



Transfer pricing e doppia imposizione: soluzioni secondo la Commissione europea

di Piergiorgio Valente

La doppia imposizione è tra le questioni che suscitano maggiori preoccupazioni a livello comunitario e rappresenta uno degli ostacoli più rilevanti per le imprese che svolgono attività di *business* transfrontaliera. Essa è altresì fonte di “*legal uncertainty*” per il contribuente. I fenomeni di doppia imposizione accrescono il *tax burden* complessivo e, conseguentemente, hanno un impatto negativo sugli investimenti.

1. Premessa

In data 11 novembre 2011, la Commissione europea ha pubblicato la Comunicazione “*Double Taxation in the Single Market*” [COM(2011)712]. Dopo aver illustrato gli svantaggi connessi alla **doppia imposizione** nel mercato interno e gli attuali (inadeguati) meccanismi per la sua soluzione, l’istituzione comunitaria delinea alcune possibili soluzioni.

2. Doppia imposizione e suoi svantaggi

La Commissione definisce la doppia imposizione come l’“*imposition of comparable taxes*” da parte di due o più giurisdizioni nei confronti del medesimo reddito.

Fenomeni di doppia imposizione possono riguardare anche le situazioni c.d. “puramente domestiche”; tuttavia, nella Comunicazione n. 712 del 11 novembre 2011 (di seguito, la “Comunicazione”) si fa riferimento esclusivamente ai

rapporti transfrontalieri.

In ambito internazionale, la doppia imposizione deriva dai casi c.d. di “*dual residence*”¹ o di imposizione nello Stato di **residenza** e nello Stato della **fonte**².

In linea generale, gli Stati eliminano la doppia imposizione mediante l’adozione di misure unilaterali (*i.e.*, **esenzione** del reddito di fonte estera o riconoscimento di un credito di imposta), bilaterali (*i.e.*, **convenzioni** contro le doppie imposizioni) o multilaterali (*i.e.*, **convenzione arbitrale** n. 90/436/CEE)³.

¹ Nella Comunicazione, si riporta il seguente esempio: “(...) *As regards dual tax residence, double taxation may be generated by the application of diverging criteria. For example, a company may be considered resident for tax purposes in the MS in which it is legally registered and, simultaneously, in a different MS in which it develops its main activity. In that situation the company could potentially be obliged to pay corporation tax on a worldwide basis in both MS and consequently pay tax on the same income twice*”.

² Nella Comunicazione, si riporta il seguente esempio: “*MS usually tax non-resident taxpayers in respect of income from sources in that State. This source taxation may overlap with the worldwide taxation in the State of residence of the taxpayer. For example an artist, resident of a MS, signs a comprehensive contract to perform concerts in several MS, authorizing the radio broadcast of the concerts and also the feature of a live album from the tour. The income deriving from that contract might be taxed twice or more (in the State of residence and in the States of the performances) and also copyright royalties of the artist might be taxed twice*”.

³ Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, IPSOA, 2012.

Nella Comunicazione si rileva che, allo stato attuale della legislazione comunitaria, non è possibile rinvenire una disposizione che obblighi gli Stati membri ad eliminare la doppia imposizione. Le normative nazionali che, a tal fine, accordano la preferenza alle situazioni c.d. “puramente domestiche” rispetto a quelle transfrontaliere non sono compatibili con le libertà fondamentali sancite dai trattati comunitari (i.e., il Trattato sull’Unione Europea e il Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea). Tuttavia, i fenomeni di doppia imposizione non sono, di per se stessi, contrari alle disposizioni comunitarie, nei limiti in cui i medesimi derivano “*from the parallel exercise of tax sovereignty*” da parte dello Stato membro interessato.

In sostanza, nessuna disposizione comunitaria obbliga gli Stati membri ad eliminare la doppia imposizione c.d. “non-discriminatoria”, in quanto la stessa non rientra nell’ambito di applicazione delle libertà fondamentali.

La doppia imposizione è tra le questioni che suscitano maggiori preoccupazioni a livello comunitario e rappresenta uno degli ostacoli più rilevanti per le imprese che svolgono attività di *business* transfrontaliera. Essa è altresì fonte di “*legal uncertainty*” per il contribuente⁴.

I fenomeni di doppia imposizione accrescono il **tax burden complessivo** e, conseguentemente, hanno un impatto negativo sugli investimenti. Come rilevato nella Comunicazione, ricerche empiriche dimostrano che la tassazione sulle società ha un “*non-negligible impact on foreign direct investment location decisions*”. Ciò dimostra che vi può essere un disincentivo agli investimenti extra-comunitari con pregiudizio per la competitività delle imprese dell’UE.

Oltre alle conseguenze negative dirette sopra delineate, la doppia imposizione produce anche un impatto negativo indiretto: i contribuenti potrebbero evitare di incorrere in situazioni di doppia imposizione “*by adapting their conduct*” alle circostanze concrete. Nel caso da ultimo delineato, la doppia imposizione non rappresenta soltanto un “*burden*” bensì, addirittura, una “**barriera**” allo **svolgimento di attività economica**.

Nella Comunicazione si sottolinea che l’eliminazione della doppia imposizione, ove giuridica-

⁴ Nell’ambito della consultazione sulla doppia imposizione, che si è tenuta nel corso del 2010, le criticità connesse al fenomeno sono state ritenute significative: “*on average more than 20% of the reported cases were above 1 million € for corporate taxpayers and more than 35% were above 100.000 € for individuals*”.

mente possibile, può talvolta comportare costi eccessivi sul piano amministrativo e temporale⁵. Alcuni esempi, che hanno costituito oggetto di petizione al Parlamento europeo, chiariscono come situazioni di doppia imposizione possano limitare sensibilmente l’effettivo esercizio dei diritti dei contribuenti e il buon funzionamento del mercato interno. Uno dei casi oggetto di petizione concerne un cittadino italiano, che vive in Germania e presta attività per un’impresa di trasporti italiana⁶.

Una ulteriore criticità è, infine, rappresentata dalla c.d. “doppia non imposizione”, in relazione alla quale la Commissione si ripropone di adottare al più presto misure adeguate.

3. Gli attuali meccanismi di prevenzione della doppia imposizione

A livello comunitario, sono numerose le misure adottate con l’obiettivo di risolvere i fenomeni di doppia imposizione. Tra queste, le principali sono le seguenti:

- la **Direttiva madre-figlia** (Dir. n. 90/435/CEE), con riferimento ai dividendi;
- la Dir. n. 2003/49/CEE, con riguardo agli **interessi** e alle **royalties** tra **società consociate**;
- la **convenzione arbitrata** 90/436/CEE, con riferimento alla doppia imposizione in materia di **transfer pricing**⁷.

Più di recente, la Commissione ha adottato la proposta di direttiva per l’introduzione della **base imponibile comune consolidata** (CCCTB). Il metodo CCCTB prevede l’introduzione di una normativa fiscale europea unica su base opzio-

⁵ La Commissione rileva che “(t)he results of a 2007 survey carried out by a major tax firm²⁷ showed an average cost of tax compliance for corporate income taxation of 2.2% of taxes paid. Around 15% of the time spent on compliance activities related to the international aspects of corporate taxation. Moreover 14.6% of the companies and 31.0% of the individuals who answered on this point in the Public Consultation on Double Taxation decided not to seek any remedy to eliminate the double taxation”.

⁶ “An Italian citizen lives in Germany and works for an Italian transport company. He drives a truck through several countries of the European Union. As a result of divergent interpretations of the DTC between Italy and Germany he has been taxed both by Germany and Italy. The mutual agreement procedure, initiated in 2005, did not end until 2010”.

⁷ Per approfondimenti sulle misure comunitarie specifiche contro la doppia imposizione, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, IPSOA, 2011, pagg. 1949 e seguenti.

nale, diretta a sostituire i ventisette regimi fiscali nazionali vigenti nella definizione della base imponibile delle società con attività transnazionale. Sul piano operativo, il metodo implica il calcolo del reddito d'impresa su base consolidata, in applicazione di regole comuni per tutti gli Stati membri. La base imponibile così calcolata è poi ripartita fra gli Stati interessati, i quali applicano l'aliquota propria⁸.

Malgrado uno dei vantaggi connessi al consolidato comunitario sia legato alla riduzione dei casi di doppia imposizione, nella Comunicazione si rileva che, in considerazione del limitato ambito di applicazione del nuovo regime, non ogni fenomeno di doppia imposizione può essere eliminato: infatti, soltanto le c.d. “**eligible companies**” che optano per l'applicazione del metodo possono beneficiare dei vantaggi a quest'ultimo connessi.

Limiti nella risoluzione dei casi di doppia imposizione si rinvencono anche nelle altre misure suindicate. Mentre la Dir. n. 2003/49/CE ha un ambito di applicazione limitato, le **convenzioni bilaterali** vigenti:

- non si applicano a tutte le imposte rilevanti dal punto di vista del mercato interno (ad es., non si applicano alle “*registration duties*”);
- non consentono “*the full removal*” della doppia imposizione;
- non forniscono soluzioni uniformi per le relazioni triangolari e multilaterali tra gli Stati membri;
- non sono applicate in maniera uniforme in tutti gli Stati interessati. La Commissione evidenzia come le aree di maggiore “conflitto” riguardano la definizione di *royalties*, *business income*, dividendi e stabile organizzazione.

La **procedura amichevole** ex art. 25 del Modello OCSE e quella prevista dalla convenzione arbitrale n. 90/436/CEE non in ogni caso sono in grado di garantire la risoluzione dei problemi di doppia imposizione.

Secondo la Comunicazione, i suindicati limiti dovrebbero essere superati, ove possibile, mediante l'adozione di specifiche soluzioni a livello

⁸ Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Base imponibile comune consolidata: disciplina anti-abuso e prevalenza delle norme CE*, in “Corriere Tributario” n. 24/2011; P. Valente, *Base imponibile comune consolidata: ripartizione e adempimenti amministrativi*, in “Corriere Tributario” n. 17/2011; P. Valente, *Vantaggi fiscali per le società nella proposta di direttiva UE sulla base imponibile comune*, in “Corriere Tributario” n. 16/2011; P. Valente, “*Manuale di Governance Fiscale*”, op. cit., pagg. 2193 e seguenti.

comunitario⁹.

4. Possibili soluzioni

A parere della Commissione, i problemi connessi alla doppia imposizione possono essere superati mediante un miglioramento degli esistenti strumenti oppure con l'introduzione di misure e meccanismi nuovi.

Tra le possibili soluzioni prospettate nella Comunicazione vi sono le seguenti.

La proposta per il *recast* della Dir. n. 2003/49/CE è stata presentata in data 11 novembre 2011, contemporaneamente alla Comunicazione in commento. Le modifiche proposte hanno l'obiettivo di ridurre il numero di casi in cui può configurarsi una doppia imposizione in conseguenza dell'applicazione della **ritenuta alla fonte** su un elemento di reddito (che sarà poi) assoggettato a tassazione nello Stato del percipiente¹⁰. La Commissione rileva che al 1° gennaio 2011, molti rapporti bilaterali tra Stati membri non sono disciplinati da convenzioni contro le doppie imposizioni. Sarebbe pertanto opportuno addivenire al più presto alla sottoscrizione degli accordi.

Un settore il quale richiede ulteriori studi ed approfondimenti è quello delle **situazioni triangolari** nonché dei soggetti e delle categorie di imposte che non rientrano nell'ambito di applicazione dei trattati vigenti.

Dal momento che molti casi di doppia imposizione sono il frutto di conflitti interpretativi tra Stati, la Commissione sottolinea la necessità di sviluppare, a livello comunitario, una nozione

⁹ Il problema della doppia imposizione è stato rilevato anche a livello OCSE e nel *Monti Report (Report to the President of the European Commission, “A New Strategy for the Single Market”*, 9 maggio 2010), il quale “*recommends further work on eliminating tax barriers caused by double taxation suffered by individuals*”.

¹⁰ In particolare, “*it proposes to extend the list of companies to which the Directive applies and to reduce the shareholding requirements to be met for companies to qualify as associated. In addition, it adds a new requirement for the tax exemption: the recipient has to be subject to corporate tax in the Member State of its establishment on the income derived from the interest or royalty payment. This condition seeks to ensure that the tax relief is not granted when the corresponding income is not subject to tax and thus close a loophole that could be used by tax evaders. Finally, a technical amendment is proposed to avoid situations where payments made by a permanent establishment and deriving from its activities are denied the exemption on the grounds that they do not constitute a tax-deductible expense*”.

comune e condivisa di alcune rilevanti previsioni convenzionali, tra cui, **royalties, business income, dividendi, stabile organizzazione, residenza fiscale, lavoratori transfrontalieri**, eccetera). A tale scopo, è opportuno fare riferimento a concetti simili o analoghi contenuti nella legislazione comunitaria¹¹.

Sulla base dell'esperienza del *Joint Transfer Pricing Forum* (il gruppo di lavoro costituito *ad hoc* ed incaricato dello studio e della risoluzione delle questioni in tema di *transfer pricing*), la Commissione propone di valutare l'opportunità di costituire un gruppo di esperti (*EU Forum on double taxation*) con l'obiettivo di addivenire, sulla base di quanto discusso in seno al gruppo stesso, all'elaborazione di un **Codice di Condotta sulla doppia imposizione**.

Le procedure di cui alla convenzione arbitraria 90/436/CEE e all'art. 25 del Modello OCSE non garantiscono un'efficace e tempestiva risoluzione dei conflitti. Peraltro, molte convenzioni bilaterali offrono una **procedura di risoluzione delle controversie** (c.d. "MAP") che si basa sulla versione dell'art. 25 del Modello OCSE, anteriore alle modifiche intervenute nel 2008¹². In sostanza, le autorità competenti non sono tenute ad addivenire ad un accordo che elimini la doppia imposizione nell'interesse del contribuente¹³. L'assenza di una procedura per la risoluzione delle controversie a carattere vincolante merita, a parere della Commissione, un'attenta valuta-

zione, sia per motivi connessi al buon funzionamento del mercato interno, sia al fine di accrescere la competitività sul piano globale dell'area comunitaria.

Nella Comunicazione si rileva la necessità di analizzare nel dettaglio i miglioramenti che potrebbero essere apportati alle citate procedure di risoluzione delle controversie¹⁴.

5. Gli steps successivi

Ai fini dell'eliminazione dei casi di doppia imposizione a livello comunitario, rilevano in primo luogo:

- la proposta di direttiva sulla CCCTB, presentata nel marzo del 2011;
- la proposta per il *recast* della Dir. n. 2003/49/CE.

La Commissione si ripropone, inoltre:

- di approfondire le possibili soluzioni dirette ad eliminare gli ostacoli fiscali in materia di **cross-border inheritance**;
- di supportare l'attività del *Joint Transfer Pricing Forum* in materia di **prezzi di trasferimento**;
- di presentare, nel corso del 2012, soluzioni in tema di doppia imposizione dei **dividendi** corrisposti ai *portfolio investors*;
- di sviluppare le soluzioni proposte nella Comunicazione in commento ed in particolare, la costituzione del *Forum on double taxation*, la proposta per un Codice di Condotta sulla doppia imposizione e il miglioramento delle procedure di risoluzione delle controversie;
- con riferimento alla c.d. "doppia non imposizione", di lanciare una "*fact-finding consultation procedure*" al fine di individuare con maggiore dettaglio la portata di siffatto fenomeno.

¹¹ Nella Comunicazione si rileva che la discussione a livello comunitario "*may also contribute to the discussions held by international bodies such as the OECD and the UN, including when it comes to developing wider international standards*".

¹² Cfr. P. Valente, *Modifiche agli artt. 13-31 del modello e al Commentario*, in "*il fisco*" n. 34/2008, fascicolo n. 1, pagg. 6126 e seguenti; P. Valente, "*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*", *op. cit.*

¹³ La Comunicazione rileva che l'OCSE "*OECD recognises the number of unresolved cases (21.3 % increase from 2008 to 2009) as a major concern*".

¹⁴ Si rileva che "*the possibility of a mechanism to effectively and swiftly resolve these disputes in all areas of direct taxation should be explored*".