

Il Rapporto pubblicato il 5 luglio 2012

Doppia non-imposizione, i risultati della consultazione della Commissione UE

I fenomeni di doppia non-imposizione dovrebbero essere trattati in coordinamento con quelli relativi alla doppia imposizione. Le due questioni, infatti, non sono altro se non “two sides of the same coin”. È quanto emerge dal Rapporto della Commissione europea del 5 luglio 2012, il quale sintetizza i risultati della consultazione sui casi concreti di doppia non-imposizione nell’Unione europea.

di Piergiorgio Valente, Caterina Alagna - Valente Associati GEB Partners

Il 29 febbraio 2012, la Commissione europea ha lanciato la consultazione pubblica “**The internal market: factual examples of double non-taxation cases**”, con l’obiettivo di individuare casi pratici di doppia non-imposizione “within the EU and in relation with Third Countries”. In quell’occasione, la Commissione medesima ha sottolineato che i risultati della consultazione “will be used to identify and develop the appropriate policy response to double non-taxation” (cfr. http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2012_double_non_taxation_en.htm).

I commenti sono stati inviati da ciascuna parte interessata **entro il 30 maggio 2012**.

In data 5 luglio 2012, la Commissione europea ha pubblicato il “Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation”, il quale illustra i risultati della citata consultazione.

[Il testo del Rapporto](#)

Doppia imposizione e doppia non-imposizione nella comunicazione della Commissione europea del 11 novembre 2011

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, nonché alla doppia-non imposizione, nel mercato interno e gli attuali (inadeguati) meccanismi per la sua soluzione, l’istituzione comunitaria delinea alcune possibili soluzioni.

La doppia imposizione viene definita come la “imposition of comparable taxes” da parte di due o più giurisdizioni nei confronti del medesimo reddito (Per approfondimenti cfr. Valente P., “Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni”, Milano, IPSOA, 2012, p. 22 ss.). Fenomeni di doppia imposizione possono riguardare anche le situazioni cd. “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 cd. di “dual residence” o di imposizione nello Stato di residenza e nello Stato della fonte.

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 arbitrata 90/436/CEE) - per approfondimenti sulla convenzione arbitrata 90/436/CEE cfr. P.Valente, “[Manuale del Transfer Pricing](#)”, Milano, IPSOA, 2012, p. 149 ss..

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 contribuente.

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 hanno 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.

Una ulteriore criticità è rappresentata dalla cd. “doppia non-imposizione”, in relazione alla quale la Commissione si è riproposta di adottare al più presto misure adeguate. Nella Comunicazione in particolare si rileva l’importanza di adottare le misure necessarie ad eliminare la doppia imposizione e la doppia non-imposizione. Infatti, “entrambe queste situazioni possono compromettere l’idea stessa del mercato unico e sono pertanto del tutto inaccettabili”.

Con riguardo specifico alla doppia non-imposizione, nella comunicazione del 11 novembre 2011 la Commissione si è riproposta pertanto di avviare una procedura di consultazione mirata all’accertamento dei fatti, allo scopo di determinare la portata complessiva del fenomeno. I risultati della consultazione saranno utilizzati per individuare ed elaborare una risposta politica adeguata.

Iniziative in tema di doppia non-imposizione a livello OCSE

Iniziative in tema di “doppia non-imposizione” si registrano anche a livello OCSE, con riguardo specifico ai cd. “**hybrid mismatch arrangements**” (per approfondimenti cfr. P.Valente, “[Gli hybrid mismatch arrangements: conclusioni e raccomandazioni dell’OCSE](#)”, Il Quotidiano IPSOA del 16 marzo 2012).

Gli schemi di tax planning aggressivo - unitamente al reddito untaxed, alle deduzioni multiple e alle altre forme di arbitraggio internazionale - rappresentano fonte di particolare preoccupazione per le Amministrazioni fiscali secondo il Rapporto “[HYPERLINK "http://www.oecd.org/document/49/0,3746,en_21571361_44315115_49720433_1_1_1_1,00.html"](http://www.oecd.org/document/49/0,3746,en_21571361_44315115_49720433_1_1_1_1,00.html) Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues” del 5 marzo 2012. Quest’ultimo descrive gli arrangements i quali sfruttano le differenze nelle legislazioni nazionali riguardanti instruments, entities o transfers al fine di:

- dedurre i medesimi costi in più Paesi;
- make income “disappear” tra Stati;
- generare artificialmente più tax credits per il medesimo foreign tax.

Con l’obiettivo di eliminare le distorsioni determinate dall’uso degli hybrid mismatch arrangements, il Rapporto suggerisce agli Stati di adottare le strategie maggiormente in linea con il sistema fiscale e la prassi interne. Allo stesso tempo, risulta necessario considerare le modalità di interazione dei diversi regimi fiscali, al fine di eliminare gli ostacoli agli scambi e agli investimenti transfrontalieri e di limitare i fenomeni di non-imposizione.

Gli hybrid mismatch arrangements i quali comportano una non-imposizione in tutti gli Stati interessati sollevano criticità in relazione al gettito fiscale, alla concorrenza fiscale, all’efficienza economica, alla trasparenza e alla giustizia ed equità.

Le distorsioni, precisa il Rapporto, possono essere determinate non solo dalla doppia imposizione, ma altresì dalla cd. unintended doppia non-imposizione.

L’adozione di misure specifiche, dirette ad assicurare il coordinamento tra il trattamento fiscale in uno Stato e quello dell’altro Stato interessato, svolge un ruolo significativo nella risoluzione delle criticità poste dagli strumenti in commento. L’esperienza dei Paesi (in primis, Stati Uniti, Regno Unito, Danimarca, Germania, ma anche Nuova Zelanda, Italia e Austria) che hanno adottato le suindicate misure è significativa.

Rileva tuttavia il Rapporto che le misure specifiche, ove adottate, devono essere oggetto di costante monitoraggio al fine di:

- garantire una adeguata applicazione nelle diverse circostanze del caso concreto;
- evitare che le stesse possano essere “circumvented” mediante l'uso di arrangements più complessi.

Il Rapporto raccomanda pertanto agli Stati:

- di adottare misure specifiche (ovvero di rivedere quelle esistenti) dirette a negare l'applicazione dei benefici in ipotesi di ricorso a determinati hybrid mismatch arrangements;
- di cooperare e scambiare le informazioni relative agli strumenti in commento, così come le eventuali strategie e misure adottate, nonché di monitorare l'effettività di queste ultime;
- di intraprendere specifiche iniziative di disclosure in tema di strumenti ibridi.

I risultati della consultazione sui casi di doppia non-imposizione nell'UE

Nel Summary report, la Commissione rileva che le organizzazioni non governative che hanno partecipato alla consultazione hanno ritenuto non agevole l'individuazione di casi pratici di doppia non-imposizione nell'UE.

La business community, a sua volta, ha manifestato alcune preoccupazioni in ordine all'ambito di applicazione della consultazione. In taluni casi, non sono state fornite specifiche risposte alle domande poste, bensì più ampi e generici commenti alle questioni oggetto di consultazione. Con riferimento a questi ultimi, si rileva che:

- in molti casi è stata sottolineata l'importanza di procedere ad una chiara distinzione tra “actual double non-taxation” (i.e., per effetto di “mismatches of hybrid entities and hybrid instruments”) e concorrenza fiscale (low taxation);
- alcuni rappresentanti della business community hanno evidenziato l'opportunità di pervenire ad una definizione di “doppia non-imposizione”;
- la maggior parte delle organizzazioni che hanno partecipato alla consultazione hanno rimarcato che l'imposizione diretta rientra nella sfera di competenza degli Stati membri. Pertanto, le misure dirette all'eliminazione della doppia non-imposizione dovrebbero essere introdotte ed implementate a livello di ciascuno Stato membro. Dovrebbero tuttavia essere effettuati interventi di coordinamento a livello comunitario, soprattutto al fine di evitare i cd. “mismatches”;
- molti partecipanti hanno chiarito che la questione della doppia non-imposizione dovrebbe essere trattata in coordinamento con quella relativa alla doppia imposizione. Le due questioni, infatti, non sono altro se non “two sides of the same coin”;
- in alcuni casi si è rilevato che le misure contro i fenomeni di doppia non-imposizione potrebbero avere conseguenze negative sulla competitività delle imprese comunitarie;
- infine, da più parti è stata evidenziata la necessità di un coordinamento con altre iniziative in tema di doppia non-imposizione, tra cui quella a livello OCSE in tema di hybrid mismatch arrangements.

In linea generale, il Summary report evidenzia che il numero dei casi concreti di doppia non-imposizione rilevati è relativamente contenuto. In particolare, i partecipanti alla consultazione non sono stati in grado di fornire esempi concreti di doppia non-imposizione ulteriori rispetto a quelli delineati dalla Commissione nel consultation document.

I casi più rilevanti di doppia non-imposizione riguardano i cd. “mismatches between countries qualification of hybrid entities and hybrid financial instruments”. In alcune circostanze, fenomeni di doppia non-imposizione possono derivare anche dall'applicazione delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

Con riferimento specifico alle misure da adottare contro i fenomeni di doppia non-imposizione, si rileva, da un lato, la preferenza per un intervento a livello del singolo Stato membro, dall'altro, l'importanza:

- di introdurre la **base imponibile comune consolidata a livello comunitario (CCCTB)**;
- di un'**azione comunitaria coordinata** contro i fenomeni di doppia imposizione.

In particolare, la business community sottolinea la rilevanza di una soluzione congiunta contro i fenomeni di doppia imposizione e di doppia non-imposizione.

Dal Summary report emerge, come constatato dalla Commissione, l'opportunità di procedere ad una più approfondita analisi dei fenomeni di doppia non-imposizione, con particolare riguardo agli “hybrid entities” e agli “hybrid financial instruments”. Allo stesso tempo, la Commissione non intende “duplicare” l'attività svolta dal Gruppo del Codice di condotta sulla tassazione delle imprese, in materia di “anti abuse and mismatches”, e dall'OCSE, in materia di strumenti ibridi.

La Commissione ribadisce infine la propria intenzione di costituire, sulla base dell'esperienza del Forum congiunto sui prezzi di trasferimento, un Forum on double taxation, il quale dovrebbe altresì occuparsi

dello studio delle tematiche che coinvolgono la doppia non-imposizione derivante dall'applicazione delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

Una comunicazione in tema di good governance fiscale in relazione ai paradisi fiscali e alla pianificazione fiscale aggressiva dovrebbe essere **publicata prima della fine del 2012**.

Copyright © - Riproduzione riservata