COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE

Bruxelles, 19.12.2006
COM(2006) 825 definitivo

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

Tassazione in uscita e necessità di coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri

INDICE

1. Introduzione 3

2. Tassazione in uscita: quadro normativo 3

2.1. La sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa *de Lasteyrie* e le sue conseguenze sulle persone fisiche 3

2.2. Risoluzione delle disparità ed eliminazione della doppia imposizione e della doppia assenza d'imposizione 4

3. Tassazione in uscita applicabile alle società 6

3.1. Conseguenze della sentenza *de Lasteyrie* sulle società 6

3.2. Risoluzione delle disparità ed eliminazione della doppia imposizione e della doppia assenza di imposizione 7

4. Tassazione in uscita in caso di emigrazione o di trasferimento di attivi in paesi SEE /EFTA 9

4.1. Libertà applicabili ai paesi del SEE 9

4.2. Emigrazione di persone fisiche / trasferimento della sede societaria – libera circolazione dei lavoratori / libertà di stabilimento 9

4.3. Trasferimento di attivi - libertà di stabilimento, libera circolazioni delle merci e dei capitali 10

5. Tassazione in uscita e paesi terzi 10

6. Conclusioni 11

1. INTRODUZIONE

La presente comunicazione si inserisce nel quadro della comunicazione sul coordinamento dei sistemi di imposizione diretta degli Stati membri nel mercato interno, presentata oggi. Essa esamina i requisiti giuridici previsti nel trattato CE alla luce dell'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa *de Lasteyrie*[1], ribadita e sviluppata nella causa *N*[2], e considera le incidenze di tali requisiti giuridici sul regime di tassazione in uscita nei confronti delle persone fisiche e delle società. Inoltre analizza anche il modo in cui le norme degli Stati membri sulla tassazione in uscita possono essere rese compatibili con i requisiti della legislazione comunitaria e affronta i principi generali che regolano l'adozione di possibili soluzioni coordinate delle disparità esistenti tra le diverse disposizioni nazionali. La Commissione intende elaborare linee direttrici più dettagliate in materia, in stretta cooperazione con gli Stati membri.

2. TASSAZIONE IN USCITA: QUADRO NORMATIVO

2.1. La sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa *de Lasteyrie* e le sue conseguenze sulle persone fisiche

L'11 marzo 2004 la Corte di giustizia delle Comunità europee ha fornito un'importante interpretazione del concetto di libertà di stabilimento nel contesto della legislazione francese che prevede l'imposizione delle plusvalenze mobiliari non ancora realizzate in caso di trasferimento del domicilio fiscale dei contribuenti al di fuori della Francia. Quando, nel 1998, il signor *de Lasteyrie du Saillant* lasciò la Francia e si trasferì in Belgio, fu immediatamente assoggettato all'imposta sulle plusvalenze non ancora realizzate relative alle sue azioni di una società francese.

La Corte giustizia delle Comunità europee ha ritenuto che la disposizione francese in questione fosse tale da restringere l'esercizio della libertà di stabilimento, avendo perlomeno un effetto dissuasivo nei confronti dei contribuenti che intendevano stabilirsi in un altro Stato membro, nella misura in cui questi ultimi, per il solo fatto di trasferire il loro domicilio fiscale al di fuori della Francia, venivano da questa assoggettati a un'imposta su un reddito non ancora realizzato, e sottoposti quindi a un trattamento svantaggioso rispetto a una persona che manteneva la residenza in Francia.

Anche se la sentenza *de Lasteyrie* si riferisce a fatti e circostanze relativi al caso di specie, l'interpretazione della Corte di giustizia del diritto comunitario implica delle conclusioni relative alla tassazione in uscita in generale.

Tassare i residenti sulle plusvalenze realizzate e i residenti che lasciano il paese sulle plusvalenze maturate costituisce una differenza di trattamento che rappresenta un ostacolo alla libera circolazione. Se uno Stato membro decide di far valere il suo diritto di imposizione sulle plusvalenze maturate durante la residenza di un contribuente sul suo territorio, non può adottare misure che costituiscono una limitazione alla libera circolazione.

---

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

2 Causa C-470/04 N / Inspecteur van de Belastningsdienst Oost / kantoor Almelo, 7 settembre 2006.

Quanto sopra affermato esclude la possibilità di immediata riscossione dell'imposta sulle plusvalenze non ancora realizzate quando i contribuenti trasferiscono il loro domicilio fiscale in un altro Stato membro. La Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa *de Lasteyrie* e nella causa *N* ha stabilito che la possibilità di rinvio del pagamento subordinata ad esempio, alla costituzione di garanzie costituisce un effetto restrittivo nella misura in cui il contribuente è privato della disponibilità del patrimonio dato in garanzia. Analogamente, dalla sentenza *de Lasteyrie* si ricava chiaramente che il rinvio del pagamento non può essere subordinato alla designazione di un rappresentante fiscale nello Stato membro di origine. In generale, ogni mezzo inteso a preservare il credito fiscale deve essere esattamente proporzionato alle finalità che esso intende raggiungere e non deve comportare oneri sproporzionati per il contribuente.

Come confermato dalla Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa *N*[3] , quando un residente di uno Stato membro trasferisce il suo domicilio fiscale in un altro Stato membro, il diritto comunitario non impedisce allo Stato membro d'origine di calcolare l'ammontare del reddito sul quale esso intende preservare la sua potestà impositiva, una volta che non ne consegua un'applicazione immediata dell'imposta e che il differimento del pagamento dell'imposta non sia soggetto a ulteriori condizioni. Tale prassi è in linea con il principio di territorialità fiscale, affiancato da un elemento temporale, vale a dire la residenza sul territorio nazionale nel periodo in cui si è verificato il guadagno imponibile. Il fatto che al contribuente sia richiesta al momento del trasferimento della residenza una dichiarazione dei redditi, necessaria per calcolare il reddito, può essere considerato proporzionato rispetto all'obiettivo legittimo della ripartizione della potestà impositiva, in particolare al fine di eliminare la doppia imposizione tra gli Stati membri[4].

La maggior parte degli Stati membri che applicavano alle persone fisiche norme sulla tassazione all'uscita delle plusvalenze, analoghe a quelle descritte nella causa *de Lasteyrie,* hanno successivamente abrogato o modificato il loro regime di imposizione alla luce della suddetta sentenza. In tal modo la Commissione ha potuto sospendere la procedura di infrazione nei confronti di numerosi Stati membri sul punto. Tuttavia la Commissione continuerà a controllare la legislazione degli Stati membri in materia al fine di garantirne la conformità con il diritto comunitario.

2.2. Risoluzione delle disparità ed eliminazione della doppia imposizione e della doppia assenza d'imposizione

Anche se la concessione di un differimento incondizionato può risolvere in modo immediato la differenza di trattamento tra i contribuenti che trasferiscono il loro domicilio fiscale da uno Stato membro ad un altro e quelli che rimangono nello stesso Stato membro, essa non costituirà necessariamente la soluzione delle disparità esistenti tra i sistemi fiscali nazionali. Conformemente alla norma generale di cui all'articolo 13 del modello di convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio, il diritto esclusivo di imposizione sull'alienazione delle azioni spetta allo Stato di residenza. Nel modello di convenzione non vi sono norme specifiche su come trattare le persone fisiche che hanno cambiato il loro domicilio fiscale. In pratica, taluni Stati membri hanno inserito disposizioni specifiche nelle loro convenzioni fiscali bilaterali per far sì che l'attribuzione dei diritti di imposizione corrisponda a un'estensione dell'obbligo fiscale dei contribuenti ai sensi della

---

[3] Punti 42-46

[4] Punto 49.

legislazione nazionale. Altri Stati membri ritengono che nella misura in cui la presunta cessione ha luogo nel momento immediatamente precedente all'emigrazione, si tratta di un'operazione interna cui non si applica la convenzione sulla doppia imposizione.

Una restrizione ingiustificata potrebbe esserci se lo Stato di uscita calcolasse la plusvalenza al momento della presunta cessione e riscuotesse l'imposta al momento della cessione effettiva e il nuovo Stato di residenza tassasse l'intera plusvalenza, dall'acquisto fino all'effettiva cessione. Ciò provocherebbe una doppia imposizione dell'aumento di valore dall'acquisto fino alla presunta cessione se lo Stato di residenza considerasse di avere l'esclusiva potestà impositiva sulla cessione e se nessuno dei due Stati membri concedesse un credito per l'imposta applicata dall'altro. La Commissione ritiene che nel caso in cui due Stati membri scelgano di esercitare i loro diritti di imposizione sullo stesso reddito, essi devono garantire che tale fatto non si traduca in una doppia imposizione. Questo punto di vista è confermato, in maniera implicita, nella sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa *N*[5].

Secondo la Commissione gli Stati membri dispongono di diverse alternative per risolvere tali disparità:

– in pratica, taluni Stati membri che accettano una cessione presunta immediatamente prima dell'emigrazione o che applicano un sistema di estensione dell'obbligo fiscale prevedono già un meccanismo che permette di accreditare ogni imposta applicata dal nuovo Stato di residenza sulle stesse plusvalenze.

– gli Stati membri potrebbero anche accordarsi per dividere i diritti di imposizione sulle plusvalenze, ad esempio ripartendoli in funzione del periodo di residenza dell'azionista nei rispettivi territori. Tale soluzione potrebbe richiedere modifiche alle convenzioni sulla doppia imposizione in vigore. Come confermato dalla Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa *N*, qualunque soluzione dovrà considerare un'eventuale diminuzione del valore delle azioni[6] da parte dello Stato membro ospitante o di quello di origine. Il fatto che un contribuente abbia esercitato il suo diritto alla libera circolazione non può tradursi nell'imposizione delle plusvalenze per un importo superiore a quello che sarebbe stato tassabile se il contribuente non avesse trasferito la propria residenza.

Indipendentemente dal metodo scelto dagli Stati membri per risolvere le disparità tra i rispettivi sistemi fiscali, una cooperazione amministrativa efficace costituirà un fattore determinante per la riuscita di tali misure. Lo Stato di uscita potrà esercitare i propri diritti di imposizione al momento della cessione solo se ne è informato. Analogamente, se il contribuente che trasferisce il proprio domicilio fiscale si rifiuta di pagare le imposte, lo Stato di uscita dovrà far affidamento sul nuovo Stato di residenza perché riscuota le imposte a suo nome[7]. Pertanto gli Stati membri devono approfittare pienamente delle possibilità offerte dalla direttiva sulla reciproca assistenza e da quella sul recupero dei crediti[8].

---

5 Punto 49.

6 Punto 54.

7 Come osservato dalla Corte di giustizia delle Comunità europee, nella sentenza N punti 52-53.

8 Direttiva 77/799/CEE del Consiglio del 19.12.1977 e direttiva 76/308/CEE del Consiglio del 15.03.1976, come modificata da ultimo dalla direttiva 2001/44/CE del Consiglio del 15.6.2001.

3. TASSAZIONE IN USCITA APPLICABILE ALLE SOCIETÀ

3.1. Conseguenze della sentenza *de Lasteyrie* sulle società

La Commissione ritiene che l'interpretazione della libertà di stabilimento fornita dalla Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa *de Lasteyrie* per quanto concerne le norme di imposizione all'uscita applicabili alle persone fisiche abbia anche implicazioni dirette sulle norme in materia di tassazione in uscita che gli Stati membri applicano alle società[9].

Lo statuto della Società europea (SE) entrato in vigore l'8 ottobre 2004 permette a una società costituita in forma di SE (*Società europea*[10]) di trasferire la sua sede sociale in un altro Stato membro senza che tale operazione implichi lo scioglimento della società o la creazione di una nuova persona giuridica. Gli emendamenti del 2005[11] apportati alla direttiva sulle fusioni (90/434/CEE) garantiscono che, una volta che siano rispettate talune condizioni, il trasferimento della sede sociale di una SE o di una Società cooperativa europea (SCE)[12] da uno Stato membro in un altro non si tradurrà in un'immediata tassazione delle plusvalenze non realizzate sull'attivo restante nello Stato membro dal quale è stata trasferita la sede sociale. Gli emendamenti non menzionano gli attivi che non restano connessi a una stabile organizzazione nello Stato membro dal quale la sede sociale è stata trasferita. Ad ogni modo la Commissione ritiene che i principi enunciati nella sentenza *de Lasteyrie* si applicano a tali attivi "trasferiti".

La maggior parte degli Stati membri applicano anche un tipo di tassazione in uscita nel momento in cui una società trasferisce attivi o passivi a una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro, mentre un simile trasferimento di attivi da una sede principale a una succursale situata nello stesso Stato membro non comporta nessun tipo di conseguenza fiscale immediata[13].

Nel caso in cui una società trasferisca attivi ad una stabile organizzazione in un altro Stato membro, lo Stato membro in cui la società è residente può voler esercitare i propri diritti di imposizione sulla differenza esistente tra il valore di mercato degli attivi e dei passivi al momento del trasferimento e il loro valore fiscale (plusvalenze). Tale differenza normalmente è tassata dopo la realizzazione e non in base alla plusvalenze maturate. Tuttavia, gli attivi e passivi che sono trasferiti dalla sede principale della società a una sua stabile organizzazione situata in un altro Stato membro sono considerati, ai sensi della normativa fiscale in vigore nella maggior parte degli Stati membri, come "alienati" e le plusvalenze maturate durante il periodo nel quale gli attivi erano effettivamente connessi alla società residente sul loro territorio sono generalmente tassate immediatamente dopo il trasferimento degli attivi.

---

9 Alcuni commentatori hanno osservato che, tranne un punto, tutta la sentenza faceva riferimento al "contribuente" invece di riferirsi meramente alla tassazione sulle persone fisiche. Si può osservare che proprio la Corte di giustizia cita il caso *de Lasteyrie* nella sua sentenza del 13.12.2005 nella causa C-411/03 *Sevic Systems AG* sulle fusioni transfrontaliere di società.

10 Regolamento (CE) n. 2157/2001 del Consiglio dell'8.10.2001.

11 Direttiva 2005/19/CE del Consiglio del 17.2.2005.

12 Regolamento (CE) n. 1435/2003 del Consiglio del 22.7.2003.

13 Possono sorgere problemi simili relativamente al trasferimento di attivi da una stabile organizzazione a una sede principale in un altro Stato membro o nel caso di trasferimento tra due stabili organizzazioni della stessa società situate in due Stati membri differenti. Per motivi di semplificazione, la presente comunicazione tratta solo del trasferimento di attivi da una sede principale a una stabile organizzazione, ma l'analisi è applicabile anche agli altri tipi di trasferimento. E' opportuno segnalare che le implicazioni pratiche dei diversi scenari possono variare in funzione del metodo utilizzato dallo Stato membro della sede principale per evitare la doppia imposizione internazionale.

Dalla sentenza *de Lasteyrie* si ricava che i contribuenti che esercitano il loro diritto alla libertà di stabilimento spostandosi in un altro Stato membro non possono essere soggetti a un onere fiscale applicato prima o più elevato rispetto a quello cui sono soggetti i contribuenti che continuano a risiedere nello stesso Stato membro. Se uno Stato membro autorizza il differimento fiscale per i trasferimenti di attivi tra le differenti sedi di una società stabilita in tale Stato membro, ogni tassazione immediata al momento del trasferimento degli attivi in un altro Stato membro può costituire una violazione delle libertà sancite dal trattato CE.

Uno Stato membro che intenda esercitare i suoi diritti di imposizione sulla differenza tra il valore contabile e il valore di mercato degli attivi al momento del trasferimento può calcolare l'ammontare del reddito sul quale intende preservare il suo diritto di imposizione, a condizione che ciò non si traduca in un'imposizione immediata e che il differimento non sia subordinato a nessun'altra condizione. Tuttavia, un differimento incondizionato di tale tipo non risolverà necessariamente il problema delle disparità esistenti tra i sistemi fiscali degli Stati membri (si veda il punto 3.2).

In caso di differimento, gli Stati membri possono prescrivere ai contribuenti in termini ragionevoli l'obbligo di informare regolarmente le autorità fiscali della conservazione o della cessione degli attivi trasferiti, a condizione che tale obbligo di informazione non vada al di là di quanto necessario per conseguire l'obiettivo perseguito e non costituisca per i contribuenti un ostacolo all'esercizio dei diritti previsti dal trattato. Uno Stato membro potrebbe ad esempio prescrivere che al momento del trasferimento degli attivi in un altro Stato membro i contribuenti compilino una dichiarazione di conferma della mancata cessione degli attivi. Anche una semplice dichiarazione annuale del contribuente indicante che la sua stabile organizzazione situata nell'altro Stato membro continua a detenere gli attivi trasferiti, seguita da una dichiarazione al momento della cessione effettiva o dell'ulteriore trasferimento verso un paese terzo, potrebbe essere accettata e considerata sufficiente.

La Commissione incoraggia anche gli Stati membri a fare il miglior uso possibile dei mezzi che sono già a loro disposizione per migliorare lo scambio di informazioni e l'assistenza in materia di riscossione tra le amministrazioni fiscali interessate. La Commissione è pronta ad assistere gli Stati membri nell'esame del campo di applicazione dello scambio automatico di informazioni in questo settore.

Se uno Stato membro intende minimizzare gli oneri amministrativi, potrebbe concedere ai suoi contribuenti la possibilità di rinunciare al recupero differito dell'imposta e di *optare* per il suo pagamento immediato al trasferimento. Tale opzione tuttavia deve essere effettivamente volontaria ed equilibrata. Uno Stato membro non può obbligare i contribuenti a optare per il pagamento immediato dell'imposta imponendo loro un onere eccessivo in caso di differimento della riscossione fino all'effettiva cessione degli attivi.

3.2. Risoluzione delle disparità ed eliminazione della doppia imposizione e della doppia assenza di imposizione

Gli Stati membri applicano metodi di valutazione diversi nel trasferimento transfrontaliero degli attivi. Un certo numero di Stati membri autorizza il trasferimento degli attivi a una stabile organizzazione in un altro Stato membro al loro valore contabile. Tali Stati membri decidono di non esercitare i loro diritti di imposizione sulla differenza tra il valore contabile e il valore di mercato degli attivi al momento del trasferimento. Generalmente, essi determinano anche il valore degli attivi trasferiti a una stabile organizzazione situata sul loro territorio facendo riferimento al valore contabile. Altri Stati membri cercano di esercitare i loro diritti

impositivi sulla differenza tra il valore contabile e il valore di mercato al momento del trasferimento.

Se un attivo è trasferito da uno Stato membro che ha scelto di esercitare i propri diritti di imposizione al momento del trasferimento a uno Stato membro che determina il valore dell'attivo trasferito sulla base del suo valore contabile e che effettua la tassazione di ogni successivo aumento di valore al momento della cessione dell'attivo, può verificarsi una doppia imposizione delle plusvalenze in questione. Se, invece, un attivo è trasferito da uno Stato membro che autorizza il trasferimento sulla base del valore contabile verso uno Stato membro che determina il valore dell'attivo trasferito sulla base del suo valore di mercato, la differenza tra il valore contabile e il valore di mercato dell'attivo non sarà soggetta a tassazione in nessuno dei due Stati membri, vale a dire vi sarà un'involontaria doppia assenza di imposizione.

Disparità si producono anche nel caso in cui i due Stati membri abbiano la stessa impostazione teorica, ma giungano, praticamente, a conclusioni differenti per quanto attiene al valore degli attivi in oggetto. Se lo Stato membro nel quale l'attivo è trasferito attribuisce a quest'ultimo un valore superiore, permettendone così un deprezzamento più elevato in relazione agli utili imponibili della stabile organizzazione e tassando un importo inferiore di plusvalenza su ogni eventuale ulteriore cessione dell'attivo, può verificarsi una doppia assenza di imposizione di una parte delle plusvalenze. Se, d'altro lato, lo Stato membro in cui l'attivo è trasferito attribuisce ad esso un valore inferiore, il deprezzamento sarà minore e la plusvalenza su un'eventuale cessione successiva sarà maggiore, con la conseguenza di una doppia imposizione di una parte delle plusvalenze.

Tali disparità nuocciono al corretto funzionamento del mercato interno nella misura in cui possono dissuadere le società dall'investire in altri Stati membri. La possibilità della doppia assenza di imposizione può anche incoraggiarle a strutturare le loro attività transfrontaliere in modo da sfruttare le lacune esistenti tra i diversi sistemi fiscali nazionali, invece di adottare le loro decisioni economiche sulla base di validi motivi economici.

Se uno Stato membro sceglie di esercitare i propri diritti impositivi al momento del trasferimento dell'attivo in un altro Stato membro, tale decisione non dovrebbe tradursi in una doppia imposizione per il contribuente. Gli Stati membri interessati dovrebbero pertanto garantire l'adozione di misure in grado di evitare questa doppia imposizione.

Tale risultato può essere conseguito se lo Stato membro nel quale l'attivo è trasferito accetta il valore di mercato determinato dall'altro Stato membro al momento del trasferimento come valore di partenza dell'attivo ai fini del calcolo dell'imposta. Un simile approccio, basato sul riconoscimento reciproco, sarebbe semplice da gestire per le amministrazioni fiscali e i contribuenti. Esso potrebbe tuttavia offrire possibilità di arbitraggio fiscale in quanto i contribuenti potrebbero cercare di sfruttare le differenze esistenti nelle pratiche di valutazione tra Stati membri per massimizzare le loro plusvalenze tassate nello Stato membro con aliquota più bassa sulle società. In alternativa, gli Stati membri potrebbero continuare a determinare il valore degli attivi secondo le proprie regole, istituendo però una procedura per la risoluzione delle possibili differenze nella valutazione, simile al meccanismo vincolante di risoluzione dei conflitti previsto nella Convenzione d'arbitrato (90/436/CEE), o un meccanismo generalizzato in grado di superare la doppia imposizione all'interno dell'Unione europea (come indicato nella comunicazione sul coordinamento, la Commissione intende esaminare a tempo debito il campo di applicazione e la fattibilità di un tale meccanismo).

Se un attivo è trasferito da uno Stato membro che autorizza il trasferimento al valore contabile in uno Stato membro che generalmente valuta il valore dell'attivo trasferito in base al suo valore di mercato, gli Stati membri dovrebbero adottare idonee misure per evitare la doppia assenza di imposizione sulla differenza tra il valore contabile dell'attivo e il suo valore di mercato al momento del trasferimento. Una delle soluzioni possibili prevedrebbe che lo Stato membro nel quale l'attivo è trasferito utilizzasse il valore contabile determinato dall'altro Stato membro come valore di partenza per il calcolo dell'imposta. In queste circostanze la soluzione più ovvia sembra essere costituita da un approccio basato sul reciproco riconoscimento.

Le soluzioni summenzionate si basano generalmente sull'idea che lo Stato di uscita dovrebbe garantire un differimento dell'imposizione fino alla cessione effettiva degli attivi da parte della stabile organizzazione o fino al loro trasferimento verso un paese terzo (si veda il punto 4). Tuttavia, occorre riconoscere che taluni tipi di attivi utilizzati o creati dalle società non sono destinati ad essere alienati, ma sono utilizzati dalla società o hanno una durata limitata nel tempo (ad esempio taluni attivi immateriali). In pratica gli Stati membri utilizzano frequentemente fatti generatori dell'obbligazione tributaria diversi dalla cessione per garantire un'idonea tassazione di tali attivi in situazioni interne; ad esempio, i sistemi fiscali nazionali compensano generalmente il deprezzamento accelerato nel primo o nei primi anni successivi all'acquisto con un tasso di deprezzamento ridotto per gli anni successivi. Un altro esempio è il sistema di imposizione dei flussi di reddito prodotti da un brevetto registrato dalla società (nessuna capitalizzazione delle spese di ricerca e di sviluppo) durante il periodo di validità del brevetto.

La Commissione ritiene che se gli Stati membri utilizzano fatti generatori dell'obbligazione tributaria diversi dalla cessione in situazioni interne essi dovrebbero anche essere in grado di applicare meccanismi simili in situazioni transfrontaliere, purché non comportino un trattamento svantaggioso delle operazioni transfrontaliere rispetto a quelle interne. Gli Stati membri tuttavia dovrebbero garantire che tali meccanismi alternativi non causino una doppia imposizione o un'involontaria doppia assenza di imposizione. Pertanto essi dovrebbero coordinarne l'applicazione con gli Stati membri nei quali gli attivi sono trasferiti. La Commissione è disposta ad assistere gli Stati membri nell'elaborazione di linee direttrici dettagliate al riguardo.

4. TASSAZIONE IN USCITA IN CASO DI EMIGRAZIONE O DI TRASFERIMENTO DI ATTIVI IN PAESI SEE /EFTA

4.1. Libertà applicabili ai paesi del SEE

Anche l'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) garantisce le quattro libertà fondamentali sancite dal trattato CE (merci, persone, servizi e capitali). Esso prevede anche disposizioni orizzontali applicabili a tali quattro libertà. Tuttavia il diritto comunitario derivato nel settore della fiscalità non è stato incorporato nell'accordo SEE. La direttiva sulla reciproca assistenza e la direttiva sul recupero dei crediti non si applicano pertanto a tali paesi.

4.2. Emigrazione di persone fisiche / trasferimento della sede societaria – libera circolazione dei lavoratori / libertà di stabilimento

Le imposte applicate in caso di emigrazione di persone fisiche o di trasferimento della sede societaria riguardano in primo luogo la libera circolazione dei lavoratori (articolo 39 del trattato CE / articolo 28 dell'accordo SEE) e la libertà di stabilimento (articolo 43 del trattato CE / articolo 31 dell'accordo SEE). La tassazione in uscita di cui alle sentenze *de Lasteyrie* e

N che si applicava alle persone fisiche in possesso di quote di partecipazione azionarie rilevanti è stata giudicata contraria alla libertà di stabilimento. Dato che le stesse libertà fondamentali si applicano ai paesi del SEE, le sentenze pronunciate nelle cause *de Lasteyrie* e *N* interessano direttamente anche questi ultimi. Il punto è se esistono differenze significative che potrebbero giustificare le restrizioni in questione per i paesi membri del SEE. La Commissione ritiene che una riscossione immediata dell'imposta potrebbe essere giustificata in talune circostanze per ragioni di primaria importanza di interesse generale, in particolare l'esigenza di garantire l'efficacia del controllo fiscale e di prevenire l'evasione fiscale.

I paesi del SEE non sono obbligati a attuare il diritto comunitario derivato nel settore della fiscalità, come la direttiva sulla reciproca assistenza e la direttiva sul recupero dei crediti. Di conseguenza, gli Stati membri non necessariamente godono delle stesse garanzie di cui essi godono all'interno della Comunità in materia di recupero di crediti fiscali differiti. In numerosi casi gli Stati membri hanno concluso tuttavia con i paesi del SEE convenzioni fiscali bilaterali o multilaterali che prevedono obblighi di scambio di informazioni in modo da fornire un livello di assistenza reciproca equivalente. La Commissione ritiene che nei casi in cui la mancanza di cooperazione amministrativa impedisca di salvaguardare i loro crediti fiscali gli Stati membri debbano essere legittimati ad adottare misure idonee al momento dell'emigrazione o del trasferimento.

4.3. Trasferimento di attivi - libertà di stabilimento, libera circolazioni delle merci e dei capitali

Il trasferimento di attivi dalla sede centrale di una società situata in uno Stato membro a una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro potrebbe, in funzione delle circostanze e della natura degli attivi, coinvolgere la libertà di stabilimento, la libera circolazione delle merci o dei capitali.

Nel caso dei paesi del SEE, cui si applicano le stesse libertà, questo aspetto sembra sollevare problemi simili a quelli discussi al punto 4.2 relativamente all'emigrazione di singoli contribuenti e al trasferimento delle sedi societarie. La Commissione ritiene che gli Stati membri debbano essere autorizzati a salvaguardare i loro crediti fiscali al momento del trasferimento degli attivi in assenza di un sistema di scambio di informazioni adeguato con i paesi del SEE interessati.

5. TASSAZIONE IN USCITA E PAESI TERZI

Delle quattro libertà fondamentali, solo la libera circolazione dei capitali e dei pagamenti (articolo 56) si applica ai paesi terzi.

Relativamente all'emigrazione o al trasferimento della sede in un altro paese terzo[14] in quanto tale, non si applicano le disposizioni sulla libera circolazione delle persone e gli Stati membri restano liberi di determinare l'imposta e di riscuoterla al momento della partenza. Tuttavia l'emigrazione di una persona fisica e il trasferimento della sede di una società possono comportare transazioni oggetto delle disposizioni sulla libera circolazione di capitali.

---

[14] Tranne la Svizzera. Ai sensi dell'accordo del 1999 tra la Comunità europea, i suoi Stati membri e la Confederazione elvetica, anche la libera circolazione delle persone si applica rispetto alla Svizzera.

Il trasferimento di attivi a una stabile organizzazione in un paese terzo potrebbe anche dover essere valutato dal punto di vista della libera circolazione di capitali.

Poiché il risultato dell'applicazione delle diverse libertà deve essere lo stesso, sembra che l'immediata riscossione dell'imposta al momento del trasferimento di tali attivi costituisca una restrizione alla libera circolazione di capitali. Tuttavia, come osservato sopra, la Commissione ritiene che una restrizione in tali circostanze sia giustificata in assenza di cooperazione amministrativa. La Commissione intenderebbe incoraggiare gli Stati membri, laddove appropriato, a rafforzare la cooperazione amministrativa con i loro partner terzi, dato che tale scelta costituisce il modo migliore per garantire il rispetto degli obblighi fiscali e per prevenire l'evasione fiscale.

6. CONCLUSIONI

La tassazione in uscita costituisce un esempio perfetto di un settore nel quale gli Stati membri potrebbero beneficiare di un coordinamento a livello dell'UE. Un approccio coordinato può aiutare gli Stati membri a rendere le loro normative in materia compatibili con le prescrizioni derivanti dal diritto comunitario e tra loro.

La Commissione intende assistere gli Stati membri nell'attuazione delle soluzioni coordinate descritte nella presente comunicazione e intende sviluppare linee direttrici più dettagliate sulle predette questioni in stretta cooperazione con gli Stati membri.

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