



COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE

Bruxelles, 19.12.2006
COM(2006) 823 definitivo

**COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO, AL PARLAMENTO
EUROPEO E AL COMITATO ECONOMICO E SOCIALE EUROPEO**

Coordinamento dei sistemi di imposizione diretta degli Stati membri nel mercato interno

INDICE

1.	Introduzione	3
2.	Principi di base per il coordinamento dei sistemi fiscali.....	4
2.1.	Principi di base.....	4
2.2.	Eliminazione della discriminazione e della doppia imposizione	5
2.3.	Prevenzione della non imposizione e dell'abuso	6
2.4.	Riduzione dei costi di conformità e semplificazione delle procedure	6
3.	Ricerca di soluzioni coordinate.....	7
4.	Conclusioni	9

1. INTRODUZIONE

Gli Stati membri devono affrontare nuove sfide. La principale finalità dei sistemi fiscali nazionali è quella di fornire un livello di entrate sufficiente per finanziare la spesa pubblica. La globalizzazione delle attività commerciali e delle attività private esercita una pressione sulla competitività dei sistemi fiscali. Allo stato attuale del diritto comunitario, gli Stati membri sono in gran parte liberi di determinare i loro sistemi di imposizione diretta in funzione delle esigenze e degli obiettivi della loro politica interna. La necessità di far fronte all'interazione di numerosi sistemi fiscali costituisce tuttavia un problema per il mercato interno. I sistemi fiscali rappresentano poi scelte democratiche di fondo su come debbano essere equamente raccolti i fondi e come debba essere distribuito il reddito. Tuttavia, norme fiscali nazionali elaborate unicamente o soprattutto ai fini della situazione interna possono tradursi in un trattamento fiscale incoerente quando sono applicate in un contesto transfrontaliero.

Una persona fisica o una società che agisca in quanto soggetto passivo a livello transfrontaliero può essere soggetta a discriminazione o doppia imposizione o dover sostenere costi di conformità supplementari¹. Tale situazione costituisce un disincentivo per le persone fisiche che desiderano lavorare o investire in altri Stati membri, nonché un ostacolo allo stabilimento, all'attività e agli investimenti transfrontalieri delle imprese, che non possono quindi trarre interamente vantaggio dal mercato interno². Questi problemi trovano una soluzione soltanto parziale nelle misure prese dagli Stati membri a livello unilaterale o nelle convenzioni fiscali bilaterali vigenti tra loro. Da alcuni anni le barriere fiscali che si frappongono alle attività e agli investimenti transfrontalieri sono oggetto di numerose controversie in quanto i contribuenti cercano di contestare le norme degli Stati membri sulla base delle libertà sancite dal trattato³.

La Commissione ritiene che un modo per far fronte in maniera sistematica agli ostacoli di carattere fiscale incontrati dalle società che operano in più Stati membri sia quello di introdurre una base imponibile consolidata comune (Common consolidated corporate tax base-CCCTB) per le attività di dimensione UE dei gruppi multinazionali. Essa ha pertanto annunciato la sua intenzione di presentare una proposta legislativa generale in materia nel 2008. Intanto tuttavia occorrono anche misure più mirate per risolvere i problemi più urgenti a breve e medio termine. Inoltre, non tutte le questioni si risolveranno con

¹ I principali ostacoli all'attività economica transfrontaliera nel mercato interno derivanti dalla tassazione delle imprese sono descritti nello studio *La tassazione delle imprese nel mercato interno* (SEC(2001)1681, del 23.10.2001, parte III, pagg. 223-305).

² La Commissione, in uno studio economico dettagliato (SEC [2001] 1681, allegato alla comunicazione "Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali", COM [2001] 582, ha individuato diversi ostacoli fiscali agli scambi transfrontalieri nel mercato interno e alcune iniziative che potrebbero essere prese per eliminarli. Nel settore dei servizi finanziari altri ostacoli fiscali sono stati individuati dal gruppo di esperti "FISCO" (si veda la comunicazione "Compensazione e regolamento nell'Unione europea - Prospettive future", COM [2004] 312) che fornisce consulenza sull'eliminazione degli ostacoli alla compensazione e al regolamento di transazioni transfrontaliere su titoli, derivanti da problemi di conformità fiscale.

³ I limiti attuali delle politiche fiscali nazionali in un mercato interno integrato sono stati evidenziati in diverse decisioni della Corte europea di giustizia (si vedano, solo nel 2006, le sentenze della Corte nelle cause C-520/04 *Turpeinen*, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-386/04 *Centro di Musicologia Stauffer*, C-290/04 *Scorpio*, C-346/04 *Conijn*, C-152/03 *Ritter-Coulais*, C-471/04 *Keller Holding* e C-365/04 *Bouanich*).

l'introduzione della CCCTB, visto ad esempio che questa non riguarderebbe le persone fisiche e non si applicherebbe necessariamente a tutte le società e/o a tutti gli Stati membri, e che occorrerà affrontare il problema dell'interazione tra la CCCTB e altri aspetti dei sistemi di imposizione diretta.

Rimane quindi comunque l'esigenza di far sì che sistemi fiscali nazionali non armonizzati operino insieme in modo adeguato, allo scopo non solo di superare gli ostacoli sopra indicati ma anche di impedire l'erosione delle basi imponibili degli Stati membri. È diventato sempre più evidente che la mancanza di coordinamento tra i sistemi di imposizione diretta può anche dar luogo a situazioni non intenzionali di mancata imposizione o di abuso e quindi all'erosione del gettito fiscale, con ripercussioni negative sulla capacità degli Stati membri di gestire sistemi fiscali efficienti ed equilibrati nonché, eventualmente, sul finanziamento sostenibile dei modelli sociali degli Stati membri⁴.

La presente comunicazione ha quindi per oggetto un funzionamento migliore e coordinato di sistemi di imposizione diretta non armonizzati. Mentre l'armonizzazione si traduce nella creazione di una normativa comunitaria comune che subentra alle normative nazionali, il coordinamento mira a rendere i sistemi interni compatibili con il trattato e tra loro. Esso dunque non ha lo scopo di sostituire i sistemi fiscali nazionali esistenti con un sistema comunitario uniforme, bensì quello di garantire che tali sistemi nazionali possano funzionare insieme senza incoerenze.

Come sottolineato dalla Commissione al vertice di Hampton Court, è necessario esaminare a fondo il modo per far funzionare meglio gli attuali sistemi fiscali in tutta l'UE. Un miglioramento della cooperazione tra gli Stati membri e del coordinamento delle loro normative potrà rendere sensibilmente migliore il funzionamento dei sistemi fiscali. Gli Stati membri avranno maggiori possibilità di realizzare gli obiettivi della loro politica fiscale e di salvaguardare la loro base imponibile eliminando nel contempo la discriminazione e la doppia imposizione a vantaggio delle persone fisiche e delle imprese. In tal modo i sistemi fiscali potranno dare un contributo più efficace al successo del mercato interno, all'aumento della crescita e dell'occupazione e al miglioramento della competitività delle imprese europee a livello mondiale in linea con la nuova strategia di Lisbona⁵.

2. PRINCIPI DI BASE PER IL COORDINAMENTO DEI SISTEMI FISCALI

2.1. Principi di base

Per garantire un trattamento fiscale coerente e coordinato occorre:

- eliminare la discriminazione e la doppia imposizione,
- impedire la non imposizione e l'abuso involontari, e
- ridurre i costi di conformità derivanti dall'assoggettamento a più sistemi fiscali.

⁴ COM(2005) 525 definitivo, 3.11.2005, I valori europei nel mondo globalizzato - Contributo della Commissione alla riunione di ottobre dei Capi di Stato e di governo.

⁵ COM(2005) 532 definitivo, 25.11.2005, Il contributo delle politiche fiscali e doganali alla strategia di Lisbona.

Le iniziative di coordinamento possono situarsi entro una svariata gamma di interventi, a partire dall'azione unilaterale concertata degli Stati membri fino all'azione collettiva sotto forma di strumento comunitario. In alcuni casi può essere sufficiente che gli Stati membri attuino unilateralmente soluzioni concordate tra loro, ad esempio che modifichino le norme interne per eliminare la discriminazione. In altri casi l'azione unilaterale può non essere sufficiente, e può risultare necessaria un'azione bilaterale mediante norme fiscali convenzionali o un'azione collettiva mediante uno strumento comunitario. Tale circostanza si verifica in particolare nei casi di doppia imposizione o di involontaria non imposizione derivanti da discordanza tra le norme degli Stati membri. Occorre inoltre un migliore coordinamento tra i regimi degli Stati membri e dei paesi terzi in alcuni settori, in particolare in relazione alle misure antielusione, per salvaguardare le basi imponibili degli Stati membri.

Un'esigenza importante degli Stati membri, specialmente alla luce del netto aumento delle controversie avviate dai contribuenti negli ultimi anni, è quella di far sì che le loro disposizioni fiscali siano conformi ai requisiti imposti dal diritto comunitario. Aiutando gli Stati membri ad eliminare la discriminazione, le iniziative di coordinamento dovrebbero contribuire a garantire il rispetto degli obblighi derivanti dal trattato e a minimizzare le turbative cui possono dar luogo le controversie.

2.2. Eliminazione della discriminazione e della doppia imposizione

Eliminare la discriminazione fiscale è un requisito fondamentale imposto dal diritto comunitario. Uno Stato membro può applicare alle fattispecie transfrontaliere un trattamento tributario diverso da quello delle fattispecie interne soltanto se ciò è giustificato da una differenza di situazioni per il contribuente. Nel corso degli anni è divenuto evidente che nelle norme degli Stati membri vi sono parecchi aspetti contrastanti con il trattato, in particolare nelle norme relative alla tassazione degli utili (ad es. imposte in uscita), alla tassazione dei dividendi (ad es. ritenute), alla tassazione di gruppo (ad es. mancanza di compensazione delle perdite transfrontaliere), alla tassazione delle stabili organizzazioni, nonché nelle norme antielusione. Tuttavia, nonostante una nutrita giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee (CGCE), non sempre è facile capire come le libertà sancite in modo generale dal trattato si applichino nel complesso ambito della normativa fiscale. La giurisprudenza è per lo più recente e in evoluzione e generalmente riguarda particolari norme fiscali di singoli Stati membri. Pertanto talvolta è difficile per i contribuenti, le amministrazioni fiscali e i tribunali nazionali comprendere pienamente le implicazioni delle sentenze o situarle in un quadro più ampio.

La Commissione ritiene che sui principi derivanti dalla giurisprudenza e sulla loro applicazione ai principali aspetti della tassazione diretta vi sia bisogno di orientamenti intesi a promuovere una maggiore certezza giuridica a vantaggio dei contribuenti, delle amministrazioni fiscali e dei tribunali nazionali.

Si tratta tuttavia soltanto di un punto di partenza. Occorre anche trovare soluzioni atte ad assicurare un trattamento fiscale coerente delle fattispecie transfrontaliere. L'esperienza ha dimostrato che non sempre è possibile ottemperare in modo coerente o ottimale all'obbligo della non discriminazione mediante misure unilaterali. In alcuni casi gli Stati membri sono intervenuti a livello unilaterale eliminando agevolazioni fiscali interne o estendendo gli obblighi previsti per le fattispecie transfrontaliere a fattispecie interne in situazioni in cui tali misure non erano auspicabili in termini di politica fiscale. Tale soluzione va contro gli

interessi del mercato interno e compromette la competitività delle economie degli Stati membri.⁶ La Commissione propone di presentare alcune iniziative volte ad aiutare gli Stati membri a trovare soluzioni coordinate che consentano loro di realizzare i propri obiettivi in materia di politica fiscale rispettando nel contempo gli obblighi imposti dal diritto comunitario.

L'eliminazione della doppia imposizione fiscale nel mercato interno è esplicitamente contemplata dall'articolo 293 del trattato CE. La doppia imposizione internazionale costituisce un ostacolo considerevole alle attività e agli investimenti transfrontalieri nell'ambito dell'UE. La sua eliminazione è pertanto un obiettivo e un criterio fondamentale di qualsiasi soluzione coordinata. Essa nasce per definizione dall'assoggettamento di un contribuente a più ordinamenti tributari. È un classico esempio di ostacolo al mercato interno che deriva dalla mancanza di coordinamento tra i sistemi fiscali nazionali e che può essere risolto soltanto mediante la cooperazione tra gli Stati membri.

2.3. Prevenzione della non imposizione e dell'abuso

Le sfasature tra sistemi fiscali dovute alla mancanza di coordinamento possono anche dar luogo ad una involontaria non imposizione e a possibilità di abuso. Non imposizione e abuso pregiudicano in ugual misura gli interessi del mercato interno in quanto compromettono l'equità e l'equilibrio dei sistemi fiscali degli Stati membri. Anche a questo problema si può ovviare migliorando il coordinamento delle norme degli Stati membri e le modalità di cooperazione intese ad assicurarne l'applicazione. Questo aspetto sarà un elemento essenziale delle iniziative della Commissione, ed essa propone di esaminarlo prossimamente insieme agli Stati membri nell'ambito di un gruppo di lavoro in funzione dell'evoluzione della pertinente giurisprudenza della Corte di giustizia.

2.4. Riduzione dei costi di conformità e semplificazione delle procedure

L'esistenza di numerosi sistemi fiscali comporta una svariata gamma di obblighi di conformità. L'esigenza di sollevare le imprese multinazionali dalla necessità di conformarsi ai sistemi di ben 25 Stati membri, nonché alle norme in materia di prezzi di trasferimento per la ripartizione tra gli Stati della base imponibile, è stata un fattore essenziale ai fini della decisione della Commissione di perseguire l'introduzione della CCCTB. Allo stesso tempo la Commissione ha cercato, tramite il Joint Transfer Pricing Forum, di esplorare le possibilità di ridurre gli oneri di conformità in materia di prezzi di trasferimento. È opportuno esaminare a livello più generale come si possano ridurre i costi di conformità transfrontalieri e semplificare le procedure per i contribuenti, comprese PMI e persone fisiche, in particolare migliorando la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri.

⁶ V. le conclusioni presentate dall'avvocato generale Geelhoed il 29 giugno 2006 nella causa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* contro *Commissioners of Inland Revenue*, paragrafo 68: "Tale estensione della legislazione a situazioni del tutto estranee alla sua ratio per scopi meramente formali, che determina un notevole aggravio degli oneri amministrativi a carico delle società e delle autorità fiscali, è del tutto inutile e, anzi, controproducente in termini di efficienza economica. In quanto tale, essa è perniciosa per il mercato interno".

3. RICERCA DI SOLUZIONI COORDINATE

La Commissione ritiene che il modo migliore – e talvolta l'unico – per conseguire i suddetti obiettivi sia quello di assicurare il coordinamento tra gli Stati membri. Essa ha finora elaborato due comunicazioni relative a settori specifici nei quali considera necessaria un'azione concertata.

La prima comunicazione riguarda l'imposizione in uscita. Tale settore, che comprende le imposte sul trasferimento di attivi ad un'altra giurisdizione, dimostra la necessità di un adeguato coordinamento delle norme fiscali degli Stati membri, rafforzato da un'efficace cooperazione in materia di applicazione delle stesse. In base all'interpretazione del principio di non discriminazione fornita dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, le fattispecie transfrontaliere non possono essere oggetto di un trattamento meno favorevole di quello applicato alle fattispecie interne. Per quanto riguarda le imposte in uscita, la Corte ha escluso la possibilità della riscossione immediata di tali imposte su utili non ancora realizzati nelle fattispecie transfrontaliere se le fattispecie interne comparabili non sono soggette allo stesso tipo di imposizione⁷. La Corte ha inoltre dichiarato che il rinvio del pagamento dell'imposta non può essere subordinato a condizioni quali la costituzione di una garanzia bancaria o la nomina di un rappresentante fiscale. Tuttavia, in assenza di un adeguato coordinamento e di un'efficace cooperazione in materia di applicazione delle norme, esiste il rischio che gli utili realizzati sulla cessione di attivi sfuggano all'imposizione o siano soggetti a doppia imposizione a causa di una discordanza in materia di potestà impositiva tra norme fiscali interne e norme fiscali convenzionali bilaterali o a causa della mancanza delle informazioni o dei mezzi di riscossione necessari per attuare adeguatamente la pretesa impositiva. Nella comunicazione sulle imposte in uscita la Commissione ha formulato diverse proposte specifiche riguardo ai modi in cui gli Stati membri possono assicurare un miglior coordinamento delle rispettive norme in materia al fine di eliminare la discriminazione evitando al tempo stesso la doppia imposizione o non imposizione. Essa ha inoltre individuato alcuni settori nei quali occorre intervenire in modo più dettagliato. La comunicazione è rilevante sia per le persone fisiche che per le società.

La seconda comunicazione riguarda la compensazione delle perdite transfrontaliere per le società e per i gruppi. In assenza di compensazione vi è il rischio che i profitti e le perdite delle società di un gruppo o delle diverse sedi di una società rimangano immobilizzati in giurisdizioni diverse e che di conseguenza il gruppo o la società paghino le imposte su un importo superiore al totale dei loro risultati a livello UE. Tale situazione chiaramente costituisce un disincentivo all'attività economica transfrontaliera e compromette la competitività delle società e dei gruppi dell'UE. La CCCTB, se adottata, consentirebbe il consolidamento a livello UE dei risultati dei gruppi coperti dal regime. La comunicazione mira ad un coordinamento più immediato delle norme degli Stati membri. Essa si basa sulla recente giurisprudenza della Corte di giustizia, in particolare sulla sentenza Marks & Spencer, e promuove una misura minima di compensazione delle perdite transfrontaliere che comporta la compensazione delle perdite delle consociate a livello della società madre.

In settori come quelli di cui sopra, in cui le discordanze tra i sistemi degli Stati membri danno luogo alla doppia imposizione o non imposizione, la cooperazione tra gli Stati membri è ovviamente essenziale. Tuttavia, anche nei casi in cui è possibile per gli Stati membri trovare

⁷ Causa C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant contro Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, GU C 94 del 17.4.2004, pag. 5.

soluzioni mediante misure unilaterali può essere preferibile cercare soluzioni comuni. La Commissione ritiene che le norme antielusione, quali quelle relative alle *controlled foreign companies* (CFC)⁸, siano uno di tali settori. Come risulta dalla recente giurisprudenza, si tratta di un settore delicato in cui occorre trovare il giusto equilibrio tra l'interesse a contrastare efficacemente l'abuso nell'ambito dell'UE e la necessità di evitare sproporzionate restrizioni dell'attività transfrontaliera che sono contrarie al diritto comunitario. È inoltre urgente assicurare un migliore coordinamento dell'applicazione di tali norme nei confronti dei paesi terzi al fine di proteggere le basi imponibili degli Stati membri.

La Commissione si prefigge di presentare l'anno prossimo un'altra comunicazione, relativa alle norme antiabuso. Come indicato sopra, vi è in tale settore un'urgente necessità di trovare soluzioni equilibrate rispondenti alle esigenze degli Stati membri e nello stesso tempo agli obblighi imposti dal diritto comunitario.

Discordanze possono anche sorgere, ad esempio, in relazione alla qualificazione da parte degli Stati membri del capitale di prestito e del capitale netto. Uno Stato membro può considerare un'operazione come un apporto di capitale anziché un prestito e quindi non considerare imponibile il reddito del capitale, mentre un altro Stato membro può considerare il prestito come un debito e consentire alla società che paga l'interesse di procedere alla deduzione degli interessi pagati. Tale situazione può tradursi nella deduzione in uno Stato membro senza una corrispondente tassazione in un altro Stato membro. Un altro settore è quello delle entità ibride, ossia entità che sono considerate società di capitali (opache) da uno Stato membro e società di persone (trasparenti) da un altro Stato membro; questa differenza di qualificazione da parte degli Stati membri può dar luogo a doppie esenzioni e doppie deduzioni. La Commissione sta inoltre attivamente prendendo in considerazione la necessità di iniziative in altri settori quali ritenute alla fonte, tassazione delle stabili organizzazioni e imposte di successione, e intende anche esaminare con gli Stati membri, gli operatori di mercato e, ove opportuno, altre parti interessate se vi siano altri settori che necessitano in modo particolare di simili iniziative.

La Commissione ritiene che, oltre a tali iniziative specifiche, per assicurare un migliore coordinamento dei sistemi fiscali degli Stati membri sia necessario trovare una soluzione più generale per i contribuenti che sono soggetti a doppia imposizione a causa di conflitti di potestà impositiva. La convenzione sull'arbitrato, di cui la Commissione intende migliorare il funzionamento, si applica soltanto alle controversie in materia di prezzi di trasferimento. La Commissione propone di esaminare con gli Stati membri la possibilità di introdurre un meccanismo vincolante di composizione delle controversie efficiente e generalizzato, inteso a far fronte più in generale ai problemi di doppia imposizione internazionale nell'ambito dell'UE. Un meccanismo di questo genere sarebbe realmente utile per i contribuenti che agiscono a livello transfrontaliero, in particolare per le persone fisiche e le PMI.

⁸ Lo scopo principale delle normative CFC è impedire alle società residenti di evitare l'imposizione interna trasferendo il reddito a soggetti partecipati in paesi che applicano un livello di imposizione (notevolmente) inferiore. In generale le normative CFC prevedono che gli utili realizzati da un soggetto partecipato estero siano imputati alla partecipante residente e tassati in capo a quest'ultima come gli utili realizzati dalla stessa.

4. CONCLUSIONI

Un adeguato livello di coordinamento e di cooperazione tra gli Stati membri può consentire loro di realizzare i loro obiettivi di politica fiscale e di proteggere le loro basi imponibili garantendo nel contempo l'eliminazione della discriminazione e della doppia imposizione e riducendo i costi di conformità. Su tali basi, i sistemi fiscali potrebbero contribuire più efficacemente al successo del mercato interno e concorrere al miglioramento della competitività delle imprese dell'UE a livello mondiale in linea con la nuova strategia di Lisbona.

La Commissione è disposta ad aiutare gli Stati membri a sviluppare i principi sottostanti alle soluzioni coordinate esposti nella presente comunicazione e a migliorare le modalità di cooperazione amministrativa. Specificamente essa propone di presentare una serie di iniziative su settori chiave dell'imposizione diretta quali quelli sopra indicati, insieme ad un'iniziativa più generale intesa a garantire l'effettiva eliminazione della doppia imposizione internazionale nell'ambito dell'UE.

Il successo di tali iniziative dipenderà dalla volontà degli Stati membri di collaborare tra loro e impegnarsi in soluzioni coordinate. L'inazione potrebbe soltanto indebolire ulteriormente la capacità degli Stati membri di salvaguardare le loro entrate fiscali e condurre ad altre controversie su singole norme. La Commissione pertanto invita gli Stati membri ad esaminare le proposte formulate nella presente comunicazione e nelle altre due comunicazioni presentate oggi sulle perdite transfrontaliere e sull'imposizione in uscita, e a collaborare con essa per affrontare in modo rapido ed efficace le questioni sollevate in tali documenti.

La presente iniziativa è destinata ad essere di utilità immediata per tutti i contribuenti che agiscono a livello transfrontaliero e contribuirà a completare il mercato interno parallelamente alle iniziative già avviate, in particolare quella sull'introduzione della CCCTB. La Commissione invita gli Stati membri, gli operatori di mercato e le istituzioni dell'UE a cogliere le possibilità offerte da questa iniziativa.

La Commissione invita il Consiglio, il Parlamento europeo e il Comitato economico e sociale europeo ad esprimere il loro parere sulla presente comunicazione.