

Base imponibile comune consolidata per le società con attività transnazionale **CCCTB, la Commissione UE ha presentato la proposta di direttiva**

In data 16 marzo 2011, la Commissione europea ha presentato al Consiglio dell'UE la proposta di direttiva sulla Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) - COM(2011)121 - la quale prevede una normativa fiscale europea unica per la definizione della base imponibile delle società che svolgono attività transfrontaliera. Tra i vantaggi connessi alla nuova normativa vi è senz'altro la riduzione dei costi di conformità e l'eliminazione dei problemi connessi alla fissazione dei prezzi di trasferimento.

di Piergiorgio Valente, Caterina Alagna - Valente Associati GEB Partners

Premessa

Il consolidato comunitario (CCCTB) è stato illustrato per la prima volta nel 2001, quando, nella comunicazione n. 582 (Commissione europea, "Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali - Strategia per l'introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione UE delle società", 23.10.2001, COM(2001)582. Per approfondimenti, cfr. Valente P., "Fiscalità sovranazionale", Milano, 2008, p. 211 ss.) e nello studio n. 1681 (Commissione europea, "Tassazione delle società nel mercato interno", 23.10.2001, SEC(2001)1681. Per approfondimenti, cfr. Valente P., "Fiscalità sovranazionale", op. cit., p. 211 ss.), la Commissione europea ha esposto la nuova strategia di eliminazione degli ostacoli fiscali esistenti nel mercato interno.

Nel "Non-Paper" del 7 luglio 2004, predisposto in vista del Consiglio ECOFIN del settembre 2004, la Commissione ha ribadito le linee di azione già esposte ed i vantaggi che, dall'introduzione della CCCTB, potrebbero derivare alle imprese comunitarie che svolgono attività transfrontaliera:

- riduzione dei costi di conformità;
- eliminazione dei problemi legati al transfer pricing;
- compensazione e consolidamento globale dei profitti e delle perdite;
- riduzione dei casi di doppia imposizione;
- eliminazione di numerosi casi di discriminazione e restrizioni.

Nella comunicazione n. 223 del 2007, la Commissione europea ha ribadito l'importanza della CCCTB per il buon funzionamento del mercato interno ed ha fissato i principi fondamentali a cui la futura proposta di direttiva avrebbe dovuto ispirarsi (Commissione europea, "Attuazione del programma comunitario per l'aumento della crescita e dell'occupazione e il miglioramento della competitività delle imprese europee: Ulteriori progressi compiuti nel 2006 e prossimi passi verso una proposta in materia di base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB)", 2.5.2007, COM(2007) 223 definitivo):

- "necessità" dell'adozione della CCCTB, sia per le **piccole e medie imprese**, per le quali i costi di conformità sono particolarmente rilevanti, sia per le **imprese multinazionali**;
- consolidamento della CCCTB e "necessità" di un meccanismo chiaro ed equo di ripartizione;
- **carattere opzionale** della CCCTB;
- "quadro amministrativo e giudiziario" per la CCCTB;
- non estensione al "campo delle aliquote".

Con la presentazione della proposta di direttiva si conclude il lungo *iter* di studio e di lavoro che, ufficialmente iniziato con la comunicazione n. 582 del 2001, ha portato alla costituzione del CCCTB Working Group - il Gruppo di lavoro incaricato dalla Commissione di studiare gli aspetti tecnici della CCCTB - e, da ultimo, al workshop dell'ottobre 2010 che ha preceduto la presentazione ufficiale della proposta di direttiva in commento.

La proposta di direttiva sulla CCCTB

Già nel Working Paper del 26 luglio 2007, "CCCTB: possible elements of a technical outline" (CCCTB/WP/057), il CCCTB Working Group aveva fissato le **linee generali per la definizione della CCCTB**. Il metodo, in particolare, prevede l'introduzione di una **normativa fiscale europea unica su base opzionale**, diretta a sostituire i ventisette regimi fiscali nazionali vigenti nella definizione della base imponibile delle società con attività transnazionale.

Sul piano operativo, il metodo implica il calcolo del reddito d'impresa su base consolidata, in applicazione di regole comuni per tutti gli Stati membri.

La base imponibile così calcolata è poi ripartita fra gli Stati interessati, i quali applicano l'**aliquota propria**.

Possono optare per il consolidato comunitario le **società controllate, direttamente o indirettamente, nella misura superiore al 75%**, o nelle quali la parent company esercita **più del 50% dei diritti di voto**.

Qualora un gruppo opti per l'applicazione del consolidato comunitario non vi è la possibilità di escludere una o più società, in virtù del cd. principio "all in all out" (art. 55 della proposta di direttiva).

Ai fini del calcolo della base imponibile comune, rileva la differenza tra il **reddito lordo** (con sottrazione del reddito esente) e i **costi deducibili**. Il reddito lordo include ogni entrata (liquida o meno) come i ricavi derivanti dall'esercizio dell'attività d'impresa, i proventi generati dalla disposizione di beni e diritti, gli interessi, i dividendi e le distribuzioni di profitti, i canoni, i sussidi, le donazioni, i risarcimenti e gli indennizzi. Esso non comprende il capitale ed i finanziamenti a favore dell'impresa (cfr. art. 10 e ss. della proposta di direttiva).

Una volta calcolata, la base imponibile comune viene ripartita tra gli Stati membri di residenza delle società coinvolte, secondo un **meccanismo di allocazione** (cd. "sharing mechanism"), il quale si basa su una apportionment formula dove vendite, capitale e lavoro rappresentano, sul piano quantitativo, i fattori di maggior rilievo.

Ciascuno Stato membro provvede, quindi, ad applicare la propria aliquota fiscale sulla quota di materia imponibile che il suindicato meccanismo di ripartizione gli avrà destinato.

Sul versante della riportabilità delle **perdite**, la proposta di direttiva prevede che le perdite generate dal gruppo nel suo complesso sono **riportabili in avanti a livello di gruppo**. Le perdite generate dalla società anteriormente all'ingresso nel consolidato sono riportabili e la società può detrarle dalla quota di base imponibile comune ad essa allocata (cfr. art. 48 della proposta di direttiva).

Nel delineare le norme comuni applicabili in ciascuno Stato membro con riferimento al calcolo della base imponibile, la proposta di direttiva rappresenta un (parziale) tentativo di coordinamento delle diverse forme d'imposizione sul reddito societario in vigore negli Stati membri.

Ciascuno Stato rimane libero di applicare alla quota di materia imponibile di propria competenza l'**aliquota d'imposta prevista dal proprio ordinamento**.

I soggetti

La disciplina della CCCTB si applica alle **società di Stati membri elencate**, in forma tassativa, dal legislatore comunitario in un allegato alla direttiva, allorché siano **assoggettate alle imposte sul reddito societario** individuate dal legislatore, sempre in forma tassativa, in un altro allegato (cfr. art. 2 della proposta di direttiva).

Anche le **stabili organizzazioni** localizzate all'interno del territorio comunitario possono essere assoggettate alla disciplina della CCCTB.

La disciplina in parola si applica, secondo l'art. 3 della proposta di direttiva, anche alle società con sede in Stati terzi, le quali presentano la medesima forma prevista per le società comunitarie e sempre che siano assoggettate alle suindicate imposte sul reddito delle società.

Esigenze di certezza giuridica hanno indotto il CCCTB Working Group a prevedere "a non-exhaustive list of third country forms (which) would be created and updated annually under the comitology procedure in the light of experience gained by tax authorities in applying the foregoing rule. Consideration will also have to be given to the situation of companies incorporated in third countries but tax resident in a Member State" (CCCTB/WP/057).

Soltanto le società di cui la capogruppo europea controlli, anche indirettamente, **più del 75% del capitale o più del 50% dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria** hanno la facoltà di optare per il consolidamento tra il proprio reddito ed il reddito della capogruppo e delle altre società consolidanti all'interno del gruppo (art. 54, par. 1 della proposta di direttiva).

Il requisito del controllo qualificato deve perdurare **per almeno 9 mesi consecutivi**. In mancanza, precisa l'art. 58 della proposta di direttiva, il contribuente è considerato alla stregua di un soggetto che non è

mai entrato a far parte del gruppo.

Base imponibile e suo consolidamento

Secondo quanto previsto dall'art. 10 della proposta di direttiva, la base imponibile è calcolata come la differenza tra:

- il reddito lordo (con sottrazione del reddito esente) - a tal fine, costituiscono reddito esente: i sussidi concessi per l'acquisizione, la costruzione e la valorizzazione di beni strumentali deperibili; i proventi dalla disposizione di categorie di beni; gli utili e i dividendi soggetti alla participation exemption; il reddito della stabile organizzazione situata in uno Stato terzo;
- i costi deducibili - si è optato per un metodo di calcolo della base imponibile che abbia quale punto di partenza i dati del conto economico, preferendolo ad un metodo che poggia sul confronto tra i valori patrimoniali netti inclusi negli stati patrimoniali di due esercizi contigui.

Il reddito lordo include **ogni entrata**, liquida o meno, come i ricavi derivanti dall'esercizio dell'attività d'impresa, i proventi generati dalla disposizione di beni e diritti, gli interessi, i dividendi e le distribuzioni di profitti, i canoni, i sussidi, le donazioni, i risarcimenti e gli indennizzi. Il reddito non include il capitale ed i finanziamenti a favore dell'impresa.

I costi sono deducibili quando **certi, determinati e solo se sostenuti per fini imprenditoriali**, vale a dire allo scopo di aumentare, mantenere ovvero assicurare il reddito societario, inclusi i costi per la ricerca e lo sviluppo, i costi per la raccolta di capitale ovvero di finanziamento per l'impresa e i costi per il personale (cd. **business purpose test**).

All'interno del CCCTB Working Group, alcuni esperti hanno affermato la superfluità dell'introduzione di tale test al fine di determinare la CCCTB, sostenendo l'intrinseca utilità imprenditoriale di ciascuna spesa sostenuta da una società.

Tra i costi non deducibili per loro natura si segnalano (art. 14 della proposta di direttiva):

- i costi di gestione sostenuti da una società quando riguardino il reddito esente;
- i costi per l'acquisizione, la costruzione o la manutenzione di immobilizzazioni materiali, escluse quelle per la ricerca e lo sviluppo (le quali sono deducibili integralmente);
- le donazioni, se non sono compiute in favore di soggetti no profit "autorizzati";
- il 50% delle spese di entertainment;
- le imposte sui redditi.

Le società appartenenti a un gruppo al quale si applica la disciplina della CCCTB sono ammesse al consolidato comunitario se soddisfano il requisito della percentuale di partecipazione di cui all'art. 54 della proposta di direttiva.

L'applicazione delle regole del consolidato comunitario implica la **neutralità fiscale delle transazioni infragruppo**.

La ripartizione della base imponibile consolidata

La formula per la ripartizione della base imponibile comune consolidata tra gli Stati membri interessati, prevista dall'art. 86 della proposta di direttiva, si compone dei seguenti tre cd. "micro-fattori": **lavoro, capitale, vendite**.

1) Il "micro-fattore" lavoro include due elementi: **costo del lavoro e numero dei dipendenti**.

Ai fini del calcolo della quota di base imponibile da attribuirsi a una data società del gruppo, è necessario effettuare una **comparazione** tra (a) il costo del lavoro e il numero dei dipendenti di tale società e (b) il costo del lavoro e il numero dei dipendenti dell'intero gruppo.

L'analisi dovrebbe riguardare essenzialmente:

- la definizione di forza lavoro ai fini della formula di ripartizione;
- il costo e la localizzazione della forza lavoro medesima.

2) Con riferimento al "micro-fattore" capitale, l'attività di comparazione va effettuata tra il **valore degli assets di una data società e il valore degli assets dell'intero gruppo**.

Analogamente a quanto previsto per il "micro-fattore" lavoro, anche per il capitale l'analisi dovrebbe

riguardare:

- la definizione di assets ai fini della formula di ripartizione;
- la loro valutazione e localizzazione.

Per quanto concerne il primo dei suindicati aspetti, la Commissione suggerisce di tenere conto soltanto dei cd. "fixed tangible assets". Sono pertanto esclusi i cd. "intangibles", gli assets finanziari e gli assets correnti, i quali includono il magazzino.

La valutazione degli assets dovrebbe fare riferimento al costo storico dal quale detrarre l'ammortamento.

Gli assets, infine, dovrebbero essere attribuiti alla società che ne fa un uso effettivo.

3) Del "micro-fattore" vendite, in seno al CCCTB Working Group sono state considerate le seguenti due varianti:

- **sales by origin** (la quale prende in considerazione il luogo di spedizione delle merci);
- **sales by destination** (la quale prende in considerazione il luogo di consegna delle merci).

Tale variante è stata ritenuta, generalmente, **più affidabile**.

Come previsto per i "micro-fattori" lavoro e capitale, anche per le vendite, ai fini del calcolo della quota di base imponibile da attribuirsi a una data società del gruppo, è necessario effettuare una comparazione tra il valore delle vendite di quest'ultima e il valore delle vendite dell'intero gruppo, senza prescindere, ovviamente, da una considerazione della definizione di vendite ai fini della formula di ripartizione e della localizzazione delle stesse.

Gli adempimenti amministrativi

Con riguardo agli aspetti amministrativo-formali dell'applicazione della CCCTB, gli articoli 104 e ss. della proposta di direttiva accolgono l'approccio cd. "one stop shop". L'obiettivo è quello di combinare l'efficienza connessa alla presentazione - da parte del cd. "soggetto di imposta principale" - di un'unica dichiarazione nei confronti di un'amministrazione fiscale soltanto (cd. "amministrazione fiscale principale"), con la trasmissione dei dati rilevanti a tutte le altre amministrazioni fiscali coinvolte.

L'approccio "one stop shop" garantisce un elevato grado di coordinamento e cooperazione tra amministrazioni fiscali, ai fini dell'implementazione sia della base imponibile consolidata che del meccanismo di ripartizione. Esso presuppone la previsione di uno scadenziario comune a tutti gli Stati membri interessati; conseguentemente, non può ritenersi possibile una ripartizione della base imponibile consolidata fino a quando tutte le relative procedure non siano state completate in ciascuno degli Stati membri coinvolti.

La disciplina anti-abuso

La disciplina anti-abuso contenuta nella proposta di direttiva sulla CCCTB contempla, accanto ad una norma di carattere generale, disposizioni specifiche in tema di **Controlled Foreign Companies** ("CFC") ed ineducibilità degli interessi (cfr. articoli 80-83 della proposta di direttiva). Siffatta regolamentazione risponde all'esigenza, già manifestata dalla Commissione europea, per una "combinazione" di norma anti-abuso a carattere generale e norme anti-abuso specifiche, quale soluzione preferibile nell'ambito del consolidato comunitario.

Secondo la Commissione, infatti, un'unica disposizione di carattere generale presenterebbe dei limiti connessi alla difficoltà di una sua applicazione uniforme negli Stati membri interessati.

Nel Working Paper n. 65 del 26 marzo 2008, la Commissione europea ha rilevato come una disposizione anti-abuso di carattere generale consentirebbe alle Amministrazioni finanziarie di riquilibrare le transazioni del tutto "fittizie", lasciando al contribuente la possibilità di dimostrare la sussistenza di un'effettiva ragione economica ovvero del carattere commerciale dell'operazione.

In linea con tale principio, l'art. 80 della proposta di direttiva prevede che, ai fini del calcolo della base imponibile, non si tiene conto delle cd. "artificial transactions" effettuate dal contribuente con l'unico obiettivo di eludere l'imposta ("for the sole purpose of avoiding taxation").

Tale disposizione tuttavia non si applica alle "genuine commercial activities", allorché il contribuente sia in grado di scegliere tra due o più possibili transazioni dal medesimo risultato dal punto di vista commerciale, ma suscettibili di portare a "different taxable amounts".

La disposizione in commento non offre però una chiara definizione di "genuine commercial activities".

A tal proposito, non può non farsi riferimento a quanto statuito dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee nella sentenza del 12 settembre 2006 (caso Cadbury Schweppes). In merito alla questione della compatibilità con la libertà di stabilimento della legislazione antiabuso britannica, la Corte comunitaria ha precisato che "il concetto di stabilimento nell'ambito del significato delle disposizioni del Trattato sulla libertà di stabilimento implica l'effettivo svolgimento di un'attività economica (...). Affinché la restrizione alla libertà di stabilimento possa ritenersi giustificata dall'esigenza di contrastare pratiche abusive, tale restrizione deve avere come obiettivo la prevenzione di quelle pratiche che implicano la creazione di strutture fittizie le quali non riflettono la realtà economica [della società]".

Tra le norme anti-abuso a carattere specifico, già nel citato Working Paper n. 65 si è fatto riferimento alle disposizioni CFC, il cui "obiettivo principale è quello di impedire alle società residenti di trasferire reddito alle controllate con sede in giurisdizioni a fiscalità privilegiata".

La Commissione ha inoltre precisato che sul tema è necessario tenere conto degli orientamenti espressi dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee.

Conformemente, l'art. 82 della proposta di direttiva prevede che è incluso nella base imponibile il reddito della società residente in uno Stato terzo quando, tra gli altri, in quest'ultimo Paese il medesimo reddito è assoggettato ad imposta secondo un'aliquota inferiore del 40% rispetto a quella media applicabile nello Stato membro interessato.

La disposizione non si applica quando tra quest'ultimo e lo Stato terzo vige un accordo sullo scambio effettivo di informazioni. Secondo l'art. 81 della proposta di direttiva, l'assenza di un accordo sullo scambio di informazioni rappresenta una condizione anche per l'operatività della disposizione sulla indeducibilità degli interessi corrisposti ad un'impresa associata, con sede in uno Stato terzo.

In analogia con quanto previsto per la disposizione anti-abuso CFC, è altresì necessario che in quest'ultimo Paese il reddito sia assoggettato ad imposta secondo un'aliquota inferiore del 40% rispetto a quella media applicabile nello Stato membro interessato.

[Commissione UE, comunicato stampa 16/03/2011, n. IP/11/319](#)