

La base imponibile consolidata comune (Common Consolidated Corporate Tax Base): una sfida per la fiscalità europea

di Alessandro Saccone

Sommario: 1. Introduzione - 2. Il CCCTB Working Group - 3. Il progetto della base imponibile consolidata comune - 3.1 Segue. I principi fondamentali - 3.2 Segue. Determinazione del reddito imponibile - 3.3 Principali questioni affrontate dal WG - 4 Conclusioni

1. Introduzione

Il Trattato sull'Unione Europea attribuisce il potere di armonizzare le legislazioni degli Stati membri al Consiglio Europeo, il quale lo esercita, su proposta della Commissione, e solo dopo aver sentito il Parlamento europeo e il Comitato economico sociale, nella misura in cui sia necessario per eliminare le disparità fiscali che non consentono l'instaurarsi e il funzionamento di un mercato di libera concorrenza.

L'armonizzazione delle legislazioni fiscali nazionali, in tema di imposte indirette, è stata ritenuta un tappa essenziale per la realizzazione ed il buon funzionamento del mercato interno(1); non ugualmente può dirsi in materia di imposte dirette, per le quali il legislatore comunitario ha auspicato un "mero" riavvicinamento delle legislazioni suddette, in particolare di quelle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno un'incidenza diretta sul funzionamento del mercato(2), quantunque non decisive nell'immediato all'instaurarsi del mercato interno.

Tale scelta risultava motivata dalla circostanza che l'armonizzazione a livello comunitario della disciplina delle imposte indirette, e principalmente dell'IVA, era di più semplice realizzazione, nonché, di interesse di tutti, l'introduzione di una disciplina comune principalmente in materia di imposizione sui consumi e sugli scambi; non va dimenticato, infatti, che una quota pari al 1% dell'imponibile IVA di ciascuno Stato Membro era destinata a finanziare il bilancio comunitario, la cosiddetta *terza risorsa*(3).

Non va inoltre sottaciuto che meno agevole sarebbe stato, da parte del legislatore comunitario, intervenire sul versante delle imposte dirette, soprattutto all'indomani dell'introduzione dell'euro, decisione che aveva già significato per gli Stati membri la rinuncia alla politica monetaria, storicamente un pilastro della politica economica nazionale.

Il processo di riavvicinamento delle differenti legislazioni fiscali vigenti negli Stati Membri, ex art. 94 TUE, è stato gestito dalle istituzioni comunitarie principalmente attraverso la c.d. *"integrazione fiscale positiva"* consistente nella cosiddetta *"Soft Law"* ossia una serie di atti non vincolanti (quali, ad esempio, "raccomandazioni", "pareri", "orientamenti", "comunicazioni", "note interpretative", "codici di condotta", "accordi politici") che, in assenza di norme cogenti e vincolanti, rappresenta l'unica via di uscita dall'*impasse* in materia di imposte dirette; al contrario molto più limitata in tale settore è stata la c.d. *"integrazione fiscale negativa"* caratterizzata peraltro attraverso la statuizione (sovente tramite l'intervento della Corte di Giustizia) di "divieti" applicabili a singoli casi specifici e non attraverso un approccio organico e sistematico(4).

Allo stesso tempo non va ridimensionato il ruolo centrale della giurisprudenza comunitaria, il cui contributo, nell'eliminazione degli ostacoli fiscali potenzialmente influenti sul mercato comune e nel coordinamento delle legislazioni fiscali nazionali, è stato notevole (5).

Gli interventi della Corte hanno fatto leva su due principi comunitari fondamentali: il principio di non discriminazione ex art. 39 TUE ed il divieto di restrizione delle libertà fondamentali, ai sensi degli artt. 43, 49 e 56 TUE.

La Corte, di volta in volta, ha adottato quello, che tra i due suddetti, riteneva il più appropriato: nel tempo, si è assistito ad un progressivo passaggio dall'impiego prevalente del principio di non discriminazione all'impiego prevalente del "divieto di restrizione", che è "strumento" e "concetto" molto più efficace ai fini della rimozione degli ostacoli alla realizzazione del mercato comune(6).

In tale contesto normativo e giurisprudenziale si inserisce la comunicazione COM (2001) 582 *"Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali - Strategia per l'introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione UE delle società"* che rappresenta il primo "approccio globale" alla soppressione degli ostacoli fiscali al funzionamento ed allo sviluppo del mercato interno(7).

L'UE sottolineava la volontà di perseguire l'obiettivo strategico di "... diventare l'economia basata sulla conoscenza più competitiva e dinamica del mondo..." nel rispetto di quanto deciso nel Consiglio Europeo di Lisbona del marzo 2000 e ribadito dal Consiglio europeo di Stoccolma del marzo 2001. Risultava, quindi, necessario

costruire un quadro normativo complessivo favorevole alle attività economiche nell'UE e considerare la tassazione delle società, quale fattore competitivo per il raggiungimento di questo obiettivo e all'instaurazione di pari condizioni per tutte le imprese dell'UE. La Comunicazione, sottolineando che, nel campo dell'imposizione fiscale diretta, a differenza di altri settori ove erano ravvisabili dei cambiamenti, i regimi di tassazione delle società degli Stati Membri erano risultati insensibili rispetto alla creazione del Mercato Unico, manifestava la volontà di rimediare a questo sfasamento, soprattutto alla luce dell'allora imminente allargamento dell'UE, oramai ampiamente concretizzatosi.

La necessità di adattare la tassazione delle società operanti nell'UE ad un contesto molto più dinamico rispetto al passato, l'esistenza di differenze nei livelli effettivi di imposizione delle società, l'esigenza di eliminare gli ostacoli fiscali (uno dei fattori influenti sulle decisioni di investimento e di finanziamento degli investitori) alle attività economiche transfrontaliere nel mercato interno al fine di incrementare effettivamente la competitività internazionale delle imprese europee, la riduzione dei costi amministrativi sia per le imprese che per le Amministrazioni Fiscali attraverso regole semplici e trasparenti sono alla base del progetto molto ambizioso – in quanto pur sempre vincolato all'effettiva volontà politica degli Stati Membri – della creazione di una base imponibile consolidata per le società UE relativamente alle loro attività di dimensioni comunitarie.

In tale contesto è introdotta la c.d. CCCTB (acronimo di *Common Consolidated Corporate Tax Base*) attraverso un dialogo strutturato tra tutte le parti interessate: Stati Membri, rappresentanti delle imprese e operatori economici, esperti fiscali e del mondo accademico, nonché le parti sociali, riconoscendo al contempo la necessità di ampliare il dibattito istituzionale, attraverso il coinvolgimento di altri ambienti specifici, con un duplice scopo:

- far prendere coscienza del fatto che, senza intervenire sui sistemi di tassazione delle società, il mercato interno non avrebbe potuto produrre gli stessi effetti economici benefici, con la conseguenza che la Comunità e i suoi cittadini avrebbero dovuto rinunciare alle possibilità di crescita, occupazione e benessere sociale;

- assicurare il sostegno necessario a sviluppare l'analisi di vari approcci per poter arrivare ad una proposta concreta e favorevole sia per gli Stati Membri che per il mondo economico ed imprenditoriale(8).

2. Il CCCTB Working Group

Su tali presupposti, nonché al fine di fornire la necessaria assistenza tecnica e consulenza alla Commissione e di perseguire con efficacia gli obiettivi sopra descritti, nel settembre 2004 fu istituito, presso la Direzione Generale Fiscalità ed Unione Doganale, il CCCTB Working Group (9). Esso ha natura prevalentemente governativa in quanto è costituito da specialisti della stessa Commissione europea e delle varie Amministrazioni Fiscali UE, ma è stata prevista la possibilità di invitare anche esperti del mondo delle professioni, dell'impresa e di quello accademico. All'interno del WG sono stati istituiti dei sottogruppi che si riuniscono separatamente per approfondire le problematiche più complesse della base consolidata comune (quali, immobilizzazioni ed ammortamento; accantonamenti e riserve; criteri base per la determinazione del reddito d'impresa; implicazioni internazionali della CCCTB; tassazione di gruppo; meccanismo di ripartizione del reddito imponibile tra gli stati UE.).

In pratica, i lavori del WG sono incentrati su tutti gli aspetti tecnico-contabili, giuridico-tributari al fine di elaborare delle linee guida applicabili in tutti i paesi UE relativamente ai principi contabili e fiscali, agli elementi strutturali dell'approccio CCCTB ed al meccanismo di ripartizione della base imponibile tra gli Stati Membri.

Finora il gruppo si è riunito 13 volte con cadenza trimestrale ed a breve dovrebbe stilare una proposta di Direttiva che la Commissione sarebbe intenzionata a presentare al Consiglio UE entro l'anno 2008, anche se, come vedremo, gli ostacoli di natura tecnica e politica – ancora oggi – non sono pochi.

3. Il progetto della base imponibile consolidata comune

Il progetto, allo studio del WG, si propone di concedere alle imprese europee, con filiali in altri Stati UE, la possibilità di optare per una base imponibile comune consolidata a livello europeo. Conseguentemente, negli Stati Membri tali regole saranno destinate a convivere (o meglio dovranno risultare compatibili) sia con la normale disciplina fiscale del reddito d'impresa, quanto con le eventuali disposizioni sulla tassazione consolidata di gruppo nazionale e mondiale.

Preliminarmente alla trattazione *de qua* si pone la precisazione di *base imponibile comune* e di *base imponibile comune consolidata*: mentre la prima è relativa a modalità uniformi di determinazione del reddito di gruppo da assoggettare a tassazione, la seconda, notevolmente più complessa, viene determinata consolidando i risultati di tutte le società del gruppo.

La Commissione UE è, al momento, orientata verso l'adozione di tale ultima alternativa. Il consolidamento della base imponibile è finalizzato a gestire meglio gli effetti reddituali delle operazioni intragruppo e dell'attività sopranazionale, con effetti di non poco rilievo:

- Compensazione di utili e perdite conseguite nei vari Stati Membri;
- Neutralizzazione delle disposizioni in materia di Transfer Pricing (consistenti nel ricondurre al valore normale i costi ed i ricavi relativi a beni e/o servizi scambiati all'interno del gruppo);
- Riduzione dei costi di adeguamento a sistemi fiscali differenti pari al 1,9% delle imposte pagate per le imprese di grandi dimensioni e al 30,9% per le piccole e medie imprese(10);
- Riduzione dei giudizi di incompatibilità delle singole legislazioni nazionali con i principi di libertà fondamentali sancite nel TUE da parte della Corte di Giustizia UE;
- Minore vulnerabilità degli impianti normativi tributari nazionali di fronte ai fenomeni di elusione, evasione e frodi fiscali.

Si sottolinea il carattere "opzionale" del sistema europeo che molto probabilmente dovrebbe basarsi sul criterio del "all or nothing approach", secondo cui le imprese europee dovranno scegliere se aderire al modello europeo oppure – per i "masochisti della fiscalità" – confrontarsi con i diversi regimi fiscali dei paesi in cui opera il gruppo.

Mentre è certo che l'adesione al consolidato dovrà comprendere tutte le *branch* del gruppo operante in Europa, non altrettanto chiarezza è ancora stata fatta in merito ad altri aspetti quali, i termini per l'opzione, la sua durata (si parla di almeno 5 anni), le conseguenze per ingresso e per l'uscita dal perimetro di consolidamento.

3.1 Segue. I principi fondamentali

I primi passi verso la CCCTB sono stati rappresentati dalla definizione di alcuni principi generali in materia contabile e fiscale, che potessero risultare validi ed applicabili in tutti gli Stati Membri.

E' evidente che la convivenza nell'UE di ventisette Stati con regimi fiscali diversi ha determinato la necessità di accordarsi, preliminarmente, sulle regole generali necessarie e propedeutiche per la creazione di una base imponibile comune.

Principi contabili

In relazione ai principi contabili, la Commissione sin dal 2001(11) aveva fortemente indirizzato i lavori del gruppo di lavoro verso la predisposizione di "principi comuni in una prospettiva internazionale", facendo così indirettamente riferimento ai principi contabili IAS-IFRS(12), che oramai hanno assunto dignità normativa nell'ordinamento comunitario attraverso il loro recepimento in Regolamenti e Direttive e che, va detto, sono in fase di convergenza e riconoscimento da parte dell'Auditing Standards Board (ASB), il massimo organismo americano deputato all'elaborazione dei principi di revisione che sovrintendono l'attività di certificazione dei bilanci.

L'esperienza italiana degli ultimi due anni in materia di introduzione degli IAS-IFRS (al momento obbligatori solo per le società quotate, emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico, banche ed assicurazioni ed opzionale per altre) ha evidenziato il forte impatto derivante dal delicato e complicato processo di adattamento con notevoli problemi sia di carattere contabile, che tributario(13). Ed è oramai noto a tutti che la disciplina IAS-IFRS è un mondo sconfinato, complesso, in continua evoluzione ed al momento, in Italia, ancora in via di esplorazione.

Conseguentemente, la Commissione li ha considerati semplicemente quale punto di partenza, in quanto dotati di una forte autorevolezza scientifica e di un elevato grado di neutralità, per avviare un confronto finalizzato al raggiungimento di un accordo, ovvero una sorta di denominatore comune tra gli Stati Membri, circa l'individuazione di principi contabili validi per tutti ed utilizzabili in concreto ai fini della determinazione della base imponibile comune. Si tenga presente che mentre su alcuni principi (si pensi, a titolo esemplificativo, al principio di competenza per l'imputazione di costi e ricavi) non c'è molto da discutere, per altri (ad esempio, il principio della prevalenza della sostanza sulla forma) le diverse interpretazioni e soluzioni applicative lasciano ancora aperto il campo circa il possibile risultato finale del WG.

Principi fiscali generali

Anche in materia fiscale ci si è posti il problema di individuare il cosiddetto "evaluation framework" ossia un quadro di riferimento necessario ad individuare i punti cruciali della discussione.

In questo senso il WG ha lavorato sulla definizione di principi fiscali di carattere generale che siano rispettosi del principio di capacità contributiva (equità orizzontale e verticale, efficienza, efficacia, semplicità, trasparenza e certezza, coerenza, flessibilità) anche con riferimento al Framework IAS che stabilisce corrispondenti postulati e principi per la redazione del bilancio(14).

Tali principi, seppur orientati ad un più generico obiettivo di armonizzazione fiscale in ambito UE, sono stati indispensabili nella discussione circa una loro eventuale rilevanza nell'ambito della creazione della CCCTB.

3.2 Segue. Determinazione del reddito imponibile

Si ritiene opportuno schematizzare, in maniera sintetica, al fine di meglio comprendere i e questioni cruciali affrontate dal WG – le varie fasi che, *sic stantibus rebus*, dovrebbero o meglio, potrebbero, in futuro caratterizzare la determinazione della base imponibile comune consolidata, tralasciando, per ovi motivi di sintesi, le innumerevoli problematiche che sono tuttora in fase di studio ed approfondimento e lo saranno ancora per lungo tempo.

Il **primo step** è rappresentato da procedure strettamente contabili.

La discussione del WG è stata incentrata su 3 alternative e differenti metodologie adottabili:

- Partire dal risultato civilistico del bilancio consolidato redatto secondo i principi contabili internazionali IAS-IFRS a cui apportare successivamente le variazioni in aumento e diminuzione per individuare l'imponibile fiscale.

- Aggregare i risultati dei bilanci civilistici (redatti sempre in base agli IAS-IFRS) di tutte le società aderenti all'opzione e successivamente neutralizzare l'impatto delle operazioni intragruppo sul reddito consolidato.

- Definire le linee guida di un sistema fiscale europeo e partire dai risultati dei bilanci redatti secondo i principi contabili nazionali, aggregare le risultanze e successivamente sterilizzare l'imponibile consolidato realizzando, però, in tal modo una sorta di "triplo binario".

Il **secondo step** riguarda la **formula di ripartizione** in quanto non si può prescindere dalla definizione di un criterio che possa consentire di "spalmare" sui vari stati interessati l'imponibile complessivo al fine di assoggettarlo definitivamente ad imposizione fiscale. Come di seguito descritto, sembrerebbe doversi escludere la possibilità di utilizzare un criterio basato sul valore aggiunto in quanto coinvolgerebbe la disciplina comunitaria dell'IVA e sarebbe poco adatto in termini di significatività per cui, il WG sembrerebbe propendere per il criterio della "*ripartizione proporzionale*". Tale criterio, partendo dalla definizione delle nozioni di "*gruppo*" e di "*reddito da ripartire proporzionalmente*", dovrebbe basarsi su alcuni indicatori relativi all'attività svolta ed alla ricchezza creata effettivamente dalle imprese nei singoli Stati Membri quali, ad esempio, la consistenza degli investimenti effettuati, il numero e/o il costo dei dipendenti impiegati ed il volume delle vendite effettuate. Dovrebbe, inoltre, considerare taluni fattori di ponderazione – per dare un maggior peso ad alcuni elementi rispetto ad altri – e tenere conto delle differenti caratteristiche e peculiarità dei vari settori produttivi.

Una volta determinata la quota da imputare a ciascuna singola branch, si dovrebbe pervenire al **terzo step**. L'imponibile così determinato, infatti, sarebbe soggetto alla disciplina fiscale vigente in ciascun singolo stato in quanto il progetto della CCCTB non prevede alcuna forma di armonizzazione delle aliquote, nel rispetto della potestà spettante – in assoluta autonomia – ad ogni Stato Membro relativamente alla politica fiscale, in quanto oramai unico strumento disponibile di politica economica e, si sottolinea, anche con riferimento a norme agevolative finalizzate ad incentivare lo sviluppo di aree economicamente depresse(15).

3.3 Segue. Principali questioni affrontate dal WG

Data la vastità e complessità della materia, il WG – con un approccio complessivo sia contabile che fiscale – ha incaricato vari sottogruppi di studiare e sviscerare le questioni più importanti.

In particolare, ad oggi, i punti critici esaminati riguardano la valutazione degli assets ed i correlati criteri di ammortamento; le riserve, gli accantonamenti e le passività; i principi fiscali internazionali; il consolidamento ed il "*taxable income*".

Assets e criteri di ammortamento

Le criticità relative alla valutazione delle immobilizzazioni ed il correlato trattamento fiscale degli ammortamenti nel panorama legislativo europeo sono stati oggetto di studio ed approfondimento(16).

Come è noto, quando si parla di *assets* ci si riferisce a quei beni posseduti dall'azienda ed utilizzati per la produzione e/ o fornitura di beni e/o servizi e, inoltre, destinati ad essere utilizzati per più esercizi ossia, in pratica, trattasi principalmente di beni immobili, impianti e macchinari.

La loro valutazione, dal punto di vista contabile, viene effettuata al costo (prezzo d'acquisto, compresi gli oneri di diretta imputazione) ovvero al costo sostenuto per la loro realizzazione; attraverso l'ammortamento – ossia il deprezzamento derivante dal loro più o meno intenso utilizzo – il costo viene ripartito in quote annuali calcolate in base al periodo di vita utile residua o meglio in tanti esercizi quanti sono gli anni nei quali l'azienda potrà ottenere da essi i benefici economici derivanti dal loro impiego nel processo produttivo.

Spostandoci sul profilo tributario, emergono alcuni disallineamenti con la disciplina civilistica.

In relazione alla valutazione, ad esempio, frequentemente non vengono riconosciuti taluni oneri di diretta imputazione e le eventuali svalutazioni e rivalutazioni non vengono quasi mai riconosciute fiscalmente. In tema di ammortamenti, inoltre, la discrezionalità riconosciuta al redattore del bilancio civilistico in merito ai criteri di ripartizione del valore ammortizzabile deve fare i conti con la rigidità della disciplina fiscale che impone dei metodi obbligatori prevedendo per alcuni settori produttivi, poche eccezioni (quali, ad esempio, l'ammortamento accelerato previsto in Belgio o Francia e non più in Italia). Non tutti gli Stati Membri, inoltre, riconoscono la stessa rilevanza ai due criteri di ammortamento (quote costanti e quote decrescenti) e/o prevedono uguali tassi o aliquote annuali di ammortamento.

E' chiaro, quindi, che nei vari Stati Membri non esiste una disciplina contabile uniforme, per cui necessariamente bisogna sforzarsi per avvicinare quanto più possibile le regole contabili, ma soprattutto la disciplina degli ammortamenti attraverso un approccio uniforme e condiviso.

In conclusione, ai fini dell'introduzione della base imponibile consolidata, il gruppo di lavoro ritiene necessario ed imprescindibile, in via preliminare, convergere verso le seguenti migliori soluzioni praticabili:

- Il valore dei beni ammortizzabili dovrebbe essere contabilizzato in base al costo storico, di acquisizione o di produzione del bene;
- Dovrebbero essere riconosciuti fiscalmente solo gli ammortamenti relativi a beni acquisiti ed utilizzati effettivamente per gli scopi aziendali;
- L'ammortamento dovrebbe avvenire su base annuale ed i tassi di ammortamento dovrebbero essere differenziati per beni mobili ed immobili;
- I criteri di ammortamento consentiti dovrebbero essere quelli a quote costanti per i beni immobili ed a quote decrescenti per i beni mobili;
- L'ammortamento dovrebbe essere effettuato esclusivamente dal proprietario legale del bene.

Riserve, accantonamenti e passività

Le discussioni si sono incentrate prioritariamente sulle definizioni di tali poste di bilancio, sulla deducibilità fiscale di accantonamenti e riserve e sui vincoli imposti dai singoli Stati Membri(17).

Per quanto riguarda le definizioni, unanimemente, si è convenuto di qualificare le riserve come "*appropriations of retained earnings which form part of equity*" (ossia quote di utili facenti parte del Patrimonio Netto) e gli accantonamenti quali "*liabilities of uncertain timing and amount*" (passività con scadenza ed ammontare incerti).

In relazione ad alcune transazioni, però, taluni Stati Membri le qualificano alla stregua di riserve, mentre altri le inquadrano nella categoria degli accantonamenti. E' ciò rileva principalmente in termini di deducibilità fiscale in quanto le riserve sono generalmente indeducibili, mentre gli accantonamenti frequentemente sono deducibili.

Per tale motivo, il gruppo di lavoro ha considerato l'ipotesi di ampliare e sviluppare la definizione di accantonamento, specificando anche i requisiti necessari per renderlo fiscalmente rilevante.

Conseguentemente, ha chiarito che la definizione di accantonamento da adottarsi dovrebbe prescindere dalle definizioni contabili attribuite dai singoli Stati Membri. In tal senso sarebbe opportuno utilizzare, quale punto di partenza, il principio contabile IAS 37 "Accantonamenti". Inoltre, il WG ha specificato che nell'identificare una definizione univoca di tale posta di bilancio bisognerebbe anche distinguere gli accantonamenti relativi agli *assets* da quelli relativi alle passività ed anche il concetto di *accrual* da quello di accantonamento propriamente detto, magari in base al diverso livello di certezza che li caratterizza.

In relazione alla deducibilità fiscale degli accantonamenti, sono state prese in considerazione due ipotesi, diametralmente opposte. In particolare:

- Attraverso la prima si dovrebbero considerare, di regola, non deducibili tutti gli accantonamenti, prevedendo però un elenco di eccezioni (la "*positive list*");
- La seconda, di contro, dovrebbero considerare, in generale, deducibili tutti gli accantonamenti, prevedendo però un elenco di eccezioni (la "*negative list*")

Unanimemente si è convenuto di poter serenamente considerare deducibile l'accantonamento per crediti inesigibili e/o di dubbia esigibilità in sintonia con quanto previsto – in base a requisiti ed eccezioni - dalla maggior parte degli Stati Membri.

Relativamente alle riserve, esse dovrebbero essere considerate, di regola, indeducibili, salvo pochi e limitati casi eccezionali identificati attraverso metodi (ancora in via di definizione) unanimemente accettati e riconosciuti dagli Stati Membri.

Per entrambi le fattispecie, il WG ha precisato, inoltre, che nell'elaborazione dei criteri generali di deducibilità/indeducibilità le singole legislazioni nazionali saranno prese in considerazione solo in relazione ad eccezioni rivolte alla tutela di interessi generali (sicurezza, ambiente, salute, lavoro, etc.), ma non per aprire eventuali discussioni circa il differente trattamento fiscale assicurato a tali poste contabili.

Principi fiscali internazionali

L'introduzione di una base imponibile consolidata comune a livello di UE richiede necessariamente il confronto con problematiche di fiscalità internazionale.

Per tale motivo, il WG si è adoperato per individuare alcuni principi fiscali internazionali unanimemente accettabili e condivisibili dagli Stati Membri(18).

Innanzitutto, si è preoccupato di delimitare l'ambito territoriale di riferimento per l'applicazione della CCCTB al fine di pervenire alla precisa individuazione della fonte del reddito e delle imprese e/o stabili organizzazioni interessate. Il principio di riferimento del gruppo di lavoro è il "CCCTB *water's edge*" che consentirebbe di determinare il reddito prodotto nell'ambito delle cosiddette "giurisdizioni CCTB" e, successivamente, di ripartirlo tra gli Stati Membri. In buona sostanza rappresenta il legame geografico tra reddito prodotto e territorio di riferimento. In ossequio al principio generale del "worldwide taxation" (tassazione nello stato di residenza), ovviamente, solo il reddito prodotto nell'ambito delle giurisdizioni CCCTB dovrebbe essere oggetto della base imponibile consolidata.

A tal fine, sin dal 2005 la Commissione Europea auspicava un accordo condiviso dagli Stati Membri in relazione all'adozione di una definizione precisa del "waters edge principle" quale presupposto indispensabile per l'adozione della CCCTB ed identificava gli ambiti sui quali intervenire e trovare soluzioni condivise o, meglio, adottare un approccio comune ossia:

- definizione di residenza fiscale (che presumibilmente resterà vincolata ai criteri del luogo di costituzione, luogo di registrazione e luogo di direzione effettiva);
- definizione di stabile organizzazione (con uno prevedibile rinvio al Modello OCSE);
- modalità del loro assoggettamento a tassazione;
- implicazione dei numerosi trattati internazionali bilaterali in materia fiscale tra Stati Membri e paesi extra UE;
- eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione;
- individuazione dei casi nei quali applicare la disciplina CCCTB anche a società non residenti;
- definizione di "source income" e modalità di determinazione del "taxing right";
- coordinamento e condivisione delle best practices esistenti in materia.

Particolare attenzione è stata dedicata al trattamento fiscale del reddito di provenienza UE percepito da società extra UE. Tendenzialmente il WG vorrebbe applicare le regole CCCTB anche ai redditi delle stabili organizzazioni UE di società extra UE, al fine di far rientrare il maggior numero di contribuenti possibile nel regime CCCTB.

Dall'altro lato, si è anche discusso del trattamento fiscale del reddito di provenienza estera (il c.d. "foreign income") percepito da società con sede nell'ambito UE.

Su quest'ultimo aspetto le ipotesi messe in campo in campo dal WG sono di seguito stringatamente segnalate(19).

1) Reddito percepito da imprese in regime CCCTB e proveniente da fonte extra UE

Sono stati presi in considerazione dividendi, royalties ed interessi. Mentre la Commissione propenderebbe per l'applicazione del regime CCCTB anche per tali tipologie di redditi, alcuni membri del WG li vorrebbero assoggettare al regime CCCTB solo successivamente alla determinazione della base imponibile consolidata e della sua suddivisione tra i vari Stati Membri al fine di assicurare parità di trattamento tra "passive income" ed "active income".

2) Reddito percepito da soggetti extra UE e proveniente da imprese in regime CCCTB.

Premesso che tali redditi, in virtù delle numerose convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono l'assoggettamento ad una ritenuta alla fonte, la Commissione ritiene che la ritenuta percepita dallo Stato Membro di residenza del contribuente debba essere ripartita secondo un meccanismo da definirsi sulla base della considerazione che tale ritenuta rappresenta un costo, una spesa deducibile dalla base imponibile consolidata.

3) Reddito percepito da imprese in regime CCCTB e proveniente da imprese non CCCTB.

In linea generale, l'orientamento prevalente sarebbe orientato a riconoscere lo stesso trattamento riservato ai redditi di provenienza extra UE.

4) Reddito percepito da imprese in regime CCCTB e proveniente da imprese CCCTB.

In questo caso, è stata valutata l'opportunità di esentare tali redditi dall'assoggettamento alle ritenute alla fonte, ma – come emerso nelle discussioni del WG – poiché esse sono previste da molte convenzioni contro la doppia imposizione, in alternativa, si potrebbe anche ipotizzare un meccanismo di ripartizione tra i vari Stati Membri laddove tale ritenuta sia considerata deducibile dalla base imponibile comune.

Consolidamento

I lavori del WG si sono preliminarmente orientati verso la ricerca di una definizione condivisa di "gruppo societario" indispensabile per poter individuare le possibili metodologie per il consolidamento della base imponibile comune e, più di recente, ci si è soffermati sui possibili meccanismi di ripartizione.

A proposito della prima questione la discussione ha avuto riguardo all'alternativa tra nozione giuridica e nozione economica di "gruppo"; si è affrontato anche il problema della presenza, all'interno della catena di controllo, di società non UE e la loro eventuale inclusione nel perimetro di consolidamento.

Inoltre, sono state differenziate le c.d. "*incorporated entities*" (quelle tassate a livello di company) – che molto presumibilmente dovrebbero essere soggette al regime CCCTB ove svolgano attività nell'ambito delle giurisdizioni CCCTB – dalle "*un-incorporated entities*" sulle quali ancora non si è addivenuti ad una conclusione(20).

Molto delicato è anche il problema del trattamento delle perdite. Se in relazione alle perdite pre-esistenti con molta probabilità sarà possibile compensarle pro-quota con il reddito imponibile attribuito ad ogni società consolidata, resta ancora aperta la discussione circa le cosiddette "ongoing losses" ossia le perdite in corso di formazione. Si segnalano anche le problematiche derivanti dalla eventuale fuoriuscita di una società del gruppo dal perimetro di consolidamento CCCTB, tuttora oggetto di discussione.

Venendo al problema dell'individuazione dei metodi di consolidamento e di ripartizione, innanzitutto va detto che la Commissione Europea ha auspicato l'irrelevanza fiscale ai fini CCCTB delle transazioni intragruppo in modo da neutralizzare a monte – almeno all'interno della UE – tutti i problemi derivanti dalle politiche di transfer pricing, frequentemente oggetto di contestazione da parte delle Amministrazioni Fiscali dei vari Stati Membri(21).

Per esigenze di brevità non si ritiene opportuno soffermarsi in questa sede sui metodi di consolidamento(22).

In relazione al meccanismo di ripartizione (il c.d. "*apportionment mechanism*") il WG ha approfonditamente analizzato due approcci: il *macro-based* ed il *micro-based apportionment*(23).

Il primo approccio si basa su criteri di ripartizione basati su fattori macroeconomici quali il PIL e la base imponibile IVA. Per quanto efficiente e di facile applicazione (in quanto trascura una serie di parametri squisitamente aziendali), tale metodologia non prende, però, in considerazione l'effettiva attività economica svolta dalle imprese nei vari Stati Membri e, conseguentemente, non assicura una parità di trattamento tra i contribuenti e, va detto, si affida alla normativa comunitaria IVA che presenta forti limiti in relazione alle finalità informative in quanto, uno tra tutti, non fornisce informazioni sul paese che ha effettivamente contribuito ad incrementare il valore aggiunto dei beni e/o servizi prodotti. Relativamente al "*micro-based-approach*" bisogna distinguere due ipotesi.

La prima adotta il criterio del valore aggiunto (il c.d. VA, Value Added Approach) in base al quale il reddito conseguito dal "gruppo" viene ripartito tra tutte le società, e quindi tra i vari Stati Membri, in base al contributo di ciascuna *branch* in termini di valore aggiunto. Se tale metodologia, da un lato, consente di basarsi su di un parametro effettivo ossia la parte di reddito che ciascuna società ha contribuito a conseguire sul totale del gruppo, dall'altro lato deve registrarsi la debolezza di fondo legata alla necessaria considerazione degli effetti economici delle transazioni intragruppo.

La seconda ipotesi riguarda il metodo FA ossia il "*Formulary Apportionment Approach*", anch'essa ancora in fase di studio e si concretizza in un criterio di ripartizione proporzionale basato su di una formula predeterminata, che dovrebbe tenere conto dei fattori produttivi determinanti nel conseguimento del reddito, ma anche di taluni coefficienti di ponderazione idonei a diversificare le peculiarità dei vari settori produttivi. La quota di reddito imponibile tassabile dovrebbe essere rapportata alla presenza di fattori produttivi (costo del lavoro, know-how, materie prime, etc.) necessari alla produzione di reddito imponibile ed al loro correlato utilizzo più intenso. Ma una criticità da rilevare è legata al fatto che l'elevata considerazione dell'utilizzo di fattori produttivi potrebbe influenzare le scelte relative alla localizzazione geografica degli insediamenti produttivi e sulla concorrenza fiscale tra gli Stati Membri(24).

La Commissione ha, comunque, ritenuto indispensabile l'inclusione nella formula di ripartizione sia degli assets che del costo del lavoro – eventualmente ponderato con il numero di occupati in considerazione del differenziale esistente, in termini di costi, tra i vari Stati Membri – in quanto indicatori molto affidabili circa l'effettiva creazione di materia imponibile(25). Relativamente all'inclusione del fattore "vendite", la discussione è ancora aperta in quanto la significatività dell'indicatore potrebbe variare in funzione della considerazione dei volumi e/o valori delle vendite nel mercato di origine o di destinazione.

4 Conclusioni

Il presente lavoro, ben lungi dall'essere esaustivo e completo, rappresenta una riflessione preliminare su alcuni aspetti del progetto della Commissione Europea, molto ambizioso, quanto complesso, di realizzare un sistema di tassazione consolidato per i gruppi societari operanti nell'ambito dell'Unione Europea.

La complessità di realizzazione, facilmente intuibile, deriva da molteplici fattori.

Innanzitutto, bisogna considerare che tale sistema dovrà necessariamente confrontarsi con le diverse realtà di tutti gli Stati Membri e, conseguentemente, non solo con i diversi

ordinamenti giuridici, ma anche con i singoli governi. E' quindi chiaro che il successo del progetto CCCTB dipende innanzitutto da fattori politici, dalla reale volontà degli Stati Membri di portare a conclusione un percorso di studio ed approfondimento, fortemente voluto dalla Commissione Europea con grande tenacia e determinazione e solo condiviso da essi, ma privo, al momento, di alcun consenso politico. Non tutti gli Stati Membri, infatti, vedono di buon occhio tale ingerenza della UE nella politica fiscale nazionale per il timore che l'imponibile comune diventi un cavallo di Troia per l'introduzione di aliquote armonizzate.

Si segnala, da ultimo, il caso del governo irlandese – contrario all'ipotesi di una base imponibile comune europea e, comunque, di iniziative in genere sulle imposte societarie da parte della UE – che nel dicembre 2007 già aveva preannunciato la bocciatura della ratifica del Trattato di Lisbona al referendum popolare del giugno 2008. Cosa che si è puntualmente verificata(26).

E' facilmente comprensibile, quindi, con quante difficoltà, con quanti attori e protagonisti si dovrà confrontare tale progetto, già sul piano politico.

Spostandoci sugli aspetti tecnico-giuridici è altrettanto chiara la complessità del quadro di riferimento. Non sarà infatti facile l'integrazione del nascente istituto della base imponibile comune consolidata con tutti i differenti ordinamenti tributari ed in particolare con quelli che già hanno disciplinato la tassazione consolidata dei gruppi tenendo ben presenti, contemporaneamente, i loro diversi livelli di "maturità". Inoltre, è necessario chiarire, oltre ai complessi ed articolati aspetti tecnici, anche i meccanismi di ripartizione delle entrate tributarie tra i vari Stati Membri ed assicurare la necessaria cooperazione tra le varie autorità fiscali. E non da ultimo bisogna anche rivedere e ripensare la disciplina della Società Europea che sembrerebbe naturalmente candidata al trattamento della CCCTB(27).

In tale quadro di riferimento, il responsabile della Direzione Generale UE per la Tassazione e l'Unione Doganale, Lazio Kovacs (grande sostenitore del progetto della CCCTB) che aveva da tempo annunciato una proposta normativa in materia entro la fine del 2008, corre il rischio di presentare una direttiva che potrebbe rivelarsi molto "soff" e confusa. Allungando ulteriormente i tempi di realizzazione della CCCTB.

E' quindi chiaro che la strada è tuttora in salita e piena di ostacoli.

Nell'Unione Europea – soprattutto in questo momento di profonda crisi economica – molto probabilmente bisogna cambiare mentalità, modo di far politica e modo di relazionarsi ai problemi comuni, mettendo da parte gli interessi particolari ed al centro quelli generali per poter competere efficacemente, anche da un punto di vista fiscale, in un contesto mondiale sempre più orientato alla concorrenza spietata ma, forse, anche vittima di una globalizzazione esasperata(28).

NOTE

(1) Vedi art. 93 TUE.

(2) Vedi art. 94 TUE.

(3) Come fu deciso nel Consiglio di Bruxelles del 1975 in materia di progresso verso l'autonomia finanziaria. Per un approfondimento si veda L. Di Renzo *"Politiche ed Istituti della Finanza Pubblica Nazionale ed Europea"*, Ed. Academy School, Napoli, 2004, pag. 75-94.

(4) Si rinvia al saggio di R. Alfano *"Le fonti comunitarie del diritto fiscale"* in *"Diritto della Finanza Pubblica Europea"* a cura di L. Di Renzo e R. Perrone Capano, Edizioni Scientifiche Italiane, 2008, pagg. 1-58.

(5) Tra le altre, si segnalano le principali sentenze in materia: causa C-270/83 (caso *Avoir Fiscal*), causa C-246/89 (*Commissione vs. Regno Unito*), causa C-204/90 (caso *Bachmann*), causa C-279/93 (caso *Schumacker*), causa C-80/94 (caso *Wielockx*), causa C-250/95 (caso *Futura participations e Singer*), causa C-264/96 (caso *ICI*), causa C-307-97 (caso *Saint-Gobain ZN*), causa C-35/98 (caso *BGM Verkooijen*), causa C-141/99 (caso *AMID*), causa C-324/00 (caso *Lankhorst-Hohorst*) e causa C-168/01 (caso *Bosal Holding*).

(6) Si precisa che nei giudizi di applicazione delle libertà fondamentali alle imposte dirette, la Corte di Giustizia ha sempre seguito un percorso logico – governato dal "divieto di discriminazione" e dal "divieto di restrizione" – scandito in quattro momenti: la verifica della "nazionalità comunitaria" della parte del giudizio che richiede l'applicazione delle libertà fondamentali; l'esercizio delle libertà per "finalità economiche"; l'esistenza di un trattamento fiscale discriminatorio e/o di un qualsivoglia altro ostacolo posto da norme tributarie all'esercizio delle libertà e, conseguentemente, ai movimenti intracomunitari; la sussistenza di cause giustificative.

(7) Vedasi anche la Comunicazione sulla *"Politica fiscale dell'Unione Europea"*, COM(2001)260 del maggio 2001.

(8) Per un approfondimento, si rinvia agli studi effettuati, in allegato alla Comunicazione [COM (2001) 582].

(9) La costituzione del gruppo di lavoro avvenne a seguito di un incontro dell'Ecofin del

settembre 2004, che fu destinatario, da parte della Commissione, di un c.d. “*Non Paper*”, ovvero di un documento, privo di valenza politica, che evidenzia la volontà della Commissione di non volersi assumere la responsabilità politica propositiva. In tale sede, gli Stati Membri si dichiararono politicamente contrari al progetto della CCCTB, sebbene di impegnarono ad inviare ugualmente le migliori professionalità a loro disposizione per partecipare al gruppo di lavoro.

(10) Si veda quanto riferito dall'*European Tax Survey* nello studio SEC 1128/2 del 10.09.2004. Si evidenzia che nel 2003 – nella Comunicazione COM (2003)726 – la Commissione aveva invitato gli Stati Membri ad avviare una sperimentazione, offrendo il proprio supporto teorico e pratico, circa l'applicazione del principio della “*home state taxation*” ritenuta una soluzione adatta per le piccole e medie imprese, essendo basata sul mutuo riconoscimento delle legislazioni nazionali, più che sulla loro armonizzazione. Per un approfondimento si visiti il sito

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/home_state_sme.htm.
(11) Vedasi la Comunicazione SEC(2001)/1681.

(12) Si ricorda che essi sono nati con lo scopo di uniformare i bilanci contabili aziendali a livello sopranazionale e garantire un sano funzionamento dei mercati dei capitali, di assicurare ai destinatari del bilancio le informazioni necessarie per intraprendere decisioni economiche e di tutelare gli investitori attraverso un'effettiva comparabilità dei dati forniti dalle aziende.

(13) Si tenga presente che tali principi nascono in un contesto di diritto prevalentemente anglosassone – il *common law* – che si differenzia notevolmente dall'approccio di *civil law* italiano; conseguentemente agli addetti ai lavori viene richiesto di lasciarsi alle spalle il criterio civilistico della prudenza ed adeguarsi a questo nuovo modo di interpretare e contabilizzare gli eventi aziendali avendo quale riferimento il principio della prevalenza della sostanza sulla forma e, quindi, attraverso la rappresentazione dei risultati economici effettivamente conseguiti e delle dinamiche future delle performance aziendali. Ciò in quanto si vogliono privilegiare le informazioni destinate a manager, competitors ed investitori dei mercati finanziari

(14) Si veda il Working Document CCCTB WG, “*Generale Tax Principles*” del 10.12.2004.

(15) Si veda la Comunicazione della Commissione COM (2006)157.

(16) Le osservazioni in merito sono descritte nel documento CCCTB/WG/012 “*An overview of the main issues that emerged during the discussion of tax depreciation of asset*”

(17) Si veda anche il Working document CCCTB/WG/011 “*An overview of the main issues that emerged at the first meeting of the subgroup on reserves, provisions and liabilities*” del 24.05.2005.

(18) A tal proposito si vedano i Working Documents CCCTB/WP/019 “*International aspects in the CCCTB*” del 18.11.2005, CCCTB/WP/020 “*Progress to date and future plans for the CCCTB*” del 15.11.2005 e CCCTB/WP/029 “*An overview of the main issues that emerged at the first meeting of the subgroup on International aspects*” del 02.03.2006.

(19) Vedasi il Working Paper della Commissione Europea CCCTB\WP\049 “*An overview of the main issues that emerged at the third meeting of the subgroup on International aspects (SG 4)*” del 23.11.2006

(20) Cfr. il Working document CCCTB\WP\040 “*Personal scope of the CCCTB*” del 20.11.2007.

(21) Vedasi il Working Document della Commissione Europea, CCCTB/WG/005 “*Issues related to group taxation*” del 05.05.2006.

(22) Per un approfondimento si rinvia al Working Document CCCTB\WP\058 “*Input from national tax administrations for the Impact Assessment of the reforms at the EU level of corporate tax systems*” del 11.09.2007.

(23) Cfr. “*The Delineation and Apportionment of an UE Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options*” di Ana Agúndez Garcia, ottobre 2006, Working Paper n. 9/2006 della Commissione Europea – Direzione Generale Fiscalità e Dogane,

(24) Per un approfondimento si rinvia al documento della Commissione Europea CCCTB\WP\047 “*The mechanism for sharing the CCCTB*” del 17.11.2006.

(25) Commissione Europea, CCCTB/WP/056 “*Report and overview of the main issues that emerged during the discussion on the sharing mechanism – SG6 second meeting – 11 June 2007*” del 20.08.2007 e CCCTB/WP/060 “*CCCTB: possible elements of the sharing mechanism*” del 13.11.2007.

(26) Si veda P. Valente “*Spazio all'imponibile unico*” in *Il Sole 24 ore* del 10.12.2007, pag. 33, A. Cerretelli “*Minaccia irlandese sull'imponibile a base comune*” in *Il Sole 24 ore* del 13.12.2007 e A. Criscione “*Imponibile UE più vicino*” in *Il Sole 24 ore* del 12.01.2008, pag. 30.

(27) Si veda L. Cerioni “*La tassazione della Società Europea*”, in *Commercio*

Internazionale n. 21/2004, pag. 10.

(28) Per un approfondimento si legga G. Tremonti, *“La Paura e La Speranza – I valori per un’identità europea”* pagg. 74-86, Ed. Mondadori, 2008.