

Fisco internazionale. Commissione e Corte di giustizia in campo contro le distorsioni interne alla Ue

L'Europa tira i fili su Iva e dirette

Piergiorgio Valente

Commissione Ue ed eurogiudici in campo per l'armonizzazione e il coordinamento delle politiche fiscali dei Paesi membri. Nel rispetto dell'autonomia impositiva dei singoli ordinamenti, il coordinamento (o ravvicinamento, secondo l'articolo 94 del Trattato istitutivo Ce) delle legislazioni nazionali - in luogo della più stringente armonizzazione (ex articolo 93), utilizzabile "in verticale" soltanto per sanare specifici aspetti di difformità degli ordinamenti tributari nazionali - è la soluzione che da lungo tempo riscuote consensi fra gli Stati membri dell'Unione europea.

Quanto al ruolo delle istituzioni comunitarie, l'attività della Commissione europea consiste nell'analisi delle distorsioni esistenti negli ordinamenti degli Stati membri e nello studio delle soluzioni che consentano un coordinamento fiscale di stampo non dirigista. Dal canto suo, invece, la Corte di giustizia svolge attività di coordinamento "in negativo", mediante l'eliminazione delle distorsioni fiscali presenti (nella fiscalità diretta e indiretta dei singoli Stati membri).

Armonizzazione "perfetta" nel campo dell'imposizione indiretta (Iva e altre imposte indirette) e "coordinamento minimo" nell'area delle imposte dirette sono dunque le azioni possibili, ma con un rilevante

limite all'attività legislativa comunitaria: il principio della unanimità dei consensi (attualmente di 27 Stati membri) per le decisioni riguardanti le imposte dirette (articolo 95 del Trattato), in luogo della maggioranza per l'adozione dei provvedimenti legislativi riguardanti la fiscalità indiretta.

Gli eurogiudici, invece, mediante la statuizione di principi volti a eliminare trattamenti discriminatori in materia di imposte dirette e indirette:

- svolgono un ruolo decisivo nelle materie riguardanti le quattro libertà fondamentali previste dal Trattato (libertà di stabilimento, di prestazione dei servizi, di circolazione dei lavoratori e dei capitali);

- interpretano (anche in via evolutiva) il diritto comunitario, talora esercitando "supplenza normativa", colmando le lacune dell'ordinamento comunitario.

Alla "pars costruens", rappresentata dall'attività della Commissione, fanno da contraltare le numerose sentenze della Corte Ue (circa 180, di cui più di 100 negli ultimi 10 anni), che, quale «motore dell'integrazione negativa» tra l'Unione e i singoli Stati membri, hanno svolto nel corso di oltre un trentennio, funzione costituente dei principi e delle norme su cui si basa il processo di integrazione europea.

Particolare attenzione è riservata al rispetto dei principi

di "good governance" in materia fiscale. L'effettivo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali, unitamente all'implementazione di *mutual agreement procedures* su base convenzionale, rende i regimi fiscali meno esposti a fenomeni di elusione, al contrasto dei quali dovrebbero essere destinate, a parere della Commissione, norme specifiche. Risulta inoltre ampio il supporto a favore delle iniziative Ocse in merito all'inclusione di una specifica disposizione sulla "good governance" negli accordi tra Stati. Di stretta attualità sono le misure concrete, dirette ad ampliare l'ambito di applicazione della direttiva sul risparmio e della direttiva interessi e royalties, con la prevista adozione nel primo semestre del 2009, sotto la presidenza della Repubblica Ceca. Entro il 2008 è prevista invece una *public consultation* in merito all'applicazione e interpretazione dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni.

UNANIMITÀ NECESSARIA

Il limite legislativo all'armonizzazione perfetta del prelievo sui redditi è nel consenso obbligato di tutti i 27 Stati

Il terreno degli eurogiudici

Le principali decisioni della Corte di giustizia delle Comunità europee...

- **Dividendi.** La Corte ha statuito che (Burda GmbH, C-284/06, 26.6.2008) il principio di libertà di stabilimento non osta alla normativa tedesca per cui la tassazione degli utili distribuiti da una società controllata tedesca alla sua società madre è assoggettata a un «medesimo meccanismo correttore», indipendentemente dal fatto che quest'ultima risieda in Germania o in altro Stato membro.
- **Perdite.** Nel caso Rewe (C-347/04, 29.3.2007), la Corte ha dichiarato che se una società detiene in una controllata non residente una partecipazione che le conferisce una sicura influenza decisionale, gli articoli 43 e 48 del Tce ostano alla legislazione tedesca che limita la possibilità, per la controllante residente, di dedurre le perdite registrate dalla prima.
- **Perdite.** Al contrario, nel caso

Lidl Belgium GmbH (C-414/06, 15.5.2008), ha statuito che la libertà di stabilimento non osta alla legislazione tedesca per la quale una società stabilita in Germania non può dedurre dall'imponibile le perdite relative a una sua stabile organizzazione in Lussemburgo. Ciò se – per la convenzione contro le doppie imposizioni – le perdite saranno considerate in Lussemburgo nel prelievo sul reddito per esercizi futuri.

... e i casi pendenti

- **Vodafone 2 (C-203/05)**, sulla legislazione Cfc britannica
- **Cartesio (C-210/06)**, sulla legislazione ungherese in tema di trasferimento di sede delle società
- **Société Papillon (C-418/07)**, sulla normativa francese relativa all'applicazione del regime del group consolidation
- **Gaz de France (C-247/08)**, sulla legislazione tedesca applicabile ai dividendi

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Prime tappe reverse charge e fattura informatica

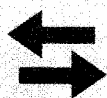
Raffaele Rizzardi

L'imposta sul valore aggiunto è un tributo europeo che segue regole specifiche attualmente condensate in una specie di Testo unico, la direttiva 2006/112/Ce. L'Unione europea e la Corte di giustizia si occupano, oltre all'Iva (si veda in basso), anche di altri temi tributari, come quelli relativi alle imposte dirette, ma solo per garantire l'assenza di distorsioni della concorrenza o di ostacoli alla libera circolazione dei capitali e delle persone.

Le statistiche pubblicate nel 2008 pongono

in evidenza l'importanza di questo tributo che si colloca al 7% del prodotto interno lordo degli Stati membri dell'Unione. L'Italia, con il 6,3%, è al penultimo posto, che diventa l'ultimo come percentuale sul totale delle entrate tributarie e contributive: 14,9% contro una media ponderata del 17,6 per cento.

Ci sono Paesi che privilegiano questa tassazione sui consumi (arrivano sino al 36,3%), attuando con ciò una scelta di sviluppo produttivo, in quanto le imposte dirette e i contributi sociali gravano sul costo del lavoro e rendono il Paese meno competitivo.



Le frodi carousel o del venditore scomparso

L'importanza dell'Iva e la complessità dei meccanismi di applicazione, specie nei rapporti internazionali, sono fonti rilevanti per l'evasione fiscale e per la frode. La più rilevante in termini di tributo, anche se la meno frequente, è la «frode carousel» o del venditore scomparso (*missing trader*).

Il meccanismo inizia con un acquisto assoggettato a Iva nel quale il tributo non viene materialmente pagato. Il caso più diffuso in Europa è quello dell'acquisto intracomunitario (l'imposta a debito viene simultaneamente compensata con quella detraibile), cui si affianca l'acquisto dell'esportatore abituale o l'estrazione da un deposito Iva. Fin qui c'è evasione, ma non esiste un vero danno erariale.

Il problema nasce con la successiva cessione interna, operazione imponibile, per la quale viene emessa una fattura con Iva. Il cliente paga l'intera fattura, ma il fornitore non la liquida a debito e non versa il saldo che risulterà dovuto, per poi scomparire prima che l'erario se ne accorga. Questo era uno degli obiettivi del provvedimento del 2006, che aveva reintrodotti gli elenchi clienti e fornitori, la cui utilità sarebbe stata però nulla in questi casi, in quanto la cadenza annuale degli elenchi e la loro elaborazione avrebbe concluso il ciclo di controllo quando ormai l'evasore sarebbe risultato irreperibile.

Contro questo tipo di evasione, stimata in Europa in 25 miliardi di euro, vi sono varie iniziative. Il Parlamento europeo ha dato l'assenso politico alla proposta auspicata da Germania e Austria che ribalta le regole attuali: imponibilità delle cessioni intracomunitarie (che blocca l'acquisto senza pagamento dell'Iva) e generalizzazione del *reverse charge* nazionale, che consente di non mettere l'Iva in mano al fornitore.

Il progetto è stato presentato nella conferenza di Bruxelles del 29 marzo 2007 ricevendo più critiche che apprezzamenti, in quanto la frode si sarebbe spostata dal Paese di acquisto e successiva rivendita, al Paese di partenza dell'operazione intracomunitaria. Ricevendo una fattura con l'Iva estera apparentemente assolta all'origine, chi avrebbe potuto controllarne il versamento effettivo? E il *reverse charge* nazionale avrebbe reso ancor più complicata la fatturazione, in quanto si applicherebbe solo a partire da un certo valore della fattura, con la necessità di individuare se l'acquirente opera o meno nell'esercizio della propria attività.

In questo ambito la soluzione allo studio da parte di una organizzazione autonoma potrebbe essere l'Iva in tempo reale (*real time Vat*): tutte le fatture diventerebbero imponibili, ma il bonifico per pagare il fornitore verrebbe eseguito in modo distinto, accreditando l'Iva all'erario del Paese di vendita (accreditandola al soggetto che la paga), e l'imponibile al fornitore. Ma sia per l'una che per l'altra soluzione i tempi sono lunghi.



La territorialità dei servizi e i rimborsi transnazionali

Tempi brevi per le novità relative alla territorialità dell'Iva e ai rimborsi transnazionali, cioè dell'Iva pagata da un soggetto di imposta al fornitore di altro Stato membro. Sono ormai nella fase di recepimento nelle leggi nazionali le direttive 8 e 9 del 2008, in vigore dal 1° gennaio 2010, con alcune ulteriori scadenze per particolari settori. Le due direttive, approvate e pubblicate in contemporanea, si integrano a vicenda: la novità della direttiva 8 è quella di generalizzare il criterio del *reverse charge* per gli acquisti di servizi da parte dei soggetti di imposta, riducendo così le fatture imponibili a soggetti di altri Stati membri, per le quali la detrazione è sostituita dall'istanza di rimborso, ora all'ufficio centrale dello Stato di emissione della fattura. Con la nuova direttiva sui rimborsi la richiesta sarà presentata in forma elettronica al proprio Stato di iscrizione all'Iva, distinguendo le fatture dei vari Stati esteri. Sarà così possibile accelerare i tempi per i rimborsi, evitando di dover presentare una istanza per ciascuno Stato estero, con un potenziale sino a 26 domande di rimborso. La nuova direttiva sui servizi risolve alcune criticità, come quella relativa al possibile shopping per il leasing dei mezzi di trasporto. La normativa ora vigente per queste operazioni radica la territorialità nel Paese della società di leasing, con la conseguenza che una locazione a lungo termine fatta da

società del Lussemburgo o dell'Olanda comporta l'applicazione dell'Iva di questi Stati. Ma se l'utente italiano è un imprenditore o un professionista, può ottenere il rimborso del tributo dall'amministrazione centrale di tale Stato membro. La nuova direttiva introduce una regola diversa per noleggi o locazioni di durata superiore a 30 giorni (90 nel caso di imbarcazioni): se l'utilizzatore è un soggetto d'imposta, l'Iva è dovuta in *reverse charge*, quindi in Italia nel caso sopra prospettato. Ma anche la detrazione sarà quella italiana e quindi il leasing transnazionale perde qualsiasi attrattiva tributaria.



La fatturazione elettronica e informatica

La fatturazione elettronica è stata disciplinata sin dalla direttiva 115/01, ma la sua diffusione è trascurabile a causa delle complessità tecniche. Entro la fine del 2008 la Commissione europea presenterà una proposta per semplificare l'utilizzo della fattura elettronica, puntando anzi alla fattura informatica, cioè a un documento elettronico che non sia solo l'immagine del documento su carta, ma un supporto per la registrazione diretta del documento da parte del cliente. Ulteriore obiettivo è agevolare le comunicazioni online all'amministrazione per potenziare i controlli e renderli meno onerosi per i contribuenti.

IMPOSTE DIRETTE

Quattro mosse per un minimo denominatore comune

La Commissione Ue spinge sul coordinamento minimo nell'area delle imposte dirette: se un elevato livello di armonizzazione è necessario per le indirette, che possono rappresentare un ostacolo alla libera circolazione delle merci e alla prestazione dei servizi, per contro, numerosi aspetti dell'imposizione diretta richiedono un mero coordinamento. Le più recenti linee di sviluppo di questi interventi di coordinamento (per il cui dettaglio si veda sotto) riguardano, in particolare:

- la compensazione delle perdite transfrontaliere, realizzabile, come indicato nella comu-

nicazione (2006)824, nell'ambito del medesimo ente giuridico, ovvero tra società appartenenti allo stesso gruppo transnazionale;

- il *transfer pricing*, con la pubblicazione della Com(2007)71, nella quale sono state individuate le linee guida per evitare controversie in materia di prezzi di trasferimento e dell'attività del Joint transfer pricing forum (Jtpf) nel periodo 2007-2009;
- la base imponibile consolidata europea, mediante costituzione del Ccctb working group.

P.V.



Compensazione delle perdite transfrontaliere

- Secondo la Commissione Ue (comunicazione Com(2006)824), gli Stati possono procedere a compensazione transfrontaliera delle perdite, secondo due criteri:
 - nell'ambito della medesima società (perdite subite da una branch o dalla stabile organizzazione situata in un altro Stato membro);
 - tra società appartenenti al medesimo gruppo (perdite subite da una società appartenente al gruppo, ma avente sede in un altro Stato membro: compensazione delle perdite tra la società capogruppo e le sue partecipate).

La Commissione sottolinea che i regimi Ue disciplinano utili e perdite in modo asimmetrico: mentre gli utili sono soggetti a tassazione con riferimento all'esercizio fiscale in cui vengono realizzati, il valore fiscale delle perdite non viene rimborsato nel momento in cui la perdita è subita. Per evitare sovrattassazione, l'impresa o il gruppo di imprese dovrebbe poter compensare le perdite registrate con «un'altra base imponibile positiva» al suo interno. Si eviterebbero così i *cashflow disadvantages* derivanti dal ritardo con cui viene contabilizzata la perdita, cioè un riporto delle perdite e una compensazione con utili futuri rispetto a una compensazione immediata con «un'altra base imponibile positiva». La possibilità di compensazione transfrontaliera delle perdite eviterebbe l'asimmetria.



«Transfer pricing» e «Advance pricing agreements»

- Il 26 febbraio 2007 la Commissione Ue ha emanato una comunicazione (COM(2007)71) con la quale sono state:
 - proposte linee guida per evitare controversie in materia di prezzi di trasferimento e risolvere quelle sorte;
 - fissate le linee guida del programma di lavoro del Jtpf (*Joint transfer pricing forum*).

Tale comunicazione è frutto del lavoro compiuto dal Jtpf e riguarda principalmente gli *Advance pricing agreements* (Apa, accordi preventivi di determinazione dei prezzi) uno strumento importante per evitare controversie. La comunicazione stabilisce le migliori prassi implementative per gli Apa nella Ue e sollecita a utilizzare gli Apa quando rappresentino lo strumento più idoneo per risolvere la controversia. Si indicano le modalità per aderire a un accordo preventivo e i relativi requisiti documentali, scandendo le fasi dell'accordo e le procedure che dovrebbero essere intraprese da parte dell'amministrazione finanziaria e del contribuente al fine di giungervi, senza escludere linee guida sulla tempistica. In molti casi, le società sono disincentivate a concludere un Apa, poiché non possiedono indicazioni sulla durata della negoziazione e sulla natura della procedura. Quanto indicato nella comunicazione potrebbe risolvere alcune di tali questioni e facilitare la diffusione degli accordi.



Convenzioni internazionali e modello di Trattato Ue

- In ambito internazionale, la conclusione di convenzioni bilaterali su redditi e patrimonio rappresenta uno strumento fondamentale, ma non decisivo, per eliminare i fenomeni di doppia imposizione né in grado di garantire che l'esercizio di attività transfrontaliere non si dimostri più svantaggioso rispetto alla realizzazione di operazioni nel mercato nazionale. In definitiva, le convenzioni internazionali: non regolano tutti gli aspetti relativi ai rapporti tra gli Stati contraenti; non conseguono l'obiettivo di eliminare ogni fattispecie discriminatoria; non prevedono un trattamento uniforme nei casi di relazioni triangolari o multilaterali tra Stati. Inoltre, le differenze esistenti nelle convenzioni concluse tra gli Stati membri e nelle convenzioni firmate tra questi e Stati terzi possono determinare distorsioni e favorire il *treaty shopping* e, in molti casi, le disposizioni convenzionali non sembrano conformi ai principi sanciti dal Trattato, con riferimento al rispetto delle libertà fondamentali. In ambito Ue, al fine di risolvere le problematiche sul fronte delle convenzioni contro le doppie imposizioni, la Commissione ha individuato due campi di intervento: elaborare una versione Ue del modello di convenzione dell'Ocse; ovvero elaborare un modello comunitario di convenzione multilaterale.



Base imponibile transnazionale

- Il Ccctb (*Common consolidated tax base*) working group ha definito le linee della disciplina futura. Nel dettaglio:
 - nel documento «Anti-abuse rules» si distingue tra la possibilità di introdurre una norma anti-abuso di carattere generale, in aggiunta o in alternativa a misure specifiche;
 - nel documento «Various detailed aspects of the CCCTB» hanno costituito oggetto di discussione: i principi fiscali applicabili; il trattamento fiscale delle società che entrano (*joiners*) o abbandonano (*leavers*) il gruppo che applica il consolidato comunitario; le imposte locali, che dovrebbero essere dedotte non dalla base imponibile consolidata ma dalla quota di essa attribuita a ciascuno Stato membro. Il metodo Ccctb prevede una normativa europea unica su base opzionale, diretta a sostituire i ventisette regimi nazionali nella definizione della base imponibile delle società con attività transnazionale. Il metodo implica il calcolo del reddito d'impresa su base consolidata, in applicazione di regole comuni per gli Stati membri. La base imponibile è poi ripartita fra gli Stati interessati che applicheranno l'aliquota propria. Da ultimo, il Commissario László Kovács ha annunciato che il «Ccctb project», pur avendo registrato progressi, sarà presentato solo in forma completa. L'impegno assunto dalla Commissione a presentare una proposta legislativa entro la fine del 2008 viene quindi spostato al 2009.