



**CONSIGLIO  
DELL'UNIONE EUROPEA**

**Bruxelles, 16 novembre 2011 (17.11)  
(OR. en)**

**17044/11**

**FISC 143**

**NOTA DI TRASMISSIONE**

---

|                |                                                                                                                                                    |
|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Origine:       | Jordi AYET PUIGARNAU, Direttore, per conto del Segretario Generale della Commissione europea                                                       |
| Data:          | <a href="#">11 novembre 2011</a>                                                                                                                   |
| Destinatario:  | Uwe CORSEPIUS, Segretario Generale del Consiglio dell'Unione europea                                                                               |
| n. doc. Comm.: | COM(2011) 712 definitivo                                                                                                                           |
| Oggetto:       | COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSIGLIO E AL COMITATO ECONOMICO E SOCIALE EUROPEO Doppia imposizione nel mercato unico |

---

Si trasmette in allegato, per le delegazioni, il documento della Commissione COM(2011) 712 definitivo.

All.: COM(2011) 712 definitivo



COMMISSIONE EUROPEA

Bruxelles, 11.11.2011  
COM(2011) 712 definitivo

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

**Doppia imposizione nel mercato unico**

## INDICE

|      |                                                                                                                                            |    |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.   | Introduzione .....                                                                                                                         | 3  |
| 2.   | Che cos'è la doppia imposizione? .....                                                                                                     | 4  |
| 3.   | La doppia imposizione è un problema? .....                                                                                                 | 6  |
| 4.   | Le risposte attuali e la loro incapacità di risolvere appieno i problemi principali .....                                                  | 8  |
| 5.   | Possibili soluzioni .....                                                                                                                  | 10 |
| 5.1. | Rafforzamento degli strumenti vigenti.....                                                                                                 | 10 |
| 5.2. | Estensione della copertura e dell'ambito di applicazione delle convenzioni sulla doppia imposizione .....                                  | 10 |
| 5.3. | Azioni volte a promuovere un'interpretazione e un'applicazione più uniformi delle disposizioni delle CDI tra gli Stati membri dell'UE..... | 10 |
| 5.4. | Facilitare e accelerare la risoluzione delle controversie all'interno dell'UE .....                                                        | 11 |
| 6.   | Ulteriori azioni e conclusioni .....                                                                                                       | 12 |

## 1. INTRODUZIONE

Promuovere un'economia più competitiva in quanto motore di una crescita intelligente e sostenibile è un'esigenza reale, soprattutto in questo periodo di crisi che ha rivelato quanto siano interdipendenti le economie degli Stati membri. La Commissione lo ha sottolineato nel quadro della propria strategia Europa 2020<sup>1</sup>, aggiungendo che tutte le politiche europee, specialmente il mercato unico, devono essere impiegate in modo più efficace per conseguire tali risultati eliminando gli ostacoli ancora presenti.

In particolare, nelle conclusioni del Consiglio europeo del 24 e 25 marzo e del 24 giugno 2011 si evidenziava la necessità di un coordinamento pragmatico delle politiche fiscali in quanto elemento di un maggiore coordinamento delle politiche economiche nell'area dell'euro, al fine di sostenere il risanamento fiscale e la crescita economica.

La crescita ha bisogno principalmente di mercati in buona salute nei quali la concorrenza stimoli le attività economiche. Per consolidare il mercato unico restano da superare ancora numerose sfide, tra cui gli ostacoli alle attività transfrontaliere e la complessità del contesto giuridico, dovuta al fatto che per alcune operazioni ci sono fino a 27 normative diverse.

I sistemi fiscali vigenti nell'UE non contribuiscono a semplificare l'attuale quadro giuridico. A quasi vent'anni dall'istituzione del mercato unico, le imprese e le persone che operano nel mercato dell'UE rischiano di essere tassati sullo stesso reddito in più di uno Stato membro non appena oltrepassano un confine interno; per contro, in taluni casi potrebbero invece sottrarsi a qualsiasi imposizione<sup>2</sup>. In un momento in cui gli Stati membri sono alla ricerca di un gettito fiscale supplementare sicuro, onde salvaguardare la loro credibilità presso i contribuenti, è importante che adottino le misure necessarie a eliminare la doppia imposizione e la doppia non imposizione. Inoltre, entrambe queste situazioni possono compromettere l'idea stessa del mercato unico e sono pertanto del tutto inaccettabili.

L'esercizio delle libertà fondamentali dei cittadini e delle imprese relative allo svolgimento di attività transfrontaliere nel mercato interno dell'UE non deve mai comportare di per sé un'imposizione fiscale più elevata rispetto a quella cui sono soggetti contribuenti in situazioni simili nel rispettivo Stato membro. La doppia imposizione in un contesto transfrontaliero in quanto risultato di un'interazione inconsistente di regimi fiscali nazionali diversi costituisce un grave impedimento e una vera e propria sfida per il mercato interno<sup>3</sup>. Il principio per il quale si deve eliminare la doppia imposizione derivante dal mancato coordinamento delle politiche

---

<sup>1</sup> COM(2010) 2020 del 3 marzo 2010.

<sup>2</sup> La Commissione è preoccupata per l'attuale situazione di "doppia non imposizione" all'interno dell'UE e sta valutando la possibilità di tenere una consultazione pubblica sul tema della doppia non imposizione per le imprese, come proposto di recente dalla deputata al Parlamento europeo onorevole Bowles, presidente della commissione per i problemi economici e monetari del Parlamento europeo (Bruxelles, Tax Forum 2011).

<sup>3</sup> COM(2006) 823 del 19 dicembre 2006, punto 1.

fiscali dovrebbe essere un elemento chiave di tutte le strategie a lungo termine della Commissione.

Sono stati sottolineati più volte sia il ruolo negativo della doppia imposizione che l'esigenza di migliorare il funzionamento del mercato interno attraverso un maggiore coordinamento delle politiche fiscali<sup>4</sup>. Inoltre, è dimostrato<sup>5</sup> che molti contribuenti dell'UE sono preoccupati per i problemi inerenti alla doppia imposizione.

Come precedentemente annunciato<sup>6</sup>, la presente comunicazione individua i problemi inerenti alla doppia imposizione transfrontaliera<sup>7</sup> e il loro impatto sul mercato interno. Il testo illustra le soluzioni già valutate dagli Stati membri e dalle istituzioni dell'UE nonché le aree che necessitano di ulteriori azioni coordinate innanzitutto per prevenire casi di doppia imposizione e in secondo luogo per garantire modalità di risoluzione delle controversie concernenti la doppia imposizione efficaci, rapide e a costo contenuto.

Il successo di simili azioni renderebbe l'Unione europea un luogo più favorevole allo svolgimento attività imprenditoriali e rafforzerebbe la concorrenza leale nel mercato interno. Tutto ciò contribuirebbe all'obiettivo di sfruttare appieno il potenziale di un mercato europeo integrato, come richiesto nell'Atto per il mercato unico<sup>8</sup>, e di rimuovere gli ostacoli all'effettivo esercizio dei diritti dei cittadini dell'UE, come evidenziato nella relazione 2010 sulla cittadinanza dell'Unione 2010<sup>9</sup>.

## 2. CHE COS'È LA DOPPIA IMPOSIZIONE?

La doppia imposizione, nell'accezione qui considerata, può essere definita come l'applicazione di tasse comparabili da parte di due (o più) giurisdizioni fiscali sullo stesso reddito o capitale imponibile<sup>10</sup>. Sebbene la doppia imposizione possa verificarsi anche in contesti esclusivamente nazionali, segnatamente in forma di doppia imposizione economica, la presente comunicazione prende in considerazione soltanto la doppia imposizione in contesti transfrontalieri.

In un contesto internazionale, la doppia imposizione può essere la conseguenza di una doppia residenza oppure di tassazione sia nel paese di residenza sia nel paese della fonte.

---

<sup>4</sup> Vedasi, per esempio, le conclusioni dei capi di Stato e di governo dell'area dell'euro dell'11 marzo 2011.

<sup>5</sup> Vedasi la consultazione pubblica della Commissione [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_04\\_doubletax\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_en.htm) e le note 25 e 26.

<sup>6</sup> COM(2010) 769 del 20 dicembre 2010, punto 4.1.

<sup>7</sup> La doppia imposizione a livello esclusivamente nazionale, laddove si verifichi, è di competenza del legislatore nazionale.

<sup>8</sup> COM(2011) 206 del 13 aprile 2011.

<sup>9</sup> "Relazione 2010 sulla cittadinanza dell'Unione – Eliminare gli ostacoli all'esercizio dei diritti dei cittadini dell'Unione" COM(2010)603 del 27 ottobre 2010.

<sup>10</sup> Vedasi Glossario fiscale IBFD alla voce "double taxation". Tradizionalmente si distinguono due tipi di doppia imposizione: doppia imposizione giuridica e doppia imposizione economica. La prima si verifica quando due imposte comparabili sono applicate allo stesso contribuente per lo stesso reddito o capitale, mentre la seconda sta solitamente a indicare le situazioni nelle quali contribuenti diversi sono tassati per lo stesso reddito o capitale.

Gli esempi riportati di seguito illustrano entrambe le situazioni.

Esempio 1. Nei casi di doppia residenza fiscale, la doppia imposizione può essere determinata dall'applicazione di criteri diversi. Ad esempio, una società può essere considerata residente a fini fiscali nello Stato membro nel quale ha sede legale e, contemporaneamente, in un altro Stato membro nel quale svolge la propria attività principale. In situazioni del genere, la società potrebbe potenzialmente essere tenuta a versare l'imposta in base alla tassazione mondiale in entrambi gli Stati membri, pagando, quindi, le imposte due volte sullo stesso reddito.

Esempio 2. Solitamente gli Stati membri tassano i contribuenti non residenti per i redditi prodotti al proprio interno. Questa imposizione alla fonte può sovrapporsi alla tassazione mondiale nello Stato di residenza del contribuente. Ad esempio, un artista residente in uno Stato membro firma un contratto unico per l'esecuzione di concerti in vari Stati membri, autorizzando anche la trasmissione via radio dei propri concerti nonché la pubblicazione di un album dal vivo del *tour*. Il reddito derivante da questo contratto potrebbe essere tassato due o più volte (nello Stato di residenza e negli Stati nei quali sono tenuti i concerti), e anche i diritti d'autore spettanti all'artista potrebbero essere tassati due volte.

Di solito, già adesso gli Stati membri evitano la doppia imposizione ricorrendo a misure unilaterali<sup>11</sup>, bilaterali<sup>12</sup> o anche multilaterali<sup>13</sup>. Tuttavia, allo stato attuale della legislazione dell'Unione europea, non hanno l'obbligo di eliminare la doppia imposizione come norma di carattere generale. È vero che le disposizioni nazionali che, in assenza di giustificazioni valide, privilegiano le situazioni interne rispetto a quelle transfrontaliere, ad esempio in relazione alla doppia imposizione economica, sono contrarie alle libertà fondamentali<sup>14</sup>. Ma la doppia imposizione non è in contrasto con i trattati, purché sia conseguente all'esercizio parallelo della potestà impositiva degli Stati membri interessati<sup>15</sup>.

In conclusione, allo stato attuale della legislazione dell'Unione europea, in assenza di un'iniziativa dell'UE gli Stati membri non hanno l'obbligo di evitare la doppia imposizione di quest'ultimo tipo, che si potrebbe definire anche una doppia

---

<sup>11</sup> Ad esempio, esentando il reddito estero di un contribuente residente o concedendo un credito per le imposte versate all'estero.

<sup>12</sup> Misure bilaterali previste da convenzioni sulla doppia imposizione nelle quali due paesi concordano in quale modo e misura eliminare la doppia imposizione tra i rispettivi residenti.

<sup>13</sup> Ad esempio, la convenzione tra i paesi nordici relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni di redditi e capitali, o la cosiddetta "Convenzione sull'arbitrato": Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (90/436/CEE), GU L 225 del 20.8.1990.

<sup>14</sup> Ad esempio, le seguenti sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea: 12 dicembre 2002, causa C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, punto 32; 14 dicembre 2006, causa C-170/05, *Denkavit Internationaal*, punto 39; 8 novembre 2007, causa C-379/05, *Amurta*, punto 28; 1 luglio 2010, causa C-233/09, *Dijkman*, punto 23; 22 dicembre 2010, causa C-287/10, *Tankreederei I*, punto 15.

<sup>15</sup> Sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea: 14 novembre 2006, *Kerckhaert-Morres*; 12 febbraio 2009, *Block*; 16 luglio 2009, *Damseaux*.

imposizione “non discriminatoria”, posto che tale fenomeno ricade al di fuori dell’ambito di applicazione delle libertà fondamentali<sup>16</sup>.

*Il signor Damseaux, residente in Belgio, aveva incassato tra il 2005 e il 2007 dividendi da una società francese. Tali dividendi erano assoggettati in Francia a una ritenuta alla fonte in misura pari al 15%. L’importo restante dopo questa imposizione (l’85% dei dividendi) era soggetto a un’altra ritenuta alla fonte del 15% in Belgio. L’imposizione totale a carico dei dividendi era pertanto pari al 27,75%.*

*Per contro, in base alla normativa belga, i dividendi distribuiti dalle società belghe ai cittadini residenti in Belgio sono tassati solo in misura pari al 15%.*

*La Corte di giustizia dell’Unione europea ha stabilito che, qualora la legislazione dell’UE non stabilisca criteri di validità generale per l’attribuzione di aree di competenza tra gli Stati membri riguardo all’eliminazione della doppia imposizione all’interno dell’UE, gli Stati membri non hanno l’obbligo di evitare la doppia imposizione giuridica<sup>17</sup>.*

### 3. LA DOPPIA IMPOSIZIONE È UN PROBLEMA?

Gli Stati membri sono consapevoli di quanto sia importante eliminare la doppia imposizione e la evitano nella maggior parte dei casi. Nondimeno alcune situazioni di doppia imposizione permangono tuttora e creano ostacoli all’insediamento, all’attività e agli investimenti transfrontalieri nell’Unione europea – ostacoli che è nell’interesse delle imprese e dei cittadini europei rimuovere, come affermato nella recente relazione Monti<sup>18</sup>.

La doppia imposizione è una delle questioni che preoccupano maggiormente i cittadini e le imprese dell’Unione europea. Nella relazione 2010 sulla cittadinanza dell’Unione i problemi relativi alla doppia imposizione sono stati indicati come uno dei principali ostacoli affrontati dai cittadini in contesti transfrontalieri. È dimostrato che, secondo la pubblica opinione, la doppia imposizione è una questione pressante<sup>19</sup>. Inoltre, la doppia imposizione è di per sé una fonte di incertezza giuridica per i contribuenti, come sottolineano spesso associazioni degli imprenditori e rappresentanti dei contribuenti<sup>20</sup>.

Difatti, i risultati di tre consultazioni pubbliche eseguite di recente dalla Commissione<sup>21</sup> confermano che i contribuenti dell’Unione europea sono tuttora notevolmente preoccupati per le questioni inerenti alla doppia imposizione.

<sup>16</sup> Parere espresso dall’Avvocato generale Geelhoed nella causa *Kerckhaert-Morres*, punto 38.

<sup>17</sup> Corte di giustizia dell’Unione europea, *Damseaux*, cit.

<sup>18</sup> Relazione al presidente della Commissione europea (da parte dell’ex commissario europeo Monti) “Una nuova strategia per il mercato unico”, del 9 maggio 2010, punto 3.5, pag. 83.

<sup>19</sup> Ad esempio, durante la riunione della commissione per le petizioni del Parlamento europeo del 14 e 15 giugno 2011, quattro delle undici petizioni comprese nel capitolo Tassazione riguardavano casi di doppia imposizione. Vedasi anche lo studio di Eurobarometro del settembre 2011 sugli ostacoli affrontati dai cittadini nel mercato unico in [http://ec.europa.eu/public\\_opinion/archives/quali/ql\\_obstacles\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/quali/ql_obstacles_en.pdf).

<sup>20</sup> Osservazioni del MEDEF su *Proposte di modifica dell’articolo 15, paragrafo 2, del modello di convenzione OCSE*, 2007, in <http://www.oecd.org/dataoecd/14/62/39547932.pdf>.

<sup>21</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_04\\_doubletax\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_en.htm);

Dalla consultazione pubblica specifica sulla doppia imposizione risulta in particolare che si tratta di un problema rilevante: in media, oltre il 20% dei casi denunciati riguardava importi superiori a un milione di euro per l'imposta sulle società e oltre il 35% dei casi riguardavano importi superiori a 100 000 euro per l'imposta sulle persone fisiche.

È inoltre importante garantire che le norme che mirano a prevenire la doppia imposizione siano trasparenti, al fine di evitare interpretazioni discordanti e, pertanto, di conseguire i risultati voluti. Inoltre, la mancanza di trasparenza può di per sé avere effetti negativi sull'attività transfrontaliera<sup>22</sup>.

La mancata eliminazione della doppia imposizione accresce l'onere fiscale complessivo e può quindi ripercuotersi negativamente sugli investimenti di capitali. Da ricerche empiriche risulta che l'imposizione sulle società produce un impatto non trascurabile sulle decisioni riguardanti la localizzazione degli investimenti diretti<sup>23</sup>. Si può pertanto ritenere che la doppia imposizione all'interno dell'Unione europea possa scoraggiare gli investitori extra UE e compromettere la competitività delle imprese dell'Unione.

In mancanza di dati concreti sulla tassazione forniti dalle amministrazioni nazionali, è difficile ottenere stime del tutto affidabili riguardo all'impatto diretto della doppia imposizione<sup>24</sup>. Infatti, potendo scegliere, i contribuenti eviteranno la doppia imposizione adeguando i loro comportamenti alle circostanze presenti. La doppia imposizione diventa quindi non solamente un onere ma addirittura un ostacolo per le attività economiche<sup>25</sup>.

Questo impatto indiretto è ancora più difficile da quantificare. Tuttavia, una pubblicazione recente stima che, dopo l'adozione di una convenzione sulla doppia imposizione (CDI), i flussi degli investimenti bilaterali di portafoglio tra i paesi contraenti possono aumentare anche del 50%. Le CDI sono quindi accompagnate da un aumento del valore dell'equity e sembrano essere un fattore in grado di ridurre annualmente dello 0,24% i costi dell'equity nei paesi contraenti<sup>26</sup>.

Talvolta l'eliminazione della doppia imposizione, anche laddove ciò sia possibile per legge, comporterebbe impegni eccessivi sia in termini di tempo che di costi amministrativi. Dai risultati di un'indagine condotta nel 2007 da un importante studio

---

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_06\\_inheritance\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_06_inheritance_en.htm);  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_08\\_royalty\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_08_royalty_en.htm).

<sup>22</sup> OCSE. *Tax Effects on Foreign Direct Investment*, 2007, pag. 33.

<sup>23</sup> Vedasi, per esempio, Hajkova, D. et al., "Taxation, Business Environment and FDI Location in OECD Countries", documento preparatorio del dipartimento di Economia dell'OCSE, n. 502, 2006, in <http://dx.doi.org/10.1787/874058477248>.

<sup>24</sup> Valutazione d'impatto della proposta di direttiva del Consiglio relativa a una CCCTB, del 16 marzo 2011.

<sup>25</sup> La distinzione tra onere e ostacolo per quanto riguarda la doppia imposizione era stata citata già nel 1923 dalla Lega delle Nazioni. Vedasi, per esempio, Commissione economica e finanziaria, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee*, documento E.F.S.73. F.19, pag. 11, del 5 aprile 1923.

<sup>26</sup> Parkih, Jain e Spahr, *The impact of Double Taxation on Cross Border Equity Flows, Valuations and Cost of Capital*, 2011, EFMA, riunione di Braga.



tributario<sup>27</sup> emerge che il costo medio di adempimento dell'imposta sui redditi delle società era pari al 2,2% delle imposte versate. Circa il 15% del tempo dedicato agli adempimenti fiscali riguardava gli aspetti internazionali dell'imposizione sulle società. Inoltre, il 14,6% delle società e il 31,0% delle persone fisiche che hanno risposto a questa domanda nell'ambito della consultazione pubblica sulla doppia imposizione hanno deciso di non cercare alcun modo per evitare la doppia imposizione.

La relazione sulla cittadinanza UE 2010 sottolinea come “i meccanismi vigenti per evitare la doppia imposizione si rivelino inadeguati”.

Va rilevato altresì che, quanto meno in alcuni Stati membri, qualora l'importo cumulato delle imposte applicate da più di uno Stato fosse il risultato delle sole disposizioni di uno Stato, sarebbe considerato esoso e, quindi, illegale.

Alcuni esempi specifici illustrano la situazione attuale a causa della quale è probabile che i cittadini e le imprese incontrino rilevanti ostacoli pratici all'effettivo esercizio dei loro diritti e al corretto funzionamento del mercato interno.

*In una petizione indirizzata al Parlamento europeo<sup>28</sup> un cittadino tedesco dichiarava di vivere abitualmente in Francia e di lavorare in Germania come free-lancer per alcuni ospedali tedeschi. A causa di interpretazioni divergenti della CDI tra Francia e Germania, doveva pagare le tasse in entrambi questi Stati membri. Per risolvere il problema, era stato costretto a trasferirsi in Germania.*

*Un cittadino italiano<sup>29</sup> vive in Germania e lavora per un'impresa di trasporti italiana. Guida camion in vari paesi dell'Unione europea. A causa di interpretazioni divergenti della CDI tra Italia e Germania, ha dovuto pagare le tasse sia in Germania che in Italia. La procedura di mutuo accordo avviata nel 2005 si è conclusa appena nel 2010, ma il problema non è stato ancora risolto.*

La Commissione esprime preoccupazione anche circa la doppia non imposizione e sta attualmente esaminando la situazione in prospettiva di futuri interventi in materia.

#### **4. LE RISPOSTE ATTUALI E LA LORO INCAPACITÀ DI RISOLVERE I PROBLEMI PRINCIPALI**

Il problema della doppia imposizione è già stato affrontato a livello di Unione europea. Esempi significativi in tal senso sono la direttiva sulle società madri e figlie<sup>30</sup>, la direttiva sugli interessi e sui canoni<sup>31</sup>, la convenzione sull'arbitrato (CA)<sup>32</sup>, i risultati del Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento (Joint Transfer

<sup>27</sup> PWC LLP, *Total Tax Contribution*, indagine condotta nel 2007 dall'Hundred Group of Finance UK Directors (associazione delle 100 maggiori imprese britanniche quotate).

<sup>28</sup> Parlamento europeo, commissione per le petizioni, petizione n. 1404/2010.

<sup>29</sup> Parlamento europeo, commissione per le petizioni, petizione n. 1053/2010.

<sup>30</sup> Direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.

<sup>31</sup> Direttiva 2003/49/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi.

<sup>32</sup> Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (90/436/CEE), GU L 225 del 20.8.1990.

Pricing Forum - JTPF), segnatamente il codice di condotta per l'effettiva attuazione della CA)<sup>33</sup> e la raccomandazione sulle procedure di concessione dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte<sup>34</sup>.

Di recente la Commissione ha proposto una direttiva relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB)<sup>35</sup>. Una volta adottata, questa direttiva contribuirà a risolvere i problemi della doppia imposizione a livello di Unione europea dei gruppi multinazionali che decideranno di optare per questo strumento.

Tuttavia, essendo il suo ambito di applicazione limitato, tale proposta non affronterà tutti i casi di doppia imposizione: solo le *imprese ammissibili* che opteranno per questo sistema potranno beneficiare del regime CCCTB (articoli 2 e 6 della proposta)<sup>36</sup>.

Gli strumenti vigenti sono insufficienti per affrontare molte delle situazioni di doppia imposizione che rimangono. In particolare, la direttiva sugli interessi e sui canoni ha un ambito di applicazione limitato; la CDI non copre tutte le tasse rilevanti nell'ottica del mercato unico (ad esempio, diritti di registrazione), non rimuove completamente la doppia imposizione e, in particolare, non offre soluzioni uniformi per le relazioni triangolari e multilaterali tra gli Stati membri; i tempi necessari per concludere le procedure di mutuo accordo nei casi di doppia imposizione, sia nella CA che nella CDI, sono troppo lunghi e tali procedure spesso non riescono a risolvere i problemi esaminati.

Inoltre, gli strumenti vigenti di eliminazione della doppia imposizione non sempre funzionano in modo efficace. In particolare, le disposizioni della CDI non sono interpretate e attuate in maniera uniforme dagli Stati membri interessati. Tali pratiche contrastanti riguardano principalmente la definizione di concetti quali canoni, reddito d'impresa, dividendi e insediamento permanente. Ne consegue che i contribuenti possono subire una doppia imposizione, contrariamente agli obiettivi perseguiti dalla CDI.

Non va poi dimenticato che possono essere penalizzati anche i cittadini che beneficino di lasciti ereditari in un contesto transfrontaliero, perché l'onere dell'imposta sulle successioni è superiore a quanto lo sarebbe stato in un contesto puramente nazionale in uno degli Stati membri interessati.

Ci sono forti aspettative circa la possibilità che questi problemi, spesso complessi dal punto di vista del contribuente, siano affrontati attraverso soluzioni a livello dell'UE, ove possibile. Per parte sua, l'OCSE (di cui fanno parte 21 degli Stati membri dell'Unione europea) riconosce esplicitamente la necessità di porre rimedio agli ostacoli derivanti dalla doppia imposizione<sup>37</sup>. La relazione Monti raccomanda inoltre

---

<sup>33</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm)

<sup>34</sup> C/2009/7924,

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/whats\\_new/c\(2009\)7924\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c(2009)7924_en.pdf)

<sup>35</sup> COM(2011) 121 del 16 marzo 2011.

<sup>36</sup> La proposta di direttiva istituisce un unico regime di base imponibile comune per la tassazione di determinate società e gruppi di società (articolo 1 della proposta).

<sup>37</sup> Vedasi precedente nota 3.

un ulteriore impegno per eliminare le barriere fiscali causate dalla doppia imposizione subita dai cittadini. Sembra quindi che tanto i contribuenti quanto gli Stati membri auspicano sinceramente che il problema della doppia imposizione venga risolto.

## **5. POSSIBILI SOLUZIONI**

I problemi individuati potrebbero essere risolti migliorando gli strumenti attualmente disponibili per affrontare le situazioni di doppia imposizione oppure proponendo nuovi strumenti e nuove soluzioni.

I diversi problemi inerenti alla doppia imposizione possono essere affrontati in vari modi: alcuni per mezzo di convenzioni fiscali bilaterali, altri per mezzo di norme dell'Unione europea (entro i limiti della base giuridica prevista dal trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), altri ancora ricorrendo a soluzioni e strumenti specifici).

Tali possibili soluzioni comprendono:

### **5.1. Rafforzamento degli strumenti vigenti**

Contemporaneamente a questa comunicazione viene presentata una proposta di rifusione della direttiva sugli interessi e sui canoni. Le modifiche proposte al testo attuale mirano a ridurre il numero di possibili casi di doppia imposizione dovuta all'applicazione in uno Stato membro di una ritenuta alla fonte su un pagamento e alla successiva tassazione dello stesso pagamento in un altro Stato membro.

### **5.2. Estensione della copertura e dell'ambito di applicazione delle convenzioni sulla doppia imposizione**

La Commissione reputa necessario completare il quadro delle CDI tra i 27 Stati membri<sup>38</sup> e incoraggerà il dialogo tra gli Stati membri in caso di controversie tali da impedire la conclusione di una CDI.

La Commissione intende valutare, d'intesa con gli Stati membri e con esperti, i modi per affrontare situazioni triangolari<sup>39</sup> nonché il trattamento da riservare alle entità e alle imposte non coperte dalle CDI all'interno dell'Unione europea. La Commissione adotterà idonee iniziative, con particolare riguardo alle imposte di successione.

### **5.3. Azioni volte a promuovere un'interpretazione e un'applicazione più uniformi delle disposizioni delle CDI tra gli Stati membri dell'UE**

Spesso la doppia imposizione è la conseguenza di interpretazioni contrastanti. È necessario vagliare la possibilità di giungere nell'Unione europea, ove possibile, a un'interpretazione comune di taluni concetti contenuti nelle CDI vigenti tra gli Stati membri (ad esempio: canoni, reddito d'impresa, dividendi, insediamenti permanenti,

---

<sup>38</sup> Il 1° gennaio 2011 dieci relazioni bilaterali tra gli Stati membri dell'UE non erano coperte da CDI.

<sup>39</sup> Riguardo ai prezzi di trasferimento, il Forum congiunto dell'UE competente in materia ha raggiunto alcuni risultati; vedasi la nota seguente.

residenza a fini fiscali, lavoratori transfrontalieri, eccetera). A seconda dei casi, può essere opportuno tener conto di concetti identici o simili previsti dalla legislazione dell'UE, in quanto specifica dimensione del problema diffuso a livello dell'Unione. Data la loro importanza per il mercato internazionale, è utile discutere tali questioni a livello di Unione europea. Ma quest'opera di coordinamento può contribuire anche alle discussioni che si svolgono presso organismi internazionali, come l'OCSE e le Nazioni Unite, anche quando si tratta di definire più ampi standard internazionali. La positiva esperienza del Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento offre l'opportunità di esaminare i potenziali benefici derivanti dall'istituzione di un forum di rappresentanti degli Stati membri (Forum dell'UE sulla doppia imposizione). Sulla base delle discussioni che si terranno in quella sede, la Commissione prenderà in considerazione l'elaborazione di un codice di condotta sulla doppia imposizione.

#### **5.4. Facilitare e accelerare la risoluzione delle controversie all'interno dell'UE**

La convenzione sull'arbitrato aveva lo scopo di definire un metodo per la risoluzione delle controversie derivanti perlopiù dai prezzi di trasferimento. Ma nonostante l'adozione (e la revisione) di un codice di condotta, il corretto funzionamento della CA potrebbe essere ulteriormente migliorato, come dimostra la lunghezza, in generale, delle procedure di mutuo accordo (PMA)<sup>40</sup>. In merito alla CA, negli ultimi cinque anni per i quali sono disponibili dati, la metà delle controversie ancora irrisolte alla fine di ciascun anno era pendente da oltre due anni<sup>41</sup>.

Nei contributi alle consultazioni pubbliche del 2010 si critica il fatto che le CDI non consentono una risoluzione delle controversie in tempi brevi. Di solito i contribuenti ricorrono al meccanismo per la risoluzione di controversie previsto dalla pertinente CDI, ai sensi del vecchio articolo 25 del modello OCSE di convenzione fiscale, il quale, però, non è del tutto efficiente perché ai paesi contraenti si chiede semplicemente di cercare di trovare una soluzione, mentre il contribuente non ha alcuna garanzia che la doppia imposizione sia eliminata né che le autorità tributarie agiscano celermente. L'OCSE riconosce che il numero di casi irrisolti (cresciuti del 21,3% tra il 2008 e il 2009) è motivo di grave preoccupazione<sup>42</sup>.

Dal punto di vista dell'UE, la mancanza di una procedura generale vincolante per la risoluzione di controversie è pertanto una questione che va affrontata sia per ragioni legate al mercato unico sia per motivazioni più vaste di competitività globale (relative alla capacità dell'UE di attrarre investitori stranieri). Né la CA né le CDI degli Stati membri contemplano un metodo del tutto efficace.

Una possibile soluzione è contenuta nell'ultima versione dell'articolo 25 del modello OCSE di convenzione fiscale (del 2008), che prevede, su richiesta del contribuente, una procedura di mutuo accordo con una procedura vincolante di risoluzione delle

---

<sup>40</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf\\_2010\\_06\\_08\\_number\\_open\\_cases\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_number_open_cases_en.pdf)

<sup>41</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf\\_2010\\_06\\_08\\_number\\_open\\_cases\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_number_open_cases_en.pdf)

<sup>42</sup> [http://www.oecd.org/document/11/0,3746,en\\_2649\\_33747\\_46499831\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/11/0,3746,en_2649_33747_46499831_1_1_1_1,00.html); aumento del 63,4% tra il 2006 e il 2009.

controversie per tutti i casi irrisolti di doppia imposizione. Finora, però, queste disposizioni sono state inserite solo in poche CDI concluse tra Stati membri<sup>43</sup>.

La Commissione reputa necessario analizzare i miglioramenti che si possono apportare alle procedure per la risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione all'interno dell'UE. In particolare, va esplorata la possibilità di introdurre un meccanismo in grado di risolvere efficacemente e rapidamente tali controversie in tutti gli ambiti della tassazione diretta.

## **6. ULTERIORI AZIONI E CONCLUSIONI**

La Commissione è determinata ad affrontare i problemi rilevanti nel campo della doppia imposizione nell'UE e a proporre iniziative. Due proposte prevalgono; sono le seguenti:

- la proposta di una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, adottata nel marzo 2011, e
- la proposta di rifusione della direttiva sugli interessi e sui canoni, presentata contemporaneamente alla presente comunicazione.

In aggiunta a queste proposte la Commissione:

- presenterà a breve possibili soluzioni per affrontare gli ostacoli all'imposta sulle successioni in contesti transfrontalieri all'interno dell'UE;
- continuerà a ricorrere al Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento, rinnovato di recente, per affrontare le questioni legate alla doppia imposizione dei prezzi di trasferimento;
- presenterà nel 2012 soluzioni per la doppia imposizione transfrontaliera dei dividendi distribuiti a investitori di portafoglio;
- si adopererà per sviluppare le opzioni indicate nella presente comunicazione, in particolare istituire un forum sulla doppia imposizione per questioni fiscali riguardanti esclusivamente l'UE, proporre un codice di condotta sulla doppia imposizione e valutare la fattibilità di un meccanismo di risoluzione delle controversie efficiente, nell'ottica di individuare i modi più efficaci di eliminare la doppia imposizione;
- riguardo alla doppia non imposizione, avvierà una procedura di consultazione mirata all'accertamento dei fatti, allo scopo di determinare la portata complessiva di questo fenomeno. I risultati della consultazione saranno utilizzati per individuare ed elaborare una risposta politica adeguata.

La Commissione invita il Parlamento europeo, il Consiglio e il Comitato economico e sociale europeo a discutere e appoggiare questi orientamenti.

---

<sup>43</sup>

Ad esempio, tra Francia e Regno Unito (19 giugno 2008), tra Paesi Bassi e Regno Unito (26 settembre 2008) e tra Germania e Regno Unito (30 marzo 2010).

Tutte le parti interessate sono invitate a esprimere i propri pareri sulla presente iniziativa e a comunicare alla Commissione le specifiche azioni che raccomandano.