

Dipartimento di Impresa e Management
Cattedra di Diritto tributario corso progredito

La CCCTB

**UNA BASE IMPONIBILE CONSOLIDATA COMUNE
PER LE SOCIETA' EUROPEE**

Relatore:
Prof. Fabio Marchetti

Candidato:
Andrea Visioni

Correlatore:
Prof. Napoli Giuseppe

Matricola:
676581

Anno Accademico 2016/2017

Indice

INTRODUZIONE	4
CAPITOLO 1 – CENNI STORICI	7
1.1 I primi interventi dell’unione europea relativamente alle imposte sulle società	7
1.2 Novità legislative degli anni ‘90	9
1.3 Gli interventi della commissione negli anni duemila	12
CAPITOLO 2 – UNA BASE IMPONIBILE COMUNE CONSOLIDATA PER LE SOCIETA’ 17	
2.1 Caratteristiche principali e finalità	17
2.2 L’ultima direttiva CCCTB del 25/10/2016	24
2.2.1 Contesto della proposta, Motivi ed obiettivi	24
2.2.2 Coerenza con le disposizioni vigenti nel settore normativo interessato	28
2.2.3 Coerenza con le altre normative dell’Unione (Atad).....	29
2.2.4 Tax ruling.....	32
2.3 Base giuridica, Sussidiarietà e proporzionalità	34
2.4 Sussidiarietà.....	34
2.5 La proporzionalità	35
2.6 Scelta dell’atto giuridico.....	36
CAPITOLO 3 – RISULTATI DELLE CONSULTAZIONI DEI PORTATORI DI INTERESSI E DELLE VALUTAZIONI D’IMPATTO	37
3.1 Consultazioni dei portatori d’interesse	37
3.2 Assunzioni e uso di perizie	37
3.3 Valutazione d’impatto	38
3.4 Efficienza normativa e semplificazioni	39
3.5 Altri elementi	41
3.5.1 Piani attuativi e attività di monitoraggio, valutazione e informazione	41
3.5.2 Illustrazione dettagliata delle singole disposizioni della proposta.....	41
CAPITOLO 4 – PRINCIPI CONTABILI E FISCALI CCCTB	47
4.1 Principi contabili CCCTB.....	48
4.2 Calcolo della base imponibile (CCTB)	51
4.3 Il consolidamento	55
4.4 Ingresso e uscita dal gruppo.....	57
4.5 Riorganizzazioni tra imprese	61
4.6 Operazioni tra il gruppo e altre entità.....	62
4.7 Ripartizione della base imponibile consolidata comune per l’imposta delle società	63

4.8 Amministrazioni e Procedure	67
4.8.1 Costituzione gruppo.....	67
4.8.2 Dichiarazione dei redditi consolidata	70
4.8.3 Diritti dei contribuenti	73
4.9 Interazioni con la Direttiva 2016/685/UE.....	74
4.10 Disposizioni Finali	76
4.11 Recepimento Direttiva da parte dello Stato Italiano e discussioni	77
4.12 La stabile organizzazione	78
4.13 Strategia anti-BEPS.....	82
4.14 Web Tax	84
4.15 Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata	87
CAPITOLO 5 – RIPARTIZIONE DELLA BASE IMPONIBILE CONSOLIDATA.....	89
UN ESEMPIO PRATICO.....	89
CONCLUSIONI	95
Bibliografia	97
Sitografia	101

INTRODUZIONE

La relazione che esiste tra la “costruzione europea” e la fiscalità diretta esprime in maniera compiuta la difficoltà che si incontra in materia tributaria nella realizzazione “dell’edificio comunitario” nonché della estrema difficoltà nella realizzazione di un’integrazione europea¹. Del resto la definizione di una base imponibile comune a tutti i paesi dell’unione rappresenta un valido percorso per ottenere una vera integrazione comunitaria e soprattutto per raggiungere l’obiettivo di abbattere le barriere protezionistiche che vengono erette dalle legislazioni nazionali nonché rappresentando uno strumento indispensabile che mira a garantire la realizzazione delle quattro libertà fondamentali che sono alla base di una vera integrazione europea. La difficoltà di realizzare questo processo esprime come ad oggi l’Europa assomigli più ad un cantiere che ad un edificio concluso, in quanto il raggiungimento di tali obiettivi comporta una limitazione della sovranità nazionale a favore di una vera integrazione europea caratterizzata dall’eliminazione di barriere doganali protezionistiche².

In effetti questi principi contrastano con quelli tipici dell’ordinamento tributario nazionale in quanto non orientati a costituire uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziale per il mantenimento e lo sviluppo di una comunità.

Il prevalere di una fiscalità europea va in evidente contrasto con l’utilizzo di questi strumenti di politica economica. Infatti “La funzione assunta dal complesso di regole tributarie è dunque profondamente diversa da quella assunta da quelle degli ordinamenti fiscali nazionali: è una funzione negativa rivolta a limitare e contenere gli effetti distorsivi della fiscalità e non anche ad incidere positivamente sulla dimensione della ricchezza nazionale e sui processi di redistribuzione del reddito tra membri della comunità”³.

La fiscalità europea si poggia su due principi riportati nel trattato istitutivo: il divieto di discriminazione fiscale e l’armonizzazione delle legislazioni nazionali dove “*il termine armonizzazione con il termine comunitario indica il procedimento con cui i vari paesi effettuano di comune accordo o l’Autorità preposta al Trattato impone la modifica di una*

¹P. Valente; Base imponibile Europea in rivista di diritto tributario internazionale, 2006, pag. 65 e seguenti.

²P. Boria, Diritto tributario europeo, Giuffrè editori, Milano 2005, Pag. 52.

³P. Boria, Diritto tributario europeo, Giuffrè editori, Milano 2005, Pag. 115.

determinata norma di un tributo o l'adeguamento della struttura essenziale (tasso, base imponibile, ecc) di un'imposta in conformità ad un modello unico"⁴.

Originariamente, nel Trattato di Roma l'integrazione fiscale comunitaria aveva come unico scopo la realizzazione del mercato comune; solo successivamente è maturata l'idea secondo cui un'efficiente mercato interno all'Unione europea implichi il ravvicinamento dei sistemi di imposizione diretta degli stati membri, soprattutto in materia di imposta sulle società.

Nel trattato di Roma sembrava sufficiente un'armonizzazione delle sole imposte di consumo per assicurare un corretto funzionamento del mercato interno, mentre restava confermata in capo ai singoli stati ogni politica fiscale riguardante le imposte dirette.

Per quanto riguarda le imposte dirette le iniziative comunitarie si fondano sui principi espressi nell'articolo 94 del Trattato⁵ il quale attribuisce al Consiglio degli stati membri il potere di adottare direttive per "ravvicinare le legislazioni nazionali, qualora ritenga che le differenti disposizioni legislative dei paesi aderenti abbiano un effetto distorsivo sul funzionamento del mercato comune".

L'armonizzazione che riguarda le imposte dirette è possibile ricollegarla all'articolo 293 (ex art 220 del trattato istitutivo) dove viene incentivata la possibilità di porre in essere negoziati tra i vari Stati membri al fine di eliminare all'interno dell'Unione europea la gravosa doppia imposizione.

L'armonizzazione delle imposte dirette quindi entra in diretto contrasto con determinati aspetti della sovranità fiscale dei singoli stati e pertanto è comprensibile il pericolo paventato dai singoli stati membri relativamente alla propria autorità impositiva nonché all'utilizzo degli strumenti di politica economica. Occorre osservare che l'armonizzazione delle legislazioni fiscali soprattutto con riferimento all'imposizione diretta deve essere coordinata con il principio di sussidiarietà, ciò vuol dire che l'armonizzazione fiscale sia da realizzare in modo da influire effettivamente sul funzionamento del mercato comune; resterebbero di competenza

⁴C. Cosciani, la politica di armonizzazione fiscale della comunità economica europea, CEDAM, Roma 1982.

⁵ Art. 94:" Il consiglio deliberando all'unanimità su proposta della commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative regolamentari e amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune".

esclusiva dei singoli stati membri la regolazione del fenomeno impositivo a livello essenzialmente domestico⁶.

Tuttavia, nonostante le ripetute sollecitazioni volte a prediligere un intervento globale in ordine all'armonizzazione delle basi imponibili e delle aliquote dell'imposta sul reddito societario, il legislatore comunitario ha optato per un approccio parziale volto a definire le sole misure fiscali necessarie per garantire il completamento del mercato unico (cd *piecemeal approach*). Le fattispecie normative accolte riguardano principalmente i gruppi nazionali che operano in più stati membri al fine di evitare forme di doppia imposizione e comunque di realizzare un'imposizione realizzata che vada a escludere ostacoli di ordine tributario allo svolgimento delle attività economiche in un assetto di piena libertà concorrenziale.

Il legislatore europeo ha provveduto a redigere in primis la Direttiva che mirava a stabilire i parametri per determinare una base imponibile comune in tutti i paesi dell'Unione soprattutto con l'intento da un lato di evitare situazioni di doppia imposizione e/o di elusione e dall'altra di consentire il consolidamento dei bilanci facenti capo a multinazionali europee con l'obiettivo di ripartire la base imponibile in base a parametri oggettivi quali, il fatturato, il numero di dipendenti, il costo del personale ed il capitale investito. Pertanto con la Direttiva 685/2016 si è svolto un lavoro propedeutico volto ad uniformare le strutture dei bilanci in tutti i 28 paesi dell'Unione per poi procedere al consolidamento degli stessi sottoponendo il controllo e la verifica dei dati riportati alla sola amministrazione fiscale del paese nel quale veniva stabilita la sede della capogruppo. Con la Direttiva 683/2016 si è finalmente arrivati a definire in maniera compiuta una base imponibile comune consolidata limitando inizialmente la normativa ai soli gruppi di grandi dimensione (Fatturato superiore a 750 Milioni di euro) con l'intendimento di far scendere gradualmente tale importo. La strada da percorrere è comunque ancora lunga soprattutto per quanto riguarda la delega al controllo ad una sola amministrazione fiscale, precisamente a quella dove ha la sede operativa il gruppo.

⁶P. Boria, Diritto tributario europeo, Giuffré Editore, Milano 2005, pag. 63.

La Base Imponibile Consolidata Comune (CCCTB)

CAPITOLO 1 – CENNI STORICI

1.1 I primi interventi dell'Unione europea relativamente alle imposte sulle società

La normativa comunitaria in materia di imposizione su società, si è sviluppata per tappe, in ognuna delle quali la Commissione ha esercitato un valido impulso. L'approccio è volto a creare norme destinate a favorire la cooperazione tra gli Stati membri per contrastare l'evasione fiscale internazionale, l'eliminazione dei casi di doppia imposizione e infine per adottare un quadro di regole comuni volte a disciplinare i rapporti societari transfrontalieri⁷.

Attraverso queste tappe sono state fissate le linee guida delle legislazioni degli Stati membri in materia di tassazione delle società in vista della definizione di un'imposta unica applicabile su un unico modello di Societas europea.⁸ Il trattato CE non contiene nessuna espressa disposizione relativa alle imposte dirette; esso nasce come un accordo commerciale, il cui presupposto sta nella realizzazione di un'unione doganale e della libera circolazione delle merci. E' pertanto ovvio che a tale obiettivo sia associata l'armonizzazione delle imposte indirette che colpiscono il bene e non le imposte dirette.

Nel rapporto del comitato fiscale e finanziario del '62⁹ è stata confermata questa tesi, infatti si rilevavano gli effetti distorsivi provocati dall'assenza di un'armonizzazione delle imposte dirette. Il rapporto Neumarck prendeva in considerazione i principi fondamentali che caratterizzano l'armonizzazione fiscale. In particolare specifica che l'armonizzazione fiscale non era strettamente collegata all'unificazione dei sistemi fiscali nazionali in quanto non avrebbe consentito la completa eliminazione delle distorsioni nella competizione. In definitiva l'armonizzazione sarebbe dovuto essere il processo guida della politica comunitaria per la sua intrinseca flessibilità¹⁰.

⁷ P. Valente, Transfer pricing e doppia imposizione: soluzioni secondo la Commissione europea, in "il fisco" n. 29, del 2012, pag. 1-4633.

⁸ Una forma di integrazione transnazionale di soggetti passivi è costituita dalla società per azioni Europea(SE), di cui il regolamento (CE) n.2157/2001 del consiglio, dell'8 ottobre 2001, in G.U.C.E., N.L. 294 del 10 novembre 2001, p. 1 ss.

⁹ Cd rapporto Neumarck in G.U.C.E. n.6/7 del 1962.

¹⁰C. Sacchetto, Armonizzazione fiscale nella comunità europea, in Enc. Giur. Treccani, Roma 2010, pag. 2.

Nella seconda parte il rapporto prescriveva le azioni che le istituzioni comunitarie dovevano percorrere per la costituzione di un mercato unico. Si prevedeva, in particolare un'unica imposta sulle società e un'imposizione superiore per gli utili prodotti e non distribuiti, i dividendi e gli interessi dovevano essere assoggettati ad una ritenuta alla fonte che doveva essere stabilita nel paese. Infine per le società collegate si prevedeva l'eliminazione della ritenuta nel paese della società principale al fine di eliminare la doppia imposizione dei dividendi ricevuti nel paese di residenza della società controllante.

Negli anni '60 diverse commissioni si dedicarono allo studio del processo di armonizzazione fino ad arrivare alla stesura del "*preprogramme d'harmonisation des impots directs*". Il documento proponeva di limitare l'armonizzazione a quanto fosse necessario per il buon funzionamento del mercato comune, pur riconoscendo la necessità di un ravvicinamento dei sistemi delle imposte dirette dei paesi membri, con lo scopo di assicurare gli obiettivi economici e sociali della Comunità. Gli obiettivi erano sostanzialmente tre:

- Eliminazione della doppia imposizione internazionale
- Eliminazione delle agevolazioni fiscali a favore dei residenti o degli investimenti effettuati nel paese di residenza dei contribuenti
- Eliminazione delle penalizzazioni a danno dei non residenti o degli investimenti effettuati in paesi esteri¹¹.

L'obiettivo finale era quello della determinazione di un'aliquota sugli utili delle imprese avente una struttura analoga secondo basi imponibili comuni e di aliquote sostanzialmente uniformi nei paesi della CE.

Dal punto di vista giuridico il concetto di armonizzazione fiscale si è sviluppato alla fine degli anni '80 con l'approvazione dell'atto unico europeo¹² che mirava ad una progressiva unione economica e monetaria come previsto dall'art.94 del trattato CE che affida al Consiglio il potere di emanare direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli stati membri.

¹¹ Programma di armonizzazione fiscale del 26/ giugno del '67, in supplemento bollettino comunità europea 8 1968.

¹² Atto unico europeo, firmato a l'AJA e Lussemburgo il 17 e 28 febbraio 1986 e pubblicato in G.U.G.E 169 del 29 giugno del '87.

1.2 Novità legislative degli anni '90

Prima del 1990 furono scarsi gli interventi relativi alle imposte sui redditi tanto che degno di nota è solo l'adozione della direttiva relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli stati membri (77/799/CEE del 19 dicembre del 1997).

Successivamente con le raccomandazioni sulla tassazione della società e con le emanazioni delle direttive numero 90/435/CEE (c.d. società madre-figli) e n. 90/434/CEE in materia di fusioni, nel 1992 con il rapporto Ruding si comincia a delineare una parziale armonizzazione in alcuni settori della tassazione diretta.

In questi anni si afferma il principio della sussidiarietà sancito dall'art. 5 del trattato¹³ che abbandona la politica di armonizzazione progettata negli anni '60 e '70.

Questo nuovo approccio porta a risultati concreti con l'adozione della direttiva Madre-figlia della direttiva sulle operazioni straordinarie transfrontaliere e della convenzione della doppia imposizione. In particolare al fine di garantire la neutralità fiscale all'interno dei gruppi di società, la direttiva madre-figlia stabilisce l'esenzione dei dividendi distribuiti a favore di società controllate solo in presenza di prefissate condizioni.

La società madre è soggetta alla tassazione del paese dove ha la sede principale e detiene una partecipazione superiore al 25% del capitale di un'altra società con le medesime caratteristiche localizzata in un altro stato membro detta società figlia.

In una situazione del genere la direttiva prevede l'eliminazione della doppia imposizione sui dividendi. Pertanto la Direttiva sempre in un'ottica di armonizzazione di simile tassazione di dividendi infra gruppo e proprio al fine di eliminare la doppia imposizione stabilisce l'esenzione dell'imposizione degli utili così percepiti.

Nel fissare regole comuni, l'art. 4, comma 2, della Direttiva in esame ammette che i singoli Stati membri possano disporre dell'indeducibilità degli oneri relativi alla partecipazione e alle minusvalenze risultanti dalla distribuzione degli utili della società figlia dall'utile imponibile

¹³ "L'articolo 5 del trattato stabilisce che la comunità agisce nei limiti delle competenze in cui sono conferite e degli obiettivi che le sono assegnate dal presente trattato. Nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la comunità interviene secondo nel principio della sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli stati membri e possono dunque a motivo delle dimensioni o degli effetti delle azioni in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario".

della società-madre, inoltre, in caso di determinazione forfettaria delle spese di gestione relative alla partecipazione, l'importo forfettario non può essere superiore al 5% degli utili distribuiti dalla società-figlia.

L'originaria direttiva “*madre-figlia*” è stata modificata a seguito dell'emanazione della direttiva del Consiglio 2003/123/CE in data 22 dicembre 2003, che contiene significative modifiche rispetto al testo previgente.

La nuova direttiva contiene essenzialmente tre elementi di novità:

- Ampliamento dei soggetti interessati aggiungendo alle società madri e figlie, le stabili organizzazioni nonché le società costituite in forma di società europea;
- Abbassamento progressivo della soglia di partecipazione minima dal 25% al 10%;
- Affinamento di altri profili della disciplina dei dividendi comunitari.

Riguardo al primo punto viene stabilito che ogni Stato membro applichi la direttiva anche alla distribuzione di utili percepiti da stabili organizzazioni di società di altri Stati membri situate in tale Stato membro e provenienti dalle loro società figlie di uno Stato membro diverso da quello in cui è situata la stabile organizzazione; inoltre la direttiva viene applicata anche alla distribuzione effettuata da società di questo Stato a stabili organizzazioni situate in un altro Stato membro.

Relativamente alle linee guida fissate dalla Commissione europea in data 20 aprile 1990 in materia di tassazione sulle società¹⁴, è possibile collocare anche l'insediamento, agli inizi degli anni '90 di un comitato tecnico, presieduto dall'ex Ministro delle Finanze olandese, Onno Ruding, che presentò un rapporto sulla tassazione delle società il 18 marzo 1992¹⁵.

Lo studio svolto fu essenziale per arrivare al convincimento che dovesse raggiungersi un livello minimo di uniformità in materia fiscale, tramite due gruppi di provvedimenti, l'uno che riguardava l'eliminazione delle norme che prevedevano la doppia imposizione, l'altro che trattasse la struttura dell'imposizione fiscale sulle società (in particolare le aliquote, la base imponibile nonché gli incentivi fiscali costituenti aiuti di Stato).

¹⁴ Cfr. Comunicazione della Commissione al Parlamento e al Consiglio SEC 601 del 20 aprile 1990 recante le linee guida per la tassazione delle società.

¹⁵ Le conclusioni del comitato, racchiuse nel *Report of the Committee of Independent Experts on Company taxation* sono commentate nella comunicazione della Commissione SEC (92) 1118 in data 26 giugno 1992.

In conclusione il Rapporto Ruding prevedeva una strategia da realizzare in più fasi¹⁶ in un programma di medio lungo periodo con direttive che tendessero ad armonizzare la struttura stessa dell'imposizione sulle società.

La Commissione dichiarò di preferire un atteggiamento molto più prudente per non dire scettico mediante una politica di ravvicinamento progressivo, per fasi successive e con orizzonti più contenuti.

Alla fine degli anni '90 riprese vigore l'iniziativa comunitaria in materia di imposizione diretta con l'apertura di due nuove fonti, i Rapporti Monti¹⁷ sulla tassazione dei risparmi comunitari e la redazione di un codice di condotta in materia di fiscalità d'impresa, per evitare pratiche di concorrenza fiscale dannosa.

Il primo rapporto Monti introduce un approccio di politica fiscale complessiva, in quanto non si limita alla sola imposizione societaria.

Il secondo rapporto riguarda disposizioni rivolte al Consiglio con lo scopo di ridurre fenomeni di concorrenza fiscale dannosa¹⁸ ed è diviso in tre proposte:

- Un codice di condotta in materia di fiscalità delle imprese e, in parallelo, una comunicazione della Commissione in materia di aiuti di Stato di natura fiscale;
- Una proposta volta ad eliminare le distorsioni che esistono all'interno dell'Unione in relazione alla tassazione dei redditi di capitale;
- Una proposta di direttiva concernente il regime fiscale comune applicabile agli interessi e alle royalties tra Società consociate di diversi Stati membri.

L'ampio lavoro della Commissione ha prodotto la sola approvazione del codice di condotta, il 1 dicembre 1997.¹⁹

¹⁶ S. Carmini, *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, CEDAM, Padova 2002 p. 160.

¹⁷ V. L. Hinnekens, *The Monti Report: the uphill task of harmonizing direct tax systems of EC Member States*, in *EC Tax Review*, 1997, p.31.

¹⁸ La Commissione nella propria comunicazione COM (97) 495 DEF DEL 1.10.1997, rileva *"come in generale, il fenomeno della concorrenza fiscale e da considerarsi di per se, positivo, in quanto strumento che agisce a vantaggio dei cittadini e che esercita una pressione al ribasso sulla spesa pubblica nazionale. Cionondimeno, una concorrenza senza limiti volta ad assicurarsi i fattori della produzione caratterizzati dalla maggiore mobilità può ripercuotersi negativamente sulla struttura tributaria e provocare distorsioni a detrimento dell'occupazione così da rendere più difficile una diminuzione ordinata e strutturata della pressione fiscale complessiva. Essa riduce inoltre lo spazio di manovra disponibile per conseguire altri obiettivi della comunità, quale la protezione dell'ambiente. Inoltre la competizione fiscale può intralciare gli sforzi intrapresi dagli Stati membri per ridurre i disavanzi di bilancio, il che non costituisce soltanto un obiettivo necessario di per sé, ma anche un prezzo per conformarsi sia ai criteri di Maastricht, che al patto di stabilità e sviluppo"*.

1.3 Gli interventi della commissione negli anni duemila

La necessità di armonizzare la tassazione in ambito comunitario, rappresenta una necessità imprescindibile negli anni duemila: la Commissione si è resa infatti conto che solo uniformando la base imponibile per le società operanti in ambito comunitario si possono raggiungere risultati soddisfacenti.

Il 23 maggio 2001 la Commissione ha diramato una comunicazione sulle priorità della politica fiscale dell'Unione europea all'interno della quale viene ribadita la necessità di un maggiore coordinamento fiscale; se una forte armonizzazione è necessaria per IVA e accise, in altri campi si ribadisce che coordinamento non significa necessariamente armonizzazione²⁰.

La commissione nella comunicazione del 2001 ha inoltre previsto il completamento del programma stabilito nel pacchetto Monti con la definitiva emanazione delle due direttive sulla tassazione del risparmio e di interessi royalties (emanate nel 2003) oltre a prevedere la rivisitazione della Direttiva madre-figlia con l'approvazione di una direttiva sulla compensazione delle perdite²¹.

Il 23 ottobre 2001 la Commissione ha adottato la comunicazione n. 582 sulla strategia europea in materia di tassazione delle imprese. Tale comunicazione punta ad elaborare una strategia al fine di consentire alle imprese l'utilizzo di una base imponibile consolidata per le attività svolte dalle imprese comunitarie.

La comunicazione è divisa in due parti: la prima si riferisce a livello di imposizione effettiva degli Stati membri, la seconda mira ad individuare le misure fiscali nazionali che costituiscono un ostacolo all'attività transfrontaliera delle società.

¹⁹ A. Amatucci, *Gli aspetti fiscali dell'impresa*, Giappichelli Editore, Torino, 2002.

²⁰ Nel rispetto dell'autonomia dei singoli paesi il coordinamento delle legislazioni nazionali in luogo della più stringente armonizzazione che sarebbe utilizzata in verticale soltanto per sanare specifici aspetti di difformità degli aspetti tributari nazionali, è soluzione che riscuote consensi tra gli Stati membri. Tale coordinamento potrebbe avvenire tramite gli strumenti classici della cooperazione internazionale, eventualmente inseriti in un contesto comunitario. La convergenza dei sistemi tributari nazionali non dovrebbe dunque procedere all'eliminazione di tutte le difformità esistenti realizzando cioè un allineamento orizzontale dei regimi impositivi, né perseguire l'obiettivo di eliminare le forme di sana concorrenza fiscale tra gli Stati, alla quale, per altro, la Commissione riconosce un ruolo determinante quale fattore di crescita economica e occupazionale. P. Valente, *Base imponibile europea: evoluzione della fiscalità d'impresa tra coordinamento sovranazionale e competizione interstatale*, in *Rivista di diritto Tributario Internazionale*, 2006 n.3 p. 68 e seguenti.

²¹ P. Boria, *Diritto tributario europeo* Milano 2005 pag. 145.

Quindi la Commissione al fine di adeguare l'imposizione delle società e nell'Unione europea al nuovo contesto economico ha elaborato una strategia che comprende misure di carattere specifico e soluzioni di carattere generale intese a creare una base imponibile consolidata per le società che operano su scala comunitaria.

Le misure di carattere specifico riguardano:

1. Il monitoraggio delle sentenze della Corte di Giustizia al fine di metterne in luce i principi base e promuoverne l'adozione degli Stati membri. Un esempio si è avuto con la comunicazione del 19 dicembre 2003 sulla tassazione dei dividendi (COM (2003) 810fin).
2. Ampliamento dell'ambito di applicazione delle direttive 90/435/CEE (Madre-figlia) e 94/434/CEE, anche alla luce dell'introduzione della società europea
3. Presentazione di una versione modificata della proposta di direttiva già presentata nel 1995 in materia di compensazioni di utili e perdite.
4. Introduzione di un forum tra i rappresentanti degli Stati e delle imprese sulla regolamentazione dei prezzi di trasferimento, la modifica della convenzione 90/434/CEE e l'armonizzazione della prassi in merito a delle metodologie, documentazione ed advance pricing agreements.
5. Completamento dei trattati unilaterali contro le doppie imposizioni oltre ad un maggior coordinamento con i trattati stipulati con Stati terzi.

La comunicazione N. 582/2001 precisa inoltre che le misure specifiche intese a limitare le distorsioni e gli ostacoli fiscali costituiscono il rimedio solo parziale e temporaneo rispetto al problema centrale del mercato interno che è la frammentazione in 28 diversi ordinamenti tributari²². E' pertanto necessario adottare soluzioni tali da offrire alle imprese operanti su scala comunitaria un unico sistema di tassazione fondato su una base imponibile consolidata anche al fine di ridurre i costi legati agli adempimenti tributari oltre a risolvere le problematiche legate ai prezzi di trasferimento e alla compensazione di utili e perdite in stati diversi.²³

²² G. Andreani e A. Tubelli, IAS e Fisco: un rapporto difficile, in "Bilancio e reddito d'impresa" n. 9, del 2011, pag. 12.

²³ B. Romano, Imponibile unico e Ue obbligatorio sopra i 750 milioni, in "sole 24h", Norme e tributi, Quotidiano del fisco, 21 ottobre 2016.

La Commissione nella parte IV C del documento n. 1681 del 2001 ha elaborato quattro principali modelli in materia di tassazione delle imprese, home state taxation, Common corporate consolidated tax base, european union corporate income tax, single compulsory harmonised tax base, che si distinguono per livello di integrazione, complessità di adozione e per il livello di consenso politico che richiedono.

Il sistema Home State Taxation, ispirato al modello del mutuo riconoscimento, impone alla società Madre di adottare la normativa fiscale dello stato dove ha sede principale (Home State) per la determinazione del reddito imponibile realizzato dalle proprie branch e subsidiary, indipendentemente dallo stato membro dove queste sono stabilite. Quindi così facendo, il calcolo della base imponibile consolidata viene calcolato secondo le regole di un unico sistema tributario, quello dello stato di residenza della società madre. Gli utili così determinati poi verranno divisi per competenza fra le società del gruppo e tassati nei rispettivi Stati membri in cui risiedono.

Il sistema Common Corporate Consolidate Tax Base prevede il calcolo del reddito d'impresa su base consolidata in applicazione di regole comuni per tutti gli stati membri.

La base imponibile così calcolata andrebbe poi ripartita in base a criteri da stabilire fra gli Stati membri, ciascuno dei quali rimarrebbe libero di determinare l'aliquota da applicare.

Il sistema EUCIT (European Union Corporate Income Tax) consiste nella proposta di introdurre nell'unione europea un'unica imposta sul reddito consolidato sulle società multinazionali. La parte rimanente andrebbe poi ripartita tra gli Stati membri in base a regole comuni da stabilire.

Con questo sistema si mira all'armonizzazione delle disposizioni nazionali in materia di tassazione delle società con la determinazione di un'unica base imponibile e con un unico sistema a livello UE, in sostituzione dei sistemi nazionali presenti. In questo modo si andrebbe verso la creazione di un'Europa federale. Il più evidente vantaggio del sistema EUCIT è identificabile nella sua struttura che non prevedrebbe l'introduzione di nuove regole, in quanto le imprese potrebbero realizzare la compensazione degli utili conseguiti con le perdite realizzate dalle sedi secondarie aventi sedi negli altri stati membri.

La Single Compulsory Armonised Tax Base consiste in una base imponibile armonizzata obbligatoria per le imprese che dovrebbero sostituire le basi imponibile nazionali²⁴

Fra tutti questi modelli teorici sviluppati si decise di andare ad approfondire proprio la Common Corporate Consolidate Tax Base, un progetto che come obiettivo fondamentale aveva lo scopo di introdurre delle regole comuni per la determinazione del reddito imponibile dei gruppi societari all'interno dell'Unione, tramite una fitta rete di regole fiscali create ad hoc per tali scenari. Dopodiché il reddito imponibile calcolato viene ripartito e allocato tra i paesi Membri dove il suddetto reddito è stato creato, dando la possibilità agli stati di tassare con propria aliquota tutto il reddito creato nel loro territorio. Con l'introduzione della CCCTB le imprese Multinazionali non dovranno più calcolare la base imponibile di ogni partecipata secondo i diversi sistemi fiscali.

Verranno inoltre eliminati alcuni ostacoli al corretto funzionamento del mercato unico con effetti benefici sull'economia europea.

Il 23 novembre 2004 a Bruxelles per la prima volta si è riunito un gruppo di lavoro istituito e presieduto dalla Commissione europea con la partecipazione di due membri per ciascun paese UE, con il compito di esaminare dal punto di vista tecnico le problematiche connesse al consolidato comunitario.

La Commissione ha emanato nel 2006 una comunicazione (COM 2006/157) in cui si illustravano il contesto e gli obiettivi della CCCTB e si annunciava che nel 2007 sarebbe stata elaborata un'ulteriore relazione sull'avanzamento dei lavori.

La CCCTB è un obiettivo ambizioso che comporta molteplici difficoltà tecniche tra gli Stati membri. Alcuni progressi sono stati sinora fatti su alcuni temi specifici come l'adozione di un codice di condotta dei prezzi di trasferimento.

²⁴ Si tratta di un approccio considerato tradizionale dagli studi della commissione europea in quanto prevede l'adozione di una base imponibile armonizzata, calcolata utilizzando un unico sistema in positivo, applicato a tutte le imprese dell'UE da parte di tutti gli stati membri, i quali si troveranno così a dover sostituire gli attuali sistemi fiscali nazionali con un nuovo unico sistema. Si opera attraverso un primo step che consiste nel calcolo della base imponibile complessiva, determinato facendo riferimento ad un unico tax code, per poi procedere con l'allocazione dell'imponibile tra i diversi stati membri, utilizzando specifici metodi di ripartizioni di utili e o perdite. P. Valente e G. Valente, consolidato fiscale: disciplina della riforma Ires e profili comunitari e comparati, in "Il sole 24h", Milano, 2006, pag.247 e ss.

L'attuazione della CCCTB potrebbe contribuire in misura significativa al successo del mercato interno alla crescita dell'occupazione e al miglioramento della competitività delle imprese europee a livello mondiale in linea con la nuova strategia di Lisbona.

Inoltre l'Unione europea potrebbe diventare un mercato più attraente per gli investimenti, il che dovrebbe tradursi in un aumento di questi ultimi sia all'interno dell'Unione che per quelli provenienti da paesi extra UE.

CAPITOLO 2 – UNA BASE IMPONIBILE COMUNE CONSOLIDATA PER LE SOCIETA’

2.1 Caratteristiche principali e finalità

La CCCTB è un progetto elaborato dalla Commissione europea che prevede la realizzazione di una base imponibile consolidata comune per i redditi societari, con lo scopo di agevolare e armonizzare le regole di tassazione delle imprese a livello comunitario.

Tali finalità furono esternate già nel COM (2001/182): “Verso un mercato senza ostacoli fiscali-strategici per l’introduzione di una base imponibile consolidata comune per le attività di dimensione UE delle società”, che affronta con un “approccio globale” l’obiettivo della soppressione degli ostacoli fiscali al funzionamento ed allo sviluppo del mercato interno²⁵.

Questa comunicazione era alla base della realizzazione di un assetto normativo che regolamentava la tassazione delle società come elemento competitivo per l’esercizio di attività economiche nell’Unione europea. Infatti, in un contesto economico e monetario sostanzialmente omogeneo, l’unica discriminante per decidere in quale paese stabilire la sede legale è dato dai differenti sistemi tributari previsti nei vari paesi. Saranno proprio le disposizioni fiscali nazionali a rappresentare lo strumento privilegiato con cui gli stati membri potranno incidere sulle decisioni di localizzazioni degli investimenti all’interno dell’unione europea. Contemporaneamente, le notevoli differenze che tuttora sono presenti tra i diversi ordinamenti giuridici degli stati membri rischiano di ostacolare significativamente la effettuazioni di azioni transfrontaliere e la realizzazione degli investimenti²⁶.

In tale contesto comunitario incomincia a prender forma questo progetto di creazione di una base imponibile consolidata proprio al fine di adeguare la tassazione delle società operanti dell’Unione europea in un contesto in continua evoluzione anche al fine di eliminare i problemi legati alla determinazione dei prezzi di trasferimento all’interno dell’Unione

²⁵ In linea con tali obiettivi e strategie cfr. La comunicazione sulla “politica fiscale dell’Unione europea” COM (2001) 582.

²⁶ P. Valente, Base imponibile europea: evoluzione della fiscalità d’impresa tra coordinamento sovranazionale e competizione interstatale, in Rivista di diritto Tributario Internazionale, del 2006, p65 e seguenti.

europea e quindi di consentire la compensazione mediante il consolidamento dei conti economici.

Gli altri scopi da raggiungere con il consolidamento della Base Imponibile si possono ricondurre alla riduzione dei costi amministrativi sia per le imprese che per le amministrazioni fiscali²⁷, nonché l'eliminazione dei casi di doppia imposizione.

All'epoca la CCCTB è stata ritenuta la soluzione più in linea con le esigenze multinazionali e più concretamente applicabile agli Stati membri; tuttavia ci si rese conto sin da subito che era necessaria una concreta iniziativa armonizzatrice delle istituzioni comunitarie oltre al coinvolgimento diretto degli Stati membri²⁸.

Per l'emanazione di una Direttiva in tal senso fu creato un gruppo di lavoro con lo scopo di fornire assistenza tecnica e consulenza alla Commissione costituita da esperti dell'Unione europea e dalle amministrazioni fiscali di tutti i paesi dell'Unione²⁹, e successivamente esteso anche ai rappresentanti del mondo imprenditoriale e del mondo accademico. Inoltre all'interno del gruppo di lavoro furono costituiti sei sottogruppi (inizialmente quattro) ognuno dei quali si occupava di problematiche complesse della base imponibile comune quali ammortamenti, passività, riserve e accantonamenti.

L'obiettivo principale del gruppo di lavoro è stata la predisposizione di regole comuni definite a livello europeo per la determinazione del reddito imponibile, ed applicabili al singolo gruppo societario. Tale progetto voleva eliminare le grandi difficoltà che dovevano affrontare le imprese per il permanere dei sistemi fiscali differenti e le conseguenze e disparità di trattamento da paese a paese.

Il gruppo di lavoro CCCTB si è riunito in forma allargata in tre occasioni (2005 – 2006 - 2007) per consentire ai principali esperti e alle parti interessate (imprenditori professionisti o accademici) di esprimere la loro opinione. Inoltre la Commissione ha consultato su base bilaterale, una serie di associazioni di impresa e di professionisti alcuni dei quali hanno presentato ufficialmente le loro opinioni. La Commissione ha preso in considerazione anche i

²⁷ Tali spese risultano minime per le grandi imprese multinazionali (meno del 2% delle imposte versate) ma molto rilevanti per le piccole medie imprese (31% del prelievo, Dati dell'european tax survey 2004).

²⁸ A. Fantozzi, La ricerca "modelli di tassazione delle società e allargamento dell'unione europea": metodo di indagine, "in economia italiana" n.2, 2007.

²⁹ Per L'Italia è l'Agenzia delle Entrate.

risultati provenienti dalla ricerca universitaria: esponenti accademici di fama hanno fatto pervenire le proprie opinioni alla Commissioni riguardo a diversi aspetti del regime.

Nel febbraio 2008 si è tenuta a Vienna un'ulteriore conferenza, co-sponsorizzata dalla Commissione e da un'istituzione accademica dove sono stati discussi in dettaglio diversi argomenti rilevanti per la CCCTB. Infine il 20 ottobre 2010 la Commissione ha consultato esperti; provenienti dagli stati membri dal mondo dell'imprenditoria da centri di ricerca e ambienti accademici riguardo alcuni argomenti che i suoi servizi interni avevano individuato e approfondito dopo l'ultimo gruppo di lavoro della CCCTB dell'ottobre 2008³⁰.

Alla luce di questo intenso lavoro di elaborazione effettuato dal gruppo di lavoro costituito dalla Commissione si è arrivati all'emanazione della direttiva COM (2011) 121 definitivo, che per la prima volta riassumeva in un unico documento tutte le problematiche relative alla CCCTB³¹.

In questa stesura venivano prese in considerazione diverse opzioni allo scopo di migliorare la posizione competitiva delle società europee, dando loro la possibilità di calcolare gli utili maturati sul territorio dell'unione secondo un unico insieme di norme e quindi dando loro la possibilità di scegliere il quadro giuridico che meglio si adatta alle loro esigenze.

La relazione ha preso in considerazione quattro scenari politici che vengono confrontati con uno scenario che non prevede interventi sulla situazione attuale:

- I. Una base imponibile comune per le società facoltativa (CCTB facoltativa): Le società residenti nell'Unione potrebbero scegliere di calcolare la loro base imponibile secondo un insieme di norme comuni pertinenti a tutto il territorio dell'Unione anziché ricorrere ad uno dei 28 regimi nazionali di tassazioni della società. Comunque rimarrà in vigore il regime della "registrazione contabile separata" (cioè la fissazione dei prezzi operazione per operazione in base al principio delle condizioni di mercato) per le operazioni infragruppo, in quanto il regime non comporterebbe il consolidamento dei risultati fiscali.
- II. Una Base Imponibile Comune per le società obbligatoria (CCTB obbligatoria): tutte le società residenti nell'Unione (e le organizzazioni stabili nell'UE) in possesso dei

³⁰ Bruxelles 16 marzo 2011, COM (2011) 121 definitivo, 2011/0058 (CNS).

³¹ P. Valente, La proposta di direttiva sulla Common consolidated corporate tax base (Ccctb): il consolidamento della base imponibile, in "il fisco" n. 14 del 2011, pag. 1-2207.

requisiti sarebbero tenuti a calcolare la loro base imponibile secondo un insieme di norme comuni a tutto il territorio dell'Unione. La nuova normativa sostituirebbe gli attuali 27 regimi nazionali di tassazione delle società. In assenza del consolidamento, la registrazione contabile separata continuerebbe a determinare la ripartizione dei profitti nelle operazioni infragruppo.

- III. Una base imponibile consolidata comune per le società facoltativa (CCCTB facoltativa): un insieme di norme comuni che stabiliscono una base imponibile consolidata su tutto il territorio dell'Unione costituirebbe un'alternativa agli attuali 28 regimi nazionali di tassazione delle società e all'uso della registrazione contabile separata per l'allocatione dei profitti alle imprese consociate. Ne conseguirebbe che i risultati fiscali di ciascun membro del gruppo (sia esso una società residente nell'Unione o una stabile organizzazione ivi situata) verrebbero aggregati formando una base imponibile consolidata per poi essere redistribuiti secondo un meccanismo di ripartizione predeterminato in base ad una formula. A partire da questo scenario le società residenti nell'UE e/o le stabili organizzazioni ivi situate di proprietà di società residenti al di fuori dell'Unione avrebbero il diritto di applicare la CCCTB a condizione che soddisfino i requisiti di ammissibilità per la costituzione di un gruppo e che tutti i membri ammissibili appartenenti allo stesso gruppo optino per l'applicazione delle norme comuni.
- IV. Una base imponibile comune per le società obbligatoria (CCCTB obbligatoria): le società residenti nell'UE e/o le stabili organizzazioni ivi situate di proprietà di società residenti al di fuori dell'Unione avrebbero l'obbligo di applicare la CCCTB se soddisfano le condizioni di ammissibilità per la costituzione di un gruppo.

I risultati economici della valutazione d'impatto indicano che la rimozione degli ostacoli creati dall'imposta sulle società consentirebbe alle aziende di effettuare scelte economiche più valide e di migliorare quindi l'efficienza economica globale. Le opzioni riguardanti la CCCTB sia facoltativa che obbligatoria migliorerebbero leggermente la situazione.

La CCCTB facoltativa risultò preferibile per una serie di motivi, di cui due principali verificati all'interno della valutazione d'impatto riportata nella Direttiva CCCTB 2011, sono i seguenti:

- a) Risulta più favorevole l'impatto stimato, sull'occupazione;

- b) Viene evitata l'opzione obbligatoria che porta all'adozione da parte di tutte le società operanti nell'Unione del nuovo metodo di calcolo della base imponibile (a prescindere dal fatto che una società sia attiva o no in più di uno Stato membro)³².

La proposta del 2011 evidenziò forti criticità legate essenzialmente alla mancata obbligatorietà della riforma da parte delle società che avevano sede negli Stati membri. Si iniziò quindi ad elaborare una nuova proposta sull'introduzione su una CCCTB obbligatoria mediante un approccio in più fasi; in modo che gli Stati membri potessero progredire più rapidamente per raggiungere l'obiettivo della base imponibile comune. La prima fase riguardava la base imponibile comune, mentre la seconda il consolidamento.

La Direttiva COM(2011) 121 si è rivelata ben presto poco efficace in quanto non imponeva obbligatoriamente l'applicazione delle sue norme. Per tale motivo e soprattutto al fine di contrastare l'elusione fiscale attuata dalle maggiori multinazionali che operano nell'unione europea si rese necessario tornare sull'argomento stabilendo delle norme più efficaci e soprattutto da applicare obbligatoriamente³³.

Alla luce di queste esigenze la Commissione europea ha presentato il 17 giugno 2015 un piano d'azione per una profonda riforma della tassazione societaria nell'UE. Questo progetto illustrava una serie di iniziative volte a combattere l'elusione fiscale con lo scopo di garantire la sostenibilità del gettito e rafforzare il mercato unico per le imprese. Tale progetto si incardina nel rilancio della proposta relativa ad una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società come soluzione per la riforma della tassazione societaria.

La proposta di Direttiva ha il suo fondamento giuridico nell'articolo 115 del trattato sul funzionamento dell'unione europea (TFUE) che autorizza il Consiglio a porre in essere degli interventi necessari al ravvicinamento delle legislazioni nazionali *“che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno”*³⁴

³² Bruxelles 16 marzo 2011, COM (2011) 121 definitivo, 2011/0058 (CNS) p.6 ss.

³³ B. Romano, Imponibile unico Ue obbligatorio sopra i 750 milioni, in “il Sole 24 Ore” Norme e Tributi, Edizione del 21 ottobre 2016 pag. 51.

³⁴ Per ravvicinamento può intendersi quel procedimento “volto all'eliminazione delle disparità esistenti in due o più sistemi giuridici, al fine di stabilire una disciplina legislativa comune su materie specifiche”. V. Roccatagliata, “Diritto tributario comunitario”, in Uckmar, Diritto tributario internazionale, coordinato da, CEDAM, 2005, pag. 1229.

Questa norma consente al Consiglio europeo di intervenire nell'area dell'imposizione diretta a condizione che vi sia un reale ostacolo al funzionamento del mercato comune e che siano rispettate determinate norme procedurali.

Il 22 Settembre 2015, al Parlamento europeo il Governo italiano ha dato il pieno appoggio alla Commissione europea affinché procedesse alla proposta per una base comune di tassazione delle imprese.

Con l'elaborazione della nuova proposta sulla base imponibile consolidata comune, le società avranno l'obbligo di rispettare un unico regime fiscale europeo per il calcolo del reddito imponibile, anziché 28 regimi fiscali diversi. La CCCTB offre essenzialmente due grandi vantaggi: Il primo porta ad un significativo miglioramento del contesto imprenditoriale del mercato unico, in quanto le imprese potranno utilizzare un unico sistema per calcolare il fatturato soggetto a tassazione. Ciò comporterebbe notevoli risparmi di carattere amministrativo ed eliminerebbe le incertezze legate alle attività tra le aziende transnazionali.

Il secondo vantaggio è relativo al contributo alla lotta all'evasione europea, in quanto tutti gli Stati membri applicherebbero le stesse regole per calcolare i profitti delle aziende eliminando le asimmetrie tra i regimi fiscali nazionali che la pianificazione fiscale aggressiva sfrutta andando alla ricerca di regimi preferenziali per il trasferimento degli utili. Inoltre con l'applicazione della CCCTB si tenderebbe a favorire la mobilità degli investimenti la creazione di nuovi posti di lavoro e quindi in ultima analisi la crescita del mercato unico europeo. Quindi in assenza di note comuni, l'interazione tra i diversi sistemi nazionali conduce spesso a sovrattassazione e doppia imposizione³⁵.

Nella direttiva del 2016 la Commissione doveva stabilire alcune regole da concordare con i paesi membri come quella sulla residenza permanente per assicurare che la società abbiano una presenza rilevante ai fini fiscali in uno stato in cui hanno attività economica in cui i profitti parcheggiati in società controllate che godono di una buona posizione siano effettivamente tassati. Il Commissario europeo agli affari fiscali Pierre Moscovici ha spiegato a settembre 2015 agli europarlamentari che tale direttiva non aveva comunque la finalità di

³⁵ Si verifica quando attività transfrontaliere generano passività fiscali che non si produrrebbero in un contesto interno. È il caso delle imprese consociate di Stati membri diversi, o delle loro stabili organizzazioni, che non hanno il diritto di ripartirsi le perdite, a differenza di quanto avviene a livello interno. C. Scardino, La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 3 del 2016, pag. 34.

armonizzare le aliquote, in quanto gli stati continueranno a decidere su di esse autonomamente; ciò che farà la base comune di tassazione è garantire trasparenza sulla situazione reale della tassazione delle imprese negli Stati membri, trasparenza che è la condizione per un'effettiva concorrenza fiscale nella Ue.³⁶

Una CCCTB compiuta contribuirebbe in modo determinante a rafforzare il legame tra l'imposizione e il luogo dove si generano gli utili. La nuova proposta CCCTB introduce a livello europeo un regime fiscale di regole comuni per il calcolo della base imponibile delle società fiscalmente residenti nell'unione europea e delle stabili organizzazioni di società fiscalmente residenti in paesi terzi (extra-UE) ma situate in uno Stato membro. La Direttiva si applica alla società singolarmente considerata o ai gruppi d'impresa che soddisfino i requisiti soggettivi per l'accesso al regime. Il regime CCCTB prevede regole per il calcolo dei risultati fiscali di ciascuna società e norme che disciplinano il consolidamento di questi risultati con la finalità di ripartire la base imponibile in funzione del volume d'affari che la società o il gruppo di società realizza nei singoli paesi membri evitando problematiche di doppia imposizione e di contenziosi che si potrebbero creare mediante la compensazione transfrontaliera delle perdite. La Commissione considerati i vantaggi che la CCCTB può offrire, provvederà a rilanciarla stabilendo la sua obbligatorietà oltre ad un approccio graduale per la sua applicazione.

Infatti imporre questi parametri in maniera facoltativa ne limiterebbe l'efficacia come strumento per evitare il trasferimento degli utili in quanto è improbabile che le multinazionali che riducono al minimo gli utili imponibili tramite una pianificazione fiscale aggressiva decidano di aderire alla CCCTB.

Alla luce di queste problematiche la Commissione si sarebbe impegnata a stilare una proposta volta a rendere la CCCTB obbligatoria nonché a stabilire una gradualità nella sua applicazione.

La Commissione volle inoltre procedere con due iniziative che avrebbero avuto l'indubbio riscontro favorevole da parte dei gruppi d'impresa. La prima era la possibilità di compensazione transfrontaliera delle perdite; questa possibilità eliminerebbe un grosso ostacolo fiscale per le imprese che si trovano di fronte nel mercato unico, permettendo loro la

³⁶ C. Scardino, La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 3 del 2016, pag. 34 e ss.

temporanea compensazione transfrontaliera delle perdite in modo che versino le imposte solo sugli utili netti. La seconda è il miglioramento dei meccanismi di composizione delle controversie in materia di doppia imposizione. Infatti la doppia imposizione nel mercato unico determina un freno sugli investimenti transfrontalieri e causa distorsioni e inefficienze economiche.

Di recente è stata redatta una nuova proposta della CCCTB a Strasburgo il 25 ottobre 2016 che ha apportato delle nuove modifiche alla vecchia proposta del 2011, dove esplicava che la scelta per la CCCTB era opzionale, con una validità di cinque anni con possibilità di successivi rinnovi di tre periodi d'imposta (art.105 della proposta di direttiva). Tuttavia nelle modifiche individuate dalla Commissione europea con la proposta del 2016 il regime della CCCTB diventa assolutamente obbligatorio. Un'altra importante differenza è che nella direttiva precedente (2011) si assume come punto di riferimento lo stato patrimoniale, mentre ora la Commissione ha spostato l'attenzione maggiormente al conto economico, prendendolo come base su cui applicare tale disciplina³⁷. La proposta di direttiva è strutturata mediante la previsione di alcuni principi generali in particolare relativi ai ricavi imponibili e costi deducibili, alle regole ed ai criteri di imputazione a periodo, per poi passare ad elementi di dettaglio relativi a singole fattispecie sulla base imponibile come ad esempio gli accantonamenti e gli ammortamenti

2.2 L'ultima direttiva CCCTB del 25/10/2016

2.2.1 Contesto della proposta, Motivi ed obiettivi

Il 16 marzo 2016 la Commissione ha presentato una proposta di Direttiva per una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB). La proposta costituisce una delle iniziative REFIT³⁸ della commissione e ha lo scopo di fornire alle imprese un unico

³⁷ M. Grandinetti, I principi di derivazione dell'IRES, CEDAM, 2016, p. 292 e seguenti.

³⁸ REFIT fa parte dell'iniziativa "Legiferare meglio" della Commissione e assicura che la legislazione dell'UE offra i benefici previsti ai cittadini, alle imprese e alla società, eliminando nel contempo la burocrazia e riducendo i costi. Un altro obiettivo è semplificare la legislazione europea e renderla più comprensibile. REFIT è integrata nella preparazione dei programmi di lavoro annuali della Commissione, ciascuno dei quali contiene proposte di nuove iniziative e una verifica della qualità della legislazione vigente nell'UE.

insieme di norme in materia di imposta sulle società per operare in tutto il mercato interno. La proposta CCCTB del 2011 consentirebbe quindi alle imprese di considerare l'Unione come un mercato unico ai fini dell'imposta sulle società facilitando in tal modo la loro attività transfrontaliera e promuovendo scambi e investimenti.

Di recente la Comunità internazionale si è resa conto che le norme vigenti in materia di tassazione delle società non sono più adatte al contesto attuale. Di norma il reddito delle società è tassato a livello nazionale, ma il contesto economico è divenuto più globalizzato, digitale e mobile.

I modelli aziendali e le strutture societarie sono più complesse rendendo così più facile trasferire gli utili³⁹. Inoltre nell'ultimo decennio i regimi nazionali di imposta sulle società hanno consentito alla pianificazione fiscale aggressiva di prosperare. Pertanto, quando le norme nazionali sono elaborate senza tener conto della dimensione transfrontaliera delle attività imprenditoriali, possono sorgere asimmetrie nell'interazione tra i diversi regimi nazionali di imposta sulle società. Tali asimmetrie creano rischi di doppia imposizione e di doppia non imposizione e, di conseguenza falsano il funzionamento del mercato interno.

E' sempre più difficile per gli stati membri contrastare efficacemente attraverso misure unilaterali le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva⁴⁰ al fine di proteggere dall'erosione le basi imponibili nazionali e di evitare trasferimento degli utili.

I vantaggi e risparmi che ogni nuova proposta potrebbe offrire sono esaminati mediante le valutazioni d'impatto, gli impatti della normativa europea sono controllati per mezzo di valutazioni retrospettive e le opinioni delle parti interessate sono raccolte tramite consultazioni.

Per garantire i risultati migliori, sono coinvolti vari livelli di governo: la Commissione lavora con il Parlamento europeo, il Consiglio dell'Unione europea, i paesi dell'UE e altri soggetti interessati.

Con la piattaforma REFIT le autorità nazionali, i cittadini e le altre parti interessate possono partecipare a migliorare la legislazione dell'UE. Possono formulare suggerimenti su come ridurre gli oneri regolamentari e amministrativi previsti dalla legislazione dell'UE, suggerimenti che poi vengono analizzati dalla piattaforma REFIT e dalla Commissione. Il quadro di valutazione REFIT segue l'iter di ogni singola iniziativa e le modifiche introdotte dal Parlamento europeo e dal Consiglio durante la procedura legislativa. (Sito internet Commissione Europea, Valutare e migliorare la legislazione in vigore).

³⁹ Il documento di lavoro dei servizi della Commissione (SWD 2015 121 final) fornisce un resoconto dettagliato dell'evoluzione storica, dei problemi e delle sfide attuali, relativamente alla tassazione dei profitti delle multinazionali.

⁴⁰ "La pianificazione fiscale aggressiva consiste nell'approfittare negli aspetti tecnici di un regime fiscale o delle differenze fra due o più regimi fiscali allo scopo di ridurre il debito di imposta." Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva COM (2012 8806 final).

Poiché una delle attività attuali dell'Europa è promuovere la crescita sostenibile e gli investimenti all'interno di un mercato equo e meglio integrato, occorre un nuovo quadro per una tassazione equa ed efficiente dei profitti e delle imprese.

In tale contesto la CCCTB rappresenta uno strumento efficace per attribuire il reddito dove è creato il valore, mediante una formula basata su tre fattori a cui è assegnata la medesima ponderazione, ossia attività, lavoro e fatturato. Poiché sono connessi al luogo in cui un'impresa realizza i suoi profitti, questi fattori sono più resistenti alle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva rispetto ai metodi ampiamente diffusi di determinazione dei prezzi di trasferimento per l'assegnazione dei profitti.

Oltre alla funzione antielusione della CCCTB, il progetto rilanciato ne conserverebbe anche le caratteristiche di regime di imposta sulle società che favorisce gli scambi di investimenti transfrontalieri nel mercato interno. Attualmente, infatti, le imprese che operano a livello transfrontaliero devono rispettare fino a 28 diversi regimi di imposizione societaria: si tratta di un processo oneroso dal punto di vista del tempo e delle risorse economiche che distoglie dall'obiettivo principale di svolgere l'attività economica.

Il rilancio della CCCTB continuerebbe ad offrire i vantaggi della proposta del 2011 in quanto i gruppi di imprese presenti ai fini fiscali almeno in uno stato membro sarebbero soggetti ad un insieme unico di norme per calcolare la propria base imponibile in tutta l'Unione europea e, di conseguenza, dovrebbero rispondere ad una sola amministrazione fiscale (sportello unico).

La compensazione transfrontaliera delle perdite continuerebbe a risultare automaticamente dal consolidamento, e le norme sui prezzi di trasferimento non si applicherebbero all'interno del gruppo, in quanto i ricavi all'interno del gruppo sarebbero distribuiti mediante la formula di ripartizione.

La Differenza rispetto alla proposta del 2011 consiste nel fatto che l'iniziativa rilanciata stabilirebbe norme obbligatorie per i gruppi al di sopra di una determinata dimensione al fine di rafforzare la resistenza del sistema contro le pratiche di pianificazioni fiscali aggressive. Ciò premesso, sarebbe importante anche che le norme venissero messe a disposizione, come opzione, a entità soggette ad imposta sulle società nell'Unione ma che non soddisfino i criteri per essere soggette al quadro comune.

I dibattiti svoltisi in consiglio dal 2011 hanno dimostrato che è improbabile che la proposta della CCCTB sia adottata integralmente senza l'attuazione di un approccio graduale.

Il consolidamento fiscale ha dato luogo ad un acceso dibattito che potrebbe frenare i progressi su altri elementi fondamentali del regime. Con l'intento di rimediare a tali ritardi e di realizzare progressi la Commissione nel giugno del 2015 ha auspicato un approccio graduale alla CCCTB. Tale approccio prevede di rinviare i lavori sul consolidamento fino a quando sia raggiunto un accordo su una serie di norme vincolanti relative alla base comune, cioè la base imponibile comune sull'imposta delle società.

La Commissione ha presentato le due proposte, ossia quella riguardante una base imponibile comune per l'imposta sulle società e quella relativa ad una CCCTB simultaneamente e come parte di un'unica iniziativa. A tale riguardo è fondamentale che il consolidamento fiscale rimanga un elemento essenziale dell'iniziativa CCCTB, dal momento che i principali ostacoli fiscali incontrati dalle imprese nell'Unione possono essere affrontati più efficacemente nell'ambito di un gruppo più consolidato.

La presente proposta di Direttiva verte sul cosiddetto "secondo passo" dell'approccio graduale, da intraprendere dopo che sarà raggiunto un accordo politico sugli elementi della base comune. La CCCTB stabilisce le condizioni per partecipare a un gruppo, definisce le possibili forme che un gruppo può assumere e comprende norme sugli aspetti tecnici del consolidamento. Oltre a prevedere le modifiche necessarie per entrare a far parte di un gruppo o lasciare un gruppo, il testo verte sulle riorganizzazioni tra imprese, con particolare attenzione alle specificità dei gruppi transfrontalieri e, più precisamente, al trattamento delle perdite e delle plusvalenze non realizzate. Sono inoltre previste disposizioni sulle operazioni tra il gruppo e altre entità, che riguardano principalmente il trattamento delle ritenute alla fonte e il credito d'imposta per doppia imposizione. Uno degli elementi principali della proposta è la formula di ripartizione, ossia il meccanismo di ponderazione applicato per l'allocazione della base imponibile consolidata del gruppo agli Stati membri ammissibili. Mentre secondo le regole sulla base comune le società possono continuare ad applicare, in linea di massima, le rispettive norme nazionali per gestire le imposte dovute, la CCCTB richiede uno specifico quadro amministrativo adeguato alle strutture dei gruppi transfrontalieri.

2.2.2 Coerenza con le disposizioni vigenti nel settore normativo interessato

Il rilancio della proposta della CCCTB è contenuta nella comunicazione COM(2015) 302 della Commissione⁴¹ su un piano di azione per un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea adottato il 17 giugno 2015. Il piano ha individuato cinque settori di intervento. Esso esamina le politiche presenti nell'Unione in materia di imposta sulle società ed ha l'obiettivo di istituire un regime di imposta societario nell'Unione europea in base al quale i profitti d'impresa siano tassati nella giurisdizione in cui il valore è effettivamente creato. La CCCTB è quindi un'iniziativa che punta a garantire una tassazione più equa ed efficiente.

Inoltre la proposta rilanciata CCCTB comprenderebbe norme per realizzare alcune delle azioni chiave dell'iniziativa dell'OCSE sull'erosione della base imponibile e trasferimento degli utili (BEPS⁴²). Questi elementi sono stati incorporati sotto forma di norme minime nella direttiva 1164/2016/UE del Consiglio⁴³ adottata di recente (nota anche come direttiva antielusione ATAD).

La CCCTB dovrebbe infatti integrare gli elementi di antielusione dell'ATAD, in particolare, le norme dovrebbero far parte in un regime di imposta sulle società comune a tutta l'UE e avere valore assoluto, anziché configurarsi come norme minime.

La presente iniziativa di rilancio della CCCTB occupa un posto di primo piano tra i progetti previsti dalla Commissione per una fiscalità più equa.

⁴¹ Comunicazione (2015) 302 final al Consiglio del 17 giugno 2015, su un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i cinque principali settori di intervento.

⁴² Il piano d'azione BEPS comprende un ampio pacchetto di misure commissionate dal G20 all'organizzazione parigina (OCSE) per individuare le metodologie per un approccio comune contro l'evasione fiscale internazionale. L'obiettivo è quello di creare un vero e proprio set di regole volte ad arginare lo spostamento artificioso degli utili da parte delle imprese multinazionali nei paesi e nelle giurisdizioni dove il prelievo fiscale è minimo. C. Scardino, La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 3 del 2016, pag. 34.

⁴³ Direttiva 1164/2016/UE del Consiglio, del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (GU L193 del 19/07/2016, pag. 1). Successivamente in data 17/10/2017 tramite la legge di delegazione europea (163/2017) si provveduto al recepimento di tale Direttiva in Italia.

2.2.3 Coerenza con le altre normative dell'Unione (Atad)

La CCCTB rientra nell'ambito delle iniziative della Commissione per una tassazione più equa e contribuirebbe all'eliminazione degli ostacoli che creano distorsioni e impediscono il corretto funzionamento del mercato interno. Essendo basata su tale premessa, essa è in gran parte complementare alla normativa europea in materia di diritto societario e sostanzialmente in linea con progetti come l'unione dei mercati dei capitali e le diverse iniziative di trasparenza fiscale, lo scambio di informazioni e la lotta al riciclaggio di denaro.

La globalizzazione se da un lato ha incrementato gli scambi transfrontalieri dall'altro ha favorito il sorgere di schemi sempre più sofisticati volti ad attenuare il carico fiscale dei gruppi multinazionali. Tra le strategie maggiormente aggressive spiccano i c.d. Ibridmismatchesarrangements, ossia strutture ibride tese a sfruttare le differenze esistenti tra i diversi ordinamenti tributari nel trattamento di strumenti finanziari e o forme societarie con l'obiettivo di ottenere una doppia non imposizione o un differimento dell'imposta a lungo termine.

L'utilizzo Ibridmismatchesarrangements può comportare⁴⁴:

- Una deduzione in due paesi diversi (doppia deduzione)
- Una deduzione in un paese, a fronte della non tassazione di un non corrispondente reddito in un altro paese (meccanismo di deduzione senza inclusione)
- Il riconoscimento di crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero altrimenti non spettanti o spettanti solo in parte

Il fenomeno delle strutture ibride ha effetti negativi sia sul gettito, sia sulla concorrenza, sia sull'efficienza economica, ma soprattutto sull'equità del sistema fiscale, come sottolineato anche dall'OCSE.⁴⁵

La tematica è stata oggetto di un vivace dibattito internazionale che a livello OCSE ha dato origine al Final Report-Action 2 del progetto BEPS. In tale documento l'OCSE da un lato ha individuato e classificato le strutture ibride e dall'altro ha stilato una serie di recommendation

⁴⁴ Per le nozioni fornite sui disallineamenti, cfr. OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 -2015 Final Report, Chapter 1-2, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pag. 124-125.

⁴⁵ Cfr. OECD (2015), Le Strutture Ibride: Tematiche di politica e compliance fiscale, cit., pag. 10-11.

volte ad azzerarle. Le misure di contrasto così elaborate sono state divise in due parti, la prima indirizzata agli ordinamenti domestici, la seconda che aveva lo scopo di evidenziare gli interventi da inserire in un modello di convenzione.

Quindi anche in ambito europeo si è ritenuto opportuno elaborare una soluzione armonizzata per gli Stati membri in grado di contrastare le strutture fiscali più diffuse e nocive già individuate in un precedente lavoro del BEPS (BEPS Framework).

Un processo iniziato con la Direttiva Ue 2016/64 del 12 luglio 2016 (c.d. Direttiva Atad “*recante norme contro la pratica sull’elusione fiscale che incidono sul funzionamento del mercato interno*”)⁴⁶, e proseguito con la Direttiva Ue del 29 maggio del 2017 (c.d. Atad 2 “*recante la modifica della Direttiva Ue 2016/164 relativamente dai disallineamenti da ibridi con paesi terzi*”).

La versione originaria della Direttiva Atad si limitava ad introdurre misure volte a contrastare situazioni di disallineamento imputabili alla qualificazione giuridica di uno strumento finanziario senza incidere sulle caratteristiche generali del sistema fiscale dello Stato membro.

E per quanto concerne l’ambito di applicazione l’articolo 1 dell’Atad estendeva la propria efficacia:

- A tutti i contribuenti soggetti all’imposta sulle società in uno o più Stati membri;
- Alle stabili organizzazioni situate in uno o più stati membri di entità residenti ai fini fiscali in un paese terzo.

Con riferimento ai disallineamenti da ibridi l’articolo 2.9 dell’Atad⁴⁷ circoscriveva ulteriormente nell’ambito applicativo: alle situazioni che coinvolgono un contribuente in uno Stato membro e un’impresa associata in un altro Stato membro alle situazioni che si basano su accordi tra parti situati nell’Unione europea. Il concetto di impresa associata ai sensi del predetto punto 9 era rinvenibile per impresa associata si intende:

- Un’entità nella quale il contribuente detiene direttamente o indirettamente una partecipazione in termini di diritti di voto o proprietà del capitale pari o superiore al 50% o al diritto di ricevere una percentuale di utili pari o superiore a detta quota;

⁴⁶ R. Biancolli e A. Della Carità, Disallineamenti da ibridi e misure di contrasto: le modifiche alla Direttiva ATAD, in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 12 del 2017, pag. 25.

⁴⁷ Articolo 2 Direttiva 2017/1164/UE “Definizioni”.

- Un individuo o un entità che detiene direttamente o indirettamente nel patrimonio di un contribuente una partecipazione in termini di diritti di voto e di proprietà di capitale pari o superiore al 50% o ha il diritto di ricevere una percentuale degli utili del contribuente pari o superiore al 50%⁴⁸.

Nella prima versione l'Atad si occupava esclusivamente delle ipotesi di doppia deduzione (D/D) e di deduzione senza inclusione (D/N).

Per quanto riguarda le misure di contrasto si limitava a prevedere che:

- Se la struttura ibrida determina una doppia deduzione, questa spetta unicamente nello Stato membro della fonte del pagamento;
- Se invece si va a determinare al posto doppia deduzione una deduzione/inclusione sarà lo stato membro del contribuente a negare la deduzione.

La versione originaria della prima Direttiva Atad costituiva un primo approccio verso un efficace contrasto agli ibridi ma scarsamente efficace in quanto non riusciva a contemplare i casi più diffusi che coinvolgevano i paesi terzi.

Il Consiglio Ecofin nel 2016 chiese alla Commissione di redigere una proposta che tenesse conto anche dei Paesi terzi, includendo norme di trasferimento ibridi e sui disallineamenti importati in modo da affrontare l'intera gamma dei fenomeni di doppia deduzione.

Accogliendo questo invito, il 29 maggio 2017 il Consiglio europeo ha adottato la Direttiva 2017/952 "recante la modifica della Direttiva UE 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con paesi terzi" definita anche Atad2.

L'Atad2 integra e modifica in modo significativo la Direttiva del 2016 in primo luogo all'articolo 1 al quale è stato aggiunto il paragrafo 2 che estende le misure di contrasto ai c.d disallineamenti da ibridi inversi di cui il nuovo art.9-bis a tutte le entità trattate come trasparenti in uno stato membro. In questo modo si è estesa la portata della Direttiva anche a paesi aventi sede fuori dai confini europei nel caso in cui una delle parti coinvolte fosse un'entità di uno Stato membro. In secondo luogo l'articolo 2 è stato modificato e reso più dettagliato in modo da permettere una puntuale individuazione delle strutture ibride e una più

⁴⁸ R-A. Papotti e F. Molinari, La disciplina CFC alla prova della Direttiva anti-elusione dell'Unione Europea, in "Corriere Tributario" n. 34 del 2016, pag. 2609.

articolata classificazione dei soggetti e delle situazioni da cui possono scaturire disallineamenti⁴⁹.

2.2.4 Tax ruling

Sempre con maggiore frequenza gli organi di stampa riportano violazioni da parte di colossi multinazionali circa il corretto pagamento d'imposte a seguito di pratiche di elusione fiscale che vengono effettuate sistematicamente da quest'ultime attraverso lo spostamento della base imponibile da paesi a tassazione più elevata ad altri che presentano condizioni decisamente più vantaggiose. Questo avviene in quanto viene stipulato un accordo tra lo Stato di residenza e la multinazionale nel quale vengono stabilite delle agevolazioni, questi sono i cosiddetti accordi di tax ruling. Questi accordi fino a qualche anno fa erano segreti e pertanto era assai complicato acquisire informazioni più dettagliate al fine di configurare tale accordo come aiuto di Stato e quindi contrario alle norme Comunitarie. L'ultimo in ordine di tempo è quello sottoscritto tra la multinazionale Amazon e lo Stato del Lussemburgo che ha comportato una multa per il colosso dell'e-commerce di 250 milioni di euro da parte della Commissione europea per imposte non pagate.

In questo caso l'attività svolta da Amazon non può essere definita come una vera e propria evasione fiscale ma piuttosto si tratta di una complessa elusione delle imposte che ha origine in Lussemburgo e riguarda accordi con le autorità fiscali di quel Paese al fine di ottenere un trattamento di favore.

Nella fattispecie Amazon ha spostato la gran parte dei ricavi generata dai singoli paesi europei facendo versare royalties miliardarie dalle varie filiali europee a vantaggio della capogruppo. Una volta giunto in Lussemburgo, il fatturato europeo di Amazon avrebbe poi beneficiato di un trattamento fiscale di favore grazie ad un tax ruling siglato nel 2003⁵⁰.

L'attività di contrasto rispetto al tax ruling, si esplica soprattutto con un maggior scambio di informazioni all'interno dell'Unione europea; in tal senso la Commissione europea ha emanato la direttiva 2011/16/UE e la Direttiva 2015/2376/UE che hanno previsto lo scambio

⁴⁹ Articolo 1, 2 e 9- bis/ter Direttiva 2017/953/UE "Ambito di applicazione", pag 5 – 11.

⁵⁰ A. Telara, Amazon e il tax ruling, Perché la Commissione Europea ha chiesto 250 milioni di tasse non pagate alla multinazionale guidata da Jeff Bezos, in "Panorama", del 4 ottobre 2017.

automatico obbligatorio di informazioni sull'argomento citato. Tale forma di scambio favorisce la cooperazione e la trasparenza tra gli Stati membri e si inserisce nel più ampio contesto degli interventi dell'Unione europea di contrasto all'elusioni fiscali nazionali.

Infatti in un contesto in cui le transazioni internazionali appaiono sempre più complesse e l'economia globalizzata agevola l'attuazione degli schemi di *aggressive tax planning*, assume particolare rilevanza la necessità per gli Stati di prestarsi reciproca assistenza in conformità ai principi di leale collaborazione⁵¹.

Nell'ambito dell'Unione Europea, è oramai evidente come uno Stato membro non possa gestire in maniera adeguata ed efficace il proprio sistema fiscale interno senza ricevere informazioni da parte di altri Stati membri con la conseguenza che risulta indispensabile introdurre norme ad hoc che agevolino la cooperazione amministrativa⁵².

Si avverte sempre di più l'esigenza di aumentare la trasparenza e la collaborazione tra gli Stati membri in modo da rendere le norme sullo scambio di informazioni più chiare ed efficaci con l'intento di consentire alle autorità nazionali di prevenire eventuali comportamenti abusivi e di conseguenza di attuare misure adeguate per il contrasto dell'elusione fiscale in ambito internazionale.

Nella situazione descritta lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale costituisce uno dei principali strumenti individuati a livello europeo per garantire adeguate misure di contrasto alla frode, all'evasione fiscale ed alle strategie di pianificazione fiscale aggressiva, che possono dar luogo ai fenomeni di erosione della base imponibile e profit shifting da Paesi ad alta imposizione a Paesi a tassazione ridotta⁵³.

Il D.lgs. 15 marzo 2017, n.32, pubblicato sulla G.U. n. 69 in data 23 marzo 2017, ha recepito nell'ordinamento interno la disciplina europea in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni sui ruling preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi in materia di

⁵¹E. Della Valle, Un modello che punta alla ritenuta sui ricavi, in "Il sole 24 Ore", Norme e Tributi, 12 settembre 2017.

⁵² S. Mattia, Cooperazione tra Stati: la disciplina dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui tax ruling, in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 7 del 2017, pag. 30.

⁵³ Studio Tributario Commercialista, "La pianificazione fiscale internazionale nell'Era BEPS", in "Quotidiano IPSOA", Roma 31 ottobre 2016.

prezzi di trasferimento⁵⁴ ponendosi nel più ampio contesto internazionale di contrasto alle pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

2.3 Base giuridica, Sussidiarietà e proporzionalità

Il rilancio dell'iniziativa CCCTB ha lo scopo di facilitare le attività economiche all'interno dell'unione assoggettando i contribuenti ad un insieme unico sull'imposta societaria da applicare in tutto il mercato interno con lo scopo anche di rendere il sistema più resiliente alla pianificazione fiscale aggressiva. Questi due obiettivi hanno un impatto diretto sul mercato interno in quanto mirano ad eliminare distorsioni nel suo funzionamento.

2.4 Sussidiarietà

La presente iniziativa rispetta il principio di sussidiarietà.

Come abbiamo già detto il ravvicinamento dei regimi di imposta sulle società nell'Unione attenuerebbe le distorsioni nel mercato creando un contesto fiscale più equo e coerente per l'attività delle imprese. Per realizzare questo obiettivo è opportuno agire a livello dell'unione e non dei singoli stati membri che interverrebbero in modo separato e non coordinato. Iniziative attuate individualmente dai singoli stati membri non farebbero che perpetuare l'attuale situazione in quanto i contribuenti si troverebbero ancora una volta ad avere a che fare con 28 regimi fiscali diversi e talvolta in conflitto tra loro.

Quindi il previsto rilancio della CCCTB mira a rispondere all'esigenza di una maggiore crescita occupazionale nel mercato interno e contemporaneamente a contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva. Questi obiettivi puntano a risolvere i problemi che vanno al di là di un singolo Stato membro e che pertanto richiedono un approccio comune. Alla luce di quanto detto, le misure potrebbero essere efficaci solo se le norme fossero applicate uniformemente in tutto il mercato interno. In caso contrario la tassazione societaria

⁵⁴ P. Valente, Manuale del transfer pricing, in "Quotidiano IPSOA", 2015.

rimarrebbe frammentaria con la conseguente moltiplicazione degli ostacoli fiscali e delle pratiche di concorrenza sleale.

Di fatto oggi le pratiche di elusione fiscale trovano applicazione sfruttando le diverse normative che esistono tra un paese ed un altro. Proprio l'interazione tra i diversi regimi fiscali genera la possibilità di abusi e rende più facile trarre vantaggio dalle asimmetrie esistenti tra le norme nazionali in materia di imposta sulle società. Poiché l'Unione è un mercato con un elevato grado di integrazione è oltremodo importante concordare soluzioni coordinate.

L'attuazione degli elementi fondamentali del regime CCCTB potrebbe essere realizzata solo mediante un'azione collettiva. Ad esempio le differenze nella qualificazione giuridica di pagamenti che comportano una doppia imposizione o no, sarebbero eliminate nei rapporti tra le imprese applicando norme comuni in materia di imposte sulla società, quindi nella migliore delle ipotesi singole azioni attuate dagli stati membri si limiterebbero a risolvere questioni bilaterali. Comunque alcune materie come la compensazione delle perdite transfrontaliere, l'esenzione fiscale in caso di ristrutturazione interna di gruppi, l'eliminazione dei prezzi di trasferimento complessi all'interno del nostro gruppo, nonché la ripartizione dei ricavi mediante una formula a livello di gruppo, presentano una dimensione transfrontaliera e potrebbero essere realizzati soltanto in un contesto di regolamentazione comune.

2.5 La proporzionalità

Quindi le misure previste sono adeguate per raggiungere l'obiettivo auspicato, esse come ribadito più volte si limitano ad uniformare la base imponibile consolidata dell'imposta sulle società volte ad eliminare distorsioni nel mercato. Inoltre la CCCTB non limita la sovranità dello stato, in quanto consente agli stati membri di stabilire le proprie aliquote.

La Commissione ha più volte ribadito la necessità di coordinamento per le pratiche fiscali nazionali anche se è evidente che tale politica non sarebbe sufficiente da sola ad eliminare le distorsioni fiscali nel mercato interno.

L'esperienza ha dimostrato che il coordinamento è un processo lento ed i risultati sinora ottenuti sono stati modesti. Inoltre il coordinamento fiscale riguarda in genere questioni

specifiche e non può risolvere la vasta gamma di problemi incontrati dalle imprese nel mercato interno che richiede una soluzione globale.

Nella nuova Direttiva della CCCTB si vuole disciplinare soltanto determinate categorie di contribuenti ossia gruppi di imprese che superano certe dimensioni. Questo è dovuto dal fatto che i gruppi ad alto reddito possiedono generalmente risorse sufficienti da permettere loro di attuare strategie di pianificazione fiscale aggressiva.

Ne consegue che le disposizioni previste non andrebbero aldilà di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del trattato ai fini di un migliore funzionamento del mercato interno.

2.6 Scelta dell'atto giuridico

Le distorsioni del mercato interno come quelle precedentemente indicate possono essere risolte soltanto con norme giuridiche vincolanti e un quadro legislativo comune. Non imporre norme vincolanti rappresenterebbe una scelta rischiosa, in quanto gli Stati potrebbero decidere di non applicarle: in questo caso si rischierebbe di creare incertezza giuridica tra i contribuenti e di pregiudicare gli obiettivi di un'imposta societaria coordinata e coerente in un mercato interno. Inoltre poiché l'architettura della base imponibile comune dovrebbe incidere sui bilanci nazionali mediante la formula di ripartizione, è fondamentale che le norme che ne costituiscono la composizione siano applicati in modo coerente e efficace. E' quindi assai più probabile che tale obiettivo sia conseguito tramite norme vincolanti.

CAPITOLO 3 – RISULTATI DELLE CONSULTAZIONI DEI PORTATORI DI INTERESSI E DELLE VALUTAZIONI D’IMPATTO

3.1 Consultazioni dei portatori d’interesse

La Commissione per migliorare e rilanciare l’ex proposta del 2011 della CCCTB ha ritenuto opportuno porre in essere una consultazione pubblica, coinvolgendo tutti i portatori d’interesse. Le maggior parte dei portatori che hanno partecipato a questo progetto sono società registrate, PMI. Questo va a evidenziare l’interesse anche delle più piccole aziende alla proposta.

A seconda del tipo di soggetto interessato, i punti di vista sono divergenti sul fatto che la CCCTB sia lo strumento adatto per risolvere il problema del trasferimento degli utili e di ridurre gli oneri amministrativi⁵⁵. Infatti mentre gli enti pubblici evidenziano soprattutto l’impatto della CCCTB sulle attività di pianificazione fiscale, le imprese evidenziano l’importanza di ridurre i costi amministrativi e di creare un clima favorevole degli investimenti, tanto che la Commissione stimava un risparmio da parte delle imprese per oneri amministrativi di quasi 700 milioni l’anno grazie ad i minori costi di adeguamento alla normativa e 1,3 miliardi grazie al consolidamento⁵⁶.

La CCCTB dovrebbe inoltre rendere il mercato UE «molto più appetibile per gli investitori esteri.

3.2 Assunzioni e uso di perizie

La valutazione d’impatto comprende i risultati di tre studi:

1. Lo studio CORTAX fornito dal Centro comune di ricerca della Commissione europea.

⁵⁵ P. Valente, Vantaggi fiscali per le società nella proposta di Direttiva UE sulla Base Imponibile Comune, in "Corriere tributario" n. 16 del 2011, pag. 1359.

⁵⁶ Il comunicato stampa che ha accompagnato la presentazione della proposta di direttiva, in <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/319&format=HTML&aged=0&language=IT&uiLanguage=en>).

2. Studio del Centro per la ricerca economica europea (ZEW) sugli effetti delle riforme fiscali con riguardo alla distorsione a favore del debito rispetto al capitale e alle aliquote fiscali effettive.
3. Studio del Centro per la ricerca economica europea (ZEW) sull'impatto della pianificazione fiscale sulle aliquote fiscali effettive

3.3 Valutazione d'impatto

La principale opzione presa considerazione è una proposta di una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società. Una prima problematica da affrontare riguarda l'ambito di applicazione di tale base imponibile, in altre parole a quali soggetti si applicherebbe. Le principali opzioni prevedono di rendere la CCCTB obbligatoria per tutte le imprese o solo per un sottogruppo. Sono state previste diverse opzioni per affrontare la distorsione a favore del debito prevista dai regimi fiscali attuali. Pertanto sono possibili due linee di intervento:

- I. Consentire la deducibilità dei costi di finanziamento tramite debiti o equity
- II. Oppure non consentire la deducibilità di nessuno dei due

Per quanto riguarda gli incentivi in R&S l'opzione considera una deduzione d'imposta per i costi destinati a tale scopo con diversi livelli di deducibilità.

La valutazione delle diverse opzioni ha portato a scegliere una CCCTB obbligatoria per le imprese di grandi dimensioni, con una deduzione per la crescita degli investimenti ed una deduzione per i costi di R&S. Inoltre la norma prevede limiti per la concessione di deduzione e per i costi di finanziamento tramite debito e equity al fine di evitare abusi e pianificazioni fiscali. La deduzioni di costi in R&S ha lo scopo di mantenere gli incentivi fiscali attuali.

L'analisi della Commissione europea afferma che la CCCTB presenta chiari vantaggi rispetto all'alternativa che non prevede alcun tipo di azione.

L'attuazione di questa opzione dovrebbe aumentare l'equità dei regimi fiscali e creare condizioni di parità grazie all'eliminazione degli incentivi alla politica fiscale aggressiva nell'Unione. Questo consentirebbe di garantire che le società paghino la giusta quota di onere fiscale ridando fiducia ai contribuenti. Inoltre gli ostacoli fiscali transfrontalieri sarebbero

effettivamente rimossi. Il consolidamento è chiaramente importante per ridurre l'elusione fiscale e le norme su una base comune porrebbero fine ad alcune forme di trasferimento degli utili ad esempio quelle che sfruttano le differenze tra i vari regimi fiscali. Le distorsioni relative al tipo di finanziamento delle imprese sono ridotte in quanto sono paragonabili gli investimenti finanziati tramite equity o tramite debito. Gli incentivi fiscali in ricerca e sviluppo sono mantenuti e anche migliorati.

I benefici economici attesi dalla proposta sono positivi, infatti una base imponibile comune per l'imposta sulle società con compensazione delle perdite transfrontaliere e una deduzione per la crescita e gli investimenti determinerebbe un aumento degli investimenti del 3,6% e dell'occupazione dello 0,5%. Complessivamente la crescita aumenterebbe dell'1,3%. I costi di adeguamento alla nuova normativa dovrebbero diminuire gradualmente, mentre quelli per la costituzione della società figlia si ridurrebbero fino al 67% rendendo più agevole soprattutto per le PMI operare all'estero.

3.4 Efficienza normativa e semplificazioni

I costi relativi agli adempimenti fiscali rappresentano un onere importante per le imprese e la loro riduzione rappresenta un grande vantaggio. I costi di conformità per le grandi imprese rappresentano circa il 2% delle imposte versate, mentre per le PMI arrivano addirittura al 30%. Questi dovrebbero aumentare con l'attività transfrontaliera e con la proliferazione del numero di società figlie. Dai dati sulla riforma fiscale si evidenzia che numerose riforme della tassazione sui redditi sulle società hanno avuto luogo dopo periodi di crisi e molte misure erano dirette a rafforzare abusi a livello internazionale. Alla luce di questi elementi la riduzione dei costi per una costituzione di una nuova società figlia rimane uno dei vantaggi principali. I costi in termini di tempo per costituire una società figlia in uno stato dovrebbero ridursi circa del 65%. Concentrando l'analisi sui costi ricorrenti la valutazione d'impatto prevede una diminuzione del tempo dedicato alle attività di conformità dell'8% dopo l'attuazione della CCCTB. In base a tale riduzione il risparmio che deriverebbe dalla CCCTB nel caso in cui il 5% delle imprese di medie dimensioni si dovesse espandere all'estero, si arriverebbe ad un risparmio di circa un miliardo di euro. Inoltre se tutte le multinazionali applicassero la CCCTB, i costi di conformità potranno ridursi di circa 0,8 miliardi di euro. La

base comune comporterebbe una trasparenza completa sulla tassazione effettiva in ogni Stato membro perché rimuoverebbe i regimi preferenziali e opachi che attualmente esistono in vari sistemi nazionali⁵⁷. Anche le amministrazioni fiscali avranno un vantaggio dall'introduzione della nuova normativa in quanto dovranno trattare un numero inferiore di casi per le questioni relative ai prezzi di trasferimento, ma soprattutto perché la situazione fiscale di un gruppo di società sarà gestita principalmente dall'amministrazione dello stato membro in cui è stabilita la società madre.

Nel caso in cui la CCCTB non sarà resa obbligatoria per tutte le imprese, le amministrazioni nazionali dovranno sostenere ulteriori costi di conformità dovuti alla necessità di mantenere due sistemi paralleli.

Pertanto per conseguire l'obiettivo di migliorare l'equità del sistema fiscale, l'opzione prescelta per la CCCTB prevede di renderla obbligatoria solo per un sottogruppo di imprese in base alle loro dimensioni. Le piccole medie imprese sono pertanto esentate dall'applicazione obbligatoria della CCCTB limitando l'applicazione obbligatoria a gruppi con un fatturato consolidato superiore a 750⁵⁸ milioni di euro si potrà colpire la maggior parte (circa il 64%) del fatturato generato dai gruppi, limitando il rischio di includere gruppi che operano prevalentemente sul mercato nazionale. Questa soglia è coerente con l'approccio adottato in altre iniziative dell'Unione con l'intento di contrastare l'elusione fiscale. Inoltre la proposta offre la possibilità di optare per questo regime anche a PMI che non raggiungono queste soglie di fatturato consentendo loro di usufruire dei vantaggi della CCCTB senza renderla obbligatoria.

Per concludere la Commissione dice esplicitamente che l'applicazione della CCCTB non avrà alcuna incidenza sul bilancio dell'Unione europea

⁵⁷ C. Scardino, La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 3 del 2016, pag. 34.

⁵⁸ B. Romano, Imponibile unico e Ue obbligatorio sopra i 750 milioni, in "sole 24h", Norme e tributi, Quotidiano del fisco, 21 ottobre 2016.

3.5 Altri elementi

3.5.1 Piani attuativi e attività di monitoraggio, valutazione e informazione

La Commissione spiega nella Direttiva che verrà riesaminata a cinque anni dall'entrata in vigore presentando una relazione dove vengono esplicitati tutti i risultati raggiunti con la CCCTB al consiglio dell'Unione europea. Questo risultato verrà raggiunto in stretta collaborazione con gli Stati membri, che sono tenuti a comunicare le disposizioni di diritto interno che adotteranno nel settore disciplinato dalla presente Direttiva.

3.5.2 Illustrazione dettagliata delle singole disposizioni della proposta

La proposta della Direttiva del CCCTB mira a realizzare un regime di imposta societaria a livello dell'Unione con un consolidamento transfrontaliero dei risultati tra i membri facenti parte di uno stesso gruppo. Detta proposta spiega in maniera dettagliata i pilastri(disposizioni) su cui essa si fonda:

- I. **Definizione di gruppo:** L'ammissione in un gruppo societario con una base imponibile consolidata comune è determinata dalla percentuale dei diritti di voto che la società madre può vantare nelle assemblee delle proprie figlie (più del 50% dei diritti di voto), dalla proprietà, quando si possiede più del 75% delle azioni della società figlia e dal diritto di ricevere profitti superiori al 75% dell'intero utile. Queste percentuali devono essere rispettate durante tutto l'esercizio fiscale e per l'iniziale partecipazione al gruppo devono essere detenuti per almeno nove mesi consecutivi. Questa definizione non ha ricevuto alcuna modifica rispetto alla proposta del 2011
- II. **Ritenute alla fonte:** I ricavi delle ritenute alla fonte applicate sui pagamenti degli interessi e canoni dovrebbero essere ripartiti in base alla ripartizione della base imponibile consolidata dell'esercizio fiscale nel quale è dovuta la ritenuta, per compensare il fatto che tali pagamenti avrebbero già dato luogo ad una precedente deduzione ed il vantaggio sarebbe stato condiviso dal gruppo. Non è invece opportuno ripartire il ricavo delle ritenute alla fonte dei dividendi; i dividendi infatti sono distribuiti da profitti già assoggettati ad una tassazione societaria e

pertanto la ripartizione dei dividendi non comporta per i membri del gruppo alcun vantaggio.

- III. **Portata:** La presente proposta andrà a colpire con obbligatorietà tutti i gruppi d'impresa di dimensioni superiori a 750 milioni di euro di fatturato, ma disponibili anche per tutti quei gruppi d'impresa che non raggiungono questa determinata soglia ma vogliono in maniera volontaria adottarla. La soglia relativa si riferisce ai ricavi consolidati complessivi del gruppo a cui appartiene l'impresa. C'è stato un cambiamento rispetto alla precedente Proposta del 2011 che invece prevedeva un'attuazione completamente facoltativa.
- IV. **Riorganizzazione tra imprese e tassazione delle perdite e delle plusvalenze non realizzate:** il quadro proposto verte principalmente sul trattamento delle perdite e delle plusvalenze non realizzate al momento di entrare a far parte del gruppo o di uscita. Sono previste norme per gestire le plusvalenze non realizzate che sono state acquisite in attività immobilizzate nel caso in cui la cessione avvenga poco dopo l'entrata in un gruppo o l'uscita dello stesso. In questo caso lo Stato membro acquista il diritto di tassare le plusvalenze sottostanti nella misura in cui sono state create nel suo territorio. Per quanto riguarda invece le perdite, se una società che precedentemente all'entrata in un gruppo ha registrato delle perdite d'esercizio può negli anni successivi dedurre per un percentuale massima il reddito consolidato d'esercizio. Se invece la società esce dal gruppo non ha la possibilità di dedurre dette perdite maturate durante il periodo di consolidamento. Inoltre in caso di grandi organizzazioni, in cui una o più società che registrano perdite, viene fissata una soglia per determinare a quali condizioni le società non potranno più lasciare un gruppo senza perdite, ma vi sarà invece una ripartizione delle perdite nell'ambito del gruppo consolidato.
- V. **Formula di ripartizione:** La formula di ripartizione prende ad oggetto tre fattori a cui è assegnata la medesima ponderazione, lavoro, attività e vendite per destinazione, la cui ponderazione degli stessi deve garantire che i profitti siano tassati dove effettivamente realizzati. Utilizzando la combinazione di detti fattori, ogni Stato membro interessato dovrebbe avere una giusta ed equilibrata parte dei profitti del gruppo su cui porre in essere la propria tassazione. Per quanto riguarda il fattore lavoro questo dovrebbe essere diviso tra il monte delle retribuzioni e il

numero dei dipendenti che l'azienda ha nello stato membro così da eliminare le disuguaglianze tra i livelli di stipendi tra gli Stati UE. Il fattore attività prende in considerazione tutte le attività materiali immobilizzate tralasciando le attività di origine finanziaria e quelle di natura immateriali, a causa della loro repentina volatilità e fluttuazioni che possono interessarle oltre che tramite queste poste il rischio correlato della possibilità di aggirare il regime fiscale. L'unico difetto di questi tre fattori è che non tengono conto della specificità di determinate imprese (servizi finanziari e assicurativi) che potrebbero riscontrare problemi sulla ponderazione di questi tre tipi di fattori che andrebbero a rappresentare un'erronea ripartizione dei profitti in base alla propria attività economica. Comunque la Proposta prevede un metodo alternativo per l'allocazione del reddito per questi particolari settori in modo da ovviare meglio alle esigenze di tali settori.

- VI. **Procedure amministrative:** Sono state apportate delle modifiche rispetto alla Proposta del 2011, tali procedure vanno ad interessare soltanto il gruppo che avrà un'unica amministrazione tributaria nell'UE, secondo il principio dello sportello unico, ovvero dove sia residente ai regimi fiscali l'impresa madre. Lo Stato dove risiede la società madre si occuperà di avviare e coordinare i controlli e le disposizioni della CCCTB nel gruppo. Qualunque Stato membro in cui i profitti di un membro del gruppo sono soggetti ad imposizione possono chiedere l'avvio di un audit. L'autorità dello stato competente può impugnare una decisione presa dall'autorità tributaria principale riguardo ad accertamenti e irregolarità presentando un ricorso dinanzi ai giudici dello stato membro con autorità principale. Le controversie sono esaminate da un apparato amministrativo ad hoc. Infine si sottolinea che l'impresa all'interno del gruppo sarà soggetta alle disposizioni amministrative della nazione in cui ha sede.
- VII. Le imprese che operano in diversi paesi all'interno dell'Unione devono confrontarsi con la presenza di 28 regimi di tassazione delle società. Inoltre le pianificazioni fiscali sono diventate sempre più sofisticate e tendono a sfruttare a proprio vantaggio i disallineamenti esistenti tra un paese ed un altro in modo da ridurre al minimo l'imposta sulle società; Tali situazioni impediscono di fatto il corretto funzionamento del mercato interno, Un'azione volta a correggere tali

problemi dovrebbe tener conto di entrambe queste problematiche che abbiamo illustrato.

VIII. Per attuare un corretto funzionamento del mercato interno si dovrebbe partire dal presupposto secondo il quale le società paghino solo la loro quota d'imposte negli stati dove generano profitti. E' quindi necessario prevedere meccanismi che consentano alle imprese di sfruttare a loro vantaggio l'asimmetria tra i regimi fiscali nazionali per ridurre la tassazione. E' comunque ugualmente importante stimolare lo sviluppo e la crescita economica facilitando gli scambi transfrontalieri e gli investimenti delle imprese. Pertanto è necessario eliminare la doppia imposizioni e la doppia non imposizione nell'Unione annullando le disparità che si possono creare in queste situazioni. Al tempo stesso le imprese hanno bisogno di un quadro giuridico e fiscale facilmente applicabile al fine di svolgere al meglio la propria attività commerciale all'interno dell'unione.

IX. Come già riportato nella direttiva del Consiglio del 16 marzo 2011 per una base imponibile comune relativa all'imposta delle società (CCCTB), una tassazione delle imprese che consideri l'unione come un mercato unico ai fini del calcolo della base imponibile per l'imposta sulle società agevolerebbe le attività transfrontaliere delle imprese residenti nell'Unione e renderebbe l'Unione stessa un luogo più competitivo per gli investimenti internazionali⁵⁹. La proposta del 2011 aveva soprattutto l'obiettivo di facilitare la crescita delle attività commerciali all'interno dell'Unione. Oltre a questo obiettivo una CCCTB può essere molto efficace anche per un miglior funzionamento del mercato contrastando meccanismi di elusione fiscale. In tale ottica il rilancio di una CCCTB sarebbe il più indicato sia per agevolare le attività all'interno del mercato sia in un'ottica di lotta all'elusione fiscale.

Per raggiungere tale scopo si dovrebbe in primis attuare delle norme per il raggiungimento per una Base Imponibile Comune ai fini dell'imposta sulle società per poi passare alla fase del consolidamento.

⁵⁹ D. Canè, La proposta di Direttiva per una CCCTB: una analisi per principi, in "Rassegna Tributaria" n. 6 del 2012, pag. 1511.

- X. Alcuni settori individuati nei servizi finanziari e assicurativi, nel settore del petrolio e del gas quello delle spedizioni e del trasporto aereo hanno la necessità di una formula specifica per la ripartizione della base imponibile comune.
- XI. La presente Direttiva si basa sulla Direttiva 2016/685/UE relativa alla determinazione della base imponibile comune per calcolare l'imposta sulle società e riguarda il consolidamento dei risultati fiscali all'interno del gruppo. Occorre pertanto gestire l'interazione tra i due strumenti legislativi e permettere la transizione di alcuni elementi della base imponibile in alcuni elementi del quadro di gruppo. Fra questi elementi figurano in particolare la norma relativa sugli interessi la clausola dello switchover (imposizione dell'unione europea dei redditi esteri se sono stati tassati al di sotto di un determinato livello del paese di origine ed in mancanza di un trattato fiscale efficace dagli effetti analoghi con tale paese) la normativa sulle società estere controllate nonché i disallineamenti da ibrido.
- XII. Il garante europeo della protezione dei dati ha stabilito che qualsiasi trattamento di dati personali applicato alla presente direttiva deve essere conforme anche alle direttive nazionali. Affinché si possa integrare o modificare elementi non essenziali nella presente Direttiva dovrebbe essere delegato alla Commissione il potere di adottare atti riguardo i seguenti aspetti:
- Tener conto delle modifiche apportate alla legislazione degli Stati membri riguardanti le forme societarie e le imposte sul reddito delle società
 - Stabilire definizioni aggiuntive
 - Completare la norma sulla limitazione della deducibilità degli interessi per combattere meglio i rischi di elusione fiscale che possono emergere all'interno di un gruppo
- XIII. Obiettivi della presente Direttiva riguardano il funzionamento del mercato interno contrastando le pratiche di elusione fiscale internazionale e facilitare l'espansione delle imprese all'interno dell'unione; tali obiettivi non possono essere raggiunti con l'azione dei singoli governi che agiscono in maniera scoordinata tra loro. Proprio in questi casi la commissione può intervenire in base al principio di sussidiarietà in base all'art. 5 del trattato dell'Unione europea. Pertanto la presente direttiva si limita a quanto necessario per conseguire questi obiettivi considerando

soprattutto che il suo ambito di applicazione obbligatorio è riservato ai gruppi che superano determinate dimensioni.

XIV. Al fine di garantire condizioni uniformi per l'esecuzione della presente Direttiva, la Commissione dovrebbe avere competenze di esecuzioni riguardanti:

- L'adozione annuale di un elenco di forme societarie di paesi terzi che sono simili alle forme societarie di cui all'allegato 1 e 2
- L'adozione di atti che stabiliscono norme dettagliate sul calcolo dei fattori lavoro attività e fatturato, sull'allocazione dei dipendente e del monte retribuzioni.
- Adozione di un atto che introduca una modulistica standard per la notifica della creazione di un gruppo
- L'adozione di norme sulla presentazione elettronica della dichiarazione dei redditi consolidata e sui moduli delle varie dichiarazioni.

XV. **Prevenzione dell'elusione e delle esenzioni fiscali:** L'esenzione fiscale in favore delle cessioni di azioni non è consentita se viene illegittimamente estesa a vendite di attività diverse dalle azioni. Questo capita quando le attività vengono trasferite all'interno del gruppo senza implicazioni fiscali. La Direttiva riporta due esempi:

- (1) - L'attività viene spostata all'interno del gruppo in una società che è prossima alla vendita, eludendo il fisco in quanto non viene riconosciuta la vendita dell'attività ma una cessione d'azienda che gode di esenzione fiscale.
- (2) - L'attività residente nel paese A viene trasferita nella società B all'interno del gruppo residente in uno Stato con tassazione minore, successivamente viene venduta al di fuori del gruppo durante lo stesso periodo fiscale o quello successivo così da avere un'incidenza fiscale minore.

In tali casi per evitare l'elusione, l'attività viene tassata come se non fossero mai avvenuti i trasferimenti all'interno del gruppo, quindi secondo la tassazione vigente nello Stato di residenza storico dell'attività.

CAPITOLO 4 – PRINCIPI CONTABILI E FISCALI CCCTB

Nel presente capitolo andremo ad illustrare in primis il calcolo della base imponibile comune (CCTB), come previsto dalla Direttiva 685/2016 per poi esaminare nel dettaglio i vari aspetti del consolidamento dalla costituzione dei gruppi agli aspetti di carattere amministrativo come ad esempio la presentazione della dichiarazione dei redditi di gruppo. Il tutto dopo aver stabilito la correlazione tra i principi contabili internazionali e quelli fiscali.

Le proposte di direttiva sulla base imponibile comune sull'imposta delle società COM (2016) 683 e COM(2016) 685 costituiscono le due progressive fasi di una riforma unica finalizzata a realizzare un regime di tassazione di società a livello dell'Unione. L'applicazione delle 2 direttive ha come base giuridica l'articolo 115 del trattato di funzionamento dell'Unione europea (TFUE) ai sensi del quale *“il consiglio deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del parlamento europea e del comitato economico e sociale, stabilisce Direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamenti ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione e sul funzionamento del mercato interno”*⁶⁰.

L'intervento dell'Unione europea su questo campo di applicazione era necessario in virtù della natura transnazionale dei fenomeni che si vogliono contrastare, in particolare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva. Inoltre l'intervento dell'Unione migliorerebbe sia la mobilità dei capitali che la distorsione del mercato al fine anche di un ravvicinamento dei regimi d'imposta delle società dell'Unione, ristabilendo un collegamento tra tassazione e creazione di valore in ogni paese dell'Unione⁶¹.

La conseguenza immediata dell'approvazione della Direttiva su gruppi di imprese di dimensioni considerevoli comporta la cessazione dell'applicazione del diritto nazionale in materie di imposta sul reddito delle società in quanto come si è più volte specificato i controlli

⁶⁰ Dossier europei, “Base imponibile comune per l'imposta sulle società: Proposte CCTB e CCCTB”, gennaio 2017, pag. 10.

⁶¹ Una definizione di “stabile organizzazione” è offerta dall'articolo 5 della proposta della CCTB(COM(2016)685), ai sensi del quale si considera che un contribuente abbia, ai fini fiscali, una stabile organizzazione in uno Stato membro diverso da quello in cui è residente quando “dispone di un posto fisso nell'altro Stato membro tramite il quale svolge, integralmente e parzialmente, la sua attività”. A titolo esemplificativo l'articolo 5 cita una sede di direzione, una succursale, un ufficio, una fabbrica, un'officina, una miniera o simili, specificando che “un cantiere o un progetto di costruzione o installazione costituisce una stabile organizzazione solo se dura più di dodici mesi”.

e quindi gli accertamenti fiscali verrebbero promossi solo dai paesi dove è stabilita la società “Madre”.

4.1 Principi contabili CCCTB

Ai fini della determinazione della CCCTB assume un valore fondamentale la determinazione dei principi generali contabili e fiscali applicabili uniformemente in tutti gli stati membri. In riferimento ai principi contabili, la Commissione sin dal 2001 aveva già espresso la volontà di prendere a modello “*i principi comuni in una prospettiva internazionale*” riferendosi evidentemente ai principi contabili IAS/IFRS che ormai hanno assunto un ampio riconoscimento nell’ordinamento Comunitario sia attraverso il loro recepimento in Regolamenti e Direttive che ad opera dell’International Accounting Standards Board (IASB)⁶².

Nel 2003 la Commissione⁶³ si è posta il problema del collegamento tra la CCCTB e i Principi contabili internazionali(IAS/IFRS) in un documento dal titolo “*IAS come punto di partenza?*”.

Successivamente nel 2004 con la creazione dei gruppi di lavoro che avevano come oggetto lo sviluppo della CCCTB, si è proceduto ad approfondire il tema relativo alla possibilità di utilizzare le regole di valutazione insite nei principi contabili internazionali quali criteri di determinazione dell’imponibile fiscale.

La Commissione con il documento 157/2006⁶⁴ ha dichiarato che non vincolerà la direttiva CCCTB ai principi contabili internazionali, ma allo stesso tempo spiega che questi posso

⁶² A. Saccone, la base imponibile consolidata comune (CCCTB): Una sfida per la fiscalità europea, in “*innovazionediritto*”, 22 giugno 2005.

⁶³ Cfr.COM(2003)726 nella quale la Commissione rileva che, per la realizzazione di una base imponibile comune UE, le disposizioni contabili sono determinanti. I Principi contabili internazionali rappresentano sicuramente un’essenziale punto di partenza che consente di avviare il processo di riconciliazione dei vari sistemi tributari, i quali generano altrettanti distinti criteri di determinazione della base imponibile.

⁶⁴ Doc.com(2006), n157 del 5 aprile 2006 “ implementing the Community lisbon programme:progress to date implementing and next step towards a common consolidated tax base.

essere utilizzati come supporto e interpretazione per la determinazione di categorie da prendere in esame⁶⁵.

Inoltre ciò che si evince dalla comunicazione della Commissione è l'intenzione di stabilire un legame indissolubile tra il risultato di esercizio tra il punto di vista civilistico e la determinazione della base imponibile comune. In altre parole il modello comune previsto dalla Commissione europea facendo proprio il principio di dipendenza del reddito fiscale dal reddito civilistico contabile, determina che il secondo assuma le categorie del primo quali indice della forza contributiva dell'impresa, determinando quindi a livello comunitario un *unicum* tra principi contabili e imponibili fiscali⁶⁶. In materia fiscale è sorta la necessità di creare un quadro di riferimento necessario alla definizione dei principi fiscali di carattere generale che siano in linea con il principio di capacità contributiva (equità orizzontale e verticale efficienza semplicità trasparenza, flessibilità), anche in riferimento al framework IAS⁶⁷.

I principi fiscali generali sono:

- a) L'equità verticale: Il carico fiscale deve essere suddiviso in base alla "capacità contributiva"
- b) L'equità orizzontale: questo principio spiega che se due contribuenti si trovassero nelle stesse condizioni economiche avrebbero diritto ad un ugual trattamento fiscale, (questo dovrebbe garantire la corretta allocazione della base imponibile fiscale tra gli Stati membri)
- c) L'efficienza: la tassazione dovrebbe essere neutrale rispetto ad un investimento che l'impresa vuole porre in essere; l'investimento deve essere fatto per convenienza economica non fiscale
- d) L'effettività: Tale principio consiste nella capacità della base imponibile di conseguire gli obiettivi cui è preposta
- e) La semplicità, trasparenza e certezza, dove per semplicità si intende che il calcolo della base imponibile debba comportare i minor costi amministrativi possibili, sia

⁶⁵ IAS/IFRS perciò saranno usate solo come uno strumento di progettazione di base, perché forniscono un linguaggio comune e alcune definizioni comuni.

⁶⁶ Cfr A. Visconti, L'introduzione degli IAS/IFRS nelle imprese italiane: Scenari interni e prospettive di sviluppo, in "innovazionediritto", art. 3 Pubblicazione n.5, del 2009.

⁶⁷ Cfr. A. Saccone, la base imponibile consolidata comune (CCCTB): Una sfida per la fiscalità europea, in "innovazionediritto", 22 giugno 2005.

per quanto riguarda le amministrazioni fiscali sia per le imprese. La trasparenza e la certezza invece consentono alle imprese di predisporre un corretto piano di business

- f) La consistenza e la coerenza: in base a tali principi spiegano che le transazioni che hanno lo stesso risultato economico dovrebbero ricevere anche lo stesso trattamento fiscale
- g) La flessibilità: La base imponibile dovrebbe adattarsi ai continui cambiamenti del mercato, ma il problema reale è che con una base imponibile unica rischia di perdere la flessibilità rispetto ai sistemi nazionali
- h) L'applicabilità: le norme che si adottano devono essere di facile applicazione.

Questi principi fiscali come detto, sono in stretta correlazione con i principi contabili, che sono:

- a) Principio della competenza e della forma: le operazioni vengono contabilizzate nel momento nel periodo a cui si riferiscono, per competenza economica non finanziaria;
- b) Principio della comprensibilità, responsabilità e rappresentazione veritiera e corretta, neutralità: Si tratta di principi essenziali per la determinazione di una base imponibile comune;
- c) Principio della rilevanza: delle operazioni sono rilevanti qualora la propria omissione possa dare una non corretta interpretazione del bilancio e possa spingere a influenzare gli stakeholder. Ai fini fiscali questo principio è utile quando le informazioni sono rilevanti per se incidono sull'ammontare fiscale degli utili disponibile;
- d) La prevalenza della sostanza sulla forma: individuare l'operazione per quello che nella sostanza è non secondo la propria forma giuridica;
- e) Principio della prudenza: questo principio spiega che le componenti di reddito devono avere una valutazione che né li sovrastimi né li sottostimi al fine di evitare dei fenomeni meccanicistici creati dall'impresa per erodere e sottostimare l'imponibile da tassare;
- f) La legalità: tale principio implica che il sistema CCCTB dovrà rispettare i principi giuridici che regolano l'esercizio del potere impositivo nei vari stati membri.

4.2 Calcolo della base imponibile (CCTB)

Prima di procedere alla descrizione del procedimento previsto dalla Direttiva 683 sul consolidamento è opportuno richiamare i principi illustrati nella Direttiva 685/2016 (CCTB) relativamente al calcolo della base imponibile in quanto propedeutica alle norme previste nella Direttiva 683/2016.

Nel calcolare la base imponibile, i profitti e le perdite sono contabilizzati solo al momento della loro realizzazione. La determinazione della base imponibile avviene in modo uniforme ed è calcolata per ciascun esercizio fiscale la cui durata è di 12 mesi.

La base imponibile è calcolata sottraendo dai ricavi i ricavi esenti, i costi deducibili e le altre voci deducibili.

Sono da escludere dalla base imponibile i seguenti ricavi:

- I contributi ricevuti per l'acquisizione, la costruzione o il miglioramento delle attività immobilizzate
- I proventi derivanti dalla cessione di paniere di attività di cui articolo 37 della 685/2016⁶⁸
- Le plusvalenze generate da cessioni di azioni purché il contribuente abbia mantenuto una partecipazione minima del 10 % del capitale e del 10% dei diritti di voto della società nel corso dei 12 mesi precedenti la cessione ad eccezione dei proventi derivanti dalla cessione di azioni detenute ai fini della negoziazione
- Distribuzione di profitti ricevuti, a condizione che il contribuente abbia mantenuto una partecipazione minima del 10% del capitale della società distributrice per 12 mesi consecutivi, ad eccezione della distribuzione degli utili derivanti da azioni detenute ai fini della negoziazione

⁶⁸ Direttiva 2016/685/UE, Articolo 37 paragrafi 1, 2, 3, "Paniere di attività":

1. Le attività immobilizzate diverse da quelle di cui agli articoli 33 e 38 sono ammortizzate insieme in un paniere di attività ad un tasso annuo del 25% del valore ammortizzabile.

2. Il valore ammortizzabile del paniere di attività al termine dell'esercizio fiscale è pari al suo valore a fini fiscali al termine dell'esercizio fiscale precedente, aggiustato in funzione delle attività che entrano ed escono dal paniere durante l'esercizio in corso. I costi di acquisto o di costruzione e i costi di miglioramento delle attività sono aggiunti al valore ammortizzabile, mentre i proventi di una cessione di attività ed eventuali risarcimenti ricevuti per la perdita o la distruzione di un'attività sono dedotti.

3. Se il valore ammortizzabile calcolato conformemente al paragrafo 2 è negativo, vi si aggiunge l'importo necessario per arrivare a zero. Lo stesso importo è aggiunto alla base imponibile.

- Il reddito di una stabile organizzazione ricevuta dal contribuente nello Stato membro in cui esso è residente ai fini fiscali.

Sono deducibili i seguenti costi:

- Costi sostenuti dal contribuente per assicurarsi i redditi, compresi i costi di R&S e i costi sostenuti per raccogliere capitali (equity) o reperire prestiti per lo svolgimento dell'attività
- Per quanto riguarda i costi di R&S il contribuente può dedurre un ulteriore 50%, che si riducono al 25% se sono superiori ai 20 milioni di euro
- Qualora riguardi un'impresa non quotata con meno di 50 dipendenti e con un fatturato annuo inferiore a 10 milioni di euro e non registrata da più di cinque anni il contribuente può dedurre un ulteriore 100% dei costi di cui sopra. Inoltre la società non deve esser nata a seguito di una fusione e non deve avere imprese consociate
- Gli Stati membri possono prevedere la deduzione di donazioni ad enti caritatevoli.

Rientrano tra le voci non deducibili le seguenti:

- La distribuzione di profitti e i rimborsi del patrimonio netto
- Il 50% delle spese di rappresentanza fino alla concorrenza di un importo che non superi una percentuale dei ricavi dell'esercizio
- Trasferimento a riserva degli utili non distribuiti
- L'imposta sul reddito della società
- Le ammende e le sanzioni, comprese penali per ritardato pagamento dovute ad un autorità pubblica per violazioni della legislazione
- Le donazioni e i doni non previste dalla normativa nazionale
- Perdite subite da una stabile organizzazione in un paese terzo

Discorso a parte va effettuato per la deducibilità degli interessi. Infatti gli oneri finanziari sono deducibili fino alla concorrenza degli interessi o di altri ricavi imponibili da attivi finanziari ricevuti dal contribuente.

Gli oneri finanziari eccedenti sono deducibili nell'esercizio fiscale in cui sono sostenuti fino al 30% dell'utile contabilizzato dal contribuente prima del calcolo di interessi, imposte, svalutazioni e ammortamenti, e comunque per un importo massimo di 3 milioni di euro. Tale limite si innalza a 5 milioni qualora si tratti di un gruppo consolidato aderente alla CCCTB.

Gli oneri finanziari eccedenti sono integralmente deducibili se sono sostenuti per prestiti ottenuti prima della data dell'accordo su tale Direttiva oppure se sono finalizzati per prestiti utilizzati per finanziare infrastrutture pubbliche a lungo termine, quando i redditi, le attività, gli oneri finanziari e il gestore del progetto sono tutti all'interno dell'Unione europea. Tale limite non si applica alle imprese finanziarie.

I ricavi sono contabilizzati nel momento in cui è sorto il diritto di riceverli indipendentemente dal fatto che siano stati effettivamente riscossi. Qualora si tratti di contratti pluriennali come la costruzione di un aereo, oppure di una nave, faranno parte del calcolo della base imponibile solo per la quota di completamento nell'esercizio fiscale del contratto stesso, che viene calcolata in base al rapporto dei costi sostenuti e i costi complessivi stimati. Per essere riconosciuto come contratto a lungo termine dovrà superare la durata di dodici mesi.

Analogamente un costo è considerato deducibile nel momento in cui è sorta l'obbligazione di effettuare il pagamento e l'importo dell'obbligazione può essere quantificata in maniera oggettiva.

I costi relativi o alla costruzione di attività materiali immobilizzate di cui articolo 38⁶⁹ 685/2016 sono deducibili per intero nell'esercizio fiscale dove queste siano cedute solo se i proventi della cessione sono inclusi nella base imponibile

L'importo dei costi deducibili nell'esercizio fiscale è aumentato delle rimanenze all'inizio dell'esercizio e decurtato delle rimanenze alla fine dello stesso esercizio, ad eccezione delle rimanenze dovute a contratti a lungo termine. La valutazione del magazzino è possibile effettuarla in diversi metodi come il FIFO (first-in first-out), LIFO (last-in first-out) il metodo del costo medio ponderato.

Per quanto riguarda le attività finanziarie la Direttiva spiega che possono essere riconosciute come tali solo se sono state acquisite al fine di rivenderle o acquistarle a breve e che facciano parte di un più ampio portafoglio dove la gestione dello stesso è rivolta all'ottenimento di un profitto (scopo lucrativo). I proventi o i costi di tali strumenti di negoziazioni vanno ad

⁶⁹ Direttiva 2016/685/UE, Articolo 38, "Attività non soggette ad ammortamento"

Le seguenti attività non sono soggette ad ammortamento:

(a) attività materiali immobilizzate non soggette a deterioramento fisico e obsolescenza quali terreni, oggetti d'arte, pezzi d'antiquariato o gioielli;

(b) attività finanziarie.

incrementare o diminuire la base imponibile. Qualora si ricevano delle distribuzioni di profitti queste non godranno neanche dell'esenzione dovuta dall'articolo 8 lettera d)⁷⁰ della Direttiva.

Se le attività o passività finanziarie non vengono più detenute ai fini di negoziazione ma come attività immobilizzate, il loro valore che sia quello relativo all'inizio dell'anno finanziario o se comprata successivamente al valore di acquisto, concorrerà alla determinazione della base imponibile. Concorreranno alla determinazione della base imponibile anche quelle attività e passività immobilizzate che cambiano natura diventando strategiche (di negoziazione) per il loro valore di mercato all'inizio dell'anno finanziario.

È riconosciuto come deduzione alla base imponibile la quota accantonata a fondo per un obbligazione presente e futura di probabile accadimento, per importi su cui si possa basare una stima affidabile e che derivi da un contratto, da una normativa, da un atto amministrativo e da altre disposizioni di legge. Se il fondo si riferisce ad un obbligazione che interessa un periodo superiore all'esercizio fiscale, l'accantonamento sarà distribuito proporzionalmente sulla durata stimata dell'operazione. Alla fine di ogni anno fiscale dovrà essere riesaminato il valore residuale del fondo al fine di verificare se necessitano aggiustamenti di valore, tenendo in considerazione nel calcolo della base imponibile le deduzioni avvenute negli esercizi fiscali precedenti. Non sono deducibili i fondi che derivano da un aumento dei costi futuri o perdite potenziali.

L'articolo 25 della Direttiva disciplina la deduzione per i crediti irrecuperabili, stabilendo che un credito può essere detratto dalla base imponibile se il contribuente ha adottato tutti i provvedimenti per ottenere il pagamento del credito.

Pertanto la deducibilità sarà ammessa se ad esempio i costi di recupero siano sproporzionati rispetto al credito, o se il debitore sia stato dichiarato insolvente o sia stata avviata un'azione legale o sia stata incaricata un'agenzia di recupero crediti.

Qualora un credito dedotto in precedenza venga successivamente incassato l'importo recuperato è aggiunto alla base imponibile dell'anno di regolamento.

⁷⁰Direttiva 2016/685/UE, Articolo 8, "Ricavi esenti":

(d) distribuzioni di profitti ricevute, a condizione che il contribuente abbia mantenuto una partecipazione minima del 10% del capitale o del 10% dei diritti di voto della società distributrice per 12 mesi consecutivi, ad eccezione delle distribuzioni di profitti derivanti da azioni detenute a fini di negoziazione conformemente all'articolo 21, paragrafo 4, e delle distribuzioni di profitti ricevute da imprese di assicurazione vita conformemente all'articolo 28, lettera c);

Nella Direttiva all'articolo 33 vengono determinate le quote di ammortamento a secondo della vita utile delle attività immobilizzate e precisamente:

- 40 anni per gli edifici commerciali, uffici ed altri beni immobili utilizzati dalla società
- 25 anni per gli edifici industriali
- 15 anni per le attività immobilizzate di lunga durata diverse dalle precedenti
- 8 anni per le attività materiali di media durata
- 15 anni per le attività immateriali immobilizzate oppure il periodo per il quale l'attività beneficia di una protezione giuridica

4.3 Il consolidamento

Il consolidamento delle basi imponibili così come previsto dalla direttiva della CCCTB determina una semplificazione amministrativa in capo ai gruppi interessati in quanto da un lato offre la possibilità di compensare profitti e perdite e dall'altro l'eliminazione dei costi di compliance alle normative in materia di transfer pricing⁷¹.

La principale caratteristica della CCCTB è proprio quella di garantire l'imposizione sul risultato netto di utili e perdite di vari membri di un gruppo societario. Di conseguenza non rileva dove i profitti e le perdite sono sorti in quanto il risultato di tutto il gruppo è visto come una singola entità che costituisce la base imponibile.

Il metodo di ripartizione della base imponibile previsto dalla Direttiva utilizza pertanto meccanismi di ripartizione del reddito secondo criteri diversi da quello dei profitti e delle perdite, ma utilizza parametri quali il fatturato totale, i salari ed il patrimonio.

La CCCTB ha anche la finalità di risolvere i problemi di doppia imposizione economica internazionale, all'interno dell'Unione europea⁷² in quanto mira a prevedere il calcolo del

⁷¹ Con la CCCTB non c'è più la necessità di applicare al transfer pricing il principio dell'arm's length tra imprese che potranno consolidare profitti e perdite nello stesso gruppo. I profitti e le perdite totali dei gruppi consolidati verranno allocati tra gli stati membri secondo la formula allocata in Direttiva. Vedi CCCTB working group, CCCTB/WP/041/doc/en del 5 dicembre 2006.

⁷² L. Tosi e R. Baggio, Lineamenti di diritto tributario internazionale, CEDAM, 2016. pag.7 e ss "La doppia imposizione giuridica internazionale si verifica nel caso in cui uno stesso reddito, bene o atto può formare oggetto di imposizione fiscale in più stati. La doppia imposizioni crea per 2 principali ragioni delle distorsioni:

reddito o di una perdita una sola volta in modo da garantire un'imposizione netta all'interno del sistema stesso e a risolvere il problema della doppia residenza secondo regole comuni. In effetti la doppia imposizione giuridica internazionale è spesso mitigata attraverso le convenzioni fiscali bilaterali, ma l'applicazione di tali trattati è complessa e di difficile interpretazione, con conseguenti conflitti fiscali tra gli stati e tra questi ed i contribuenti.

Come già detto in precedenza la base imponibile consolidata deve essere applicata obbligatoriamente dal gruppo di imprese con fatturato complessivo superiore a 750 milioni di euro con possibilità per quelle che non raggiungano tale quota di applicarle volontariamente.

Sarà l'impresa "madre" ad occuparsi del consolidamento del proprio bilancio con quelle delle loro "figlie", che possono essere definite tali solo nel momento in cui la società "Madre" detenga almeno più del 50% dei diritti di voto in assemblea, diritti di proprietà riguardanti capitale o diritti su profitti superiori al 75%. Al raggiungimento di tale soglie la società "Madre" si considera la detenente del 100% dei diritti della società figlia.

Per poter definire il gruppo di un contribuente residente e costituito da:

- Tutte le sue stabili organizzazioni ubicate in altri paesi dell'UE
- Tutte le stabili organizzazioni ubicate nell'UE appartenenti alle sue società figlie qualificate residenti in un paese terzo
- Tutte le sue società figlie qualificate residenti in uno o più paesi dell'UE
- Altri contribuenti residenti che siano società figlie qualificate della stessa società che è residente nel paese terzo e che soddisfa le condizioni necessarie.

L'effetto del consolidamento comporterà la determinazione di una base imponibile consolidata e sarà ripartita tra i membri del gruppo in ogni esercizio fiscale sulla base di una formula per determinarne la percentuale assegnata agli stessi membri del gruppo.

-
- a) Ragioni economiche in quanto dissuade gli operatori a compiere attività e economiche che interessano più Stati, con danno al commercio internazionale;
 - b) Per ragioni di equità, perché ad esempio chi produce ricchezza in due Stati può essere costretto a subire una doppia imposizione mentre chi opera solo entro i confini nazionali non deve affrontare questa problematica.

Accordi che mirano ad eliminare la doppia imposizione sono stati conclusi tra molti Stati nel corso degli ultimi cinquant'anni. L'Italia ha stipulato una settantina di accordi con altrettanti paesi. Esistono due criteri per evitare la doppia imposizione fiscale: il criterio dell'esenzione e il criterio del credito d'imposta. Con il criterio dell'esenzione ei redditi prodotti all'estero da un residente sono esentati dall'imposta nello stato di residenza, a differenza del criterio del credito d'imposta che è il più usato e che consente al residente di detrarre dall'imposta nazionale quella pagata in un altro stato per il medesimo reddito. Tuttavia questo meccanismo ha un limite: L'imposta estera detraibile non può superare quella nazionale".

Il contribuente per partecipare al consolidamento oltre a rispettare le soglie descritte nell'articolo 5 della Direttiva 683/2016, deve far sì che il possesso di tali soglie venga detenuto dalla società "Madre" per l'intero esercizio fiscale. La Direttiva prevede un periodo minore dell'intero anno fiscale per l'entrata nel gruppo del contribuente, questo avviene se le soglie stabilite dall'articolo 5 vengono rispettate per almeno 9 mesi consecutivi. Se tali soglie non vengono più rispettate la società già dal giorno dopo non farà più parte del gruppo.

Ai fini della determinazione della base imponibile consolidata vengono eliminate le operazioni infragruppo mediante metodi di registrazioni uniformi in modo da essere immediatamente identificabili. Tale metodo si può modificare solo per valide ragioni commerciali e solo all'inizio di un esercizio fiscale. Fanno eccezione le imprese che sono nei settori della spedizione marittima e nel settore del petrolio e gas; in quest'ultimo il fatturato è attribuito al membro del gruppo quando ad esempio la produzione ha luogo nel paese terzo dove il membro del gruppo che effettua la produzione di petrolio e gas non mantiene una stabile organizzazione.

Sono inoltre eliminate le ritenute alla fonte sulle operazioni infragruppo.

4.4 Ingresso e uscita dal gruppo

Nel presente paragrafo andremo a trattare il caso in cui una società entri a far parte di un gruppo o ne esca, mettendo in evidenza le variazioni che può avere la base imponibile a seguito di alcuni eventi societari che andremo a descrivere, come la cessione di attività, il trattamento della ripartizione delle perdite nonché costi e ricavi sostenuti prima dell'entrata nel gruppo.

Nel caso in cui il contribuente entri a far parte del gruppo e sia proprietario di attività immobilizzate non ammortizzabili e provveda alla cessione delle stesse entro cinque anni dalla data d'ingresso del gruppo, si deve procedere all'adeguamento della percentuale di ripartizione della base imponibile assegnata al membro del gruppo che deteneva tale attività, aggiungendo i proventi di tale cessione a detta percentuale e deducendone i costi relativi. L'adeguamento avviene nell'esercizio fiscale in cui è avvenuta tale transazione. Analogo ragionamento deve essere effettuato per le attività finanziarie ad eccezione delle azioni

proprie e delle partecipazioni che danno luogo a redditi esenti da imposta. L'adeguamento non si effettua nel caso in cui il contribuente che entra nel gruppo provenga da un altro gruppo, che era soggetto alla Direttiva. Nel caso in cui la società cessa di esistere o di avere un'organizzazione stabile nello Stato membro la Direttiva considera che comunque l'impresa abbia un'organizzazione stabile in detto Stato ai fini dell'applicazione delle suddette norme.

I costi e i ricavi (riconosciuti in base alla Direttiva 2016/685/UE, articolo 22 paragrafi 2, 3)⁷³ acquisiti o sostenuti prima che le disposizioni della Direttiva vengano applicate al contribuente ma non erano ancora stati inclusi nella base imponibile a norma della legislazione nazionale sull'imposizione del reddito della società, sono aggiunti alla percentuale assegnata della base imponibile del membro del gruppo interessato oppure ad essa dedotti in conformità alle regole previste in materia del diritto nazionale. Inoltre i ricavi tassati nella legislazione nazionale prima che le disposizioni presenti nella Direttiva 683/2016 fossero applicabili al contribuente per un importo superiore a quello previsto dalla Direttiva stessa, sono dedotti dalla percentuale assegnata a tale membro del gruppo nel primo esercizio fiscale di applicazione della presente Direttiva.

Tale deduzione nel caso in cui non sia sufficiente il recupero nel primo esercizio fiscale, verranno recuperati nell'esercizio successivo.

Gli accantonamenti⁷⁴ e le perdite per crediti inesigibili⁷⁵ sono deducibili solo se derivano

⁷³Direttiva 2016/685/UE, Articolo 22 paragrafi 2, 3, "Contratti a lungo termine"

2. In deroga all'articolo 16, i ricavi derivanti da un contratto a lungo termine sono considerati acquisiti per l'importo corrispondente alla parte del contratto a lungo termine che è stata completata nell'esercizio fiscale interessato. La percentuale di completamento del contratto a lungo termine è determinata in base al rapporto tra i costi di tale esercizio e i costi complessivi stimati.

3. I costi inerenti ai contratti a lungo termine sono deducibili nell'esercizio fiscale in cui sono sostenuti.

⁷⁴ Direttiva 2016/685/UE, Articolo 23, "Accantonamenti"

1. In deroga all'articolo 17, qualora alla fine di un esercizio fiscale sia accertato che il contribuente ha un'obbligazione giuridica, o una probabile obbligazione giuridica futura, derivante dalle attività o operazioni svolte in tale esercizio fiscale o in precedenti esercizi fiscali, sono deducibili gli importi risultanti da tale obbligazione che possano essere stimati in modo affidabile, purché sia previsto che il regolamento finale dell'importo dia luogo ad un costo deducibile.

Ai fini del presente articolo, un'obbligazione giuridica può derivare:

- (a) da un contratto;
- (b) dalla normativa;
- (c) da un atto amministrativo di natura generale o indirizzato a un contribuente specifico;
- (d) da altre disposizioni di legge.

Qualora l'obbligazione si riferisca ad un'attività od operazione che continuerà nei futuri esercizi fiscali, l'accantonamento è distribuito proporzionalmente sulla durata stimata dell'attività o operazione. Gli accantonamenti a norma del presente articolo sono riesaminati e aggiustati alla fine di ciascun esercizio fiscale.

da operazioni svolte dopo che le norme previste dalla presente Direttiva sono divenute applicabili al contribuente.

I ricavi che sono considerati acquisiti prima che il contribuente diventi soggetto alle norme della presente direttiva ma che non erano stati inclusi nella base imponibile della legislazione nazionale sul calcolo del reddito delle società applicabile precedentemente al contribuente,

Nel calcolare la base imponibile negli esercizi fiscali futuri si tiene conto degli importi già dedotti a norma del presente articolo.

2. Un importo stimato affidabile di cui al paragrafo 1 è la spesa prevista necessaria per regolare l'obbligazione giuridica corrente alla fine dell'esercizio fiscale, purché la stima sia basata su tutti i fattori rilevanti, compresa l'esperienza passata della società, del gruppo o del settore. Nella stima dell'importo dell'accantonamento si applicano le disposizioni seguenti:

- (a) si tiene conto di tutti i rischi e di tutte le incertezze; l'incertezza non giustifica tuttavia la creazione di accantonamenti eccessivi;
- (b) se la durata dell'accantonamento è pari o superiore a 12 mesi e non vi è alcun tasso di sconto convenuto, l'accantonamento è scontato alla media annua del tasso Euribor (Euro Interbank Offered Rate) per le obbligazioni con una scadenza di 12 mesi, pubblicato dalla Banca centrale europea, nell'anno civile nel corso del quale termina l'esercizio fiscale;
- (c) si tiene conto di eventi futuri che possano essere ragionevolmente previsti;
- (d) si tiene conto di vantaggi futuri direttamente connessi all'evento che ha dato origine all'accantonamento.

3. Gli accantonamenti non sono dedotti nei seguenti casi:

- (a) perdite potenziali;
- (b) futuri aumenti dei costi.

⁷⁵ Direttiva 2016/685/UE, Articolo 25, "Deduzione per crediti irrecuperabili"

1. È consentita una deduzione per un credito irrecuperabile qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- (a) al termine dell'esercizio fiscale il contribuente ha adottato tutti i provvedimenti ragionevoli, indicati al paragrafo 2 del presente articolo, per ottenere il pagamento ed è probabile che il debito non verrà saldato integralmente o parzialmente; o il contribuente ha un gran numero di crediti omogenei che derivano tutti dallo stesso settore di attività economica ed è in grado di stimare ragionevolmente l'importo del credito irrecuperabile su base percentuale, purché il valore di ciascun credito omogeneo sia inferiore allo 0,1% del valore di tutti i crediti omogenei. Per ottenere una stima affidabile il contribuente tiene conto di tutti i fattori rilevanti, compresa l'esperienza passata;
- (b) il debitore non ha un rapporto con il contribuente di cui all'articolo 3, né il debitore e il contribuente sono imprese consociate di cui all'articolo 56. Se il debitore è una persona fisica, il debitore, il coniuge o un parente in linea ascendente o discendente non partecipa alla gestione o al controllo del contribuente né, direttamente o indirettamente, al suo capitale, secondo quanto disposto all'articolo 56;
- (c) non è stata reclamata alcuna deduzione a norma dell'articolo 39 in relazione al credito irrecuperabile;
- (d) qualora il credito irrecuperabile si riferisca ad un credito commerciale, un importo corrispondente al credito è incluso come ricavo nella base imponibile.

2. Nel determinare se siano stati adottati tutti i provvedimenti ragionevoli per ottenere il pagamento, si tiene conto degli elementi di cui alle lettere da a) a e), purché siano basati su prove oggettive:

- (a) se i costi del recupero siano sproporzionati rispetto al credito;
- (b) se vi siano prospettive di un reale recupero;
- (c) se sia ragionevole, date le circostanze, attendersi che il contribuente persegua il recupero;
- (d) il lasso di tempo trascorso dalla data di scadenza dell'obbligazione;
- (e) se il debitore sia stato dichiarato insolvente o sia stata avviata un'azione legale o sia stata incaricata un'agenzia per il recupero crediti.

3. Qualora un credito dedotto in precedenza in quanto irrecuperabile venga regolato, l'importo recuperato è aggiunto alla base imponibile dell'anno del regolamento.

sono aggiunti alla percentuale assegnata a tale membro del gruppo in conformità alle regole temporali previste dalla legislazione nazionale.

I costi sostenuti dopo che le norme della presente Direttiva sono divenuti applicabili al contribuente ma relativamente ad operazioni svolte prima e per le quali non era stata effettuata alcuna deduzione nella legislazione nazionale, sono deducibili a fronte della percentuale assegnata al membro interessato a meno che siano trascorsi non più di cinque anni dall'adesione al gruppo. Inoltre i costi sostenuti in base alla normativa nazionale sull'imposta sul reddito delle società che non erano ancora stati dedotti quando le disposizioni della Direttiva sono divenute applicabili al contribuente, sono deducibili solo a fronte della percentuale assegnata al membro del gruppo interessato per importi uguali ripartiti in cinque anni. Gli importi dedotti prima che le disposizioni della singola Direttiva divengono applicabili al contribuente non possono essere nuovamente dedotti.

Le perdite non compensate sostenute da un membro del gruppo prima che le disposizioni della Direttiva diventassero applicabili a detto membro del gruppo, possono essere compensate a fronte della percentuale assegnata a detto membro del gruppo se e nella misura in cui, ciò è previsto dalla legislazione nazionale applicabile sull'imposizione del reddito delle società.

Può accadere che il gruppo possa sciogliersi per varie ragioni, come la perdita del controllo delle società controllata dovuto al non rispetto dei requisiti minimi di controllo dovuto a percentuali di partecipazioni, la diminuzione del fatturato al di sotto dei limiti richiesti dalla Direttiva, la vendita della società controllata, e/o fallimento della stessa. Chiaramente l'esercizio fiscale di un gruppo termina quando il gruppo si scioglie.

Le eventuali perdite⁷⁶ non compensate del gruppo sono distribuite a ciascun membro del gruppo sulla base dei fattori di assegnazione applicabili nell'esercizio fiscale dello scioglimento; nel caso in cui un contribuente aderisce ad un altro gruppo le perdite sono riportate e compensate a fronte della percentuale assegnata al membro del gruppo interessato. In caso di uscita dal gruppo la quota parte delle perdite imputate al contribuente in uscita,

⁷⁶ Direttiva 2016/685/UE, Articolo 41, "Perdite"

1. Le perdite sostenute in un esercizio fiscale da un contribuente residente o da una stabile organizzazione di un contribuente non residente possono essere riportate e dedotte in esercizi fiscali successivi, salvo se altrimenti previsto dalla presente direttiva.

2. Una riduzione della base imponibile a seguito della considerazione di perdite di esercizi fiscali precedenti non può produrre un importo negativo.

vengono dedotte in base alla normativa prevista dalla legislazione nazionale sull'imposta sul reddito e delle società.

Se attività immobilizzate e non ammortizzabili sono cedute entro tre anni dall'uscita dal gruppo del contribuente che detiene la proprietà economica dell'attività, i proventi sono aggiunti alla base imponibile consolidata del gruppo nell'anno di cessione di tali attività.

La stessa normativa si applica alle attività finanziarie ad eccezione delle azioni proprie e delle partecipazioni.

Quando un contribuente è proprietario economico di una o più attività immateriali autoprodotte, lasci il gruppo, un importo pari ai costi sostenuti di tale attività di ricerca e sviluppo nei precedenti cinque anni è aggiunta alla base imponibile consolidata in essere alla fine dell'esercizio fiscale. Detti costi sono assegnati al contribuente uscente e ricadono nell'ambito di applicazione della legislazione nazionale sull'imposta sul reddito, qualora invece nel frattempo la società entri a far parte di un altro gruppo, tali costi verranno assegnati nell'esercizio fiscale di quest'ultimo.

4.5 Riorganizzazioni tra imprese

Una riorganizzazione delle imprese all'interno del gruppo o il trasferimento della sede legale di un contribuente non da origini a profitti o perdite ai fini della base imponibile consolidata comune.

Nel caso in cui a seguito di una riorganizzazione delle imprese facenti parte di un gruppo, tutte le attività di un contribuente siano trasferite ad un altro Stato membro in modo che il fattore attività risulti sostanzialmente modificato, le attività verranno riattribuite al contribuente che procede al trasferimento per un periodo massimo di cinque anni. Se il contribuente che procede al trasferimento cessa di esistere o di avere una stabile organizzazione nello stato membro, dal quale sono state trasferite queste attività, si considera che abbia una stabile organizzazione nello stato membro dove sono stati trasferite tali attività.

In caso di una riorganizzazione tra imprese, nel caso in cui uno o più membri del gruppo diventino parte di un altro gruppo, le perdite non compensate dal gruppo originario sono

allocate a ciascuno dei membri di questi ultimi sulla base dei pesi determinati nella formula di ripartizione della base imponibile prevista dal capo VIII della Direttiva 683/2016 applicabile alla fine dell'esercizio fiscale nel quale ha luogo la riorganizzazione.

Nel caso in cui due o più contribuenti procedano ad una fusione eventuali perdite non compensate in un gruppo sono allocate ai suoi membri in base ai pesi determinati e applicabili alla fine dell'esercizio fiscale nel quale avviene la fusione.

4.6 Operazioni tra il gruppo e altre entità

Nel caso in cui a seguito della cessioni di azioni un contribuente lasci il gruppo e abbia acquisito nell'esercizio fiscale precedente o corrente in un'operazione infragruppo attività immobilizzate, è esclusa l'esenzione su tale operazione, a meno che non venga dimostrato che le operazioni infragruppo siano state eseguite per ragioni commerciali.

L'importo escluso dall'esenzione corrisponde al valore di mercato delle attività immobilizzate al momento in cui il contribuente esce dal gruppo al netto del valore delle attività immobilizzate detenute precedentemente. Se le azioni vengono cedute ad un contribuente non residente, si considera che il valore di mercato delle attività al momento della cessione delle azioni meno il valore ai fini fiscali sia stato ricevuto dal contribuente che deteneva le attività prima delle operazioni infragruppo.

Il credito d'imposta relativo ai redditi percepiti dal gruppo è ripartito tra i membri del gruppo stesso in base alla formula relativa alla ripartizione della base imponibile consolidata. Il credito d'imposta di cui sopra è calcolato separatamente per ciascun Stato membro nonché per ciascun tipo di reddito, esso non può superare l'importo che deriva dall'assoggettamento del reddito attribuito ad un contribuente all'aliquota dell'imposta sul reddito delle società dello stato membro in cui il contribuente è residente ai fini fiscali.

Gli interessi ed i canoni versati da una società del gruppo ad un beneficiario all'esterno del gruppo stesso, possono essere soggetti ad una ritenuta d'imposta stabilita in base alla legislazione nazionale. La ritenuta è ripartita tra gli stati membri secondo la solita formula di ripartizione della base imponibile prevista dal capo VIII della Direttiva 683/2016.

4.7 Ripartizione della base imponibile consolidata comune per l'imposta delle società

Come detto in precedenza i redditi generati dalle società del gruppo, residenti nei vari Stati membri, determinano la base imponibile comune, che viene ripartita tramite una formula dove i pesi di ripartizione sono: Fatturato, monte retribuzione – N. dipendenti, Attività possedute dall'impresa nel gruppo.

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Cons'd tax base}$$

Ovviamente i calcoli per la ripartizione della base imponibile sono realizzati alla fine dell'esercizio fiscale del gruppo.

Se il contribuente principale o un'autorità competente ritiene che il conteggio effettuato in base alla formula di cui sopra risulti distorsivo e/o errato, può chiedere l'uso di un metodo alternativo. Tale metodo potrà essere utilizzato solo nel caso in cui tutte le autorità competenti lo accettino; in questo caso lo Stato membro dell'autorità tributaria principale informa la Commissione circa l'utilizzo di tale metodo.

Di seguito si riporta la descrizione dei fattori che compongono la formula.

Si può dire che il fattore lavoro è composto per metà dal rapporto tra il monte retribuzioni di un membro e il monte retribuzione del gruppo e per l'altra metà dal rapporto tra il numero dei dipendenti di un membro del gruppo e il numero totale dei dipendenti del gruppo. Ovviamente la retribuzione del singolo dipendente è inclusa nel monte retribuzione del membro del gruppo ed il dipendente stesso è allocato al fattore lavoro dello stesso membro del gruppo.

I dipendenti sono inclusi nel fattore lavoro dei membri del gruppo dal quale ricevono la retribuzione. Qualora i dipendenti svolgano la loro attività sotto il controllo di un membro del gruppo diverso da quello dal quale ricevono la retribuzione, tali dipendenti ed il monte retribuzione da questi percepiti vengono inclusi nel conteggio del fattore lavoro del membro

del gruppo da cui ricevono ordini⁷⁷. Il monte retribuzione include tutti i costi riconducibili ai dipendenti come salari, stipendi, bonus e contributi.

Il fattore attività è composto dal rapporto tra il valore medio di tutte le attività materiali immobilizzate di proprietà, in affitto e in leasing di un membro del gruppo ed il valore medio di tutte le attività materiali immobilizzate del gruppo. Nei cinque anni successivi all'adesione di un contribuente ad un gruppo, il suo fattore attività include anche i costi sostenuti per ricerca e sviluppo nei sei anni precedenti all'ingresso del gruppo. Un'attività è inclusa nel fattore del suo proprietario economico o di quello giuridico nel caso in cui non sia possibile identificare il primo. L'attività non effettivamente utilizzata dal proprietario economico è ricompresa nel fattore del membro del gruppo che la usa effettivamente purché rappresenti più del 5% del valore di tutte le attività immobilizzate del membro del gruppo che la usa effettivamente. Nel caso di leasing o di beni in affitto le attività sono ricomprese tra quelle del membro del gruppo, che è il locatario o l'affittuario del bene. I terreni e attività materiali immobilizzate e non ammortizzabili sono valutati al costo originario.

Un'attività materiale ammortizzabile è valutata alla media del suo valore compreso tra l'inizio e la fine dell'esercizio fiscale, così come il paniere delle attività immobilizzate previsto dalla Direttiva 2016/685/UE. Qualora un'impresa del gruppo abbia dato o ricevuto un bene in locazione o in leasing valuta tali attività otto volte il valore del canone annuo netto di affitto o leasing dovuto. Se un membro del gruppo vende un'attività ad un soggetto al di fuori del gruppo e tali attività erano entrate nella sua sfera di competenza a seguito di un trasferimento infragruppo effettuato negli ultimi due anni, questa verrà inclusa nel fattore attività del membro del gruppo che era storicamente proprietario del bene, questo significa che il trasferimento infragruppo va considerato come mai avvenuto.

Il terzo ed ultimo elemento che si deve tener conto per la determinazione della base imponibile consolidata comune è il fatturato, precisamente il rapporto tra il fatturato totale assegnato ad un membro del gruppo ed il fatturato totale del gruppo. Nel fatturato rientrano i proventi di tutte le vendite di bene e le prestazioni di servizi al netto degli sconti ed escludendo l'imposta sul valore aggiunto e gli altri tributi. Gli interessi, i dividendi i canoni e

⁷⁷ Art.33.2 della Direttiva 2016/685/UE: "Allocazione dei dipendenti e del monte retribuzioni":

Questa regola si applica soltanto nel caso in cui l'attività lavorativa ha una durata di almeno 3 mesi e i dipendenti interessati rappresentano almeno il 5 % dei dipendenti totali del membro del gruppo dal quale ricevono la loro remunerazione.

i proventi derivanti dalla cessione di attività immobilizzate esenti, sono escluse dal fatturato a meno che non si tratti di ricavi che derivino dal normale esercizio dell'attività economica. Non sono incluse nel fatturato le vendite dei beni e delle prestazioni di servizio infragrupo. Le vendite dei beni sono incluse nel fatturato del paese membro dove si conclude la spedizione o il trasporto dei beni all'acquirente, se non è possibile identificare il luogo le vendite sono attribuite al membro del gruppo situato nello Stato membro dove è stato localizzato l'ultima volta il bene. Analogo discorso vale per la prestazioni di servizi. Se le vendite dei beni o le prestazioni di servizi sono effettuate in un paese terzo o in uno Stato membro dove non ha sede alcun membro del gruppo, il valore viene incluso nel fatturato di tutti i membri del gruppo in proporzione ai loro fattori lavoro e attività. Qualora in uno Stato membro esista più di un membro del gruppo dove sono consegnati beni o servizi, le vendite verranno ripartite nel fatturato di tutti i membri del gruppo situati in tale Stato membro in proporzione ai fattori lavoro e attività.

La CCCTB prevede una specificità relativamente a particolari tipi d'impresa, quali enti finanziari, imprese di assicurazioni, petrolio e gas e spedizione marittima e trasporto aereo. Relativamente alla determinazione dei valori di attività e fatturato, infatti per quanto riguarda gli enti finanziari⁷⁸ così come specificato nella Direttiva 2016/685/UE all'art. 4 punto 29 lettere a) d) e) f) h) i) il fattore attività sarà pari al 10% del valore delle attività finanziarie

⁷⁸ Art.4.29 della Direttiva 2016/685/UE: "Impresa finanziaria", una delle seguenti entità:

a) un ente creditizio o un'impresa di investimento quale definita all'articolo 4, paragrafo 1, punto 1, della direttiva 2004/39/CE del Parlamento europeo e del Consiglio¹⁵, un gestore di fondi di investimento alternativi (GEFIA) quale definito all'articolo 4, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2011/61/UE del Parlamento europeo e del Consiglio¹⁶, o una società di gestione quale definita all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2009/65/CE del Parlamento europeo e del Consiglio;

(d) un ente pensionistico aziendale o professionale quale definito all'articolo 6, lettera a), della direttiva 2003/41/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, a meno che uno Stato membro abbia deciso di non applicare tale direttiva, in tutto o in parte, a detto ente conformemente all'articolo 5 della medesima direttiva, o il delegato di un ente pensionistico aziendale o professionale di cui all'articolo 19, paragrafo 1, della direttiva 2003/41/CE;

(e) un ente pensionistico che gestisce regimi pensionistici considerati come sistemi di sicurezza sociale di cui al regolamento (CE) n. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio e al regolamento (CE) n. 987/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, nonché qualsiasi soggetto giuridico istituito al fine di investire in tali regimi pensionistici;

(f) un fondo di investimento alternativo (FIA) quale definito all'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/61/UE, gestito da un GEFIA quale definito all'articolo 4, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2011/61/UE, o un FIA soggetto a vigilanza ai sensi del diritto nazionale;

(g) un OICVM quale definito all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2009/65/CE;

(h) una CCP quale definita all'articolo 2, punto 1, del regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio;

(i) un depositario centrale di titoli quale definito all'articolo 2, paragrafo 1, punto 1, del regolamento (UE) n. 909/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio;

escludendo le azioni proprie e le partecipazioni che generano redditi esenti da imposta; tali attività finanziarie includono le attività detenute ai fini di negoziazione.

Per quanto riguarda il fatturato di un ente finanziario, esso è pari al 10% dei suoi ricavi sotto forma di interessi, commissioni, spese e proventi su titoli ad esclusione dell'imposta sul valore aggiunto. I servizi finanziari sono considerati prestati nello Stato membro del mutuatario o della persona che paga le commissioni oltre competenze, se è impossibile identificare detto soggetto le vendite sono attribuite a tutti i membri del gruppo in proporzione ai loro fattori lavoro e attività.

Anche per le imprese di assicurazione di cui all'articolo 4.29 lettere b) e c) della Direttiva 2016/685/UE⁷⁹ il fattore attività è pari al 10% del valore delle attività finanziarie ad eccezione di azioni proprie e partecipazioni che danno redditi esenti da imposte. Il fattore fatturato di tale imprese ammonta al 10% di tutti i premi acquisiti al netto delle riassicurazioni, oltre agli investimenti allocati, trasferiti dal conto non tecnico. I servizi di assicurazione si considerano prestati nello Stato membro del contraente⁸⁰.

Seguendo tutte queste istruzioni della Direttiva le singole imprese del gruppo otterranno l'ammontare dei tre fattori fondamentali (fatturato, monte retribuzione – N dipendenti, attività), così da poter eseguire la formula di ripartizione della CCCTB.

La formula di ripartizione come risultato darà la percentuale di attribuzione della base imponibile ad ogni singola impresa del gruppo. Dalla percentuale assegnata ad ogni membro del gruppo vengono dedotte le seguenti voci, quali:

⁷⁹ Art.4.29 della Direttiva 2016/685/UE: "Impresa finanziaria", una delle seguenti entità:

(b) un'impresa di assicurazione quale definita all'articolo 13, punto 1, della direttiva 2009/138/CE del Parlamento europeo e del Consiglio;

(c) un'impresa di riassicurazione quale definita all'articolo 13, punto 4), della direttiva 2009/138/CE;

⁸⁰Art. 42 della Direttiva 2016/683/UE: "Petrolio e gas": Il fatturato di un membro del gruppo che esercita l'attività principale nel settore della prospezione o della produzione di petrolio e gas è attribuito al membro del gruppo residente nello Stato membro dove il petrolio e gas sono estratti; questo in deroga all'art.38 par 1, 2, e 3 della presente Direttiva. Inoltre se non vi è alcun membro del gruppo nello Stato membro di produzione di petrolio e di gas o la produzione ha luogo in un paese terzo dove il membro del gruppo effettua la produzione, il fatturato è attribuito al membro del gruppo che svolge l'attività. Tale normativa è in deroga a quanto previsto nei paragrafi 4 e 5 dell'articolo 38 della presente Direttiva.

Per quanto riguarda l'esercizio di navi o aerei nel traffico internazionali, o nell'esercizio di nave impiegati nel trasporto su ve d'acque interne, i ricavi e i costi e le altre voci deducibili di un membro del gruppo, in deroga all'articolo 28 della presente Direttiva, sono assegnati al membro del gruppo in base ad ogni singola operazione.

- Le perdite non compensate sostenute da un contribuente prima di diventare membro del gruppo.
- Le perdite non compensate sostenute a livello di gruppo.
- Gli importi relativi alle cessioni di attività immobilizzate non ammortizzabili di cui l'articolo 11 della seguente Direttiva, i costi ed i ricavi relativi a contratti a lungo termine di cui articolo 12 nonché i costi futuri di cui all'articolo 13
- Qualora il contribuente durante l'anno abbia provveduto a doni o donazioni ad enti caritatevoli potrà dedurre tale quota secondo la legislazione nazionale o secondo l'articolo 9, paragrafo 4 della Direttiva 2016/685/UE
- Per quanto riguarda le sole imprese di assicurazione le riserve tecniche facoltative, come previsto dalla direttiva 2016/685/UE⁸¹
- Gli accantonamenti riferiti alle prestazioni pensionistiche possono essere dedotte qualora la legislazione nazionale lo consenta.

L'imposta dovuta da ciascuna società facente parte del gruppo è determinata applicando l'aliquota fiscale nazionale alla percentuale assegnata in base all'applicazione della formula prevista al capo VIII della Direttiva 683/2016 tenendo conto del credito d'imposta eventualmente applicabile ed al netto delle detrazioni più sopra descritte.

4.8 Amministrazioni e Procedure

4.8.1 Costituzione gruppo

La Direttiva disciplina anche i tempi e i modi di costituzione del gruppo, tanto che la costituzione del gruppo deve essere notificata dalla società che viene riconosciuta come principale, anche per conto degli altri contribuenti all'autorità tributaria nello stato dove essa risiede, almeno tre mesi prima da quando il gruppo applicherà le disposizioni relative alla

⁸¹ Articolo 28 Direttiva 2016/685/UE "Imprese di assicurazione"

(d) le riserve tecniche delle imprese di assicurazione costituite conformemente alla direttiva 91/674/CEE del Consiglio²⁹ sono deducibili ad eccezione delle riserve di perequazione. Uno Stato membro può prevedere la deduzione delle riserve di perequazione. Gli importi dedotti sono riesaminati e aggiustati alla fine di ciascun esercizio fiscale. Gli importi già dedotti sono presi in considerazione nel calcolo della base imponibile negli esercizi futuri.

Direttiva CCCTB. La società principale è quella che svolge una funzione di controllo e coordinamento delle altre che hanno sede negli altri paesi dell'Unione europea. Detta norma non si applica alle società di navigazione marittima come spiegato dall'articolo 2, paragrafo 4 della Direttiva 683/2016.

L'autorità principale a cui è pervenuta la notifica dovrà inviarla nel tempo più breve possibile a tutti gli Stati dove risiedono le società appartenenti al gruppo, e detti Stati entro un mese potranno far pervenire le proprie valutazioni a proposito della costituzione del gruppo, tutte le informazioni in base alla validità e sulla portata della notifica. La Direttiva inizierà ad avere effetto sul gruppo un mese dopo il ricevimento della notifica da parte di tutti gli Stati membri dove risiedono i componenti del gruppo o sono situati con una stabile organizzazione. L'autorità tributaria principale darà l'informativa al contribuente principale dell'avvenuta ricezione della notifica in tutti gli Stati membri e la possibilità di conformarsi alla Direttiva.

Qualora il contribuente principale non trasmetta la notifica, l'autorità tributaria emette, entro sei mesi dalla scoperta dell'omissione della notifica, un accertamento, per gli esercizi fiscali durante i quali si considera il gruppo già esistente. Tale accertamento non può andare oltre i cinque anni precedenti.

Il gruppo per essere riconosciuto come tale deve rispettare le norme presenti nella Direttiva (articolo 2 paragrafi 1 e 2⁸²), passati cinque anni fiscali dalla costituzione del gruppo, il

⁸² Direttiva 2016/683/UE Articolo 2 "Campo di applicazione"

1. Le norme della presente direttiva si applicano alle società costituite in base al diritto di uno Stato membro, e alle loro stabili organizzazioni situate in altri Stati membri, se la società soddisfa tutte le seguenti condizioni:

(a) riveste una delle forme di cui all'allegato I;

(b) è soggetta a una delle imposte sul reddito delle società di cui all'allegato II o ad un'imposta analoga introdotta successivamente;

(c) appartiene a un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria con ricavi consolidati complessivi che sono stati superiori a 750 000 000 EUR nell'esercizio finanziario precedente l'esercizio finanziario pertinente;

(d) è da considerare una società madre o una società figlia qualificata ai sensi dell'articolo 5 della presente direttiva e/o ha una o più stabili organizzazioni ai sensi dell'articolo 5 della direttiva 2016/xx/UE.

2. La presente direttiva si applica anche alle società costituite in base al diritto di un paese terzo con riguardo alle stabili organizzazioni situate in uno o più Stati membri se la società soddisfa le condizioni di cui al paragrafo 1, lettere da b) a d).

Al fine di soddisfare la condizione di cui al paragrafo 1, lettera a), è sufficiente che la società di un paese terzo abbia una forma simile ad una delle forme societarie di cui all'allegato I. Ai fini del paragrafo 1, lettera a), la Commissione adotta ogni anno un elenco delle forme societarie di paesi terzi che sono simili alle forme di società di cui all'allegato I. Tale atto di esecuzione è adottato secondo la procedura di esame di cui all'articolo 77, paragrafo 2. Il fatto che una forma societaria di un paese terzo non sia inclusa in tale elenco non preclude l'applicazione della presente direttiva a tale forma.

3. Una società che soddisfa le condizioni di cui al paragrafo 1, lettere a), b) e d), ma che non soddisfa le condizioni di cui alla lettera c) di detto paragrafo, può decidere di applicare le disposizioni della presente

contribuente principale può decidere se continuare o cessare di applicare tale Direttiva; nel caso volesse continuare dovrebbe solo inviare una notifica all'autorità tributaria principale spiegando e dando dimostrazione che il gruppo rispetti tutte le norme della direttiva, mentre nel caso voglia cessarne l'applicazione dovrà solo inviare una notifica di cessazione sempre all'autorità tributaria principale.

Qualora il gruppo nel suo insieme non rientri più nell'articolo 2 paragrafi 1,2 il contribuente principale deve trasmettere immediatamente all'autorità tributaria principale la rinuncia al gruppo con notifica motivata, spiegando che non si rispettano più le condizioni dettate da detto articolo. Dopo lo scioglimento del gruppo il contribuente potrebbe decidere di continuare ad applicare le norme della Direttiva ma a condizione che si rispetti l'articolo 2 paragrafo 3, oppure se l'impresa non riesce a sottostare a dette condizioni può decidere di applicare la Direttiva CCTB 2016/685/UE⁸³.

L'autorità principale una volta che riceve la notifica, in base alle informazioni scritte, deve porre in essere tutte le valutazioni sulla validità o meno della stessa, e valutare se il gruppo rispetti tutti i requisiti della Direttiva. La notifica se non venisse respinta entro il termine di tre mesi, si considererà accettata⁸⁴.

direttiva anche alle proprie stabili organizzazioni situate in altri Stati membri, per un periodo di cinque esercizi fiscali. Tale termine è automaticamente prorogato per periodi successivi di cinque esercizi fiscali, a meno che non sia trasmessa una notifica di rinuncia ai sensi dell'articolo 47, secondo comma. Le condizioni di cui al paragrafo 1, lettere a), b) e d), devono essere soddisfatte ogni volta che la proroga entra in vigore.

4. Le norme della presente direttiva non si applicano a una società di navigazione nell'ambito di un regime fiscale speciale. Una società di navigazione nell'ambito di un regime fiscale speciale deve essere considerata ai fini della determinazione delle società che sono membri dello stesso gruppo di cui agli articoli 5 e 6.

5. Alla Commissione è conferito il potere di adottare atti delegati conformemente all'articolo 75 per modificare gli allegati I e II al fine di tenere conto delle modifiche apportate alle legislazioni degli Stati membri riguardanti le forme societarie e le imposte sul reddito delle società.

⁸³ Direttiva 2016/683/UE Articolo 48 "Informazioni nella notifica della creazione di un gruppo":

La notifica inoltrata dal contribuente principale per il riconoscimento del gruppo e l'applicazione della Direttiva, deve contenere una serie di informazioni:

- I. L'identità di tutti i membri del gruppo
- II. Il rispetto dei criteri circa i rapporti società madre e società figlia e soprattutto che le sue stabili organizzazioni siano ubicate in uno Stato membro come previsto dagli articoli 5 e 6 della presente Direttiva
- III. Informazioni circa eventuali imprese consociate
- IV. La forma giuridica di tutti i contribuenti, sede legale e luogo di direzione effettiva
- V. L'esercizio fiscale di riferimento della creazione del gruppo.

⁸⁴ Direttiva 2016/683/UE Articolo 49 par. 2 e 3 "Esame della notifica della creazione di un gruppo":

Qualora nella notifica il contribuente principale abbia dato tutte le informazioni richieste, ma successivamente ci si accorge di un errore dovuto alla non corretta descrizione dell'elenco di tutte le società del gruppo, la cosa non comporterà l'invalidità della notifica circa la creazione del gruppo, ma ci sarà bisogno soltanto di una correzione della stessa. Il gruppo applicherà la Direttiva a partire dall'esercizio fiscale nel quale è stato

Chiaramente secondo la Direttiva, tutte le società appartenenti al gruppo avranno lo stesso esercizio fiscale. Se un'altra società entra a far parte del gruppo, il nuovo contribuente dovrà allineare il proprio esercizio fiscale a quello del gruppo. Così come se uno dei contribuenti dovesse uscire dal gruppo, l'esercizio fiscale sarà allineato in base ai mesi civili durante i quali ha fatto parte del gruppo.

4.8.2 Dichiarazione dei redditi consolidata

Nei nove mesi seguenti la fine di ogni esercizio fiscale, la dichiarazione dei redditi consolidati del gruppo deve essere redatta dal contribuente principale e inviata all'autorità tributaria della stessa.

La dichiarazione dei redditi consolidata è trattata come un accertamento dell'imposta dovuta da ciascun membro del gruppo ("accertamento d'imposta"). Nella dichiarazione dei redditi viene esplicitata anche la quota di imponibile divisa per ogni contribuente del gruppo. Questo significa che una legislazione statale può far configurare quella dichiarazione come un accertamento d'imposta, ovvero il debito che dovrà pagare il contribuente residente in quello Stato. Qualora la dichiarazione dei redditi consolidata non abbia lo status legale di un accertamento d'imposta ai fini della riscossione del debito, l'autorità dello Stato, dove il singolo contribuente del gruppo residente o che abbia stabile organizzazione, ha la possibilità di emanare uno strumento di diritto nazionale che autorizzi il pagamento del contribuente in maniera coercitiva. Il contribuente principale è responsabile di tutte le inadempienze sue e degli altri contribuenti del gruppo. Se questo non presentasse la dichiarazione dei redditi consolidata, l'autorità emetterebbe un accertamento di imposta sulla stima delle informazioni disponibili dove però il contribuente principale potrebbe opporsi legalmente⁸⁵.

constatato l'errore. Qualora la notifica sia priva di una delle informazioni richieste dall'articolo 48 della Direttiva, l'autorità principale fiscale insieme all'autorità dove i membri del gruppo hanno stabile organizzazione, può invalidare la notifica originaria e emettere delle rettifiche di accertamenti delle imposte dovute dal gruppo.

⁸⁵ Direttiva 2016/683/UE Articolo 52 "Contributo della dichiarazione dei redditi consolidata":

Come anzidetto il contribuente principale dovrà redigere la dichiarazione dei redditi consolidata, per far sì che sia riconosciuta come regolare deve comprendere delle informazioni quali:

- I. L'identità del contribuente principale
- II. L'identità di tutti i contribuenti del gruppo

E' compito dell'autorità tributaria principale quello di controllare la regolarità della dichiarazione dei redditi consolidata, che quindi rispetti tutti i requisiti dell'articolo 52 della Direttiva 2016/683/UE. Se necessario l'autorità tributaria principale emette un accertamento d'imposta rettificativo entro massimo tre anni dal decorrere dalla presentazione della dichiarazione dei redditi consolidata rettificata o in caso di omessa presentazione entro tre anni potrebbe richiedere una stima in base alle informazioni disponibili sul gruppo. Un accertamento d'imposta non può essere emesso più di una volta allo stesso gruppo in un anno.

Tale termine non si applica qualora l'accertamento d'imposta venga emesso a seguito di una sentenza del giudice dello Stato membro dell'autorità tributaria principale o a seguito di un accordo o di una procedura di arbitrato con un paese terzo. Tali accertamenti possono essere richiesti solo entro un anno dalla sentenza del giudice o dal completamento dell'accordo o della procedura di arbitrato. I termini di accertamento d'imposta possono essere emessi entro sei anni dalla presentazione della dichiarazione dei redditi consolidata qualora ciò sia giustificato da errori commessi dal contribuente deliberatamente o per grave negligenza, e addirittura possono prolungarsi fino a dodici anni qualora gli errori siano oggetto di un procedimento penale. In questi casi l'accertamento d'imposta rettificato è emesso entro 12 mesi dalla scoperta dell'errore a meno che per necessità di ulteriori indagini sia necessario un periodo più lungo. L'autorità tributaria principale prima di emettere l'imposta deve notificarlo agli uffici finanziari dei paesi membri, nei quali esiste un membro del gruppo, costoro possono esprimere un loro parere entro un mese dalla loro consultazione; inoltre l'autorità competente dello Stato membro può chiedere all'autorità tributaria principale di emettere un accertamento d'imposta. Se entro tre mesi l'autorità tributaria principale omette di notificare all'autorità competente che intende procedere all'emissione dell'accertamento, viene considerato un rifiuto. L'accertamento d'imposta non potrà essere richiesto per correggere la base imponibile consolidata se la differenza tra la base imponibile consolidata e la correzione non supera i 5000 € o l'1%. Così come non può essere modificato il calcolo delle percentuali

-
- III. L'identità di tutte quelle imprese che non fanno parte del consolidato ma che vengono riconosciute dalla Direttiva come imprese consociate
 - IV. L'esercizio fiscale al quale si riferisce la dichiarazione dei redditi
 - V. Il calcolo della base imponibile di ciascun membro
 - VI. La percentuale della base imponibile consolidata assegnata ad ogni contribuente del gruppo
 - VII. Il calcolo dell'imposta dovuta da ogni membro del gruppo

La dichiarazione dei redditi consolidata può essere recapitata anche in forma elettronica, dove però la Commissione si riserva di stabilire le regole sulla presentazione, sul modulo della dichiarazione dei redditi del singolo contribuente e sulla documentazione di supporto richiesta.

per l'allocazione della base imponibile tra i membri, se dà luogo ad una correzione del totale delle percentuali assegnate inferiore allo 0,5%⁸⁶.

Il contribuente principale del gruppo può essere sostituito solo nel caso venga modificata la direzione operativa del gruppo stesso. Eccezionalmente gli Stati membri nei quali i membri del gruppo possiedano stabile organizzazione possono decidere entro una scadenza di sei mesi dalla notifica o dalla riorganizzazione del gruppo chi sia il contribuente principale diverso da quello designato del gruppo.

Un contribuente può richiedere un parere all'autorità competente dello Stato membro nel quale è residente, su problematiche specifiche o su una o più operazioni che prevede di svolgere. L'autorità competente in questo caso deve rispondere in un lasso di tempo ragionevole ed in questo caso il parere espresso diventa vincolante. Se tale problematica riguarda due o più Stati membri il parere deve essere espresso dalle singole autorità interessate che esprimeranno un parere comune.

La Direttiva prevede delle clausole di segretezza per quanto riguarda le informazioni sulle società del gruppo e gli Stati membri dove questi hanno stabile organizzazione. Gli Stati quindi devono mantenere la segretezza su qualsiasi informazione pervenutagli tramite detta Direttiva sui contribuenti. Detta clausola può venir meno solo in particolari casi quali come ad esempio per operazioni di accertamento d'imposta o in caso di un procedimento giudiziario o amministrativo che comporti le applicazioni di sanzioni. L'autorità tributaria principale può avviare un audit sui membri del gruppo, viene quindi stabilito congiuntamente alle altre autorità dei paesi membri nei quali hanno sede le società figlie, la portata del controllo e quale società sottoporre allo stesso. Gli audit possono comprendere esami di diverso tipo svolti per verificare se le società rispettino la presente Direttiva. Proprio per questo motivo le società sono obbligate a conservare le registrazioni e i documenti relativi in modo da consentire una corretta verifica e applicazioni degli audit da parte dell'autorità tributaria.

⁸⁶ Direttiva 2016/683/UE Articolo 57 "Banca dati centrale":

La dichiarazione dei redditi consolidata e i documenti di supporto sono immagazzinati in una banca dati, alla quale solo le autorità competenti hanno la possibilità di visionarla (autorità principale e autorità nella quale uno dei contribuenti abbia una stabile organizzazione) e viene aggiornata periodicamente in base ai nuovi dati, informazioni e dichiarazione dell'autorità principale.

Nel caso in cui vi sia un disaccordo tra l'autorità di uno Stato membro e l'autorità tributaria principale, tale decisione può essere impugnata dinanzi ai giudici dello Stato dove ha sede l'autorità tributaria principale entro un periodo massimo di tre mesi⁸⁷.

4.8.3 Diritti dei contribuenti

La Direttiva si preoccupa di difendere i diritti dei contribuenti, infatti il contribuente principale può impugnare una serie di comunicazioni ricevute dall'autorità competente tra cui:

- I. Un accertamento d'imposta rettificato
- II. Un rigetto della notifica della creazione di un gruppo
- III. Una notifica di richiesta di documenti e informazioni
- IV. Un accertamento relativo alla mancata presentazione della dichiarazione dei redditi consolidata
- V. L'invalidamento della notifica originaria della creazione del gruppo da parte dell'autorità tributaria principale, per quanto riguarda la errata comunicazione dei membri del gruppo, come detto in precedenza questa azione non porta all'invalidità della notifica, ma solo ad una correzione della stessa.

Il ricorso causa decadenza, deve essere presentato entro sessanta giorni dal ricevimento dell'atto contestato, e detto ricorso non ha alcun effetto sospensivo per quanto riguarda il debito d'imposta del contribuente.

I ricorsi relativi agli accertamenti d'imposta sono esaminati da un organismo amministrativo indipendente che ha sede nello Stato membro dove risiede l'autorità tributaria principale. Se in tale Stato non esiste un organismo amministrativo il contribuente principale si potrà rivolgere direttamente ad un giudice. L'Organo amministrativo può chiedere sia al

⁸⁷ Direttiva 2016/683/UE Articolo 64 "Audit":

L'autorità tributaria principale può avviare una verifica sulla correttezza dei dati di bilancio e delle procedure aziendali sui membri del gruppo, viene quindi stabilito congiuntamente alle altre autorità dei paesi membri nei quali hanno sede le società figlie, la portata del controllo e quale società sottoporre allo stesso. Gli audit possono comprendere esami di diverso tipo svolti per verificare se le società rispettino la presente Direttiva. Proprio per questo motivo le società sono obbligate a conservare le registrazioni e i documenti relativi in modo da consentire una corretta verifica e applicazioni degli audit da parte dell'autorità tributaria.

contribuente sia all'autorità tributaria principale tutte le informazioni e documenti che possano configurarsi come elementi di prova. L'organismo amministrativo delibera sul ricorso entro sei mesi e si va a sostituire alla decisione presa dall'autorità tributaria principale. Qualora l'autorità tributaria entro il tempo stabilito non riceva nessuna delibera, si considera confermata la propria decisione. Nel caso in cui l'organismo principale modifichi la decisione dell'autorità principale, questa si sostituisce a quella dell'autorità tributaria. Qualunque decisione sia stata presa dell'autorità amministrativa, il contribuente ha la possibilità di rivolgersi direttamente ad un giudice. Qualora il tribunale amministrativo annulli la decisione, l'autorità tributaria principale deve prendere una nuova decisione entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'organo amministrativo. Entro sessanta giorni il contribuente principale può ricorrere contro la nuova decisione direttamente dinanzi ad un giudice dello stato membro. Tale ricorso è disciplinato dalla legge dello Stato membro dell'autorità tributaria principale.

4.9 Interazioni con la Direttiva 2016/685/UE

Esiste una stretta interazione fra la Direttiva 685 e 683 tanto da considerarle come due tappe di uno stesso percorso.

La prima tappa è costituita dalla proposta di cui al COM 2016/685 nella quale vengono introdotte le norme per il calcolo di una base imponibile comune per l'imposta sulle società senza andare a determinare le aliquote d'imposta che rimangono di stretta competenza dei singoli Stati membri, che quindi potranno determinarle autonomamente.

La seconda tappa COM2016/683, riguarda specificatamente le società membri di un gruppo ed il consolidamento delle loro basi imponibili, nel senso che le basi imponibili di tutti i membri del gruppo si sommano in una base imponibile consolidata.

Al fine della presente Direttiva 683/2016 un gruppo, rappresentato dal contribuente principale è disciplinato come un singolo contribuente in merito ai limiti di deducibilità degli interessi⁸⁸.

⁸⁸Articolo 13 Direttiva 2016/685/UE "Norma relativa ai limiti sugli interessi":

Il limite di deducibilità degli oneri finanziari passa da 3 milioni a 5 milioni di euro. A differenza della Direttiva 2016/685/UE se in un gruppo i cui membri hanno la sede in Stati che non adottano l'euro, è il contribuente principale che determina la valuta da applicare.

Per quanto riguarda la compensazione delle perdite il recupero automatico disciplinato dall'articolo 41 della direttiva 2016/685/UE cessa automaticamente. Le perdite trasferite e non ancora recuperate al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva rimangono in carico al contribuente a cui sono state trasferite.

Ai fini della presente Direttiva si abbandona il riferimento all'aliquota dell'imposta sul reddito delle società a cui il contribuente sarebbe stato soggetto in quanto è sostituito dall'aliquota media dell'imposta sul reddito delle società applicabile a tutti gli stati membri.

1. Gli oneri finanziari sono deducibili fino a concorrenza degli interessi o di altri ricavi imponibili da attivi finanziari ricevuti dal contribuente.

2. Gli oneri finanziari eccedenti sono deducibili nell'esercizio fiscale in cui sono sostenuti fino al 30% degli utili del contribuente prima di interessi, imposte, svalutazioni e ammortamenti (EBITDA) o fino a un importo massimo di 3 000 000 EUR, se superiore.

Ai fini del presente articolo, qualora un contribuente sia autorizzato o tenuto ad agire per conto di un gruppo, secondo quanto definito nelle norme di un regime nazionale di tassazione dei gruppi, l'intero gruppo è trattato come un contribuente. In tali circostanze gli oneri finanziari eccedenti e l'EBITDA sono calcolati per l'intero gruppo. L'importo di 3 000 000 EUR deve essere considerato anche per l'intero gruppo.

3. L'EBITDA si calcola aggiungendo alla base imponibile del contribuente gli importi corretti per l'imposta degli oneri finanziari eccedenti, nonché gli importi corretti per l'imposta relativi a svalutazioni e ammortamenti. I ricavi esenti sono esclusi dall'EBITDA del contribuente.

4. In deroga al paragrafo 2, un contribuente che ha i requisiti per essere ritenuto una società indipendente ha il diritto di dedurre integralmente gli oneri finanziari eccedenti. Per società indipendente si intende un contribuente che non fa parte di un gruppo consolidato a fini contabili e non ha imprese consociate o stabili organizzazioni.

5. In deroga al paragrafo 2, gli oneri finanziari eccedenti sono interamente deducibili se sono sostenuti per:

(a) prestiti conclusi prima del [data dell'accordo politico sulla presente direttiva], con l'esclusione di qualsiasi successiva modifica di tali prestiti;

(b) prestiti utilizzati per finanziare progetti di infrastrutture pubbliche a lungo termine, quando il gestore del progetto, gli oneri finanziari, le attività e i redditi sono tutti nell'Unione.

Ai fini della lettera b), per progetto di infrastrutture pubbliche a lungo termine si intende un progetto finalizzato a fornire, ammodernare, gestire o mantenere un'attività su larga scala considerata da uno Stato membro di interesse pubblico generale.

Ai sensi della lettera b), qualsiasi reddito derivante da un progetto di infrastrutture pubbliche a lungo termine è escluso dall'EBITDA del contribuente.

6. Gli oneri finanziari eccedenti che non possono essere dedotti in un determinato esercizio fiscale sono riportati senza limiti di tempo.

7. I paragrafi da 1 a 6 non si applicano alle imprese finanziarie, comprese quelle che fanno parte di un gruppo consolidato a fini contabili.

4.10 Disposizioni Finali

La Direttiva conferisce il potere di adottare gli atti delegati alla Commissione, ma ne disciplina anche le condizioni:

- I. Quando la Commissione adotta una delega deve darne notizia al Consiglio. Questo entrerà in vigore solo se il Consiglio non solleva obiezioni entro un periodo di tre mesi, oppure quando è lo stesso a dichiarare che non ci saranno obiezioni da parte sua. Il consiglio può prorogare il termine massimo di due mesi.
- II. Alla Commissione è conferito il potere di adottare gli atti delegati come previsto dall'articolo 75 al fine di tener conto delle modifiche apportate alle legislazioni degli Stati membri, riguardanti le forme societarie e le imposte sul reddito delle società, dalla data di entrata in vigore della presente Direttiva.
Queste disposizioni possono essere revocate in ogni momento dal Consiglio. Queste verranno pubblicate nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea e il giorno seguente tale pubblicazione porrà fine al potere di adottare deleghe da parte della Commissione, senza pregiudicare gli atti già in vigore.

Per qualsiasi adozione da parte della Commissione per quanto riguarda gli atti delegati e per qualsiasi obiezione mossa agli stessi o revoca della delega, deve essere prontamente informato il Parlamento europeo.

La commissione riesamina l'applicazione della Direttiva cinque anni dopo la sua entrata in vigore e conseguentemente redige una relazione al consiglio circa il suo funzionamento. Tale relazione illustra l'impatto del meccanismo di ripartizione della base imponibile tra gli Stati membri in base all'adozione della presente Direttiva nel capo VIII.

Gli Stati membri che adottino e pubblichino questa Direttiva entro il 31 dicembre 2020 conformandosi alla stessa, dovranno informare la Commissione e potranno applicare dette disposizioni dal 1 gennaio del 2021.

4.11 Recepimento Direttiva da parte dello Stato Italiano e discussioni

Come previsto dalla normativa europea le proposte di Direttiva del consiglio europeo devono essere recepite dai governi nazionali perché possano essere vincolanti.

E' sempre più evidente che in un contesto come l'attuale in cui l'economia mondiale risente di una sempre maggiore globalizzazione, le norme nazionali di tassazione societaria si rivelano decisamente inadeguate prestando il fianco a strategie effettuate da gruppi multinazionali al fine di trasferire gli utili in paesi dove la tassazione è minima. Si verificano situazioni paradossali in cui imprese multinazionali fortemente redditizie pagano imposte assai modeste rispetto al reddito prodotto.

Un tentativo per arginare tale fenomeno a livello internazionale è stato formulato in ambito OCSE con l'adozione del pacchetto BEPS. Tale pacchetto riguarda 15 azioni che identificano i principali settori di intervento necessari per contrastare l'erosione della base fiscale e lo spostamento dei profitti; di seguito le elenchiamo:

- » Azione 1: Affrontare le sfide fiscali **dell'economia digitale**
- » Azione 2: Neutralizzazione degli effetti delle **disposizioni di Mismatch Ibrido**
- » Azione 3: Elaborazione di **regole per le società estere controllate** efficaci
- » Azione 4: Limitare l'erosione di base che comporta **detrazioni di interessi** e altri pagamenti finanziari
- » Azione 5: contrastare **pratiche fiscali dannose in modo** più efficace, tenendo conto della trasparenza e delle sostanze
- » Azione 6: prevenire la concessione di **benefici del trattato** in circostanze inadeguate
- » Azione 7: Prevenzione dell'elusione artificiale dello stato di **stabilimento permanente**
- » Azioni 8-10: allineare i risultati dei **prezzi di trasferimento** con la creazione di valore
- » Azione 11: **misurazione** e monitoraggio BEPS
- » Azione 12: **Regole di divulgazione** obbligatorie
- » Azione 13: Guida alla **documentazione dei prezzi di trasferimento** e rendicontazione paese per paese

» Azione 14: rendere più efficaci i meccanismi di **risoluzione delle controversie**

» Azione 15: Sviluppo di uno **strumento multilaterale** per la modifica dei trattati bilaterali in materia fiscale⁸⁹

Tali misure alla cui elaborazione hanno contribuito i paesi OCSE e G20, stabiliscono approcci comuni per facilitare la convergenza delle pratiche nazionali ed indicazioni sui migliori approcci da seguire. Queste azioni pur non essendo giuridicamente vincolanti dovrebbero rappresentare la base per l'elaborazione di nuove disposizioni alla luce dei contributi che ogni paese che ha fornito.

4.12 La stabile organizzazione

A questo punto si ritiene opportuno approfondire il concetto di stabile organizzazione contenuta nell'azione 7 più sopra elencata e recepita nella normativa nazionale italiana nell'articolo 162 del TUIR ad opera del D.Lgs. 12 dicembre 2003 n.344⁹⁰. La legge di bilancio del 2018 ha peraltro apportato modifiche al concetto di stabile organizzazione in quanto viene rivisto il concetto di attività preparatorie e ausiliarie e limitata la possibilità di ovviare alla creazione di una stabile organizzazione spezzettando le attività. La caratteristica fondamentale per avere una stabile organizzazione è dunque la disponibilità di una sede fissa per un periodo di tempo superiore a 6 mesi durante un anno solare.

Il comma 4 dell'art. 162 stabilisce una lista di fattispecie che non implicano la creazione di una stabile organizzazione, si tratta quindi ad esempio di beni appartenenti all'impresa estere immagazzinati nel territorio ai soli fini di deposito oppure se tale sede veniva utilizzata ai soli fini di pubblicità, ricerca scientifica o altre attività aventi carattere esclusivamente "preparatorio o ausiliario".

⁸⁹ OECD.org, Relazioni finali 2015 di BEPS, Pacchetto BEPS finale per la riforma del sistema fiscale internazionale per contrastare l'elusione fiscale, better policies for better lives,, in sito OCSE.

⁹⁰ C.Rigato e G. Lazzarato - Sottocommissione fiscalità internazionale ODCEC Padova quadriennio 2103-16, Stabile organizzazione, in "Il sole 24 Ore", 6 febbraio 2017, Diritto 24.

Inoltre costituisce una stabile organizzazione un agente dipendente che concluda in nome dell'impresa estera contratti diversi da quelli di acquisto di bene (c.d. "stabile organizzazione personale").

In particolare il comma 1010 dell'articolo 1 della legge di bilancio del 2018⁹¹:

- Modifica integralmente il comma 4 dell'articolo 162 introducendo il nuovo concetto di "disponibilità dei beni e dei luoghi";
- Prevede che costituisca stabile organizzazione anche una sede fissa di affari che sia utilizzata da un'impresa se la stessa impresa svolge la sua attività nello stesso luogo o in altro luogo del territorio dello Stato, con il chiaro intento di evitare che lo "spezzettamento" delle attività impedisca la creazione di una stabile organizzazione;
- Modifica il concetto di stabile organizzazione personale, stabilendo che costituisce stabile organizzazione personale anche l'agente che non solo conclude abitualmente contratti, ma anche che porta a conclusione contratti senza modifiche sostanziali.

In linea di principio, come già ribadito, costituisce stabile organizzazione una sede fissa di affari per mezzo della quale un'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato⁹².

L'attuale comma 4 dell'articolo 162 del TUIR, prevede una lista di situazioni che non costituiscono stabile organizzazione⁹³. Nella nuova formulazione dell'articolo 162 viene inserito, inoltre il comma 4-bis che prevede che non sia configurabile una stabile organizzazione nei casi in cui le attività indicate nel comma 4 siano effettivamente solo di carattere ausiliario o preparatorio, ovvero, siano diverse da quelle svolte presso la sede fissa di affari, che costituiscono una parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo

⁹¹ S. Cinieri, Dottore commercialista e pubblicista, Legge di bilancio 2018: le novità fiscali in sintesi, in "Pratica Fiscale e Professionale" n. 3 del 2018, pag. 15

⁹² D. Sansonetti, Evoluzione del concetto di stabile organizzazione alla luce dell' "Action 7" BEPS, in "Corriere Tributario" n. 31 del 2016, pag. 2457.

⁹³ Articolo 162 paragrafo IV del TUIR: «4. Fermi restando i commi da 1 a 3, la dizione "stabile organizzazione" non comprende: a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa; b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa; e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività; f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e).

complesso. Quindi, le attività indicate nel comma 4 non sono più considerate automaticamente preparatorie e ausiliarie, ma dovranno essere valutate caso per caso.

Il nuovo comma 5 dell'articolo 162 del TUIR⁹⁴ prevede che ai fini di individuare se l'attività svolte da un'impresa possano essere considerate ausiliarie o preparatorie dovranno essere considerate anche le funzioni svolte da tutte le società appartenenti al gruppo residenti nel territorio dello Stato.

Questa norma detta regola “anti-spezzamento” ha lo scopo di evitare che le multinazionali dividano l'attività tra più società del gruppo in modo da qualificare le singole funzioni come ausiliarie o preparatorie.

Pertanto le attività svolte da un'impresa configureranno una stabile organizzazione quando:

- La stessa impresa o altre imprese dello stesso gruppo svolgono la propria attività nella stessa sede o in un'altra sede dello stesso Stato, e che tale sede costituisca essa stessa una stabile organizzazione per l'impresa o per un'altra impresa parte del medesimo gruppo, oppure
- Se l'attività risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo o dalla stessa impresa o da imprese strettamente correlate nei due luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario, in quanto le funzioni da esse svolte sono tra di loro complementari e facenti parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.

Il report finale dell'Action 7 dei BEPS introduce delle modifiche anche al concetto di stabile organizzazione personale, norme recepite anche nel nostro ordinamento attraverso la legge di bilancio 2018 che ha inserito i nuovi commi 6, 7 e 7-bis all'articolo 162 del TUIR⁹⁵. Secondo

⁹⁴ Articolo 162 comma IV del TUIR: 5. Il comma 4 non si applica ad una sede fissa d'affari che sia utilizzata o gestita da un'impresa se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata svolge la sua attività nello stesso luogo o in un altro luogo nel territorio dello Stato e lo stesso luogo o l'altro luogo costituisce una stabile organizzazione per l'impresa o per l'impresa strettamente correlata in base alle previsioni del presente articolo, ovvero l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa o da imprese strettamente correlate nei due luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario, purché' le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.

⁹⁵ Articolo 162paragrafo IV del TUIR: 6. Ferme le disposizioni dei commi 1 e 2 e salvo quanto previsto dal comma 7, se un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la

la precedente normativa si aveva una stabile organizzazione personale quando un'agente dipendente concludeva contratti in nome e per conto dell'impresa. Nel caso in cui gli intermediari stipulavano contratti in nome proprio ma relativi a beni di proprietà non residente non si rientrava nel concetto di stabile organizzazione personale.

L'Agenzia delle Entrate italiana ha più volte contestato l'esistenza di una stabile organizzazione occulta sulla base delle effettive attività svolte in Italia dalla società estera. L'OCSE dopo aver analizzato tali fattispecie ha ritenuto di ricomprendere nella definizione di stabile organizzazione anche i soggetti che operano ai fini della conclusione dei contratti quando questi ultimi sono abitualmente conclusi dall'impresa non residente senza modifiche sostanziali. Pertanto il nuovo comma 6 dell'articolo recepisce il parere dell'OCSE prevedendo l'esistenza di una stabile organizzazione personale anche senza che vengano conclusi contratti in nome dell'impresa non residente, quando un soggetto fa concludere dei contratti che vengono sistematicamente accettati dall'impresa estera senza modifiche sostanziali.

Inoltre nel comma 7 viene precisato che quando un soggetto opera esclusivamente o quasi, per conto di uno o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato agente indipendente.

concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa, a meno che le attività di tale soggetto siano limitate allo svolgimento delle attività di cui al comma 4 le quali, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni del medesimo comma 4. 7. Il comma 6 non si applica quando il soggetto, che opera nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente, svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività. Tuttavia, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente, ai sensi del presente comma, in relazione a ciascuna di tali imprese. 7-bis. Ai soli fini del presente articolo, un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale »; c) al comma 8, le parole: « dal comma precedente » sono sostituite dalle seguenti: « dal comma 7».

4.13 Strategia anti-BEPS

Pur condividendo l'idea di creare una base imponibile comune, soprattutto per quelle multinazionali che operano con una stabile organizzazione all'interno dell'Unione europea, esistono e si vanno diffondendo in maniera sempre più capillare le entità che grazie allo sviluppo della information and communication technology (ICT) hanno la possibilità di vendere prodotti sul mercato pur non avendo una stabile organizzazione nel paese di destinazione di questi prodotti. Questa operatività ha raggiunto livelli tali assumendo forme di pianificazione commerciali sempre più aggressive, la diretta conseguenza dello sviluppo di tali comportamenti porta inevitabilmente all'erosione della base imponibile determinando un minor gettito fiscale per lo Stato ospitante nonché la riduzione dei posti di lavoro e del relativo indotto su entità che svolgono attività analoghe in maniera tradizionale, di fatto è una forma di concorrenza sleale. Inoltre anche nel caso in cui si voglia identificare una stabile organizzazione nel paese di destinazione dei beni, la multinazionale potrebbe applicare dei prezzi di trasferimento tali in modo da ridurre al minimo gli utili prodotti nel paese a fiscalità maggiore a favore di altre sedi a finalità agevolata. Nell'economia digitale una società può interagire con i propri clienti senza avere una presenza fisica nel luogo dove avviene la cessione dei beni o la prestazione di servizi. In un contesto simile gli organi dello stato per poter vantare dei validi diritti impositivi nei confronti dell'impresa non residente devono identificare una stabile organizzazione in quello Stato in modo che possa essere trattata fiscalmente come un'entità giuridica autonoma.

La naturale conseguenza dell'attuale sistema fiscale è la ricerca spasmodica dei requisiti in base ai quali è possibile rilevare una presenza non dichiarata dell'impresa non residente alla quale imputare autonomamente gli utili generati nello stato ospitante.

Questo tipo di approccio potrebbe però generare controversie di difficile soluzione in quanto dovrà confrontarsi con le regole internazionali e le normative interne di altre giurisdizioni che potrebbero condurre ad escludere l'esistenza di una stabile organizzazione oltre ad affrontare ulteriori problematiche consistenti nella quantificazione dei profitti realizzati nel territorio nazionale. In data 28 gennaio 2016 la Commissione europea ha pubblicato il cosiddetto pacchetto anti elusione cioè un insieme di proposte finalizzate all'attuazione di un approccio coordinato degli Stati membri per ciò che riguarda la lotta all'elusione fiscale nell'ambito

dell'Unione europea. Uno degli elementi costitutivi del sopra citato pacchetto è la proposta di Direttiva recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (Direttiva anti-BEPS), che risponde al completamento del progetto contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (BEPS) del G20 e dell'OCSE nonché con le richieste formulate dal Parlamento europeo, di un approccio dell'unione più deciso e più coerente contro gli abusi in materia di imposte sulle società. L'obbiettivo della Direttiva anti-BEPS, è quello di fornire un quadro comune per l'attuazione coordinata dei risultati del BEPS nelle legislazioni nazionali degli Stati membri. Gli articoli 8 e 9 della Direttiva anti-BEPS prevedono un regime relativo alle società estere controllate (CFC) i cui contenuti sono per lo più volti a recepire le indicazioni fornite dal piano di azione numero 3 "Elaborazione di regole per le società estere controllate efficaci"⁹⁶.

Il regime CFC della Direttiva anti-BEPS si fonda sostanzialmente su due criteri: la tassazione effettiva estera e il criterio passive income test. Sono infatti considerate CFC le società non quotate soggette ad una tassazione effettiva inferiore al 40% della tassazione effettiva applicabile nello Stato del soggetto controllante. Inoltre il regime trova applicazione esclusivamente nei confronti delle controllate estere che realizzano più del 50% del proprio reddito da: attività finanziarie, attività di detenzione dei beni immobili, attività assicurative e bancarie e prestazione di servizi rese nei confronti di altri soggetti del gruppo.

Nel caso in cui il contribuente sarà tenuto a fornire agli uffici dell'amministrazione finanziaria le giustificazioni nel caso in cui non rispetti i parametri previsti nella Direttiva.

Quindi nello specifico il regime CFC non si applica se il soggetto residente in Italia dimostra che la società non residente svolge un'effettiva attività industriale e commerciale, come sua principale attività nel mercato dello Stato o nel territorio di insediamento, oppure che dalle partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata⁹⁷.

Pertanto la norma "anti paradiso fiscale" non opera qualora venga dimostrata la reale operatività e l'effettiva attività svolta dalla controllata estera, ossia la mancanza di intenti o

⁹⁶ M. Tenore, Il regime CFC nella proposta di Direttiva anti-BEPS alla luce delle recenti modifiche legislative, in "Rivista di Diritto Tributario" supplemento online, "Pacini Giuria", del 2 marzo 2016.

⁹⁷ R-A. Papotti e F. Molinari, La disciplina CFC alla prova della Direttiva anti-elusione dell'Unione Europea, in "Corriere Tributario" n. 34 del 2016, pag. 2609.

effetti elusivi finalizzati alla distrazione di utili dall'Italia verso paesi o territori a fiscalità privilegiata⁹⁸.

4.14 Web Tax

La tassazione dell'economia digitale è il tema di maggior interesse nel panorama fiscale, il mondo di internet corre troppo in fretta e senza confini e le regole fiscali legate a criteri di territorialità non sono in grado di stare al passo con i tempi. Sono business immateriali ed in multiforme tipologie, ardui da monitorare, come dimostrano anche le difficoltà applicative delle nuove disposizioni in materia di iva digitale che prevedono l'applicazione dell'imposta nel paese del consumatore⁹⁹.

L'innovazione tecnologica ha modificato profondamente l'economia globale in quanto sono mutate le relazioni commerciali e i processi produttivi.

Si tratta di un fenomeno vastissimo che interessa l'intera economia, compreso il settore manifatturiero e finanziario.

Gli attuali sistemi di tassazione si stanno dimostrando obsoleti rispetto alle nuove modalità di realizzazione dei redditi in quanto si basano su criteri territoriali non più attuali rispetto alla rivoluzione digitale con evidenti difficoltà anche nell'applicazione di nuove norme disciplinate in sede Comunitaria, come la Direttiva sulla Base imponibile consolidata comune.

In tale scenario risulta prioritaria la definizione di una riforma dei sistemi impositivi nazionali e internazionali.

I vari Stati e le organizzazioni internazionali stanno affrontando da tempo questa problematica con diverse proposte senza avere comunque individuato soluzioni efficaci.

Anche se è evidente che il problema debba essere risolto a livello internazionale, non sono mancate iniziative unilaterali prese dai singoli paesi. Ad esempio nel Regno Unito è stata

⁹⁸ M. Bargagli, Prova rafforzata per le CFC passive income, in "MEc Euroconference NEWS" del 16 febbraio 2017.

⁹⁹ G. Sepio e M D'orsogna, La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo), in "il fisco" n. 31 del 2017, pag. 1-3020.

introdotta una ritenuta chiamata Diverted Profit Tax, sui proventi corrisposti a multinazionali senza stabile organizzazione nel paese.

In india invece è stata prevista un'imposta (Equalisation levy) che si sostanzia in un prelievo del 6% sulle commissioni pagate tra imprese residenti a soggetti non residenti per servizi di advertising on line superiore a 1500 dollari¹⁰⁰.

In Israele sono stati invece introdotti dei regimi che incentivano le imprese digitali a trasferire nel Paese le attività di ricerca e sviluppo e i beni immateriali.

L'Italia anche si mosse per contrastare quanto più possibile queste continue ed in evoluzione pratiche di evasione, inizialmente tramite la Legge di stabilità del 2014, che prevedeva l'obbligo di apertura di partita IVA per i soggetti che intendessero vendere servizi di pubblicità on line. Tale norma, che non entrò mai in vigore perché sospesa e poi abrogata, fu criticata in quanto in contrasto sia con i principi Comunitari di libertà di stabilimento e di libertà di prestazione dei servizi, sia con il principio costituzionale della libertà di iniziativa economica¹⁰¹.

La Commissione europea propone da tempo di utilizzare tra gli altri fattori, i ricavi derivanti dallo sfruttamento dei dati digitali per determinare una base imponibile comune consolidata per le società europee. Nell'Ecofin tenutesi a Tallinn il 15 e il 16 settembre 2017 si è anche parlato di introdurre un'imposta sul fatturato (c.d. equalization tax) o di modificare il concetto di stabile organizzazione per introdurre il concetto della cosiddetta stabile organizzazione virtuale basata sul numero di clienti presenti nei vari stati.

Nella comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio post vertice, denominata "A fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market" del 21 settembre 2017, si ribadisce come sia importante la condivisione a livello OCSE, soprattutto ove si parli di modifiche inerenti la stabile organizzazione o il transfert pricing.

¹⁰⁰ Equalisation Levy Rules, pubblicata in The Gazette of India, extraordinary, part 2, section 3, subsection 2.

¹⁰¹ M. Antonini e E. Toschetti, Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi, in "Corriere Tributario" n. 41 del 2017, pag. 3177.

La Commissione continua comunque ad esprimere il suo favore verso la CCCTB che andrebbe tuttavia coordinata con il concetto di presenza economica significativa proposto dall'OCSE (individuata sulla base di una molteplicità di fattori tra i quali il fatturato e il numero di clienti che attestino il legame con un determinato Paese).

Secondo la Commissione, in attesa della condivisione della migliore strada, si potrebbero applicare delle misure per proteggere il gettito degli Stati membri. Il riferimento è all'equalization Tax, ovvero una tassazione separata sul fatturato, una with holding tax sui pagamenti delle transazioni digitali (con le difficoltà di individuare i sostituti d'imposta), attese anche le incertezze applicative e di identificazione rappresentate dallo stesso sistema bancario, o un'imposta sui ricavi generati dai servizi digitali.

Il legislatore domestico ha nuovamente provato a disciplinare fiscalmente il mondo del web ma sempre con scarsi risultati.

La Web tax all'italiana introdotta dalla legge bilancio 2018 è un'imposta con aliquota del 3% sul valore di alcune transazioni digitali Business to Business(B2B)¹⁰² che entrerà in vigore l'anno successivo a quello di adozione di un decreto ministeriale che entro il 30 aprile dovrà definire il suo ambito di applicazione; quindi teoricamente dovrebbe entrare in vigore 2019¹⁰³.

E' un'imposta indiretta sulle transazioni B2B quindi non sul commercio elettronico tradizionale verso i consumatori (B2C), a carico di operatori economici italiani e stranieri che in un anno effettuino più di 3000 prestazioni di servizi digitali, come pubblicità online e cloud computing. Ha un'aliquota fissata al 3% su vendite di tale servizi che dovranno essere indicati da un decreto del MEF¹⁰⁴.

¹⁰² F. Telch Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti in Milano, Imposta sulle transazioni digitali: la web tax, in "Pratica Fiscale e Professionale" n. 3 del 2018, pag. 85.

¹⁰³ Redazione - IRES, Web Tax: cos'è, come funziona e novità della Legge di Bilancio 2018, IN "Informazione Fiscale.it", del 20 dicembre 2017.

¹⁰⁴ A. Tomassini, L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale, in "Corriere Tributario" n. 3 del 2018, pag. 169.

4.15 Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata

Il legislatore ha inoltre disciplinato all'articolo 1-bis del D. L. 50/2017 una procedura di cooperazione e collaborazione per gruppi multinazionali con ricavi consolidati superiori ad 1 miliardo di euro annui e che effettuino cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a 50 milioni di euro annui.

Queste entità avvalendosi del supporto di soggetti con sede o di stabile organizzazioni in Italia, appartenenti allo stesso gruppo societario, possono avvalersi della procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata per la definizione dei debiti tributari dell'eventuale stabile organizzazione presente nel territorio dello stato. Inoltre tali entità che ravvisino la possibilità che l'attività esercitata nel territorio dello Stato si configuri come una stabile organizzazione, possono chiedere all'Agenzia delle Entrate una valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano la stabile organizzazione stessa, mediante presentazione di un'apposita istanza finalizzata al regime dell'adempimento collaborativo di cui al titolo III del D.lgs. 5 agosto 2015 128.

Ai fini della determinazione del fatturato consolidato del gruppo multinazionale cui appartengono le società in esame, si considera il valore più elevato delle cessioni dei beni e delle prestazioni dei servizi indicate nel bilancio consolidato relativo ai tre esercizi precedenti rispetto a quello in corso di presentazione.

Lo stesso criterio viene adottato per determinare il fatturato della società all'interno dello Stato.

Qualora l'Agenzia dell'Entrate verifichi la sussistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato per i periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, il competente ufficio dell'Agenzia dell'Entrate invia al contribuente una comunicazione al fine di definire, in contraddittorio con il contribuente, i debiti tributari della stabile organizzazione.

Nei confronti dei soggetti che estinguono i debiti tributari della stabile organizzazione relativi ad i periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni versando le somme dovute, le sanzioni sono ridotte alla metà¹⁰⁵.

¹⁰⁵ D.lgs. 50/2017 Articolo 1-bis, Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata.

CAPTOLO 5 – RIPARTIZIONE DELLA BASE IMPONIBILE CONSOLIDATA COMUNE

UN ESEMPIO PRATICO

Dopo aver analizzato e commentato la Direttiva 683/2016, di seguito si riporta un esempio didattico sulla ripartizione della Base Imponibile Consolidata da società operanti in 3 diversi paesi dell'Unione europea.

Ipotizziamo un gruppo nel quale fanno parte tre società operanti nei seguenti Paesi: la società A (“Madre”) con sede in Irlanda, Paese che notoriamente applica un'aliquota sui redditi delle società molto vantaggiosa 12.5%; le società B e C (“Figlie”), con sede rispettivamente in Italia e in Francia, Paesi che notoriamente hanno un'aliquota fiscale abbastanza allineata 24% e 33,3%.

Le società prese in esame fanno parte del settore manifatturiero, producono e commercializzano prodotti ad alto contenuto tecnologico.

Ai fini di una maggiore semplicità nel calcolo della base imponibile consolidata, abbiamo ipotizzato che il bilancio consolidato sia pari alla somma delle singole poste delle tre società prese in esame e pertanto abbiamo escluso eventuali operazioni Intercompany; inoltre abbiamo escluso eventuali riprese fiscali in aumento o in diminuzione della base imponibile, che avrebbero reso meno chiaro l'esempio in questione.

Fatte queste premesse ipotizziamo che il management di questo gruppo cercherà di traslare i redditi dalle società “Figlie” alla società “Madre”, così da incrementare l'utile della stessa, e di beneficiare di una tassazione più benevola rispetto a quella che avrebbe dovuto pagare nei paesi delle società “Figlie”.

Nel caso ipotizzato la società “Madre” provvederà a registrare dei marchi o dei brevetti sui prodotti commercializzati; le società “Figlie” dovranno pagare una royalty su ogni prodotto venduto per avere la possibilità di utilizzare quel Brand; questo comporterà un aumento dei ricavi nella società capogruppo e un conseguente aumento dei costi delle società “Figlie”.

Abbiamo inoltre riportato tra le immobilizzazioni immateriali della società capogruppo l'importo di euro 50 Milioni "Marchi e Brevetti", mentre nelle società "Figlie" abbiamo inserito un importo di euro di euro 70 milioni per la società B e 80 milioni per la società C nella posta "godimento beni di terzi" che ritroviamo tra gli altri ricavi della società capogruppo.

La conseguenza di tale operazione ha consentito alla società capogruppo di avere un utile nettamente superiore delle sue controllate, pur registrando un volume d'affari inferiore, tenuto conto che i prodotti venduti dalle tre società sono omogenei.

Lo spirito della Direttiva come più volte ribadito è quello di imputare in misura più equilibrata gli utili conseguiti in funzione della reale attività svolta dalla società in quel paese.

Per raggiungere questo è stata ideata una formula che ripartisce la base imponibile in funzione di 3 parametri aventi lo stesso peso, come il fatturato, il numero dei dipendenti abbinato al costo del personale e il totale del capitale investito.

Di seguito si riportano i Bilanci delle 3 società, e del consolidato ripartito fra Stato patrimoniale e conto economico avendo avuto l'accortezza di superare il fatturato minimo richiesto dalla Direttiva (>750.000.000) ed ipotizzando una distribuzione del costo del lavoro abbastanza proporzionale al volume d'affari espresso dalle singole entità.

Il bilancio delle società è stato determinato ipotizzando società patrimonialmente molto robuste con importanti immobilizzazioni materiali e con un circolante che copre adeguatamente le passività a breve termine.

Nel conto economico come abbiamo già specificato precedentemente, la società capogruppo avrà un aumento dei ricavi per il pagamento delle royalties effettuato dalle società "Figlie" per un importo di euro 150.000.000, mentre queste ultime sosterranno dei maggiori costi (70.000.000 per B e 80.000.000 per C) riportando tali valori in incremento della posta "costi per godimento beni di terzi" che ricomprendono tra le altre le spese per il pagamento dei canoni di leasing, o i fitti passivi.

STATO PATRIMONIALE	Società A (Irlanda)	Società B (Italia)	Società C (Francia)	CONSOLIDATO
ATTIVO				
Immobilizzazioni Imm.	€ 50.000.000	€ 10.000.000	€ 7.000.000	€ 67.000.000
Immobilizzazioni Mat.	€ 350.000.000	€ 500.000.000	€ 550.000.000	€ 1.400.000.000
Immobilizzazioni Finanz.	€ 240.000.000	€ 30.000.000	€ 10.000.000	€ 280.000.000
TOT. Immobilizzazioni	€ 640.000.000	€ 540.000.000	€ 567.000.000	€ 1.747.000.000
Rimanenze Finali	€ 20.000.000	€ 80.000.000	€ 90.000.000	€ 190.000.000
Crediti vs Clienti	€ 34.000.000	€ 150.000.000	€ 170.000.000	€ 354.000.000
Crediti vs altri	€ 5.000.000	€ 57.000.000	€ 59.000.000	€ 121.000.000
Disponibilità liquide	€ 200.000.000	€ 170.000.000	€ 119.000.000	€ 489.000.000
ATTIVO CIRCOLANTE	€ 259.000.000	€ 457.000.000	€ 438.000.000	€ 1.154.000.000
Ratei e risconti	€ 1.000.000	€ 3.000.000	€ 5.000.000	€ 9.000.000
CAPITALE INVESTITO	€ 900.000.000	€ 1.000.000.000	€ 1.010.000.000	€ 2.910.000.000
-----	-----	-----	-----	-----
PASSIVO				
PATRIMONIO NETTO				
Capitale sociale	€ 120.000.000	€ 150.000.000	€ 170.000.000	€ 440.000.000
Riserve	€ 230.000.000	€ 290.000.000	€ 250.000.000	€ 770.000.000
Utile/perdita d'esercizio	€ 80.000.000	€ 10.000.000	€ 20.000.000	€ 110.000.000
TOT. PATRIMONIO NETTO	€ 430.000.000	€ 450.000.000	€ 440.000.000	€ 1.320.000.000
Fondi rischi	€ 3.000.000	€ 10.000.000	€ 4.000.000	€ 17.000.000
Trattamento di fine rapporto	€ 2.000.000	€ 3.000.000	€ 1.000.000	€ 6.000.000
Debiti vs banche	€ 160.000.000	€ 150.000.000	€ 180.000.000	€ 490.000.000
Debiti vs fornitori	€ 90.000.000	€ 99.000.000	€ 110.000.000	€ 299.000.000
Pestiti obbligazionari	€ 180.000.000	€ 250.000.000	€ 270.000.000	€ 700.000.000
Altri debiti	€ 30.000.000	€ 35.000.000	€ 3.000.000	€ 68.000.000
TOTALE PASSIVO	€ 470.000.000	€ 550.000.000	€ 570.000.000	€ 1.590.000.000
Ratei e risconti	€ 5.000.000	€ 3.000.000	€ 2.000.000	€ 10.000.000
TOTALE FONTI	€ 900.000.000	€ 1.000.000.000	€ 1.010.000.000	€ 2.910.000.000

CONTO ECONOMICO				
A) VALORE DELLA PRODUZIONE	Società A (Irlanda)	Società B (Italia)	Società C (Francia)	CONSOLIDATO
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	€ 150.000.000	€ 580.000.000	€ 660.000.000	€ 1.390.000.000
Altri ricavi	€ 150.000.000	€ 20.000.000	€ 40.000.000	€ 210.000.000
TOT. VALORE DELLA PRODUZIONE	€ 300.000.000	€ 600.000.000	€ 700.000.000	€ 1.600.000.000
B) COSTI DELLA PRODUZIONE				
Per materie prime, sussidiarie, di consumo merci	€ 50.000.000	€ 279.000.000	€ 336.000.000	€ 665.000.000
Per servizi	€ 30.000.000	€ 90.000.000	€ 100.000.000	€ 220.000.000
Per godimento beni di terzi	€ 15.000.000	€ 85.000.000	€ 95.000.000	€ 195.000.000
Costi per il personale	€ 30.000.000	€ 30.000.000	€ 35.000.000	€ 95.000.000
Variazione delle rimanenze finali	€ 3.000.000	€ 7.500.000	€ 8.700.000	€ 19.200.000
Oneri diversi di gestione	€ 5.000.000	€ 7.000.000	€ 7.700.000	€ 19.700.000
TOTALI COSTI DELLA PRODUZIONE	€ 133.000.000	€ 498.500.000	€ 582.400.000	
EBITDA	€ 167.000.000	€ 101.500.000	€ 117.600.000	€ 386.100.000
Ammortamenti	€ 70.000.000	€ 80.500.000	€ 85.600.000	€ 236.100.000
Svalutazioni	€ 9.000.000	€ 2.000.000	€ 1.000.000	€ 12.000.000
EBIT	€ 88.000.000	€ 19.000.000	€ 31.000.000	€ 138.000.000
Proventi finanziari	€ 1.000.000	€ 1.000.000	€ 1.000.000	€ 3.000.000
Oneri finanziari	€ 9.000.000	€ 10.000.000	€ 12.000.000	€ 31.000.000
EBT/ UTILE LORDO	€ 80.000.000	€ 10.000.000	€ 20.000.000	€ 110.000.000

A questo punto andiamo ad evidenziare i fattori del bilancio necessari per la ripartizione della base imponibile, al fine di costruire in maniera corretta la formula di ripartizione riportata nella direttiva.

	SOCIETA' A (IRLANDA)		SOCIETA' B (ITALIA)		SOCIETA' C (FRANCIA)		CONSOLIDATO
CAPITALE INVESTITO	€ 900.000.000	+	€ 1.000.000.000	+	€ 1.010.000.000	=	€ 2.910.000.000
FATTURATO	€ 300.000.000	+	€ 600.000.000	+	€ 700.000.000	=	€ 1.600.000.000
COSTI PERSONALE	€ 30.000.000	+	€ 30.000.000	+	€ 35.000.000	=	€ 95.000.000
UTILE LORDO	€ 80.000.000	+	€ 10.000.000	+	€ 20.000.000	=	€ 110.000.000
N. DI DIPENDENTI	750	+	750	+	875	=	2375

A questo punto applicando la formula ai bilanci ipotizzati si ottiene una diversa imputazione della base imponibile, vanificando le strategie di elusione fiscale poste in essere dal management del gruppo.

Base Imponibile A (Irlanda)

$$= \left\{ \left[\left(\frac{1}{3} \right) * \left(\frac{80Mil}{110Mil} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} \right) * \left[\left(\frac{1}{2} * \frac{30Mil}{95Mil} \right) + \left(\frac{1}{2} * \frac{750}{2375} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} * \frac{900Mil}{2910Mil} \right) \right\} * 110 Mil$$

Base Imponibile B (Italia)

$$= \left\{ \left[\left(\frac{1}{3} \right) * \left(\frac{10Mil}{110Mil} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} \right) * \left[\left(\frac{1}{2} * \frac{30Mil}{95Mil} \right) + \left(\frac{1}{2} * \frac{750}{2375} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} * \frac{1000Mil}{2910Mil} \right) \right\} * 110 Mil$$

Base Imponibile C (Francia)

$$\left\{ \left[\left(\frac{1}{3} \right) * \left(\frac{20Mil}{110Mil} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} \right) * \left[\left(\frac{1}{2} * \frac{35Mil}{95Mil} \right) + \left(\frac{1}{2} * \frac{875}{2375} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} * \frac{1010Mil}{2910Mil} \right) \right\} * 110 Mil$$

	SOCIETA' A (IRLANDA)		SOCIETA' B (ITALIA)		SOCIETA' C (FRANCIA)		CONSOLIDATO
IMPONIBILE	€ 80.000.000	+	€ 10.000.000	+	€ 20.000.000	=	€ 110.000.000
IMPONIBILE CCCTB	€ 29.794.153,55	+	€ 37.929.176,46	+	€ 42.276.669,98	=	€ 110.000.000
PESI PERCENTUALI con CCCTB	27,09%	+	34,48%	+	38,43%	=	100,00%
Pesi percentuali senza CCCTB	72,73%	+	9,09%	+	18,18%	=	100,00%

Nel caso specifico il reddito imponibile della capogruppo che prima dell'applicazione della direttiva era pari al 72,73% del totale, si riduce al 27,09% a beneficio delle società "Figlie" B e C che sono passate rispettivamente dal 9,09% al 34,48% e dal 18,18 al 38,43%.

CONCLUSIONI

La Direttiva europea 683/2016, rappresenta senza dubbio la soluzione più idonea sin qui trovata in sede UE per ripartire in maniera più equa la base imponibile tra i paesi dove una multinazionale ha una stabile organizzazione; La media ponderata tra totale attivo, numero di dipendenti con relativo importo del costo del lavoro e fatturato, danno la possibilità di ripartire l'utile lordo al netto delle variazioni fiscali previste nella Direttiva tra i paesi interessati contrastando eventuali politiche di transfert pricing.

Purtroppo il vero ostacolo all'entrata in vigore della Direttiva è rappresentato dalla difficoltà a raggiungere l'unanimità dei consensi tra gli Stati membri in quanto alcuni di questi come l'Irlanda e il Lussemburgo, hanno basato le proprie politiche fiscali offrendo condizioni particolarmente vantaggiose alle multinazionali che avrebbero fissato lì la propria sede legale (Tax Ruling).

Del resto questo rappresenta uno dei limiti che impedisce all'Unione europea di diventare uno Stato Federale e sono sempre più forti le spinte populiste che in ogni campo (immigrazione, agricoltura, politiche di sviluppo di aree svantaggiate) tendono a tutelare gli interessi del proprio Paese.

Un ulteriore problema legato all'applicazione della normativa 683/2016 è quello legato all'uscita del Regno Unito dall'Unione europea, che determinerà un deconsolidamento dei gruppi multinazionali in quanto la Gran Britannia dovrà essere considerata come paese terzo e quindi escluso dall'ambito di applicazione della CCCTB¹⁰⁶.

Infine non troverebbe più applicazione nei rapporti tra Regno Unito e Stati membri la Direttiva 90/434/CEE cosiddetta Direttiva fusioni relativa a regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti dell'attivo e agli scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi.

A questo punto si avrà l'esigenza di stabilire normative bilaterali per disciplinare meglio ed in maniera univoca, i rapporti societari con il Regno Unito. In pratica non potrebbe più applicarsi il regime del Tax Deferral delle plusvalenze realizzate per effetto delle suddette operazioni di organizzazione transfrontaliere.

¹⁰⁶ A. Tomassini, Doppia imposizione in agguato, in "Il Sole 24 Ore", Norme e Tributi, 29 giugno 2016.

Del resto queste problematiche non sono state ancora affrontate seriamente, tenuto anche conto che si fa sempre più strada nell'opinione pubblica del Regno Unito della necessità di indire un nuovo referendum, considerando che sono sempre più insistenti le pressioni da parte di coloro che vogliono tornare nell'Unione europea.

Pertanto si ritiene che l'applicazione di tale Direttiva nel momento in cui entrerà in vigore rappresenterà un passo fondamentale nell'integrazione economica dei 28 paesi dell'Unione nello spirito che aveva ispirato i padri fondatori.

Bibliografia

A. Amatucci, Gli aspetti fiscali dell'impresa, Giappichelli Editore, Torino, 2002.

G. Andreani e A. Tubelli, IAS e Fisco: un rapporto difficile, in "Bilancio e reddito d'impresa" n. 9, del 2011.

M. Antonini e E. Toschetti, Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi, in "Corriere Tributario" n. 41 del 2017.

M. Bargagli, Prova rafforzata per le CFC passive income, in "MEc Euroconference NEWS" del 16 febbraio 2017.

R. Biancolli e A. Della Carità, Disallineamenti da ibridi e misure di contrasto: le modifiche alla Direttiva ATAD, in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 12 del 2017.

P. Boria, Diritto tributario europeo, Giuffrè Editore, Milano 2005.

S. Carmini, Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia, CEDAM, Padova 2002.

D. Canè, La proposta di Direttiva per una CCCTB: una analisi per principi, in "Rassegna Tributaria" n. 6 del 2012.

S. Cinieri, Dottore commercialista e pubblicista, Legge di bilancio 2018: le novità fiscali in sintesi, in "Pratica Fiscale e Professionale" n. 3 del 2018, pag. 15

Comunicazione della Commissione al Parlamento e al Consiglio SEC 601 del 20 aprile 1990 recante le linee guida per la tassazione delle società.

C. Cosciani, la politica di armonizzazione fiscale della comunità economica europea, CEDAM, Roma 1982.

E. Della Valle, Un modello che punta alla ritenuta sui ricavi, in “Il sole 24 Ore”, Norme e Tributi, 12 settembre 2017.

Dossier europei, “Base imponibile comune per l’imposta sulle società: Proposte CCTB e CCCTB”, gennaio 2017.

Direttiva 2011/121/UE, Bruxelles 16 marzo 2011.

Direttiva 2016/685/UE, Strasburgo 25 ottobre 2016.

Direttiva 2016/683/UE, Strasburgo 25 ottobre 2016.

Direttiva 1164/2016/EU, 12 luglio 2016.

Direttiva 2017/953/UE, 6 giugno 2017.

Direttiva 2003/726, Bruxelles 24 novembre 2003.

D.lgs. 50/2017 Articolo 1-bis, Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata.

Equalisation Levy Rules, pubblicata in The Gazette of India, extraordinary, part 2, section 3, subsection 2.

A. Fantozzi, La ricerca “modelli di tassazione delle società e allargamento dell’unione europea”: metodo di indagine, ”in economia italiana” n.2, 2007.

M. Grandinetti, I principi di derivazione dell’IRES, CEDAM, 2016.

V. L. Hinnekens, The Monti Report: the uphill task of harmonizing direct tax systems of EC Member States, in EC Tax Review, 1997.

Legge di bilancio 2018, pubblicazione Gazzetta Ufficiale il 29 dicembre 2017.

S. Mattia, Cooperazione tra Stati: la disciplina dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui tax ruling, in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 7 del 2017.

R-A. Papotti e F. Molinari, La disciplina CFC alla prova della Direttiva anti-elusione dell'Unione Europea, in "Corriere Tributario" n. 34 del 2016.

Rapporto Neumarck in G.U.C.E. n.6/7 del 1962.

V. Roccatagliata, "Diritto tributario comunitario", in Uckmar, Diritto tributario internazionale, coordinato da, CEDAM, 2005.

B. Romano, Imponibile unico Ue obbligatorio sopra i 750 milioni, in "il Sole 24 Ore" Norme e Tributi, Quotidiano del Fisco, Edizione del 21 ottobre 2016.

C. Sacchetto, Armonizzazione fiscale nella comunità europea, in Enc. Giur. Treccani, Roma 2010.

D. Sansonetti, Evoluzione del concetto di stabile organizzazione alla luce dell' "Action 7" BEPS, in "Corriere Tributario" n. 31 del 2016.

C. Scardino, La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 3 del 2016.

G. Sepio e M. D'orsogna, La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo), in "il fisco" n. 31 del 2017.

F. Telch Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti in Milano, Imposta sulle transazioni digitali: la web tax, in "Pratica Fiscale e Professionale" n. 3 del 2018.

A. Tomassini, Doppia imposizione in agguato, in "Il Sole 24 Ore", Norme e Tributi, 29 giugno 2016.

A. Tomassini, L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale, in "Corriere Tributario" n. 3 del 2018.

L. Tosi e R. Baggio, Lineamenti di diritto tributario internazionale, CEDAM, 2016.

TUIR, in articolo 162, paragrafo IV, del 22 dicembre 1986, in vigore tramite il D.lg del 12 dicembre 2003 e abrogato con Legge di Bilancio 2018.

P. Valente; Base imponibile Europea, in rivista di diritto tributario internazionale, Milano, 2006.

P. Valente, Trasfert pricing e doppia imposizione: Soluzioni secondo la Commissione europea, in "il Fisco" n. 29, del 2012.

P. Valente, Base imponibile europea: evoluzione della fiscalità d'impresa tra coordinamento sovranazionale e competizione interstatale, in Rivista di diritto Tributario Internazionale, 2006 n. 3.

P. Valente e G. Valente, consolidato fiscale: disciplina della riforma Ires e profili comunitari e comparati, in "Il sole 24h", Milano, 2006.

P. Valente, La proposta di direttiva sulla Common consolidated corporate tax base (Ccctb): il consolidamento della base imponibile, in "il fisco" n. 14 del 2011.

P. Valente, Vantaggi fiscali per le società nella proposta di Direttiva UE sulla Base Imponibile Comune, in "Corriere tributario" n. 16 del 2011.

P. Valente, Brexit e imposizione diretta: profili tecnici e riflessi nelle relazioni con l'Italia, in "il fisco" n. 30 del 2016.

Sitografia

Bruxelles, 16 marzo 2011, IP/11/319, il comunicato stampa che ha accompagnato la presentazione della proposta di direttiva.

OECD.org, Relazioni finali 2015 di BEPS, Pacchetto BEPS finale per la riforma del sistema fiscale internazionale per contrastare l'elusione fiscale, better policies for better lives,, in sito OCSE.

Redazione - IRES, Web Tax: cos'è, come funziona e novità della Legge di Bilancio 2018, IN "Informazione Fiscale.it", del 20 dicembre 2017.

C. Rigato e G. Lazzarato - Sottocommissione fiscalità internazionale ODCEC Padova quadriennio 2103-16, Stabile organizzazione, in "Il sole 24 Ore", 6 febbraio 2017, Diritto 24.

A. Saccone, la base imponibile consolidata comune (CCCTB): Una sfida per la fiscalità europea, in "innovazionediritto", 22 giugno 2005.

Sito internet Commissione Europea, Valutare e migliorare la legislazione in vigore

Studio Tributario Commercialista, "La pianificazione fiscale internazionale nell'Era BEPS", in "Quotidiano IPSOA", Roma 31 ottobre 2016.

M. Tenore, Il regime CFC nella proposta di Direttiva anti-BEPS alla luce delle recenti modifiche legislative, in "Rivista di Diritto Tributari" supplemento online, "Pacini Giuria", del 2 marzo 2016.

A. Visconti, L'introduzione degli IAS/IFRS nelle imprese italiane: Scenari interni e prospettive di sviluppo, in "innovazionediritto", art. 3 Pubblicazione n.5, del 2009.

P. Valente, Manuale del transfer pricing, in "Quotidiano IPSOA", 2015.

Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Diritto tributario corso progredito

La CCCTB

UNA BASE IMPONIBILE CONSOLIDATA COMUNE

PER LE SOCIETA' EUROPEE

Relatore:

Prof. Fabio Marchetti

Candidato:

Andrea Visioni

Correlatore:

Prof. Napoli Giuseppe

Matricola:

676581

Anno Accademico 2016/2017

Indice

INTRODUZIONE.....3

CAPITOLO 1 – CENNI STORICI	7
1.1 I primi interventi dell’unione europea relativamente alle imposte sulle società	7
1.2 Novità legislative degli anni ‘90	9
1.3 Gli interventi della commissione negli anni duemila	12
CAPITOLO 2 – UNA BASE IMPONIBILE COMUNE CONSOLIDATA PER LE SOCIETA’ 16	
2.1 Caratteristiche principali e finalità	17
2.2 L’ultima direttiva CCCTB del 25/10/2016	24
2.2.1 Contesto della proposta, Motivi ed obiettivi	24
2.2.2 Coerenza con le disposizioni vigenti nel settore normativo interessato	28
2.2.3 Coerenza con le altre normative dell’Unione (Atad).....	28
2.2.4 Tax ruling.....	32
2.3 Base giuridica, Sussidiarietà e proporzionalità	34
2.4 Sussidiarietà.....	34
2.5 La proporzionalità	35
2.6 Scelta dell’atto giuridico.....	36
CAPITOLO 3 – RISULTATI DELLE CONSULTAZIONI DEI PORTATORI DI INTERESSI E DELLE VALUTAZIONI D’IMPATTO	37
3.1 Consultazioni dei portatori d’interesse	37
3.2 Assunzioni e uso di perizie	37
3.3 Valutazione d’impatto	38
3.4 Efficienza normativa e semplificazioni	39
3.5 Altri elementi	41
3.5.1 Piani attuativi e attività di monitoraggio, valutazione e informazione	41
3.5.2 Illustrazione dettagliata delle singole disposizioni della proposta.....	41
CAPITOLO 4 – PRINCIPI CONTABILI E FISCALI CCCTB	47
4.1 Principi contabili CCCTB.....	48
4.2 Calcolo della base imponibile (CCTB)	51
4.3 Il consolidamento	55
4.4 Ingresso e uscita dal gruppo.....	58
4.5 Riorganizzazioni tra imprese	62
4.6 Operazioni tra il gruppo e altre entità.....	62
4.7 Ripartizione della base imponibile consolidata comune per l’imposta delle società	63
4.8 Amministrazioni e Procedure	68
4.8.1 Costituzione gruppo.....	68
4.8.2 Dichiarazione dei redditi consolidata	70
4.8.3 Diritti dei contribuenti	73

4.9 Interazioni con la Direttiva 2016/685/UE.....	75
4.10 Disposizioni Finali	76
4.11 Recepimento Direttiva da parte dello Stato Italiano e discussioni	77
4.12 La stabile organizzazione	78
4.13 Strategia anti-BEPS.....	82
4.14 Web Tax	84
4.15 Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata.....	87
CAPITOLO 5 – RIPARTIZIONE DELLA BASE IMPONIBILE CONSOLIDATA.....	89
UN ESEMPIO PRATICO	89
CONCLUSIONI.....	95
Bibliografia.....	97
Sitografia.....	101

La Base Imponibile Consolidata Comune (CCCTB)

CAPITOLO 1 – CENNI STORICI

La relazione che esiste tra la “costruzione europea” e la fiscalità diretta esprime in maniera compiuta la difficoltà che si incontra in materia tributaria nella realizzazione “dell’edificio comunitario” nonché della estrema difficoltà nella realizzazione di un’integrazione europea¹⁰⁷. Del resto la definizione di una base imponibile comune a tutti i paesi dell’unione rappresenta un valido percorso per ottenere una vera integrazione comunitaria e soprattutto per raggiungere l’obiettivo di abbattere le barriere protezionistiche che vengono erette dalle legislazioni nazionali nonché rappresentando uno strumento indispensabile che mira a garantire la realizzazione delle quattro libertà fondamentali che sono alla base di una vera integrazione europea. La difficoltà di realizzare questo processo esprime come ad oggi l’Europa assomigli più ad un cantiere che ad un edificio concluso, in quanto il

¹⁰⁷P. Valente; Base imponibile Europea in rivista di diritto tributario internazionale, 2006, pag. 65 e seguenti.

raggiungimento di tali obiettivi comporta una limitazione della sovranità nazionale a favore di una vera integrazione europea caratterizzata dall'eliminazione di barriere doganali protezionistiche¹⁰⁸.

In effetti questi principi contrastano con quelli tipici dell'ordinamento tributario nazionale in quanto non orientati a costituire uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziale per il mantenimento e lo sviluppo di una comunità.

La fiscalità europea si poggia su due principi riportati nel trattato istitutivo: il divieto di discriminazione fiscale e l'armonizzazione delle legislazioni nazionali.

L'armonizzazione delle imposte dirette quindi entra in diretto contrasto con determinati aspetti della sovranità fiscale dei singoli stati e pertanto è comprensibile il pericolo paventato dai singoli stati membri relativamente alla propria autorità impositiva nonché all'utilizzo degli strumenti di politica economica.

Il legislatore europeo ha provveduto a redigere in primis la Direttiva che mirava a stabilire i parametri per determinare una base imponibile comune in tutti i paesi dell'Unione soprattutto con l'intento da un lato di evitare situazioni di doppia imposizione e/o di elusione e dall'altra di consentire il consolidamento dei bilanci facenti capo a multinazionali europee con l'obiettivo di ripartire la base imponibile in base a parametri oggettivi quali, il fatturato, il numero di dipendenti, il costo del personale ed il capitale investito. Pertanto con la Direttiva 685/2016 si è svolto un lavoro propedeutico volto ad uniformare le strutture dei bilanci in tutti i 28 paesi dell'Unione per poi procedere al consolidamento degli stessi sottoponendo il controllo e la verifica dei dati riportati alla sola amministrazione fiscale del paese nel quale veniva stabilita la sede della capogruppo. Con la Direttiva 683/2016 si è finalmente arrivati a definire in maniera compiuta una base imponibile comune consolidata limitando inizialmente la normativa ai soli gruppi di grandi dimensioni (Fatturato superiore a 750 Milioni di euro).

La normativa comunitaria in materia di imposizione su società, si è sviluppata per tappe, in ognuna delle quali la Commissione ha esercitato un valido impulso. L'approccio è volto a creare norme destinate a favorire la cooperazione tra gli Stati membri per contrastare

¹⁰⁸P. Boria, Diritto tributario europeo, Giuffrè editori, Milano 2005, Pag. 52.

l'evasione fiscale internazionale, l'eliminazione dei casi di doppia imposizione e infine per adottare un quadro di regole comuni volte a disciplinare i rapporti societari transfrontalieri¹⁰⁹.

Il primo passo si fece con il rapporto Neumarck nel '62 dove si arrivò subito a capire che l'armonizzazione fiscale non era strettamente collegata all'unificazione dei sistemi fiscali nazionali ma più ad un processo guida della politica comunitaria per la sua intrinseca flessibilità¹¹⁰.

Il rapporto prescriveva le azioni che le istituzioni comunitarie dovevano percorrere per la costituzione di un mercato unico. Si prevedeva, in particolare un'unica imposta sulle società e un'imposizione superiore per gli utili prodotti e non distribuiti, i dividendi e gli interessi dovevano essere assoggettati ad una ritenuta alla fonte.

Negli anni '60 diverse commissioni si dedicarono allo studio del processo di armonizzazione fino ad arrivare alla stesura del "programme d'harmonisation des impôts directs", dove gli obiettivi erano quelli dell'eliminazione della doppia imposizione, eliminazioni delle agevolazioni fiscali a favore dei residenti e l'eliminazione delle penalizzazioni a danno dei non residenti.

Negli anni '90 il passo in avanti si ebbe con le emanazioni delle direttive numero 90/435/CEE (c.d. società madre-figli) e n. 90/434/CEE in materia di fusioni, nel 1992 con il rapporto Ruding si comincia a delineare una parziale armonizzazione in alcuni settori della tassazione diretta. Il Rapporto Ruding prevedeva una strategia da realizzare in più fasi¹¹¹, in un programma di medio lungo periodo con direttive che tendessero ad armonizzare la struttura stessa dell'imposizione sulle società, ma la Commissione ebbe un atteggiamento scettico sul programma e gli obiettivi di detto Rapporto.

Alla fine degli anni '90 riprese vigore l'iniziativa comunitaria in materia di imposizione diretta con l'apertura di due nuove fonti, i Rapporti Monti¹¹² sulla tassazione dei risparmi comunitari e la redazione di un codice di condotta in materia di fiscalità d'impresa, per evitare pratiche di concorrenza fiscale dannosa.

¹⁰⁹ P. Valente, Transfer pricing e doppia imposizione: soluzioni secondo la Commissione europea, in "il fisco" n. 29, del 2012, pag. 1-4633.

¹¹⁰ C. Sacchetto, Armonizzazione fiscale nella comunità europea, in Enc. Giur. Treccani, Roma 2010, pag. 2.

¹¹¹ S. Carmini, *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, CEDAM, Padova 2002 p. 160.

¹¹² V. L. Hinnekens, The Monti Report: the uphill task of harmonizing direct tax systems of EC Member States, in EC Tax Review, 1997, p.31.

L'ampio lavoro della Commissione ha prodotto la sola approvazione del codice di condotta, il 1 dicembre 1997.

La necessità di armonizzare la tassazione in ambito comunitario, rappresenta una necessità imprescindibile negli anni duemila: la Commissione si è resa infatti conto che solo uniformando la base imponibile per le società operanti in ambito comunitario si possono raggiungere risultati soddisfacenti.

La Commissione nella comunicazione del 2001 ha inoltre previsto il completamento del programma stabilito nel pacchetto Monti con la definitiva emanazione delle due Direttive sulla tassazione del risparmio e di interessi royalties (emanate nel 2003) oltre ad adottare il 23 ottobre 2001 la rivisitazione della Direttiva madre-figlia con l'approvazione della Direttiva 582/2001 sulla compensazione delle perdite.

CAPITOLO 2 – Una base imponibile comune consolidata per le società

La Commissione con l'intento di limitare distorsioni ed ostacoli fiscali che si presentavano in 28 legislazioni differenti incominciò a studiare alcuni sistemi per uniformare la base imponibile dei gruppi societari. Tra i vari modelli esaminati si decise di approfondire proprio la CCCTB con lo scopo di introdurre regole comuni per la determinazione del reddito imponibile per i gruppi societari all'interno dell'Unione. La Commissione decise di emanare nel 2006 una comunicazione in cui si illustravano gli obiettivi della CCCTB e si annunciava per l'anno seguente un'ulteriore evoluzione. Per l'emanazione della Direttiva sulla CCCTB fu creato un gruppo di lavoro per definire regole comuni da applicare in ogni gruppo societario. Questo intenso lavoro di elaborazione effettuato da questo gruppo portò all'emanazione della Direttiva COM 121/2011 che per la prima volta riassumeva in un unico argomento tutte le problematiche della CCCTB. La suddetta Direttiva si rivelò ben presto poco efficace in quanto non imponeva obbligatoriamente l'applicazione delle sue norme.

Alla luce di queste esigenze la Commissione europea ha presentato il 17 giugno 2015 un piano d'azione per una profonda riforma sulla tassazione societaria nell'Unione europea, al fine di combattere l'elusione fiscale e di garantire la sostenibilità del gettito. Inoltre con l'elaborazione della nuova proposta sulla base imponibile consolidata comune, le società avranno l'obbligo di rispettare un unico regime fiscale europeo per il calcolo del reddito imponibile anziché 28 regimi fiscali diversi.

Il 16 marzo 2016 la Commissione ha presentato una nuova proposta sulla base imponibile comune sull'imposta delle società. In tale Direttiva la CCCTB rappresenta un valido strumento per attribuire il reddito dov'è creato il valore, mediante una formula basata su tre fattori a cui è assegnata la medesima ponderazione, ossia; attività, lavoro e fatturato.

Poiché sono connessi al luogo in cui un'impresa realizza i suoi profitti questi fattori sono più resistenti alle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva rispetto ai metodi ampiamente diffusi di determinazione dei prezzi di trasferimento per l'assegnazione dei profitti. Oltre alla funzione antielusione la Direttiva avrà lo scopo di uniformare 28 regimi di imposizioni societarie e soprattutto i gruppi risponderebbero ad una sola amministrazione fiscale. La differenza rispetto alla proposta del 2011 è inoltre quella che prevede tali norme obbligatorie per gruppi di una determinata dimensione.

CAPITOLO 3 – Risultati delle consultazioni

La Commissione per migliorare e rilanciare l'ex proposta del 2011 della CCCTB ha ritenuto opportuno porre in essere una consultazione pubblica, coinvolgendo tutti i portatori d'interesse. Le maggior parte dei portatori che hanno partecipato a questo progetto sono società registrate, PMI. Questo va a evidenziare l'interesse anche delle più piccole aziende alla proposta.

Inoltre si è avvalsa anche dei risultati di 3 studi per valutare l'impatto che avrebbe avuto la normativa nel caso fosse entrata in vigore, essi sono; lo Studio Cortax fornito dal centro comune di ricerca della Commissione europea, lo Studio per il centro della ricerca economica europea (ZEW) sugli effetti delle riforme fiscali riguardo alla distorsione a favore del debito a rispetto al capitale e alle aliquote fiscali effettive, ed un ulteriore studio effettuato dal medesimo istituto sull'impatto della pianificazione fiscale sulle aliquote fiscali effettive.

CAPITOLO 4 – Principi contabili e fiscali

Alla luce di questi studi ed alle carenze dimostrate dalla Direttiva del 2011 la Commissione europea ha elaborato le proposte di Direttiva COM(2016) 683 e 685, che costituiscono le 2

progressive fasi di una riforma unica finalizzata a realizzare un regime di tassazione di società a livello europeo.

L'applicazione delle 2 Direttive ha come base giuridica l'articolo 115 del trattato di funzionamento dell'Unione europea (TFUE) ai sensi del quale *“il consiglio deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del parlamento europea e del comitato economico e sociale, stabilisce Direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamenti ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione e sul funzionamento del mercato interno”*¹¹³.

L'intervento dell'Unione europea su questo campo di applicazione era necessario in virtù della natura transnazionale dei fenomeni che si vogliono contrastare, in particolare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva. Inoltre l'intervento dell'Unione migliorerebbe sia la mobilità dei capitali che la distorsione del mercato al fine anche di un ravvicinamento dei regimi d'imposta delle società dell'Unione, ristabilendo un collegamento tra tassazione e creazione di valore in ogni paese dell'Unione¹¹⁴.

La conseguenza immediata dell'approvazione della Direttiva su gruppi di imprese di dimensioni considerevoli comporta la cessazione dell'applicazione del diritto nazionale in materie di imposta sul reddito delle società in quanto come si è più volte specificato, i controlli e quindi gli accertamenti fiscali verrebbero promossi solo dai paesi dov'è stabilita la società “Madre”.

4.2 Calcolo della base imponibile

Prima di procedere alla descrizione del procedimento previsto dalla Direttiva 683 sul consolidamento è opportuno richiamare i principi illustrati nella Direttiva 685/2016 (CCTB) relativamente al calcolo della base imponibile in quanto propedeutica alle norme previste nella Direttiva 683/2016.

¹¹³ Dossier europei, “Base imponibile comune per l'imposta sulle società: Proposte CCTB e CCCTB”, gennaio 2017, pag. 10.

¹¹⁴ Una definizione di “stabile organizzazione” è offerta dall'articolo 5 della proposta della CCTB (COM(2016)685), ai sensi del quale si considera che un contribuente abbia, ai fini fiscali, una stabile organizzazione in uno Stato membro diverso da quello in cui è residente quando “dispone di un posto fisso nell'altro Stato membro tramite il quale svolge, integralmente e parzialmente, la sua attività”. A titolo esemplificativo l'articolo 5 cita una sede di direzione, una succursale, un ufficio, una fabbrica, un'officina, una miniera o simili, specificando che “un cantiere o un progetto di costruzione o installazione costituisce una stabile organizzazione solo se dura più di dodici mesi”.

Nel calcolare la base imponibile, i profitti e le perdite sono contabilizzati solo al momento della loro realizzazione. La determinazione della base imponibile avviene in modo uniforme ed è calcolata per ciascun esercizio fiscale la cui durata è di 12 mesi.

La base imponibile è calcolata sottraendo dai ricavi i ricavi esenti, i costi deducibili e le altre voci deducibili.

Il consolidamento delle basi imponibili così come previsto dalla Direttiva della CCCTB determina una semplificazione amministrativa in capo ai gruppi interessati in quanto da un lato offre la possibilità di compensare profitti e perdite e dall'altro l'eliminazione dei costi di compliance alle normative in materia di transfer pricing¹¹⁵.

La principale caratteristica della CCCTB è proprio quella di garantire l'imposizione sul risultato netto di utili e perdite di vari membri di un gruppo societario. Di conseguenza non rileva dove i profitti e le perdite sono sorti in quanto il risultato di tutto il gruppo è visto come una singola entità che costituisce la base imponibile.

Il metodo di ripartizione della base imponibile previsto dalla Direttiva utilizza pertanto meccanismi di ripartizione del reddito secondo criteri diversi da quello dei profitti e delle perdite, ma utilizza parametri quali il fatturato totale, i salari ed il patrimonio.

La CCCTB ha anche la finalità di risolvere i problemi di doppia imposizione economica internazionale, all'interno dell'Unione europea¹¹⁶ in quanto mira a prevedere il calcolo del reddito o di una perdita una sola volta in modo da garantire un'imposizione netta all'interno del sistema stesso e a risolvere il problema della doppia residenza secondo regole comuni. In

¹¹⁵ Con la CCCTB non c'è più la necessità di applicare al transfer pricing il principio dell'arm's length tra imprese che potranno consolidare profitti e perdite nello stesso gruppo. I profitti e le perdite totali dei gruppi consolidati verranno allocati tra gli stati membri secondo la formula allocata in Direttiva. Vedi CCCTB working group, CCCTB/WP/041/doc/en del 5 dicembre 2006.

¹¹⁶ L. Tosi e R. Baggio, Lineamenti di diritto tributario internazionale, CEDAM, 2016. pag.7 e ss "La doppia imposizione giuridica internazionale si verifica nel caso in cui uno stesso reddito, bene o atto può formare oggetto di imposizione fiscale in più stati. La doppia imposizioni crea per 2 principali ragioni delle distorsioni:

- c) Ragioni economiche in quanto dissuade gli operatori a compiere attività economiche che interessano più Stati, con danno al commercio internazionale;
- d) Per ragioni di equità, perché ad esempio chi produce ricchezza in due Stati può essere costretto a subire una doppia imposizione mentre chi opera solo entro i confini nazionali non deve affrontare questa problematica.

Accordi che mirano ad eliminare la doppia imposizione sono stati conclusi tra molti Stati nel corso degli ultimi cinquant'anni. L'Italia ha stipulato una settantina di accordi con altrettanti paesi. Esistono due criteri per evitare la doppia imposizione fiscale: il criterio dell'esenzione e il criterio dei crediti d'imposta. Con il criterio dell'esenzione i redditi prodotti all'estero da un residente sono esentati dall'imposta nello stato di residenza, a differenza del criterio del credito d'imposta che è il più usato e che consente al residente di detrarre dall'imposta nazionale quella pagata in un altro stato per il medesimo reddito. Tuttavia questo meccanismo ha un limite: L'imposta estera detraibile non può superare quella nazionale".

effetti la doppia imposizione giuridica internazionale è spesso mitigata attraverso le convenzioni fiscali bilaterali, ma l'applicazione di tali trattati è complessa e di difficile interpretazione, con conseguenti conflitti fiscali tra gli stati e tra questi ed i contribuenti.

La base imponibile consolidata deve essere applicata obbligatoriamente dal gruppo di imprese con fatturato complessivo superiore a 750 milioni di euro con possibilità per quelle che non raggiungano tale quota di applicarle volontariamente.

Sarà l'impresa "Madre" ad occuparsi del consolidamento del proprio bilancio con quelle delle loro "Figlie", che possono essere definite tali solo nel momento in cui la società "Madre" detenga almeno più del 50% dei diritti di voto in assemblea, diritti di proprietà riguardanti capitale o diritti su profitti superiori al 75%. Al raggiungimento di tale soglie la società "Madre" si considera la detenente del 100% dei diritti della società figlia.

Per poter definire il gruppo di un contribuente residente e costituito da:

- Tutte le sue stabili organizzazioni ubicate in altri paesi dell'UE
- Tutte le stabili organizzazioni ubicate nell'UE appartenenti alle sue società figlie qualificate residenti in un paese terzo
- Tutte le sue società figlie qualificate residenti in uno o più paesi dell'UE
- Altri contribuenti residenti che siano società figlie qualificate della stessa società che è residente nel paese terzo e che soddisfa le condizioni necessarie.

L'effetto del consolidamento comporterà la determinazione di una base imponibile consolidata e sarà ripartita tra i membri del gruppo in ogni esercizio fiscale sulla base di una formula per determinarne la percentuale assegnata agli stessi membri del gruppo.

Pertanto una volta determinata la Base imponibile comune, questa viene ripartita tramite una formula dove i pesi di ripartizione sono: Fatturato, monte retribuzione- numero dei dipendenti, attività possedute dall'impresa del gruppo.

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Cons'd tax base}$$

Ovviamente i calcoli per la ripartizione della base imponibile sono realizzati alla fine dell'esercizio fiscale del gruppo.

CAPITOLO 5 – Ripartizione della base imponibile consolidata comune

Un esempio pratico

Di seguito si riporta un esempio didattico sulla ripartizione della Base Imponibile Consolidata da società operanti in 3 diversi paesi dell'Unione europea.

Ipotizziamo un gruppo nel quale fanno parte tre società operanti nei seguenti Paesi: la società A (“Madre”) con sede in Irlanda, Paese che notoriamente applica un'aliquota sui redditi delle società molto vantaggiosa 12.5%; le società B e C (“Figlie”), con sede rispettivamente in Italia e in Francia, Paesi che notoriamente hanno un'aliquota fiscale abbastanza allineata 24% e 33,3%.

Le società prese in esame fanno parte del settore manifatturiero, producono e commercializzano prodotti ad alto contenuto tecnologico.

Ai fini di una maggiore semplicità nel calcolo della base imponibile consolidata, abbiamo ipotizzato che il bilancio consolidato sia pari alla somma delle singole poste delle tre società prese in esame e pertanto abbiamo escluso eventuali operazioni Intercompany; inoltre abbiamo escluso eventuali riprese fiscali in aumento o in diminuzione della base imponibile, che avrebbero reso meno chiaro l'esempio in questione.

Fatte queste premesse ipotizziamo che il management di questo gruppo cercherà di traslare i redditi dalle società “Figlie” alla società “Madre”, così da incrementare l'utile della stessa, e di beneficiare di una tassazione più benevola rispetto a quella che avrebbe dovuto pagare nei paesi delle società “Figlie”.

Nel caso ipotizzato la società “Madre” provvederà a registrare dei marchi o dei brevetti sui prodotti commercializzati; le società “Figlie” dovranno pagare una royalty su ogni prodotto venduto per avere la possibilità di utilizzare quel Brand; questo comporterà un aumento dei ricavi nella società capogruppo e un conseguente aumento dei costi delle società “Figlie”.

Abbiamo inoltre riportato tra le immobilizzazioni immateriali della società capogruppo l'importo di euro 50 Milioni “Marchi e Brevetti”, mentre nelle società “Figlie” abbiamo inserito un importo di euro di euro 70 milioni per la società B e 80 milioni per la società C nella posta “godimento beni di terzi” che ritroviamo tra gli altri ricavi della società

capogruppo. In tale ipotesi la capogruppo avrà un utile superiore alle sue controllate pur registrando un volume d'affari inferiore.

Lo spirito della Direttiva come più volte ribadito è quello di imputare in misura più equilibrata gli utili conseguiti in funzione della reale attività svolta dalla società in quel paese. Applicando la formula prevista in direttiva la base imponibile viene ripartita in funzione dei noti tre parametri in modo da riequilibrare la base imponibile tra le società prese in esame

Di seguito si riportano i Bilanci delle 3 società, e del consolidato ripartito fra Stato patrimoniale e conto economico avendo avuto l'accortezza di superare il fatturato minimo richiesto dalla Direttiva (>750.000.000) ed ipotizzando una distribuzione del costo del lavoro abbastanza proporzionale al volume d'affari espresso dalle singole entità.

Nel conto economico come abbiamo già specificato precedentemente, la società capogruppo avrà un aumento dei ricavi per il pagamento delle royalties effettuato dalle società "Figlie" per un importo di euro 150.000.000, mentre queste ultime sosterranno dei maggiori costi (70.000.000 per B e 80.000.000 per C) riportando tali valori in incremento della posta "costi

per godimento beni di terzi”.

STATO PATRIMONIALE	Società A (Irlanda)	Società B (Italia)	Società C (Francia)	CONSOLIDATO
ATTIVO				
Immobilizzazioni Imm..	€ 50.000.000	€ 10.000.000	€ 7.000.000	€ 67.000.000
Immobilizzazioni Mat.	€ 350.000.000	€ 500.000.000	€ 550.000.000	€ 1.400.000.000
Immobilizzazioni Finanz.	€ 240.000.000	€ 30.000.000	€ 10.000.000	€ 280.000.000
TOT. Immobilizzazioni	€ 640.000.000	€ 540.000.000	€ 567.000.000	€ 1.747.000.000
Rimanenze Finali	€ 20.000.000	€ 80.000.000	€ 90.000.000	€ 190.000.000
Crediti vs Clienti	€ 34.000.000	€ 150.000.000	€ 170.000.000	€ 354.000.000
Crediti vs altri	€ 5.000.000	€ 57.000.000	€ 59.000.000	€ 121.000.000
Disponibilità liquide	€ 200.000.000	€ 170.000.000	€ 119.000.000	€ 489.000.000
ATTIVO CIRCOLANTE	€ 259.000.000	€ 457.000.000	€ 438.000.000	€ 1.154.000.000
Ratei e risconti	€ 1.000.000	€ 3.000.000	€ 5.000.000	€ 9.000.000
CAPITALE INVESTITO	€ 900.000.000	€ 1.000.000.000	€ 1.010.000.000	€ 2.910.000.000
-----	-----	-----	-----	-----
PASSIVO				
PATRIMONIO NETTO				
Capitale sociale	€ 120.000.000	€ 150.000.000	€ 170.000.000	€ 440.000.000
Riserve	€ 230.000.000	€ 290.000.000	€ 250.000.000	€ 770.000.000
Utile/perdita d'esercizio	€ 80.000.000	€ 10.000.000	€ 20.000.000	€ 110.000.000
TOT. PATRIMONIO NETTO	€ 430.000.000	€ 450.000.000	€ 440.000.000	€ 1.320.000.000
Fondi rischi	€ 3.000.000	€ 10.000.000	€ 4.000.000	€ 17.000.000
Trattamento di fine rapporto	€ 2.000.000	€ 3.000.000	€ 1.000.000	€ 6.000.000
Debiti vs banche	€ 160.000.000	€ 150.000.000	€ 180.000.000	€ 490.000.000
Debiti vs fornitori	€ 90.000.000	€ 99.000.000	€ 110.000.000	€ 299.000.000
Pestiti obbligazionari	€ 180.000.000	€ 250.000.000	€ 270.000.000	€ 700.000.000
Altri debiti	€ 30.000.000	€ 35.000.000	€ 3.000.000	€ 68.000.000
TOTALE PASSIVO	€ 470.000.000	€ 550.000.000	€ 570.000.000	€ 1.590.000.000
Ratei e risconti	€ 5.000.000	€ 3.000.000	€ 2.000.000	€ 10.000.000
TOTALE FONTI	€ 900.000.000	€ 1.000.000.000	€ 1.010.000.000	€ 2.910.000.000

CONTO ECONOMICO				
A) VALORE DELLA PRODUZIONE	Società A (Irlanda)	Società B (Italia)	Società C (Francia)	CONSOLIDATO
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	€ 150.000.000	€ 580.000.000	€ 660.000.000	€ 1.390.000.000
Altri ricavi	€ 150.000.000	€ 20.000.000	€ 40.000.000	€ 210.000.000
TOT. VALORE DELLA PRODUZIONE	€ 300.000.000	€ 600.000.000	€ 700.000.000	€ 1.600.000.000
B) COSTI DELLA PRODUZIONE				
Per materie prime, sussidiarie, di consumo merci	€ 50.000.000	€ 279.000.000	€ 336.000.000	€ 665.000.000
Per servizi	€ 30.000.000	€ 90.000.000	€ 100.000.000	€ 220.000.000
Per godimento beni di terzi	€ 15.000.000	€ 85.000.000	€ 95.000.000	€ 195.000.000
Costi per il personale	€ 30.000.000	€ 30.000.000	€ 35.000.000	€ 95.000.000
Variazione delle rimanenze finali	€ 3.000.000	€ 7.500.000	€ 8.700.000	€ 19.200.000
Oneri diversi di gestione	€ 5.000.000	€ 7.000.000	€ 7.700.000	€ 19.700.000
TOTALI COSTI DELLA PRODUZIONE	€ 133.000.000	€ 498.500.000	€ 582.400.000	
EBITDA	€ 167.000.000	€ 101.500.000	€ 117.600.000	€ 386.100.000
Ammortamenti	€ 70.000.000	€ 80.500.000	€ 85.600.000	€ 236.100.000
Svalutazioni	€ 9.000.000	€ 2.000.000	€ 1.000.000	€ 12.000.000
EBIT	€ 88.000.000	€ 19.000.000	€ 31.000.000	€ 138.000.000
Proventi finanziari	€ 1.000.000	€ 1.000.000	€ 1.000.000	€ 3.000.000
Oneri finanziari	€ 9.000.000	€ 10.000.000	€ 12.000.000	€ 31.000.000
EBT/ UTILE LORDO	€ 80.000.000	€ 10.000.000	€ 20.000.000	€ 110.000.000

Si evidenziano i fattori del bilancio necessari per la ripartizione della base imponibile, al fine di costruire in maniera corretta la formula di ripartizione riportata nella direttiva.

	SOCIETA' A (IRLANDA)		SOCIETA' B (ITALIA)		SOCIETA' C (FRANCIA)		CONSOLIDATO
CAPITALE INVESTITO	€ 900.000.000	+	€ 1.000.000.000	+	€ 1.010.000.000	=	€ 2.910.000.000
FATTURATO	€ 300.000.000	+	€ 600.000.000	+	€ 700.000.000	=	€ 1.600.000.000
COSTI PERSONALE	€ 30.000.000	+	€ 30.000.000	+	€ 35.000.000	=	€ 95.000.000
UTILE LORDO	€ 80.000.000	+	€ 10.000.000	+	€ 20.000.000	=	€ 110.000.000
N. DI DIPENDENTI	750	+	750	+	875	=	2375

Applicando la formula ai bilanci ipotizzati si ottiene una diversa imputazione della base imponibile, vanificando le strategie di elusione fiscale poste in essere dal management del gruppo.

Base Imponibile A (Irlanda)

$$= \left\{ \left[\left(\frac{1}{3} \right) * \left(\frac{80Mil}{110Mil} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} \right) * \left[\left(\frac{1}{2} * \frac{30Mil}{95Mil} \right) + \left(\frac{1}{2} * \frac{750}{2375} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} * \frac{900Mil}{2910Mil} \right) \right\} * 110 Mil$$

Base Imponibile B (Italia)

$$= \left\{ \left[\left(\frac{1}{3} \right) * \left(\frac{10Mil}{110Mil} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} \right) * \left[\left(\frac{1}{2} * \frac{30Mil}{95Mil} \right) + \left(\frac{1}{2} * \frac{750}{2375} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} * \frac{1000Mil}{2910Mil} \right) \right\} * 110 Mil$$

Base Imponibile C (Francia)

$$\left\{ \left[\left(\frac{1}{3} \right) * \left(\frac{20Mil}{110Mil} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} \right) * \left[\left(\frac{1}{2} * \frac{35Mil}{95Mil} \right) + \left(\frac{1}{2} * \frac{875}{2375} \right) \right] + \left(\frac{1}{3} * \frac{1010Mil}{2910Mil} \right) \right\} * 110 Mil$$

	SOCIETA' A (IRLANDA)		SOCIETA' B (ITALIA)		SOCIETA' C (FRANCIA)		CONSOLIDATO
IMPONIBILE	€ 80.000.000	+	€ 10.000.000	+	€ 20.000.000	=	€ 110.000.000
IMPONIBILE CCCTB	€ 29.794.153,55	+	€ 37.929.176,46	+	€ 42.276.669,98	=	€ 110.000.000
PESI PERCENTUALI con CCCTB	27,09%	+	34,48%	+	38,43%	=	100,00%
Pesi percentuali senza CCCTB	72,73%	+	9,09%	+	18,18%	=	100,00%

Nel caso specifico il reddito imponibile della capogruppo che prima dell'applicazione della direttiva era pari al 72,73% del totale, si riduce al 27,09% a beneficio delle società "Figlie" B e C che sono passate rispettivamente dal 9,09% al 34,48% e dal 18,18 al 38,43%.

CONCLUSIONI

La Direttiva europea 683/2016, rappresenta senza dubbio la soluzione più idonea sin qui trovata in sede UE per ripartire in maniera più equa la base imponibile tra i paesi dove una multinazionale ha una stabile organizzazione; La media ponderata tra totale attivo, numero di dipendenti con relativo importo del costo del lavoro e fatturato, danno la possibilità di ripartire l'utile lordo al netto delle variazioni fiscali previste nella Direttiva tra i paesi interessati contrastando eventuali politiche di transfert pricing.

Purtroppo il vero ostacolo all'entrata in vigore della Direttiva è rappresentato dalla difficoltà a raggiungere l'unanimità dei consensi tra gli Stati membri in quanto alcuni di questi come l'Irlanda e il Lussemburgo, hanno basato le proprie politiche fiscali offrendo condizioni

particolarmente vantaggiose alle multinazionali che avrebbero fissato lì la propria sede legale (Tax Ruling).

Del resto questo rappresenta uno dei limiti che impedisce all'Unione europea di diventare uno Stato Federale e sono sempre più forti le spinte populiste che in ogni campo (immigrazione, agricoltura, politiche di sviluppo di aree svantaggiate) tendono a tutelare gli interessi del proprio Paese.

Un ulteriore problema legato all'applicazione della normativa 683/2016 è quello legato all'uscita del Regno Unito dall'Unione europea, che determinerà un deconsolidamento dei gruppi multinazionali in quanto la Gran Britannia dovrà essere considerata come paese terzo e quindi escluso dall'ambito di applicazione della CCCTB¹¹⁷.

A questo punto si avrà l'esigenza di stabilire normative bilaterali per disciplinare meglio ed in maniera univoca, i rapporti societari con il Regno Unito. In pratica non potrebbe più applicarsi il regime del Tax Deferral delle plusvalenze realizzate per effetto delle suddette operazioni di organizzazione transfrontaliere.

Pertanto si ritiene che l'applicazione di tale Direttiva nel momento in cui entrerà in vigore rappresenterà un passo fondamentale nell'integrazione economica dei 28 paesi dell'Unione nello spirito che aveva ispirato i padri fondatori.

Bibliografia

A. Amatucci, Gli aspetti fiscali dell'impresa, Giappichelli Editore, Torino, 2002.

G. Andreani e A. Tubelli, IAS e Fisco: un rapporto difficile, in "Bilancio e reddito d'impresa" n. 9, del 2011.

M. Antonini e E. Toschetti, Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi, in "Corriere Tributario" n. 41 del 2017.

M. Bargagli, Prova rafforzata per le CFC passive income, in "MEc Euroconference NEWS" del 16 febbraio 2017.

R. Biancolli e A. Della Carità, Disallineamenti da ibridi e misure di contrasto: le modifiche alla Direttiva ATAD, in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 12 del 2017.

P. Boria, Diritto tributario europeo, Giuffrè Editore, Milano 2005.

¹¹⁷ A. Tomassini, Doppia imposizione in agguato, in "Il Sole 24 Ore", Norme e Tributi, 29 giugno 2016.

S.Carmini, Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia, CEDAM, Padova 2002.

D. Canè, La proposta di Direttiva per una CCCTB: una analisi per principi, in "Rassegna Tributaria" n. 6 del 2012.

S. Cinieri, Dottore commercialista e pubblicista, Legge di bilancio 2018: le novità fiscali in sintesi, in "Pratica Fiscale e Professionale" n. 3 del 2018, pag. 15

Comunicazione della Commissione al Parlamento e al Consiglio SEC 601 del 20 aprile 1990 recante le linee guida per la tassazione delle società.

C. Cosciani, la politica di armonizzazione fiscale della comunità economica europea, CEDAM, Roma 1982.

E. Della Valle, Un modello che punta alla ritenuta sui ricavi, in "Il sole 24 Ore", Norme e Tributi, 12 settembre 2017.

Dossier europei, "Base imponibile comune per l'imposta sulle società: Proposte CCTB e CCCTB", gennaio 2017.

Direttiva 2011/121/UE, Bruxelles 16 marzo 2011.

Direttiva 2016/685/UE, Strasburgo 25 ottobre 2016.

Direttiva 2016/683/UE, Strasburgo 25 ottobre 2016.

Direttiva 1164/2016/EU, 12 luglio 2016.

Direttiva 2017/953/UE, 6 giugno 2017.

Direttiva 2003/726, Bruxelles 24 novembre 2003.

D.lgs. 50/2017 Articolo 1-bis, Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata.

Equalisation Levy Rules, pubblicata in The Gazette of India, extraordinary, part 2, section 3, subsection 2.

A. Fantozzi, La ricerca "modelli di tassazione delle società e allargamento dell'unione europea": metodo di indagine, "in economia italiana" n.2, 2007.

M. Grandinetti, I principi di derivazione dell'IRES, CEDAM, 2016.

V. L. Hinnekens, The Monti Report: the uphill task of harmonizing direct tax systems of EC Member States, in EC Tax Review, 1997.

Legge di bilancio 2018, pubblicazione Gazzetta Ufficiale il 29 dicembre 2017.

S. Mattia, Cooperazione tra Stati: la disciplina dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui tax ruling, in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 7 del 2017.

R-A. Papotti e F. Molinari, La disciplina CFC alla prova della Direttiva anti-elusione dell'Unione Europea, in "Corriere Tributario" n. 34 del 2016.

Rapporto Neumarck in G.U.C.E. n.6/7 del 1962.

V. Roccatagliata, "Diritto tributario comunitario", in Uckmar, Diritto tributario internazionale, coordinato da, CEDAM, 2005.

B. Romano, Imponibile unico Ue obbligatorio sopra i 750 milioni, in "il Sole 24 Ore" Norme e Tributi, Quotidiano del Fisco, Edizione del 21 ottobre 2016.

C. Sacchetto, Armonizzazione fiscale nella comunità europea, in Enc. Giur. Treccani, Roma 2010.

D. Sansonetti, Evoluzione del concetto di stabile organizzazione alla luce dell' "Action 7" BEPS, in "Corriere Tributario" n. 31 del 2016.

C. Scardino, La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 3 del 2016.

G. Sepio e M. D'orsogna, La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo), in "il fisco" n. 31 del 2017.

F. Telch Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti in Milano, Imposta sulle transazioni digitali: la web tax, in "Pratica Fiscale e Professionale" n. 3 del 2018.

A. Tomassini, Doppia imposizione in agguato, in "Il Sole 24 Ore", Norme e Tributi, 29 giugno 2016.

A. Tomassini, L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale, in "Corriere Tributario" n. 3 del 2018.

L. Tosi e R. Baggio, Lineamenti di diritto tributario internazionale, CEDAM, 2016.

TUIR, in articolo 162, paragrafo IV, del 22 dicembre 1986, in vigore tramite il D.lg del 12 dicembre 2003 e abrogato con Legge di Bilancio 2018.

P. Valente; Base imponibile Europea, in rivista di diritto tributario internazionale, Milano, 2006.

P. Valente, Trasfert pricing e doppia imposizione: Soluzioni secondo la Commissione europea, in "il Fisco" n. 29, del 2012.

P. Valente, Base imponibile europea: evoluzione della fiscalità d'impresa tra coordinamento sovranazionale e competizione interstatale, in *Rivista di diritto Tributario Internazionale*, 2006 n. 3.

P. Valente e G. Valente, consolidato fiscale: disciplina della riforma Ires e profili comunitari e comparati, in "Il sole 24h", Milano, 2006.

P. Valente, La proposta di direttiva sulla Common consolidated corporate tax base (Ccctb): il consolidamento della base imponibile, in "il fisco" n. 14 del 2011.

P. Valente, Vantaggi fiscali per le società nella proposta di Direttiva UE sulla Base Imponibile Comune, in "Corriere tributario" n. 16 del 2011.

P. Valente, Brexit e imposizione diretta: profili tecnici e riflessi nelle relazioni con l'Italia, in "il fisco" n. 30 del 2016.

Sitografia

Bruxelles, 16 marzo 2011, IP/11/319, il comunicato stampa che ha accompagnato la presentazione della proposta di direttiva.

OECD.org, Relazioni finali 2015 di BEPS, Pacchetto BEPS finale per la riforma del sistema fiscale internazionale per contrastare l'elusione fiscale, better policies for better lives., in sito OCSE.

Redazione - IRES, Web Tax: cos'è, come funziona e novità della Legge di Bilancio 2018, IN "Informazione Fiscale.it", del 20 dicembre 2017.

C. Rigato e G. Lazzarato - Sottocommissione fiscalità internazionale ODCEC Padova quadriennio 2103-16, Stabile organizzazione, in "Il sole 24 Ore", 6 febbraio 2017, Diritto 24.

A. Saccone, la base imponibile consolidata comune (CCCTB): Una sfida per la fiscalità europea, in "innovazionediritto", 22 giugno 2005.

Sito internet Commissione Europea, Valutare e migliorare la legislazione in vigore

Studio Tributario Commercialista, "La pianificazione fiscale internazionale nell'Era BEPS", in "Quotidiano IPSOA", Roma 31 ottobre 2016.

M. Tenore, Il regime CFC nella proposta di Direttiva anti-BEPS alla luce delle recenti modifiche legislative, in "Rivista di Diritto Tributari" supplemento online, "Pacini Giuria", del 2 marzo 2016.

A. Visconti, L'introduzione degli IAS/IFRS nelle imprese italiane: Scenari interni e prospettive di sviluppo, in "innovazionediritto", art. 3 Pubblicazione n.5, del 2009.

P. Valente, Manuale del transfer pricing, in "Quotidiano IPSOA", 2015