

CAPITOLO V

IL DIVIETO DI DOPPIA IMPOSIZIONE

Edoardo Traversa

Université Catholique de Louvain, Belgio*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Concetto di doppia imposizione nell'ambito europeo. – 3. La Corte di Giustizia e il divieto di doppia imposizione nelle direttive di armonizzazione, tra neutralità e mercato interno. – 3.1 Doppia (non) imposizione in materia di iva. – 3.2. Doppia (non) imposizione in materia di altre imposte indirette. – 3.3 Doppia imposizione in materia di imposte sul reddito. – 4. Il divieto della doppia imposizione e le libertà di circolazione del Trattato europeo nella giurisprudenza della Corte di giustizia. – 4.1 Doppia imposizione internazionale causata da regimi discriminatori di eliminazione della doppia imposizione o di misure anti-abuso. – 4.2 Doppia imposizione causata dall'applicazione di ritenute alla fonte sul reddito versato a non residenti. – 4.3 Doppia imposizione internazionale risultante dall'esercizio parallelo della sovranità fiscale di due o più Stati membri. – 5. L'assenza di impatto dell'abrogazione dell'art. 293 del Trattato CE dal Trattato di Lisbona. – 6. Conclusioni.

1. PREMessa

Tra i principi tributari europei, il divieto di doppia imposizione è certamente il più discusso, e secondo alcuni, la Corte di Giustizia *in primis*, il più incerto. Benché la rimozione delle situazioni di doppia imposizione venga unanimemente considerata come un obiettivo auspicabile nell'ambito della realizzazione

* L'autore ringrazia la Dott. Marida Anselmo per l'aiuto linguistico nella stesura del presente contributo e il Dott. Francesco Cannas per l'aiuto nell'aggiornamento.

del mercato interno, i punti di vista divergono radicalmente quanto al fatto che un principio generale sia lo strumento giuridico giusto da adoperare per dare ai contribuenti una protezione efficace contro gli ostacoli fiscali all'esercizio delle libertà di circolazione riconosciute loro dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

L'incertezza che circonda l'esistenza e l'effettività di un principio che sancisce il divieto di doppia imposizione tra Stati membri dell'Unione europea è causata da un intreccio di vari fattori distinti ma legati al contempo, la cui individuazione, da un canto, rende la discussione di tale argomento più ardua, d'altro canto, permette di presentare un quadro più fedele, e in un certo modo più ottimista, di quello che potrebbe risultare da un'analisi superficiale della questione.

Il primo nodo da risolvere consiste nel definire il concetto stesso di doppia imposizione. Tale concetto viene, infatti, adoperato a riguardo di situazioni estremamente distinte, non solo a seconda del suo ambito di applicazione territoriale (doppia imposizione interna, europea ed internazionale), ma anche a seconda del tributo considerato (principalmente imposte armonizzate e non armonizzate), dell'unicità o della pluralità dei contribuenti coinvolti (doppia imposizione giuridica ed economica), della pluralità delle fonti normative (diritto interno, diritto europeo, convenzioni internazionali) e dell'intensità degli effetti economici prodotti dalle sovrapposizioni di tributi differenti (doppia imposizione "semplice" e confiscatoria).

In un secondo momento, ci soffermeremo sulla relazione tra la doppia imposizione e gli altri principi di diritto europeo, quali la realizzazione del mercato interno e la neutralità, sia nelle direttive di armonizzazione fiscale, sia nell'interpretazione delle libertà di circolazione da parte della Corte di giustizia.

Faremo, infine, un breve riferimento all'impatto dell'abrogazione dell'art. 293 del Trattato CE sull'applicazione del diritto europeo alle situazioni di doppia imposizione internazionale.

2. CONCETTO DI DOPPIA IMPOSIZIONE NELL'AMBITO EUROPEO

L'eventuale esistenza di un principio di diritto dell'Unione di divieto di doppia imposizione necessita, in via preliminare, di accordarsi su una definizione univoca del concetto. La doppia

imposizione fa generalmente riferimento all'applicazione di due o più pretese impositive sulla stessa materia imponibile. Tali pretese possono provenire dalla stessa autorità o da due (o più) poteri impositivi distinti. Possono essere fondate sull'individuazione di una fattispecie identica o al contrario colpire la stessa materia ma in base a presupposti diversi. Quanto al soggetto passivo, il fenomeno della doppia imposizione può essere riscontrato in capo ad un unico contribuente, o al contrario coinvolgere due (o più) soggetti d'imposta, generalmente collegati tra di loro da un legame economico (ad esempio, soggetto debitore e soggetto creditore dello stesso reddito).

Nell'ambito europeo un eventuale principio di divieto di doppia imposizione non può che applicarsi a situazioni in cui due Stati membri (o alcune delle loro suddivisioni dotate di autonomia impositiva) includono nei presupposti impositivi dei loro tributi nazionali i medesimi soggetti, operazioni o beni, con il risultato effettivo di fare gravare su questi un doppio carico fiscale. Tale ipotesi potrebbe sempre configurarsi come una situazione di differenza di trattamento a sfavore di coloro che intraprendono un'attività transfrontaliera (economica ma non solo), se paragonata alla situazione di persone che non hanno mai fatto uso delle libertà di circolazione garantite dal diritto europeo.

La doppia imposizione si realizza ogniqualvolta che le potestà impositive degli Stati siano concorrenti. Si può perciò verificare un'ipotesi di doppia imposizione internazionale qualora le norme interne di due Stati diversi siano congiuntamente applicabili alla medesima fattispecie impositiva. In particolare, situazioni di doppia imposizione si possono verificare in presenza di una potestà concorrente dello Stato di residenza e dello Stato della fonte, di due Stati della fonte o di due Stati della residenza¹.

Qualora difetti un coordinamento tra le potestà impositive degli Stati, c'è una maggiore propensione ad individuare unilateralmente il presupposto impositivo.

Nel contesto internazionale, la nozione di doppia imposizione può riferirsi a diverse situazioni. In proposito, occorre differenziare la doppia imposizione giuridica, che può essere definita come l'applicazione di identiche o simili imposte in due (o

¹ ROHATGI, R., *Basic International Taxation*, Taxmann, 2007, vol. 1, p. 14-15.

più) Stati in capo allo stesso soggetto e in relazione allo stesso reddito imponibile o patrimonio o evento, dalla doppia imposizione economica, che si verifica quando uno stesso componente reddituale o la stessa operazione economica vengono assoggettati allo stesso tipo di imposta (diretta o indiretta) ma in capo a due o più contribuenti. Esempio classico nelle imposte sul reddito, è quello dei dividendi, che sono oggetto di imposta, in un primo momento, in capo alla società che li distribuisce e, in un secondo momento, in capo al socio che li riceve. Nelle imposte indirette, invece, un esempio potrebbe essere dato dalla tassazione di beni al momento della loro produzione in un paese (imposta sulle attività produttive) e poi al momento della loro vendita (consumo) in un altro paese (si pensi all'iva).

Simili situazioni di doppia imposizione possono anche verificarsi internamente agli Stati federali qualora abbiano diversi potersi impositivi, o semplicemente nel caso in cui il legislatore introduca differenti imposte (basate su differenti presupposti) sullo stesso tipo di reddito, o ricchezza, o sugli stessi beni e servizi. In quest'ultima ipotesi vi sarebbe una doppia imposizione economica di ampia portata. La doppia imposizione economica potrebbe anche generarsi nel caso in cui un soggetto non abbia diritto alla piena detrazione dell'iva sugli acquisti. Più rara, nel contesto nazionale, è la doppia imposizione giuridica, perché essa è generalmente vietata in forza di diversi principi costituzionali, quali il principio di uguaglianza, il principio di legalità e il principio di capacità contributiva².

Qualsiasi sia il tributo considerato, la doppia imposizione è generalmente il risultato di un esercizio non coordinato dei poteri impositivi di differenti autorità; ciascuna delle quali prevede differenti criteri (territoriali, personali, materiali) per stabilire un legame tra la base imponibile e l'ente impositore e quindi per giustificare la propria pretesa. Per esempio, e anche se improbabile nel contesto dell'Unione europea, nell'iva sui servizi, in caso di collisione tra il criterio del luogo di stabilimento del prestatore e quello del luogo di stabilimento del consumatore, il luogo in cui il servizio è effettivamente prestato potrebbe generare una tassazione multipla. Con riferimento all'imposta sui redditi, un tipico caso di doppia imposizione si verifica quando sia lo Stato di residenza del contribuente che lo Stato in cui il

² BOURGEOIS M., *Constitutional (see: general) framework of the different types of income*, in PEETERS-BARKER-HERRERA-VAN RAAD (ed.), *The concept of tax*, Amsterdam, 2008, Capitolo 1.4.

reddito viene prodotto fanno valere i propri diritti sullo stesso reddito.

Qualora tuttavia siano presenti ipotesi di concorso di potestà impositive in presenza di Convenzioni bilaterali (o anche di strumenti europei), il rischio di situazioni di doppia imposizione si attenua. Le Convenzioni internazionali, infatti, con la creazione di un sistema di norme volto a ripartire le potestà impositive degli Stati contraenti, non sono in grado di eliminare completamente il rischio di doppia imposizione. Tuttavia, i rischi di doppia imposizione causati da eventuali conflitti di qualificazione sono in generale notevolmente ridotti in via interpretativa in presenza di Convenzioni internazionali, e praticamente annullati in caso di armonizzazione europea (grazie al ruolo svolto dalla Corte di giustizia).

Infine, conviene anche menzionare che la doppia imposizione internazionale può essere il risultato dell'applicazione di norme anti-abuso, come indicato dalla Commissione in varie comunicazioni³ e riconosciuto dalla stessa Corte⁴. Tali sono i casi dei regimi CFC, delle norme in materia di *transfer pricing* o della limitazione della deducibilità di remunerazioni varie versate a soggetti non-residenti⁵. Tali situazioni non verranno trattate nel presente contributo, dato che la loro risoluzione passa per un miglior coordinamento e/o armonizzazione della nozione e delle fattispecie di abuso tra Stati membri, piuttosto che attraverso il riconoscimento di un eventuale divieto di doppia imposizione a livello europeo.

Benché, come dimostrano le varie comunicazioni della Commissione europea degli ultimi anni⁶, la questione della

³ Commissione europea, comunicazione del 10 dicembre 2007, "L'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta – all'internodell'UE e nei confronti dei paesi terzi", COM(2007)785.

⁴ Si veda per esempio a proposito di regole di *thin capitalisation*, la sentenza *Thin Cap Group Litigation*, dove la Corte ha considerato che "(...) nella misura in cui, in una tale ipotesi, lo Stato membro di residenza della prima società può legittimamente trattare gli interessi versati da tale società come una distribuzione di utili, non spetta, in linea di principio, a tale Stato garantire che gli utili distribuiti ad una società azionista non residente non siano soggetti ad un'imposizione a catena (v., in tal senso, sentenza *Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, cit., punti 59 e 60)" (C.G., sentenza 13 marzo 2007, causa C-524/04, punto 89).

⁵ Vedi C.G., 5 luglio 2012, causa C-318/10, *SIAT*.

⁶ Commissione europea, comunicazione del 20 dicembre 2010, *Rimuovere gli ostacoli fiscali transfrontalieri per i cittadini dell'UE*, COM(2010) 769, p. 4-9; Commissione europea, comunicazione del 19 dicembre 2003, *Tassazione*

doppia imposizione nel mercato interno riguardi vari tipi di tributi, il dibattito giurisprudenziale attorno a tale tematica si è principalmente sviluppato attorno all'imposizione internazionale dei redditi di capitale (dividendi, e in misura minore, interessi e *capital gains*). La tassazione dei dividendi si caratterizza proprio perché di regola i profitti della società sono già stati sottoposti a tassazione. Il problema se la seconda tassazione in capo all'azionista debba essere evitata o meno è strettamente connesso alla forma di tassazione societaria normativamente prevista. In questo contesto, l'integrazione della tassazione del reddito societario e dell'azionista è sottoposta a tassazione a livello internazionale e europeo. Con particolare riferimento alla disciplina dell'Unione, sono state proposte diverse soluzioni, talvolta anche adottate nel diritto derivato, quali i sistemi di piena imputazione, i crediti d'imposta o l'esenzione dei dividendi⁷.

I sistemi tributari classicamente non prendono in considerazione se i ricavi da cui derivano i dividendi distribuiti siano già stati tassati anche in capo alla società in sede di dichiarazione dei redditi prima della distribuzione. Ne consegue che il finanziamento tramite capitale proprio è meno vantaggioso in ragione di questa doppia imposizione economica. Proprio per eliminare tale problema gli Stati membri possono, tuttavia, prevedere un meccanismo di diritto interno di credito di imposta o di esenzione per i dividendi, come previsto anche per altri tipi di reddito o addirittura di tributi (si veda, per esempio, la riduzione della base imponibile dell'imposta patrimoniale sugli immobili o dell'imposta stessa per tenere conto, in caso di cambio di residenza, dell'imposta precedentemente pagata a riguardo di un altro immobile⁸).

dei dividendi delle persone fisiche nel mercato interno, COM(2003) 810, p. 20; Commissione europea, comunicazione del 19 gennaio 2006, *Coordinamento dei sistemi di imposizione diretta degli Stati membri del mercato interno*, COM(2006) 823, p. 7.

⁷ Si veda, con particolare riferimento alla coerenza dei sistemi fiscali, ENGLISCH J., *Fiscal Cohesion in the taxation of cross-border dividends*, in "European taxation", 2004, n. 7, p. 323.

⁸ Si veda a riguardo anche la seguente giurisprudenza della Corte di Giustizia: CG.n 1 dicembre 2011, sentenza C-253/09, *Commissione contro Repubblica d'Ungheria*, e C-250/08, *Commissione contro Stato Belga*.

3. LA CORTE DI GIUSTIZIA E IL DIVIETO DI DOPPIA IMPOSIZIONE NELLE DIRETTIVE DI ARMONIZZAZIONE, TRA NEUTRALITÀ E MERCATO INTERNO

L'esistenza di una doppia imposizione internazionale crea indubbiamente attrito con il criterio di neutralità fiscale e con l'obiettivo di piena realizzazione del mercato interno. Anche se la neutralità nell'ambito tributario europeo è un concetto plurisemantico, esso può tuttavia sempre ricollegarsi almeno parzialmente alla tematica della doppia imposizione. Esempificazioni del criterio di neutralità fiscale sono rintracciabili in varie direttive europee.

3.1. Doppia (non) imposizione in materia di iva

In materia di imposte indirette, la neutralità del carico impositivo dell'iva, realizzata tramite il meccanismo della detrazione di imposta, è presente nella definizione stessa dell'imposta sul valore aggiunto. Quest'ultima, infatti, è in grado di garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale dell'attività economica assoggettata a tale tipo di imposizione⁹. Tale neutralità si verifica anche nel commercio tra Stati membri, tramite una determinazione armonizzata sia delle categorie delle operazioni imponibili sia dei loro criteri di localizzazione, che implica l'eliminazione di situazioni di doppia imposizione, salvo rare eccezioni¹⁰. Come vedremo, sia il principio di neutralità che quello di realizzazione del mercato interno sono regolarmente menzionati dalla Corte di giustizia nella sua giurisprudenza relativa alle direttive di armonizzazione fiscale.

L'esistenza di un quadro definito di norme per ciascuna categoria di operazioni imponibili garantisce che un determinato bene sia tassato una sola volta. Questo è il caso delle cessioni intracomunitarie di beni, dato che gli Stati membri esonerano le

⁹ In questo senso ad esempio C.G., sentenza 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, punto 15.

¹⁰ Si veda TRAVERSA E. - HELLEPUTTE CH. A., *Double (non-)taxation in VAT and direct taxes: how to achieve convergence within a summa division? A European Perspective*, in LANG M., MELZ P. AND KRISTOFFERSON E., "Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences", Amsterdam, 2009, p. 339-368. Si veda anche Commissione europea, *Consultation paper. Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases*, 5 gennaio 2007, p. 4.

cessioni di beni spediti o trasportati fuori dal proprio territorio ma all'interno dell'Unione europea, da o per conto del venditore o della persona che acquista i beni, verso un altro soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo che agisca in uno Stato diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto iniziano¹¹.

In due *leading cases*¹² decisi dalla Corte prima dell'attuazione delle misure transnazionali applicabili alle operazioni intracomunitarie, era stato affermato l'impossibilità di consentire una doppia imposizione, mediante l'imposizione di un'importazione in uno Stato membro sebbene la corrispondente esportazione non fosse stata sgravata dell'iva versata. La Corte ha, infatti, chiarito che la base imponibile dell'importazione dovrebbe considerare l'importo residuo dell'iva versata nel paese esportatore. Nel caso *EMAG*, la Corte ha inoltre dichiarato che nelle operazioni a catena, la spedizione o il trasporto possono essere ascritti ad una sola cessione, che sarà esentata da iva¹³.

Il divieto di doppia imposizione nel mercato interno è ulteriormente rafforzato dall'importanza data al principio di neutralità nel sistema dell'iva europea. Infatti, e contrariamente alle imposte dirette, l'iva non può rappresentare un costo per i soggetti passivi che deducono l'iva sugli acquisti. Lo scopo della direttiva europea in materia di iva è di raggiungere un'estesa armonizzazione ed è basata sul principio fiscale della neutralità¹⁴.

Tuttavia, neppure nel mercato interno l'armonizzazione dell'iva è perfetta e, sebbene non sia desiderabile, ci sono numerose situazioni in cui si verifica la doppia imposizione. In

¹¹ Art. 138, direttiva IVA 2006/112/CE.

¹² Si veda: C.G., sentenza 21 maggio 1985, causa C-47/84, *Staatssecretaris van Financiën v. Gaston Schul*, e C.G., sentenza 25 febbraio 1988, causa C-299/86, *Rainer Drexl*. Inoltre, più di recente: C.G., sentenza 2 luglio 2009, causa C-377/08, *EGN*; C.G., sentenza 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleosplc*, con nota di MONDINI A., *Falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento e delle buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in "Rass. Trib.", 2008, pag. 1781.

¹³ C.G., sentenza 6 aprile 2006, causa C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG*.

¹⁴ Si vedano a riguardo C.G., sentenza 2 agosto 1993, causa C-111/92, *Wilfried Lange v. Finanzamt Fürstfeldbruck*, e le conclusioni degli Avvocati Generali SHARPSTON, del 17 novembre 2011 in C.G., sentenza 29 marzo 2012, causa C-500/10, *Belvedere Costruzioni*, e KOKOTT del 5 settembre 2013, nella causa C-385/12 *Hervis Sport*, al momento ancora pendente.

certi casi, ci sono anche casi di doppia non-imposizione che derivano principalmente dalle differenti interpretazioni adottate tra due Stati membri.

Da un punto di vista teorico, sono varie le situazioni che potrebbero condurre ad una situazione di doppia imposizione¹⁵.

La doppia imposizione può prima di tutto essere causata da diverse interpretazioni delle disposizioni della legislazione iva. E ancora, può essere la conseguenza di diverse interpretazioni di una particolare situazione, ad opera delle autorità fiscali di due diversi Stati membri. Infine, la doppia imposizione potrebbe discendere da una diversa qualificazione giuridica di un'operazione a causa delle differenze tra le legislazioni nazionali.

La doppia imposizione subita dai contribuenti potrebbe essere risolta mediante il principio di neutralità. A titolo di esempio, i servizi di direzione forniti da una società belga ad una società francese sono imponibili in entrambi gli stati a causa della diversa interpretazione della natura dei servizi.¹⁶ Le fatture emesse dalla società belga sopportano l'iva belga ad un'aliquota del 21%, recuperabile dal destinatario francese attraverso le procedure europee di rimborso.¹⁷ Inoltre, il destinatario francese deve auto-liquidare l'iva francese con il meccanismo del *reverse-charge*. Questa iva è anche detraibile. Altri esempi recenti di doppia imposizione si ritrovano nei casi *Cookies World*¹⁸ e *ARO*

¹⁵ Commissione europea, comunicazione del 28 novembre 2007, "Modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il trattamento dei servizi assicurativi e finanziari", COM (2007) 747.

¹⁶ In Belgio il servizio sarà tassato secondo la regola generale a seguito della giurisprudenza C.G., sentenza 16 settembre 1997, causa C-145/96, *Brend von Hoffman*, mentre in Francia sarà considerato come prestazione d'opera intellettuale localizzata nel paese del destinatario del servizio secondo l'art. 259B del *Code Général des impôts* (art. 56 della direttiva iva 2006/112/EC). L'armonizzazione riemergerà, almeno nelle operazioni B2B, con l'attuazione delle disposizioni iva.

¹⁷ Direttiva del Consiglio europeo, 12 febbraio 2008, n. 2008/9/EC che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro.

¹⁸ C.G., sentenza 11 settembre 2003, causa C-155/01, *Cookies World*, in cui l'Austria, pur avendo ammesso che i servizi riguardanti il leasing di autoveicoli devono essere considerati come forniti nello Stato membro in cui il fornitore ha stabilito la sua sede (non l'Austria nel caso di specie), aveva tentato di assoggettare ad iva/rifiutare la detrazione in Austria relativa agli "usi personali", come definiti nel paragrafo 1(1)(2)(d) dell'UStG 1994.

*Lease*¹⁹ attinenti la tassazione delle auto. Il caso *ARO Lease* non offre una soluzione alla doppia imposizione ma riguarda una situazione in cui due diversi Stati membri applicano l'imposta in virtù di diverse interpretazioni delle disposizioni sulla localizzazione.

Inoltre, pure nei casi in cui la doppia imposizione emerge da un'errata applicazione dei principi iva, la Corte ha stabilito (nel caso *Reemtsma*) che gli Stati membri devono fornire gli strumenti necessari per permettere al destinatario di recuperare l'imposta fatturata in eccesso²⁰.

Per le persone fisiche, non avendo diritto alla detrazione dell'iva, la doppia imposizione è più problematica. Essa potrebbe verificarsi nello svolgimento di attività eseguite da diversi contribuenti, cioè, soggetti passivi che non godono della piena detraibilità dell'iva. Infatti, talvolta, c'è il rischio che i costi dell'iva non recuperabile siano inclusi nella base imponibile del successivo fornitore della catena²¹. Questo accade, in particolare, ai soggetti d'imposta attivi nei settori finanziari e assicurativi²².

Una situazione di (doppia) imposizione potrebbe anche verificarsi per la detrazione dell'iva che sia richiesta dai contribuenti in uno Stato membro in cui non sono identificati come soggetti passivi iva. In effetti, ciò si verifica in tutte i casi in cui le formalità da adempiere sono sproporzionate rispetto all'ammontare dell'iva da rimborsare, o quando il tempo necessario per l'effettivo rimborso richiede alla persona interessata costi di prefinanziamento. Situazioni di tal specie sono state limitate rispetto al passato dall'attuazione della direttiva sui rimborsi²³ che ha facilitato le formalità necessarie per il rimborso e

¹⁹ C.G., sentenza 17 luglio 1997, causa C-190/95, *ARO Lease BV*, in cui l'amministrazione finanziaria belga aveva ritenuto che la mera presenza in Belgio di un parco auto posseduto da Aro significava che Aro avesse una stabile organizzazione in Belgio attraverso la quale vendeva auto in *leasing*. In base a ciò, Aro avrebbe dovuto versare l'iva in Belgio in rapporto ai servizi prestati. L'amministrazione olandese, invece, aveva considerato che il luogo in cui i servizi venivano forniti fosse in Olanda in base all'art. 9(1) della Sesta Direttiva, poiché non poteva ritenersi che Aro avesse una stabile organizzazione in Belgio, considerato che in quello Stato non vi erano né personale né impianti che permettessero di concludere contratti di *leasing*.

²⁰ C.G., sentenza 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*.

²¹ Commissione europea, 28 novembre 2008, SEC(2007) 1554.

²² Commissione europea, 28 novembre 2007, COM(2007) 747.

²³ Direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008, 2008/9/EC che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla di-

consente ai soggetti passivi di richiedere il pagamento degli interessi per il tardivo pagamento²⁴ qualora trascorra un periodo di tempo eccessivo prima del ricevimento dell'importo oggetto del rimborso. Occorre evidenziare che, anche se la direttiva debba essere considerata un passo avanti nella semplificazione del sistema, la versione iniziale della proposta della Commissione in materia prevedeva un miglioramento ancora più considerevole in questo campo, dato che autorizzava i contribuenti a compilare una sola dichiarazione iva²⁵.

Infine, la doppia imposizione potrebbe essere causata da divergenze che possono esistere tra le regole in materia di dogana e di iva. Un esempio si trova nel combinato effetto della valutazione doganale, che richiede l'inclusione delle *royalties* e dei diritti di concessione correlati ai beni al momento del computo dell'iva da importazione, con il seguente assoggettamento della *royalty* all'imposta sui consumi nel paese di destinazione²⁶. Così si ha la doppia imposizione giuridica combinata con la doppia imposizione (economica) provocata dal carattere non rimborsabile dei dazi doganali.

La doppia non-imposizione segue sostanzialmente la stessa strada ma è perlopiù una questione di scelte politiche. Recenti esempi di casi sulla doppia non-imposizione nel mercato interno si ritrovano in *IDT Card Services*²⁷ e in *RBS Deutschland Hol-*

rettiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro, GU, L 44, p. 23. Direttiva attuata in Italia mediante il Decreto Legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, "Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie".

²⁴ Senza aspettarsi un simile beneficio in base alla giurisprudenza (cfr., ad esempio, C.G., 19 gennaio 2006, causa 90/05, *Commissione europea c. Lussemburgo*).

²⁵ Commissione europea, 29 ottobre 2004, COM(2004) 728.

²⁶ Questo punto è all'ordine del giorno del centro di valutazione del Comitato doganale. Si veda: C5-(2009) del 15 gennaio 2009; e anche le conclusioni della *Confédération Fiscale Européenne* sulle linee guida dell'OECD sull'iva internazionale (aprile 2008).

²⁷ Nella giurisprudenza anglosassone: H.C.J., sentenza 21 dicembre 2004, *IDT Card Services Ireland Limited v. HMRC*, e R.C.J., sentenza 27 gennaio 2006, *HMRC v. IDT Card Services Ireland Limited*. La prima ha cercato di ridurre (e annullare) l'iva da versare alla HMRC attraverso i suoi distributori inglesi di schede telefoniche. Lo schema interessava schede telefoniche distribuite in

dings, in cui la Corte ha ritenuto che “*nonostante l’instaurazione del sistema comune dell’IVA per effetto delle disposizioni della direttiva, sussistono in materia differenze legislative e regolamentari tra gli Stati membri, il fatto che uno Stato membro non abbia riscosso l’IVA a valle, a causa della qualificazione data ad un’operazione commerciale, non può privare il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell’IVA assolta a monte in un altro Stato membro*”²⁸.

3.2 Doppia (non) imposizione in materia di altre imposte indirette

L’armonizzazione dell’imposta sui capitali all’interno dell’Unione europea è in parte determinata dallo scopo di evitare la doppia imposizione o discriminazioni nella libera circolazione di capitali²⁹. Infatti, in questo ambito, la non-imposizione è lo scopo da raggiungere in svariate situazioni, come il conferimento di capitale, la registrazione o ogni altra formalità richiesta per l’inizio di un’attività alla quale una società di capitali può essere soggetta a causa della sua forma giuridica, la trasformazione di una società di capitali in altra forma, la modifica degli scopi, il trasferimento del centro di direzione effettiva di una società o della sede legale da uno Stato membro ad un altro,³⁰ ecc.,³¹ anche se questo risultato dovrebbe essere raggiunto nel tempo, consentendo ai pochi Stati membri che applicano determinate imposte sui conferimenti di rimuovere le barriere esistenti³².

Irlanda e mirava ad evitare il pagamento dell’iva quando le schede venivano distribuite in Irlanda e scambiate per servizi telefonici.

²⁸ C.G., sentenza, 22 dicembre 2010, causa C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, punto 42.

²⁹ Direttiva del Consiglio europeo, 12 febbraio 2008, n. 2008/7/EC concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali.

³⁰ Altri meccanismi esistono nel Trattato europeo per assicurare che gli Stati membri non siano nella posizione di restringere questa operazione, sebbene siano consentite alcune giustificazioni (cfr. C.G., 16 dicembre 2008, causa C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt*).

³¹ Direttiva del Consiglio europeo, 12 febbraio 2008, n. 2008/7/EC concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, Art. 5.

³² Si veda, ad esempio, l’abolizione dell’imposta in Lussemburgo in vigore dal 1° gennaio 2009 (legge del 19 dicembre 2008, n. 5913). Inoltre, si vedano anche la questione sollevata dalla Corte Suprema polacca sul periodo transitorio e sulle imposte prima dell’adesione dello Stato membro (C.G., sentenza 12

Per quanto riguarda le accise, c'è una combinazione di effetti tra una limitata armonizzazione ed una consentita doppia imposizione. Infatti, l'armonizzazione delle accise, caratterizzata da regole identiche per il pagamento in tutti gli Stati membri³³ al fine di assicurare la stabilità e il funzionamento del mercato interno³⁴, è attuata solo per un numero limitato di prodotti. Inoltre, ciascuno Stato membro conserva il diritto di introdurre o mantenere tasse su prodotti diversi da oli minerali, alcool e bevande alcoliche³⁵, e tabacco, purché, comunque, le suddette tasse non aggravino le formalità transfrontaliere nel commercio tra gli Stati membri³⁶. Comunque, anche per i prodotti che rientrano nell'ambito della direttiva, gli Stati membri possono applicare altre imposte indirette per scopi specifici, sempre che quelle imposte siano compatibili con le regole di imposizione applicabili per le accise e l'iva, in rapporto alla determinazione della base imponibile, al calcolo dell'imposta, all'imputabilità e al controllo dell'imposta³⁷.

novembre 2009, causa C-441/08, *Elektrownia Pątnów II sp. z o.o. / Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*). Per una panoramica completa della recente giurisprudenza della C.G. a riguardod del trasferimento di sede (inclusi gli aspetti di fiscalità diretta e di diritto societario) si vedano anche: C.G., sentenza 16 dicembre 2008, causa C-210/06, *CARTESIO*; sentenza 29 novembre 2011, causa C-371/10 *National Grid Indus*; sentenza del 12 luglio 2012, causa C-378/10 *VALE* e sentenza del 6 settembre 2012, causa C-38/10 *Commissione Europea v. Repubblica del Portogallo*.

³³ Anche se questo non evita i casi di doppia imposizione a causa delle differenze nell'interpretazione del diritto derivato (cfr, ad esempio, C.G., sentenza 23 novembre 2006, causa C-5/05, *Staatssecretaris van Financiën v. B.F. Joustra*).

³⁴ Direttiva del Consiglio europeo, 16 dicembre 2008, n. 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, G.U., L 9, 14 gennaio 2009, p. 12, considerando 30. La direttiva in questione è entrata nell'ordinamento italiano mediante il Decreto Legislativo 29 marzo 2010, n. 48, attuativo della delega conferita dalla Legge 7 luglio 2009, n. 88 (c.d. Legge Comunitaria 2008).

³⁵ Il fatto che le bevande siano importate illegalmente non impedisce agli Stati membri di applicare le accise a questi movimenti di beni (C.G., sentenza 29 giugno 2000, causa C-455/98, *Tullihallitus and Kaupo Salumets and Others*, come in altre imposte indirette quali l'iva).

³⁶ Si veda, ad esempio, C.G., sentenza 24 febbraio 2000, causa C-434/97, *Commissione c. Francia* e C.G., sentenza 9 marzo 2000, causa C-437/97, *EKW and Wein & Co.*

³⁷ Si veda la Direttiva 2008/118/CE, art. 1, par. 2. Si veda anchel'ex-art. 3, para. 2 della Direttiva del 25 febbraio 1992, 92/12/EEC relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa e la giurisprudenza della Corte in materia.

3.3. Doppia imposizione in materia di imposte sul reddito

In materia di imposte dirette, il criterio di neutralità fiscale può essere rinvenuto nella Direttiva 2009/133/CE³⁸. Quest'ultima prevede che le operazioni di fusione, scissione, conferimento di attivo e scambi di azioni non devono essere ostacolate da restrizioni, svantaggi e distorsioni derivanti dalle disposizioni fiscali degli Stati membri. L'imposizione, infatti, non può costituire un impedimento nell'adozione di decisioni relative alla ristrutturazione o alla riorganizzazione d'impresa.

Indirettamente, l'idea che il perseguimento di un obiettivo di neutralità, attraverso l'eliminazione o quantomeno l'attenuazione a livello europeo dei fenomeni di doppia imposizione, possa favorire concretamente la libera circolazione dei capitali in ambito europeo si ritrova, inoltre, nelle direttive in materia di fiscalità diretta delle società, progressivamente recepite dagli Stati membri.

Nell'ambito sia del raggruppamento che del finanziamento di società (sia con il ricorso al capitale di rischio che a quello di debito), il criterio di neutralità viene interpretato alla luce di un contesto in cui la normativa tributaria non dovrebbe né favorire una particolare forma di raggruppamento di società, né ostacolare il finanziamento di esse tra Stati membri. In particolare, si può citare la 2011/96/UE, detta "madre-figlia"³⁹, che pone chiaramente l'obiettivo di eliminare la doppia imposizione giuridica ed economica dei dividendi infragruppo. Inoltre, la Direttiva 2003/49/CE⁴⁰, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi, prevede anch'essa nel suo preambolo, la rimozione di situazioni di doppia imposizione (giuridica), eliminando la possibile ritenuta alla fonte dello Stato membro di residenza della società debitrice (ma lasciando intatta la possibi-

³⁸ Direttiva del Consiglio 2009/133/CE, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE e di una SCE tra Stati membri, che ha brogato la Direttiva del Consiglio europeo del 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE.

³⁹ Direttiva del Consiglio 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011, concernente anch'essa il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.

⁴⁰ Si vedano anche le successive modifiche poste in essere, l'ultima delle quali ad opera della direttiva 2013/13/UE del 13 maggio 2013.

lità per lo Stato membro di limitare la deducibilità degli interessi⁴¹).

Anche la Direttiva 2003/48/CE, del 3 giugno 2003, che ha introdotto un regime di tassazione uniforme applicabile ai redditi da risparmio corrisposti sotto forma di interessi, assume particolare rilievo in questo contesto⁴². Sebbene non ponga limiti al potere degli Stati membri di tassare gli interessi alla fonte, lo scambio di informazioni tra Stato della fonte e Stato della residenza dovrebbe logicamente accompagnarsi all'abolizione della tassazione alla fonte degli interessi e quindi all'eliminazione della doppia imposizione giuridica. Finora, tuttavia, non si registrano posizioni a livello europeo in tal senso⁴³.

Inoltre, pur non essendo un atto di diritto derivato volto all'armonizzazione dei sistemi tributari, conviene menzionare, quale strumento di diritto europeo che più si ancora all'obiettivo esplicito di porre fine a situazioni di doppie imposizioni, la Convenzione 90/436/CE relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, in materia di *transfer pricing*⁴⁴.

Allo stato attuale, però, il divieto della doppia imposizione, seppur inteso come inerente al principio di neutralità non è stato riconosciuto né dal legislatore europeo, al di là delle applicazioni particolari già citate, quale un vero e proprio principio generale del diritto europeo, inteso come linea-guida della sua opera

⁴¹ Si veda a riguardo C.G., 21 luglio 2011, causa C-397/09, *Scheuten Solar Technology*.

⁴² Direttiva del Consiglio europeo, 3 giugno 2003, n. 2003/48/CE, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. Direttiva in seguito modificata da: direttiva 2004/66/CE del 26 aprile 2004, decisione del Consiglio 2004/587/CE, e direttiva 2006/98/CE del 20 novembre 2006.

⁴³ L'importanza della questione è inoltre relativa alla presenza di uno scambio di informazioni tra gli Stati membri quale strumento che rafforzi il rispetto della normativa in materia tributaria, necessariamente legata alla tassazione nello Stato di residenza, come la direttiva sembra suggerire. L'imposizione presso lo stato di residenza deve essere tuttavia tenuta distinta dalla tematica concernente la tassazione degli interessi, anche in relazione ai dubbi in materia di reale efficacia dei meccanismi previsti con riferimento allo scambio di informazioni rispetto alla tassazione alla fonte. Si veda: VANISTENDAEL F., *The European Interest Savings Directive – An appraisal and proposals for reform*, in "Bulletin for International Taxation", vol. 63, n. 4, 2009, p. 152.

⁴⁴ Convenzione del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate.

di armonizzazione, né è stato desunto dalla normativa esistente dalla Corte di giustizia.

4. IL DIVIETO DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE E LE LIBERTÀ DI CIRCOLAZIONE DEL TRATTATO EUROPEO NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

La Corte di giustizia dal canto suo, benché abbia interpretato in modo abbastanza generoso i divieti di doppia imposizione giuridica ed economica contenuti nelle direttive di armonizzazione⁴⁵, è apparsa comunque riluttante a riconoscere al divieto della doppia imposizione un valore di principio generale. Ciò non le ha però impedito, in alcune situazioni ben determinate di considerare la doppia imposizione come contraria al diritto europeo, e in particolare alle libertà di circolazione del Trattato⁴⁶.

4.1. *Doppia imposizione internazionale causata da regimi discriminatori di eliminazione della doppia imposizione o di misure anti-abuso*

Nella prima giurisprudenza in materia di imposizione diretta, la Corte di giustizia ha inteso le libertà del Trattato principalmente come norme che proibivano la discriminazione nei confronti dei cittadini di altri Stati membri⁴⁷. Successivamente, la giurisprudenza dell'Unione ha modificato orientamento, affermando che le previsioni del Trattato proibiscono non solo le discriminazioni dei cittadini non residenti (considerate discriminazioni indirette sulla base della nazionalità), ma anche tutte

⁴⁵ In particolare: sentenza *Cobelfret*, in cui la Corte ha considerato il regime belga di *participation exemption* come incompatibile con la direttiva 90/435/CEE, in quanto non eliminava completamente la doppia imposizione limitando la possibilità per le società in perdita di beneficiare effettivamente delle esenzioni dei dividendi sugli utili realizzati negli esercizi posteriori (C.G., sentenza 12 febbraio 2009, C-138/07, *Cobelfret NV*, confermata dalla ordinanze del 4 giugno 2009, causa C-439/07, *KBC* e causa C-499/07, *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV*).

⁴⁶ In generale: RAINGEARD DE LA BLÉTHIÈRE E., *EUReport*, in "Key practical issues for the elimination of double taxation", IFA Cahiers, vol. 96b, 2011, p. 59 ss.

⁴⁷ È il caso della C.G., sentenza 26 gennaio 1993, causa C-112/91, *Werner*, in cui un cittadino tedesco residente in Olanda, si è vista negare le deduzioni riservate ai cittadini tedeschi.

le altre restrizioni, nei confronti sia dei residenti che dei non residenti, che abbiano effetti dissuasivi sull'esercizio della libertà di circolazione nell'Unione garantite dal Trattato⁴⁸. Sulla base di tale ultimo orientamento, malgrado l'assenza di armonizzazione dei sistemi tributari nazionali in materia di imposizioni dirette, la Corte ha giudicato non ammissibili situazioni di doppia imposizione che risultassero dalla mancata applicazione da parte di uno Stato membro del regime che egli normalmente applica a situazioni interne, come ad esempio il rifiuto di applicare ai non residenti meccanismi di esenzione o di credito di imposta previsto per i residenti⁴⁹, oppure di non applicare tali meccanismi a redditi di fonte estera percepiti da residenti. Una corposa giurisprudenza della Corte Europea ha fornito, anche molto recentemente, una numerosa serie di esempi di questa tendenza, soprattutto per quanto riguarda la doppia imposizione economica dei dividendi⁵⁰.

Da tale orientamento giurisprudenziale emerge una conseguenza interessante, ossia l'estensione del campo di applicazione delle direttive di armonizzazione, in particolare la direttiva madre-figlia, sia nello stato di residenza, che in quello delle fonti. Infatti, la Corte ha affermato che: *“occorre indicare a tale proposito che, per partecipazioni che non rientrano nell'ambito della direttiva 90/435, spetta effettivamente agli Stati membri determinare se, ed in quale misura, la doppia imposizione economica degli utili distribuiti debba essere evitata e introdurre, a tale effetto, in modo unilaterale o mediante convenzioni concluse con altri Stati membri, meccanismi che mirino a prevenire o ad attenuare tale doppia imposizione economica. Tuttavia, tale unico fatto non consente loro di ap-*

⁴⁸ Si veda per esempio le sentenze *Asscher*, causa C-107/94, *Futura*, causa C-250/95, *Gilly*, causa C-336/96, *Jessica Safir*, causa C-118/96 e *Amid*, causa C-141/99.

⁴⁹ Si veda in proposito *GAMMIE M.*, *Non discrimination and the taxation of cross border dividends*, in *“World tax journal”*, giugno 2010, pag. 162.

⁵⁰ Si vedano le seguenti sentenze: 6 giugno 2000, causa C-35/98 *Verkooijen*; 6 marzo 2007, causa C-292/04 *Meilicke*; 7 settembre 2004, causa C-319/02 *Manninen*; 6 ottobre 2011, causa C-493/09 *Commissione v. Repubblica del Portogallo*; 20 ottobre 2011, causa C-284/09 *Commissione v. Germania*; 18 giugno 2012, causa C-38/11 *Amorim Energia*; 8 novembre 2012, causa C-342/10 *Commissione v. Finlandia*; 12 dicembre 2006, causa C-446/04 *FII Group Litigation*; 13 novembre 2012, causa C-35/11 *FII Group Litigation II*; 18 ottobre 2012, causa C-371/11 *Punch Graphic*.

*plicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato CE*⁵¹.

Occorre però evidenziare che, nella sentenza, l'obbligo imposto agli Stati membri di alleviare in modo simile la doppia imposizione per i dividendi di fonte estera e per quelli di fonte interna non è stato interpretato dalla Corte come implicante un divieto di ricorrere a metodi diversi di soppressione della doppia imposizione (nel caso, il credito d'imposta per i dividendi esteri e l'esenzione per i dividendi domestici). Alcuni autori vedono in questo margine di manovra concesso agli Stati membri l'influenza del diritto derivato sull'interpretazione del Trattato, dato che la Direttiva madre-figlia lascia un'alternativa agli Stati membri⁵².

Un'altra variante di doppia imposizione economica internazionale è costituita da situazioni di applicazione di misure nazionali anti-abuso a fattispecie transfrontaliere, quali regole CFC (sentenze *Cadbury Schweppes* e ordinanza *CFC and Dividend Group Litigation*)⁵³ oppure di *thin capitalization* (sentenza *Lankhorst –Hohorst*, ordinanza *Thin Cap Group Litigation* e sentenza *Lammers & Van Cleef*)⁵⁴ oppure ancora di meccanismi specifici quali l'applicazione del credito d'imposta come alternativa al regime normale dell'esenzione (sentenza *Colmubus Container*)⁵⁵. Tranne in quest'ultimo caso, la Corte è pervenuta ad un giudizio di incompatibilità (almeno parziale) di tale norme anti-abuso con le libertà economiche del Trattato; anche nel quadro di questo filone giurisprudenziale, non si riscontra un intento esplicito da parte della Corte di dichiarare tali misure nazionali incompatibili in quanto misure generanti situazioni di doppia imposizione.

⁵¹ C.G., sentenza 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punto 54 e C.G., sentenza 8 novembre 2007, causa C-379/05, *Amurta SGPSv. Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, punto 24.

⁵² RAINGEARD E., *EUReport*, cit., p. 64.

⁵³ C.G., sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04, *CadburySchweppes*; C.G., ordinanza 23 aprile 2008, causa C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*.

⁵⁴ C.G., sentenza 12 dicembre 2002, causa C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*; C.G., ordinanza 23 aprile 2008, causa C-201/05, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*; C.G., sentenza 17 gennaio 2008, causa C-105/07, *Lammers & Van Cleef NV*.

⁵⁵ C.G., sentenza 6 dicembre 2007, causa C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co*.

Più recentemente, nella sentenza *Glaxo Wellcome*⁵⁶, la Corte è apparsa più cauta, accettando che la Germania, in una fattispecie abbastanza particolare, invocasse la salvaguardia di una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri e di lotta a costruzioni di puro artificio per non permettere a società residenti acquirenti di quote di società residenti presso società non residenti di beneficiare della diminuzione di valore di quote sociali dovuta alla distribuzione di dividendi normalmente applicabili qualora il venditore fosse stato un socio residente.

Tale nuovo orientamento giurisprudenziale riguardo all'estensione a situazioni internazionali di meccanismi di limitazione della doppia imposizione economica appare più restrittivo rispetto alla giurisprudenza *Manninen*, perché basato su ragioni legate in parte alle territorialità dell'imposta e in parte alla lotta contro l'evasione⁵⁷.

4.2. Doppia imposizione causata dall'applicazione di ritenute alla fonte sul reddito versato a non residenti

Con riferimento alle situazioni di applicazione differenziata delle ritenute alla fonte tra i contribuenti residenti e i non residenti, il risultato dell'azione della Corte di giustizia è stato quello di eliminare la doppia imposizione internazionale per i dividendi, e non anche –per ragioni discutibili – in materia di interessi. La causa *Commissione v. Repubblica Italiana*⁵⁸, che conferma la giurisprudenza anteriore (casi *Denkavit Internationaal*⁵⁹, *Amurta*⁶⁰, e *Aberdeen Property Investement*⁶¹) ne costi-

⁵⁶ C.G., sentenza 17 settembre 2009, causa C-182/08, *Glaxo Wellcom GmbH v Finanzamt München II*.

⁵⁷ Si vedano le conclusioni dell'A.G. MAZAK, 9 dicembre 2010, causa C-253/09, *Commissione europea v. Repubblica d'Ungheria*; C.G., ricorso proposto il 10 giugno 2008, causa C-250/08, *Commissione europea v. Regno del Belgio*, e specificamente sulla doppia imposizione economica risultante dall'applicazione di una misura antielusiva: C.G., domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla *Cour de cassation* (Belgio) il 2 luglio 2010, causa C-318/10, *SIAT SA v. Regno del Belgio*.

⁵⁸ C.G., sentenza 19 novembre 2009, causa C-540/07, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana*.

⁵⁹ C.G., sentenza 14 dicembre 2006, causa C-170/05, *Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL contro Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*.

tuisse un buon esempio. I Giudici del Lussemburgo, statuendo sul trattamento meno favorevole cui la normativa italiana assoggetta i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri ha affermato che questa costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

Nella fattispecie, la legislazione italiana esentava dall'imposizione, fino al 95%, i dividendi distribuiti a società residenti, e assoggettava il restante 5% all'aliquota normale dell'imposta sui redditi delle società, pari al 33%. I dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri erano assoggettati ad una ritenuta alla fonte del 27%. Su domanda, peraltro, era possibile ottenere un rimborso fino a un massimo di quattro noni di tale imposta. Una ritenuta alla fonte a tasso ridotto poteva anche essere applicata, in forza delle previsioni delle diverse convenzioni preventive contro la doppia imposizione, qualora fossero soddisfatti taluni requisiti di partecipazione e di durata della partecipazione. Tale aliquota, tuttavia, rimaneva superiore a quella imposta ai dividendi distribuiti alle società residenti. La normativa italiana assoggettava quindi i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri ad un tasso d'imposizione superiore a quello applicato ai dividendi distribuiti alle società residenti. Tale differenza di trattamento poteva dissuadere le società stabilite in altri Stati membri dall'effettuare investimenti in Italia e costituiva pertanto una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dal Trattato⁶².

La Corte ha esaminato se le società beneficiarie di dividendi residenti in Italia e quelle stabilite in un altro Stato membro si trovassero o meno in situazioni analoghe. Si è rilevato che l'esercizio della propria competenza tributaria da parte di un singolo Stato membro genera in quanto tale, indipendentemente

⁶⁰ C.G., sentenza 8 novembre 2007, causa C-379/05, *Amurta SGPS v. Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*.

⁶¹ C. G., sentenza 18 giugno 2009, causa C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*.

⁶² Conformemente all'art. 58, n. 1, CE (oggi art. 65 del T.F.U.E.), “[l]’articolo 56 [oggi art. 63 del T.F.U.E.] non pregiudic[a] il diritto degli Stati membri (...) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza (...)”. La deroga prevista in tale disposizione è a sua volta limitata dall’art. 58, n. 3, CE, il quale stabilisce che le disposizioni nazionali di cui all’art. 58, n. 1, “non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all’articolo 56”.

da ogni imposizione in un altro Stato membro, un rischio di imposizione a catena o di doppia imposizione economica. Affinché le società beneficiarie non residenti non si trovino di fronte ad una limitazione della libera circolazione dei capitali vietata dal Trattato, lo Stato di residenza della società distributrice deve vigilare affinché, in relazione alla procedura prevista dal suo diritto nazionale allo scopo di prevenire o attenuare l'imposizione a catena o la doppia imposizione economica, le società azioniste non residenti siano assoggettate ad un trattamento equivalente a quello di cui beneficiano le società azioniste residenti⁶³.

La Corte ha quindi rilevato che il legislatore italiano ha scelto di esercitare la sua competenza fiscale sui dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri⁶⁴. I non residenti beneficiari di tali dividendi si trovavano, di conseguenza, in una situazione analoga a quella dei residenti per quanto riguardava il rischio di doppia imposizione economica dei dividendi distribuiti dalle società residenti, per cui i beneficiari non residenti non possono essere trattati diversamente dai beneficiari residenti. Per questa ragione la normativa italiana non è stata giudicata conforme al principio di libera circolazione dei capitali.

In materia di interessi, il caso *Truck Center*⁶⁵ sembra però procedere con una logica opposta. Si trattava in quel caso di verificare la compatibilità con il Trattato CE della normativa di uno Stato Membro (il Belgio) che prevedeva una ritenuta alla fonte dell'imposta sugli interessi versati da una società residente in tale Stato ad una società beneficiaria residente in un altro Stato membro, ma al tempo stesso esonerava da tale ritenuta gli interessi versati ad una società beneficiaria residente nel primo Stato membro.

La Corte di giustizia ha considerato che la libertà di stabilimento non ostacolava tale disparità dato che le differenze di trattamento previste dalla normativa tributaria belga non erano comparabili. Non appariva, infatti, giuridicamente configurabile una situazione oggettivamente analoga nel trattamento previsto

⁶³ Si vedano le citate sentenze *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punto 70, nonché *Amurta*, punto 39.

⁶⁴ Si veda sentenza *ACT*, punto 68.

⁶⁵ C.G., sentenza 22 dicembre 2009, causa C-282/07. Per un commento, si veda DASSESSE M., *Belgian withholding taxes on outbound dividends and interest: the challenge of Community law*, in "Bulletin for international taxation", vol. 62, 2008, p. 337.

dalla normativa nazionale concernente le società beneficiarie di redditi da capitale, consistente nell'applicazione di tecniche impositive diverse a seconda che tali società fossero stabilite in Belgio o in un altro Stato membro.

Secondo la Corte, si verificano, infatti, situazioni diverse e non comparabili a seconda che lo Stato membro si trovi nella situazione di Stato di residenza delle società interessate o di Stato della fonte degli interessi. Ne consegue che si pone la necessità di differenziare il caso in cui la società distributrice di interessi e la società beneficiaria di tali interessi risiedano nel medesimo Stato membro, dal caso in cui la società residente in un determinato Stato membro versi interessi ad una società non residente. Specularmente, sorgono presupposti impositivi differenziabili qualora il versamento di interessi sia effettuato da parte di una società residente ad un'altra società residente, oppure qualora tale versamento sia effettuato da parte di una società residente nei confronti di una società non residente.

Dalla possibilità di un differente trattamento derivano secondo la Corte una serie di corollari. In primo luogo, anche se la ritenuta di imposta mobiliare non è riscossa sugli interessi versati da una società residente ad un'altra società residente, normalmente (come si verificava nel caso di specie) tali interessi sono poi soggetti all'imposta sulle società dello stesso Stato.

In secondo luogo, le società beneficiarie residenti sono direttamente soggette al controllo dell'amministrazione tributaria nazionale. Quest'ultima può garantire il recupero dell'imposta per le vie esecutive. Viceversa, ciò non accade nel caso di società beneficiarie non residenti, poiché per queste ultime, il recupero dell'imposta richiede l'assistenza dell'amministrazione tributaria dello Stato di residenza.

In terzo luogo, la differenza di trattamento risultante dalla normativa tributaria non procura necessariamente un vantaggio alle società beneficiarie residenti in quanto sono tenute a versare acconti sull'imposta sulle società. L'aliquota della ritenuta di imposta mobiliare riscossa sugli interessi versati ad una società non residente, inoltre, è nettamente inferiore a quella dell'imposta sulle società, percepita sui redditi delle società residenti beneficiarie di interessi.

Tale sentenza, che non solo legittima la doppia imposizione giuridica degli interessi, ma anche la disparità di trattamento in materia di ritenuta alla fonte tra situazioni interne e situazioni transfrontaliere, ha destato non poche preoccupazioni da parte

della dottrina, che ha cercato di minimizzarne l'impatto riferendosi al contesto molto particolare della fattispecie dinanzi al giudice nazionale⁶⁶. Infatti, tale sentenza non solo non appare in linea con la giurisprudenza in materia di dividendi, ma sembra costituire un passo indietro rispetto a questioni che apparivano risolte da tempo. In particolare, il fatto che la Corte paragoni l'aliquota della ritenuta alla fonte su interessi lordi con l'aliquota dell'imposta sul reddito netto delle società residenti contrasta con la giurisprudenza consolidata della Corte di guardare alle disparità effettive di carico tributario e non a fermarsi al paragone superficiale delle aliquote⁶⁷.

Confrontando il ragionamento della Corte nella sentenza *Truck Center* in materia di interessi con quello della sentenza *Commissione c. Repubblica italiana*, non si può non interrogarsi sul motivo per il quale la Corte operi una tale differenza di trattamento tra dividendi ed interessi in situazioni pressoché identiche. Sembra, infatti, inopportuno ricorrere per alcuni casi all'argomento della coerenza del legislatore nazionale nella scelta di attenuare o eliminare la doppia imposizione in materia di dividendi, e al contempo giustificare, in altri casi, una doppia imposizione degli interessi, e degli stessi dividendi (come enunciato dalla Corte nelle sentenze *Kerckhaert-Morres* e *Damseaux*).

4.3. Doppia imposizione internazionale risultante dall'esercizio parallelo della sovranità fiscale di due o più Stati membri

Al di fuori di situazioni di doppia imposizione ricongiungibili a disparità di trattamento tra situazioni domestiche e situazioni transfrontaliere, la Corte di giustizia ha finora adottato una linea costante, secondo la quale le libertà garantite dal Trattato non sono in grado di prevenire la doppia imposizione internazionale in sé⁶⁸, poiché il diritto europeo non stabilisce criteri

⁶⁶ Si veda in particolare *Conference Fiscale européenne*, "Opinion Statement of the CFE ECJ Taskforce on the judgment in the case of *Belgium SPF Finance v. Truck Center SA (Case C-282/07)*, Judgment of 22nd December 2008", disponibile sul sito della CFE, <http://www.cfe-eutax.org>.

⁶⁷ Si veda per esempio C.G., sentenza 12 giugno 2003, causa C-234/01, *Geritse*.

⁶⁸ C.G., sentenza 14 novembre 2006, causa C-513/04, *Kerckhaert Morres*; C.G., sentenza 16 luglio 2009, causa C-128/08, *Jacques Damseaux v. Stato*

generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Unione europea⁶⁹. Tale premessa era già contenuta *in fieri* nella sentenza *Gilly*, in cui la Corte sostenne che "anche se l'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità figura quindi tra gli obiettivi del Trattato, dalla lettera del suddetto articolo risulta che questo non può di per sé conferire a singoli diritti che possano essere fatti valere dinanzi ai giudici nazionali"⁷⁰.

Con la sentenza *Kerckhaert-Morres*⁷¹, la Corte di giustizia si è pronunciata al fine di chiarire se il principio generale di libera circolazione dei capitali possa contrastare con la legislazione di uno Stato membro in materia di tassazione dei dividendi. La disciplina nazionale prevedeva, in capo al percettore, la tassazione dei dividendi distribuiti da società stabilite nel medesimo Stato o da imprese stabilite in altro Stato membro in base ad un'unica aliquota. La normativa nazionale (belga), tuttavia, non ammetteva nei confronti dei dividendi distribuiti dalla società estera la detrazione dell'imposta alla fonte applicata nell'altro Stato membro⁷². Le rendite derivanti dall'investimento diretto effettuato dalle persone fisiche in una società residente in un altro Stato membro subivano una tassazione maggiore (nel caso di specie, 15 per cento in Francia e 25 per cento in Belgio, applicata al dividendo netto) rispetto ai redditi derivanti dalla partecipazione in una società belga.

Prima facie, la legislazione fiscale belga non generava alcuna discriminazione in capo ai contribuenti ivi residenti che percepivano dividendi distribuiti da società stabilite in Belgio e coloro che incassavano cedole da società stabilite in un altro Stato membro: per entrambi, infatti, la legge belga prevedeva l'applicazione di un'aliquota identica del 25% a titolo di impo-

Belga. In questo senso, TERRAB. - WATTELP., *European Tax Law*, Kluwer, 2008, p. 174.

⁶⁹ Sul rapporto tra doppia imposizione e non discriminazione con riferimento alla giurisprudenza della Corte di Giustizia: DOUMA S., *The three Ds of direct tax jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double taxation*", in "European Taxation", vol. 46, 2006, pag. 522.

⁷⁰ Si veda C.G., sentenza 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Gilly*.

⁷¹ C.G., sentenza 14 novembre 2006, causa C-513/04, *Mark Kerckhaert et Bernadette Morres v. Stato belga*.

⁷² Per un esame della disciplina nazionale belga, SCHOONVLIET E., *Unilateral and Treaty measures in Belgium for the avoidance of double taxation*, in "Bulletin for international taxation", vol. 62, n. 8, 2008, pag. 430.

sta sul reddito. Di fronte, tuttavia, alla mancata previsione di disposizioni che consentissero un trattamento diverso per situazioni non coincidenti - atteso l'assoggettamento dei dividendi esteri a ritenuta alla fonte del 15 per cento (nello stato di residenza della società), non previsto per i dividendi distribuiti da società residenti in Belgio - era inevitabile che si creasse un effetto di doppia imposizione.

La Corte di giustizia ha ritenuto che le conseguenze svantaggiose generate dal sistema tributario belga derivassero dall'esercizio parallelo da parte di due Stati membri della loro competenza fiscale e non dalla violazione da parte di uno di essi di una libertà economica protetta dal Trattato. I Giudici del Lussemburgo, hanno quindi precisato che spetta ai soli Stati membri adottare le misure necessarie per prevenire situazioni come quella trattata, utilizzando i criteri di ripartizione seguiti nella prassi fiscale internazionale⁷³.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia è stata confermata con la sentenza *Damseaux*⁷⁴ e l'ordinanza *Levy-Sabbag*⁷⁵, nella quale la Corte rileva che non si può ritenere che spetti necessariamente allo Stato membro di residenza prevenire la doppia imposizione tra Stato membro della fonte dei dividendi e Stato membro di residenza dell'azionista, anche in presenza di una convenzione bilaterale in tal senso. In tal caso, infatti, si conferirebbe automaticamente una priorità nell'imposizione dei redditi allo Stato membro della fonte. Da un lato si potrebbe anche affermare che tale ripartizione di competenze sarebbe conforme alla prassi giuridica internazionale e soprattutto al modello elaborato in sede di convenzione OCSE. Al tempo stesso, tuttavia, la Corte di Giustizia ha ribadito pur essendo il modello OCSE

⁷³ Sentenza *Kerchaert-Morres*, punti 21-23.

⁷⁴ C.G., sentenza 16 luglio 2009, causa C-128/08, *Jacques Damseaux v. Stato belga*, avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal *Tribunal de première instance de Liège* (Belgio).

⁷⁵ C.G., ordinanza 19 settembre 2012, causa C-540/11 *Levy and Sabbag*. Secondola Corte di Giustizia Europea, "Poiché il diritto comunitario, come applicabile alla data dei fatti di cui al procedimento principale, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra gli Stati membri per quanto riguarda l'eliminazione delle doppie imposizioni all'interno della CE, l'articolo 56 CE (...) non osta a una situazione nella quale lo Stato membro che si è impegnato, mediante una convenzione bilaterale contro la doppia imposizione, a predisporre un meccanismo diretto a eliminare tale imposizione dei dividendi, sopprime in seguito tale meccanismo con una modifica legislativa comportante la reintroduzione di una doppia imposizione".

l'espressione della "prassi *giuridica* internazionale" (e non più fiscale, come in *Kerchaert-Morres*), che l'interpretazione del diritto dell'Unione europea non lasciasse ancora spazio, allo stato attuale, a criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri per quanto attiene all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità⁷⁶.

In conclusione, secondo la Corte, se da un lato uno Stato membro non può invocare una convenzione bilaterale per sfuggire agli obblighi incombenti in forza del TFUE⁷⁷, la presenza di una convenzione bilaterale tra Stati membri non può essere interpretata come limitazione al potere di tassare i dividendi sia dello Stato membro della fonte dei dividendi sia dello Stato membro di residenza dell'azionista. In particolare, il diritto europeo non implica che lo Stato membro di residenza sia tenuto a prevenire le conseguenze svantaggiose che potrebbero discendere dall'esercizio della competenza così ripartita tra i due Stati membri.

La Corte ha avuto occasione di estendere tale ragionamento all'imposta sulle successioni, nelle sentenze *Block*⁷⁸. Tributi quali l'imposta sulle successioni pongono infatti problemi di comparabilità ancora maggiori rispetto all'imposta sul reddito, data la rarità delle convenzioni internazionali e la grande varietà delle modalità di individuazione del presupposto impositivo e dei criteri di collegamento utilizzati dagli Stati membri. In particolare quest'ultima caratteristica rende indispensabile un intervento legislativo in materia, come testimoniano le recenti iniziative della Commissione⁷⁹.

⁷⁶ In materia di rapporto tra disposizioni comunitarie e modello OCSE, tra i contributi più recenti, MASON R., *Tax discrimination and capital neutrality*, in "World tax journal", 2010, pag. 126.

⁷⁷ Cfr: C.G., sentenza 14 dicembre 2006, causa C-170/05, *Denkavit International e Denkavit France*, punto 53, nonché *Amurta*, cit., punto 55.

⁷⁸ C.G., sentenza 12 febbraio 2009, causa C-67/09, *Block*.

⁷⁹ Si vedano la Comunicazione del 20 dicembre 2010, COM (2010)769, per "rimuovere gli ostacoli fiscali transfrontalieri incontrati dai cittadini dell'UE", in cui viene annunciata una proposta in materia di imposta sulle successioni, e lo studio intitolato *Reference document for the consultation on possible approaches to tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU*, realizzato da *Copenhagen Economics* per la Commissione nel 2010 e disponibile sul sito della DG TAXUD delle Commissioni europea.

5. L'ASSENZA DI IMPATTO DELL'ABROGAZIONE DELL'ART. 293 DEL TRATTATO CE DAL TRATTATO DI LISBONA

La necessità di regolare i rapporti fra Stati membri stipulando convenzioni che prevenissero la doppia imposizione, era indicata nell'art. 220 del Trattato CEE⁸⁰, con il fine di “*eliminare o attenuare gli effetti negativi per il funzionamento del mercato interno che derivano dalla coesistenza di sistemi fiscali nazionali*”. L'art. 220 CEE, diventato poi art. 293 CE, si limitava tuttavia ad invitare gli Stati membri a porre in essere azioni concrete volte a circoscrivere o eliminare le situazioni di doppia imposizione. Parte della dottrina aveva perciò interpretato tale disposizione come una norma che concepiva l'eliminazione della doppia imposizione come una misura non strettamente necessaria. L'interpretazione era rafforzata dal fatto che l'art. 293 del Trattato non era *self-executing* e non contemplava obblighi o competenze esclusive in capo alle istituzioni europee. Nonostante l'abolizione della doppia imposizione tra gli Stati membri fosse dunque uno degli obiettivi del Trattato di Roma⁸¹, la Corte di giustizia ha riconosciuto che in mancanza di disposizioni europee di unificazione o di armonizzazione (in particolare ai sensi dell'abrogato art. 293, secondo trattino del Trattato CE) gli Stati Membri rimanessero competenti a definire in via convenzionale o unilaterale i criteri per ripartire il loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare la doppia imposizione⁸².

In seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, l'obbligo generale in capo agli Stati membri di abolire la doppia imposizione internazionale nell'area non armonizzata

⁸⁰ L'articolo 293 del Trattato CE, ora abrogato dal Trattato di Lisbona prevedeva: “*Gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini: [...], l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità*”.

⁸¹ LEHNER M., *The influence of EU law on tax treaties from a German perspective*, in “*Bulletin for international fiscal documentation*”, n. 8/9 (2000), p. 461.

⁸² Tra la giurisprudenza in materia si vedano le sentenze C.G., sentenza 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Gilly*, punti 24 e 30; C.G., sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, punto 57; C.G., sentenza 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.*, punto 52; C.G., sentenza 19 gennaio 2006, causa C-265/04, *Bouanich*, punto 49; C.G., sentenza 7 settembre 2006, causa C-470/04, *N*, punto 44; C.G., sentenza 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punto 52, nonché 14 dicembre 2006, causa C-170/05, *Denkavit Internationaal e Denkavit France*, punto 43.

dell'imposizione diretta è rimasto largamente non modificato. L'obbligazione in precedenza espressa dall'art. 293, peraltro, si può tuttora considerare esistente sulla base del principio di lealtà (art. 10 del Trattato) e degli obiettivi del mercato interno. Dopo l'abrogazione dell'art. 293, tuttavia, l'obbligo degli Stati membri a riguardo dell'eliminazione della doppia imposizione non è sempre esente da potenziali equivoci⁸³ e può pertanto presentare problemi applicativi⁸⁴.

6. CONCLUSIONI

Dall'esame della giurisprudenza fiscale della Corte di giustizia, o meglio *delle* giurisprudenze della Corte, a secondo che riguardino l'applicazione di direttive fiscali di armonizzazione oppure delle libertà economiche del Trattato UE, non risulta che esista un principio generale di divieto della doppia imposizione, né giuridica, né economica. Seppur la Corte abbia avuto numerose opportunità di sancire un tale principio, si è costantemente limitata a esortare gli Stati membri, e in modo minore, le altre istituzioni europee, a rimuovere gli ostacoli al mercato interno per via normativa.

L'*impasse* giurisprudenziale non è solamente la conseguenza dell'assenza di coraggio della Corte – e sicuramente non della dottrina⁸⁵ – nel prendere posizioni in base a principi teleologici quali la realizzazione del mercato interno. È anche – e for-

⁸³ In tal senso, tuttavia, SULLIVAN J., *The non-exercise of taxing powers by member states and its compatibility with ec law*, in "European Taxation", n. 4, 2009, p. 193. Ancora RUST A. (ed.), *Double Taxation within the European Union*, Wolters Kluwer, 2011; NIEMINEN M., *Abolition of double taxation in the Treaty of Lisbon*, in "Bulletin for international taxation", 2010, p. 330; CERIONI L., *Double taxation and the internal market: reflections on the ECJ's decisions in Block and Damseaux and the potential implications*, in "Bulletin for international taxation", 2009, p. 543.

⁸⁵ RICHELLE, I., SCHÖN, W. e TRAVERSA, E. (eds.) *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Series: MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Vol. 2, 2013, 231p.; KOFLER G. - MASON R., *Double taxation: a European switch in time?*, in "Columbia Journal of European Law", vol. 14, 2007, p. 63-98; VAN THIELS., *Why the ECJ should interpret directly applicable European law as a right to intra-Community most-favoured-nation treatment and a prohibition of double taxation*, in WEBER D., *The influence of European law on direct taxation: recent and future developments*, Kluwer, 2007, pp.75 – 138.

se soprattutto - legata alla diversità delle situazioni che possono venire raccolte sotto tale concetto: la sovranità degli Stati membri in materia tributaria, al di là del riparto delle competenze tra Unione e Stati, sta alla base di un'infinita diversità di situazioni configurabili come doppia imposizione, con presupposti e cause diversissime tra loro, che non potrebbero venire uniformemente risolte dall'applicazione di un principio generale di diritto dell'Unione europea. Si pensi, in particolare ma non solo, alla difficile questione dell'attribuzione della responsabilità di porre effettivamente rimedio alla doppia imposizione internazionale tra stato di residenza e stato della fonte. Tale problema necessita, infatti, un coordinamento - per non dire un'armonizzazione - dei criteri di collegamento delle fattispecie impositiva ad un unico territorio, coordinamento che allo stato attuale dell'integrazione europea non potrà venire che da un accordo unanime degli Stati membri.