.

Gli autori vorrebbero anche illustrare selettivamente alcuni commenti dell'opinione pubblica in merito alla proposta di GAAR. Così, il mondo delle imprese propone di applicare la GAAR solo alle operazioni con parti correlate che, a nostro avviso, non dovrebbero interessare particolarmente il legislatore, dato che transazioni abusive possono egualmente avvenire tra parti indipendenti ed il legislatore non dovrebbe quindi restringere o limitare la portata normativa escludendo le operazioni con parti indipendenti. Se la norma viene emanata, ad avviso degli autori, dovrà riferirsi sia alle operazioni concluse tra parti correlate che tra parti indipendenti, analogamente a come

---

<sup>130</sup> Report Shome, sopra nota 84, pp. 6 e 54.

<sup>131</sup> Report Shome, sopra nota 85, p. 7.

avviene nella normativa sui prezzi di trasferimento in Kazakistan (benché anche quest'ultima sia criticata).

Il settore imprenditoriale, inoltre, è interessato ad avere un orientamento chiaro, che consenta di comprendere se le disposizioni nazionali o quelle dei trattati fiscali debbano prevalere sulla GAAR. A questo proposito, gli autori consigliano al legislatore di includere nella norma una chiara precisazione che la GAAR va ugualmente applicata a situazioni nazionali e transfrontaliere indipendentemente dall'applicazione del trattato, così come si applica a tutti i tipi di imposta e di pagamento previsti dal codice tributario, in deroga alle altre disposizioni del codice stesso. Su questo punto, la raccomandazione del comitato Shome era diversa: non aveva consigliato di disattendere i trattati mediante la GAAR, qualora il trattato in questione abbia una propria clausola generale anti-abuso<sup>132</sup>. Questo punto, tuttavia, non è stato condiviso dal governo indiano<sup>133</sup>. Le operazioni abusive che traggono origine dall'abuso dei trattati fiscali, non dovrebbero essere tollerate dalla clausola generale anti-abuso e, mentre i trattati fiscali generalmente prevalgono sul diritto interno, la comunità fiscale internazionale ha compreso ed anche accettato che le disposizioni nazionali, comprese le clausole generali anti-abuso, possono essere utilizzate per individuare e determinare i fatti del caso a cui, poi, i trattati fiscali saranno applicati<sup>134</sup>.

Il settore imprenditoriale in Kazakistan è anche disposto a costituire un gruppo speciale presso le autorità fiscali, responsabile per le consultazioni dei contribuenti sulla GAAR. Secondo gli autori, tale pratica non è al momento perseguibile in Kazakistan a causa delle limitate risorse a disposizione delle autorità fiscali e, della inesistenza di un approccio simile con riferimento ad altre norme o tipologie di imposte. Tuttavia, tale ruolo può essere progressivamente ricoperto dal Comitato Consultivo GAAR che dovrebbe essere istituito. Come gli autori hanno sostenuto sopra, il Comitato Consultivo potrebbe essere un corpo speciale, creato sotto l'egida del Consiglio di

---

<sup>132</sup> Ibid, p. 6.

<sup>133</sup> Si veda A. KUMAR, R. SAWHENY, "Structuring Transaction – Watch out for 10 important features of Indian GAAR", 2013.

<sup>134</sup> Si vedano par. 22 e seguenti del Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE, 2010.

Consulenza, la cui composizione dovrebbe essere adeguatamente organizzata in funzione delle esigenze di tale Comitato Consultivo.

Un'altra proposta della pubblica opinione era di prevedere una garanzia monetaria all'applicazione della GAAR<sup>135</sup>. Secondo gli autori, è preferibile non utilizzare una garanzia monetaria ai fini GAAR, dato che gli atti che possono essere soggetti a tale clausola, possono comporsi di una come di più operazioni e, quindi, se si stabiliscono 2 soglie elevate, le singole transazioni potrebbero automaticamente essere fuori dal campo di applicazione della norma a causa del relativamente basso volume d'affari coinvolto mentre, nello stesso tempo, si può fornire la scappatoia ai contribuenti per organizzare operazioni complesse in modo da farle apparire separate così che singolarmente non raggiungano la soglia stabilita. Data la complessità delle potenziali strutture abusive e le difficoltà che le autorità fiscali possono riscontrare nel riconoscere determinate operazioni o, per meglio dire, determinati accordi (insieme di operazioni) quali abusive, gli autori di questo articolo ritengono che sia meglio non escludere operazioni a causa del volume d'affari coinvolto relativamente basso, dato che le operazioni vanno considerate come una serie di accordi se intraprese per un fine unico, piuttosto che singoli atti indipendenti e quindi determinati passaggi della transazione complessiva non dovrebbero essere esclusi a causa della soglia monetaria. Vi è un chiaro argomento in favore della soglia monetaria – che è l'efficacia amministrativa. Questo, però, significherebbe chiaramente discriminare taluni contribuenti nei confronti di altri – perché i contribuenti minori potrebbero continuare ad eludere legalmente, mentre altri a causa della portata delle loro transazioni verrebbero perseguiti.

#### 4. Conclusioni

In questo articolo gli autori discutono della necessità di introdurre una GAAR in Kazakistan e della ragionevolezza ed idoneità del progetto di legge proposto negli anni precedenti.

Gli autori sposano la posizione che ritiene necessario introdurre la GAAR in Kazakistan. Ci sono pratiche fiscali abusive che vengono poste in essere nel

---

<sup>135</sup> Analogamente a quello istituito in India.

Paese che non possono essere attualmente arginate mediante l'applicazione delle norme speciali anti-abuso e delle dottrine civilistiche in materia di abuso del diritto, a meno che non vengano definitivamente modificate – e che tuttavia sarebbe l'obiettivo preciso della GAAR colpire – fornendo un principio che permetterebbe alle autorità fiscali di contrastare le pratiche fiscalmente abusive che sfruttano le lacune presenti nella normativa tributaria o aggirano quanto disposto dalle norme speciali anti-abuso.

In conseguenza di tali pratiche, analogamente a molti altri Paesi in via di sviluppo, il Kazakistan continua a perdere potenziale gettito fiscale a causa dell'incapacità di contrastare efficacemente l'elusione fiscale.

Rispetto al Kazakistan, molte avanzate economie in via di sviluppo incluse le BRICS (Brasile, Russia, India, Cina e Sud Africa), sono più avanti in questo senso e nel corso degli ultimi anni hanno introdotto clausole generali anti-abuso o vi hanno incorporato correnti giurisprudenziali. Analogamente, nelle regioni dell'UEE, oltre alla Russia, la Bielorussia ha introdotto diverse norme anti-elusive oltre singole norme speciali anti-abuso.

Gli autori sostengono che, analogamente al resto dei Paesi in via di sviluppo, anche perché le principali economie della Regione hanno già utilizzato ed applicato la giurisprudenza e le pratiche amministrative volte a combattere l'elusione fiscale, il Kazakistan non danneggerebbe le sue prospettive di attrarre investimenti diretti esteri se introducesse una GAAR. Pertanto, assumendo che la GAAR verrà opportunamente formulata e che funzionerà correttamente, non dovrebbe minare l'attrattività del sistema fiscale kazako, al contrario potrebbe ispirare altri Stati membri dell'UEE e altri Paesi della Regione a fare altrettanto.

Il Kazakistan potrebbe essere, quindi, uno Stato innovatore se introducesse la GAAR nel codice tributario, quale norma di carattere legislativo, così da creare un precedente per gli altri Paesi della Regione, che potrebbero seguirne l'esempio.

La GAAR di natura legislativa, come è attualmente considerata in Kazakistan, dovrebbe portare maggior certezza per i contribuenti legittimi rispetto all'improvvisa comparsa di correnti giurisprudenziali sull'abuso del diritto come avviene in Russia, o di prassi amministrative come accade in Bielorussia. La norma di origine legislativa dovrebbe fornire linee guida circa

le situazioni in cui può essere invocata e, dovrebbe anche prescrivere la procedura amministrativa da seguire nell'applicazione della norma, d'altro canto la giurisprudenza non è in grado di fornire tale tutela.

Pertanto, gli autori sono dell'avviso che, gli investitori che stanno considerando di investire legittimamente e a lungo termine in Kazakistan, l'esistenza della GAAR non verranno scoraggiati dall'effettuare futuri investimenti, a patto che non abbiano l'intenzione di minimizzare il carico fiscale all'interno del Paese come parte della strategia imprenditoriale e, che sarà per loro più importante prendere in considerazione altri fattori di sviluppo dell'economia che il Kazakistan può offrire – ad esempio l'accesso alle risorse naturali, mano d'opera qualificata ad un costo relativamente basso, buone infrastrutture ed altri benefici ancora.

I continui sforzi delle autorità fiscali kazake per introdurre la clausola generale anti-abuso, dal punto di vista degli autori, lasciano intendere che prima o poi tale disposizione verrà introdotta in Kazakistan. Allo stesso tempo, gli autori concordano sul fatto che l'introduzione della GAAR debba avvenire nel rispetto delle migliori pratiche e tenendo ben presente che il Kazakistan è un Paese in via di sviluppo, dove né gli organi amministrativi, né i tribunali hanno esperienza nell'interpretazione teleologica della legge e non sono preparati ad affrontarla, quindi, la GAAR dovrebbe di per se assicurare tutele e il rispetto dei principi dello Stato di diritto.

Gli autori hanno valutato il progetto di GAAR attualmente proposto con i principi che una GAAR efficace dovrebbe contenere. Come modello di una buona GAAR, hanno studiato l'esperienza del Regno Unito, dell'India e dell'Unione Europea. A seguito dell'analisi comparata, raccomandano al Kazakistan di modificare la proposta di GAAR, così che la stessa sia in grado di garantire maggiori tutele e più certezza per i contribuenti.

In particolare, la norma dovrebbe essere indirizzata in questo senso:

- Dovrebbe contenere indicazioni (di massima e non esaustive), definizioni dei termini fondamentali contenuti nella norma (ad es. "operazioni aventi effetto economico");
- La norma va applicata anche a quelle transazioni che, pur avendo sostanza economica, sono comunque abusive per loro natura;
- L'onere della prova dovrebbe ricadere sulle autorità fiscali;

- Dovrebbe prevedere procedure chiare per invocare la GAAR;
- Potrebbe prevedere l'istituzione ed il funzionamento di uno speciale Comitato Consultivo per monitorare l'applicazione della GAAR sotto l'egida del Consiglio di Consulenza. Il Comitato Consultivo dovrebbe essere indipendente, composto sia da professionisti della materia tributaria indipendenti che da esperti dipendenti delle autorità fiscali;
- Dovrebbero essere predisposti dallo Stato ulteriori corsi di formazione sulla GAAR per giudici tributari, dipendenti dell'amministrazione finanziaria e per tutti coloro lavorano a stretto contatto con i contribuenti;
- Nel caso in cui vi sia una forte resistenza pubblica nei confronti della norma, il legislatore dovrebbe prendere in considerazione l'introduzione della "clausola della legislazione vigente" volta ad impedire l'applicazione della norma a transazioni poste in essere prima di una determinata data;
- La norma dovrebbe trovare applicazione tanto alle operazioni con parti correlate, quanto alle operazioni concluse tra parti indipendenti;
- Non dovrebbero essere introdotte soglie monetarie, dal momento che potrebbero prestare il fianco ad altri escamotage per evitare l'applicazione della GAAR.

Resta da vedere quale sarà l'effettiva formulazione della disposizione ed in che misura la comunità imprenditoriale riuscirà a diluirne l'efficacia e l'incertezza che ne potrebbe derivare.

Chiaramente, il settore imprenditoriale intende limitare la portata applicativa di tale disposizione.

Tuttavia, secondo gli autori, alcune aspettative dei contribuenti kazaki sono ragionevoli e corrispondono anche, in molti casi, ai migliori principi formulati dagli studiosi occidentali in relazione ad una GAAR efficace e, quindi, sono stati presi in considerazione dagli autori nell'elaborazione delle raccomandazioni per la modifica della proposta di GAAR kazaka.

Così la discussione, secondo gli autori, non è più se introdurre o meno la GAAR, bensì come una tale disposizione dovrebbe essere redatta. Come hanno sostenuto gli autori, è altamente consigliato per il Kazakistan modificare l'attuale proposta di GAAR, includendo ulteriori garanzie per i



contribuenti e chiarimenti sulle procedure da seguire nell'applicazione della clausola.

Gli autori ritengono, inoltre, che se la GAAR verrà introdotta in Kazakistan, è probabile che questo esempio verrà seguito da altri Paesi dell'Asia Centrale e della Comunità degli Stati Indipendenti.