

**RACCOMANDAZIONE DELLA COMMISSIONE****del 6 dicembre 2012****sulla pianificazione fiscale aggressiva**

(2012/772/UE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in particolare l'articolo 292,

considerando quanto segue:

- (1) I paesi di tutto il mondo hanno sempre considerato la pianificazione fiscale come una pratica legittima. Con il passare del tempo, tuttavia, le strutture di pianificazione fiscale sono diventate sempre più sofisticate. Esse si sviluppano tra più giurisdizioni e trasferiscono effettivamente gli utili imponibili in Stati con regimi fiscali favorevoli. Una caratteristica fondamentale delle pratiche in questione è che esse riducono l'ammontare dell'imposta dovuta mediante operazioni legali in senso stretto che sono tuttavia in contrasto con lo scopo della norma.
- (2) La pianificazione fiscale aggressiva consiste nello sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta. La pianificazione fiscale aggressiva può assumere svariate forme. Fra le conseguenze di questa pratica si possono citare le doppie detrazioni (ad esempio la stessa perdita è detratta sia nello Stato della fonte che nello Stato di residenza) e la doppia non imposizione (ad esempio i redditi che non sono tassati nello Stato della fonte sono esenti nello Stato di residenza).
- (3) Nonostante gli sforzi considerevoli, gli Stati membri hanno difficoltà a proteggere le loro basi imponibili dall'erosione dovuta alla pianificazione fiscale aggressiva. Le disposizioni nazionali vigenti in questo settore spesso non sono pienamente efficaci, soprattutto a causa della dimensione transnazionale di molte strutture di pianificazione fiscale e della maggiore mobilità dei capitali e delle persone.
- (4) Nella prospettiva di conseguire un migliore funzionamento del mercato interno è necessario incoraggiare tutti gli Stati membri a seguire lo stesso approccio generale nei confronti della pianificazione fiscale aggressiva, contribuendo così a ridurre le distorsioni esistenti.
- (5) A tal fine è necessario rimediare ai casi in cui un contribuente trae vantaggi fiscali organizzando i propri affari fiscali in modo che il reddito non sia tassato da nessuna delle giurisdizioni fiscali interessate (doppia non imposizione). Il persistere di tali situazioni può dar luogo a

flussi artificiali di capitali e a movimenti artificiali di contribuenti nel mercato interno, danneggiando il corretto funzionamento dello stesso ed erodendo le basi imponibili degli Stati membri.

- (6) Nel 2012 la Commissione ha effettuato una consultazione pubblica sulla doppia non imposizione nel mercato interno. Poiché non è possibile risolvere tutte le questioni esaminate nell'ambito di tale consultazione con un'unica soluzione, è opportuno in un primo tempo trattare il problema legato all'utilizzo frequente di determinate strutture di pianificazione fiscale che traggono vantaggio dalle disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali e spesso comportano una doppia non imposizione.
- (7) Nelle loro convenzioni contro la doppia imposizione gli Stati membri spesso si impegnano a non assoggettare a imposizione determinati elementi di reddito. Nello stabilire tale trattamento è possibile che essi non verifichino se tali elementi di reddito sono soggetti a imposta nell'altro paese aderente alla convenzione e se sussiste quindi il rischio di una doppia non imposizione. Tale rischio può verificarsi anche se gli Stati membri esentano unilateralmente elementi di redditi esteri, a prescindere dal fatto che siano soggetti a imposta nello Stato della fonte. È importante che la presente raccomandazione tratti entrambe le situazioni.
- (8) Dato che le strutture di pianificazione fiscale sono sempre più elaborate e spesso i legislatori nazionali non hanno tempo sufficiente per reagire, le specifiche misure antiabuso si rivelano in molti casi inadeguate a far fronte alle nuove strutture di pianificazione fiscale aggressiva. Tali strutture possono incidere negativamente sul gettito fiscale nazionale e sul funzionamento del mercato interno. È pertanto opportuno raccomandare l'adozione, da parte degli Stati membri, di una norma antiabuso generale comune intesa anche a evitare la complessità di molte norme diverse. In tale contesto è necessario tener conto dei limiti imposti dal diritto dell'Unione per quanto riguarda le norme antiabuso.
- (9) Al fine di preservare l'autonomia operativa degli atti dell'Unione vigenti nel settore interessato, la presente raccomandazione non si applica ai casi che rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 2009/133/CE del Consiglio <sup>(1)</sup>, della direttiva 2011/96/UE del Consiglio <sup>(2)</sup> e della direttiva 2003/49/CE del Consiglio <sup>(3)</sup>. La Commissione considera attualmente la possibilità di rivedere le suddette direttive al fine di attuare i principi della presente raccomandazione,

<sup>(1)</sup> GU L 310 del 25.11.2009, pag. 34.<sup>(2)</sup> GU L 345 del 29.12.2011, pag. 8.<sup>(3)</sup> GU L 157 del 26.6.2003, pag. 49.

HA ADOTTATO LA PRESENTE RACCOMANDAZIONE:

1. Oggetto e ambito di applicazione

La presente raccomandazione riguarda la pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta.

Essa non si applica ai casi che rientrano nell'ambito di applicazione di atti dell'Unione la cui esecuzione potrebbe essere influenzata dalle disposizioni della raccomandazione.

2. Definizioni

Ai fini della presente raccomandazione si intende per:

- a) «imposta», imposta sul reddito, imposta sulle società e, se del caso, imposta sui redditi di capitale, nonché una ritenuta alla fonte di natura equivalente a una di tali imposte;
- b) «reddito», tutti gli elementi definiti tali dalla legislazione nazionale dello Stato membro che utilizza detto termine e, se del caso, gli elementi definiti come redditi di capitale.

3. Limitazione dell'applicazione di norme finalizzate a evitare la doppia imposizione

3.1. Qualora gli Stati membri, nelle convenzioni contro la doppia imposizione che hanno concluso tra loro o con paesi terzi, si siano impegnati a non assoggettare a imposizione un determinato elemento di reddito, devono garantire che tale impegno si applica solo se l'elemento di reddito in questione è soggetto a imposta nell'altro Stato parte contraente della convenzione.

3.2. Per dare effetto al punto 3.1 gli Stati membri sono incoraggiati a includere una clausola appropriata nelle loro convenzioni contro la doppia imposizione. Tale clausola potrebbe essere così formulata:

«Ove la presente convenzione preveda che un elemento di reddito sia imponibile solo in uno degli Stati contraenti o che possa essere soggetto a imposizione in uno degli Stati contraenti, all'altro Stato contraente è preclusa l'imposizione di tale elemento solo se detto elemento è soggetto a imposta nel primo Stato contraente».

In caso di convenzioni multilaterali occorre che il riferimento all'«altro Stato contraente» sia sostituito da un riferimento agli «altri Stati contraenti».

3.3. Se, al fine di evitare la doppia imposizione mediante norme nazionali unilaterali, gli Stati membri prevedono un'esenzione fiscale per un determinato elemento di reddito percepito in un'altra giurisdizione in cui detto elemento non è assoggettato a imposta, essi sono incoraggiati a garantire che l'elemento sia tassato.

3.4. Ai fini dei punti 3.1, 3.2 e 3.3 un elemento di reddito dovrebbe essere considerato soggetto a imposta quando è

ritenuto imponibile dalla giurisdizione interessata e non è esente da imposta, né beneficia di un credito fiscale pieno o di un'imposizione a tasso zero.

4. Norma generale antiabuso

4.1. Per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi.

4.2. Per dare effetto al punto 4.1 gli Stati membri sono incoraggiati a inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale:

«Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica».

4.3. Ai fini del punto 4.2 per «costruzione» si intende una transazione, un regime, un'azione, un'operazione, un accordo, una sovvenzione, un'intesa, una promessa, un impegno o un evento. Una costruzione può comprendere più di una misura o di una parte.

4.4. Ai fini del punto 4.2 una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale. Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni:

a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme;

b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale;

c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente;

d) le operazioni concluse sono di natura circolare;

e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa;

f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali.

4.5. Ai fini del punto 4.2, la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili.

4.6. Ai fini del punto 4.2, una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembra per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso.

4.7. Nel determinare se una costruzione o una serie di costruzioni artificiose ha comportato un vantaggio fiscale di cui al punto 4.2, le autorità nazionali sono invitate a confrontare l'importo dell'imposta dovuta dal contribuente, tenendo conto della o delle costruzioni, con l'importo che lo stesso contribuente dovrebbe versare nelle stesse circostanze in assenza della o delle costruzioni. In tale contesto è utile esaminare se si verifica una o più delle seguenti situazioni:

- a) un importo non è compreso nella base imponibile;
- b) il contribuente beneficia di una detrazione;
- c) vi è una perdita a fini fiscali;

d) non è dovuta alcuna ritenuta alla fonte;

e) l'imposta estera è compensata.

#### 5. Seguito dato alla raccomandazione

Gli Stati membri informano la Commissione in merito alle misure adottate per conformarsi alla presente raccomandazione nonché alle eventuali modifiche apportate a tali misure.

La Commissione pubblicherà una relazione sull'applicazione della presente raccomandazione entro tre anni dalla sua adozione.

#### 6. Destinatari

Gli Stati membri sono destinatari della presente raccomandazione.

Fatto a Bruxelles, il 6 dicembre 2012

*Per la Commissione*  
Algirdas ŠEMETA  
*Membro della Commissione*