

Verso una base imponibile comune consolidata per le imprese UE

di Antonella Della Rovere e Francesca Pecorari (*)

Il Parlamento europeo ha approvato con emendamenti la proposta per una base imponibile comune consolidata (CCCTB) e la complementare proposta per la base imponibile comune (CCTB). L'intervento assume significativa rilevanza in quanto individua specifici parametri per stabilire l'eventuale "presenza digitale" dell'impresa multinazionale in un Paese dell'Unione Europea con l'obiettivo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale internazionale.

1. Premessa

Il 15 marzo 2018 il Parlamento europeo ha approvato, con emendamenti, la proposta sulla **base imponibile comune per le società** (CCTB) e quella relativa alla **base imponibile comune consolidata per l'imposta sulle società** (CCCTB) al fine di creare un regime unico di tassazione delle imprese che operano nell'Unione Europea superando gli ostacoli e le distorsioni di mercato derivanti dalla presenza e dall'interazione di 28 regimi diversi di tassazione delle società (1).

Tale intervento rappresenta un'importante fase di un percorso iniziato nel 2011 con la proposta di Direttiva del 16 marzo presentata dalla Commissione europea sulla *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB) - COM

(2011)121 (2), in seguito sostituita dalla proposta del 25 ottobre 2016 (3).

Il metodo CCCTB prevede l'introduzione di una normativa fiscale europea unica su base opzionale in sostituzione dei singoli regimi fiscali nazionali previsti per la definizione della base imponibile delle società con attività transnazionale (4).

La CCCTB rappresenta un regime di **regole comuni per calcolare la base imponibile** delle società che sono fiscalmente residenti nell'UE e delle succursali ubicate nell'UE di società di Paesi terzi.

La base imponibile unitariamente determinata dovrebbe poi essere suddivisa tra i diversi Stati membri presso i quali opera il gruppo, sulla base di una formula specifica (che prende in considerazione capitale, lavoro e vendite).

(*) Crowe Valente/Valente Associati GEB Partners.

(1) Per approfondimenti sulle proposta di Direttiva "on a Common Corporate Tax Base (CCTB)" [COM(2016) 685 final] e sulla proposta di Direttiva "on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)" [COM(2016) 683 final], cfr. P. Valente, *Manuale di Politica Fiscale dell'Unione Europea e degli Organismi Sovranazionali*, Eurilink University Press, Roma, 2017, pag. 435 ss.; P. Valente, *Casi e Materiali di Politica Fiscale dell'Unione Europea e degli Organismi Sovranazionali*, Eurilink University Press, Roma, 2018, pag. 187 ss.

(2) Per approfondimenti sulla proposta del 16 marzo 2011

cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, IPSOA, Milano, 2015, pag. 243 ss.; P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, Milano, 2014, pag. 2255 ss.

(3) In tale data è stata approvata una proposta di Direttiva "on a Common Corporate Tax Base (CCTB)" [COM(2016) 685 final] e una proposta di Direttiva "on a Common Consolidated Corporate Tax Base" (CCCTB) [COM(2016) 683 final].

(4) Una società che non ha il diritto di scegliere o non opta per il regime stabilito dalla Direttiva CCCTB continuerà a restare soggetta alle disposizioni nazionali in materia di imposta sul reddito delle società.

Gli Stati interessati conservano il diritto di applicare le rispettive aliquote d'imposta sulla quota di base imponibile a ciascuno attribuita. Il regime introdotto nel 2011 si poneva l'obiettivo di:

- **ridurre gli oneri amministrativi**, i costi di adeguamento e le incertezze giuridiche che le imprese che operano a livello europeo si trovano ad affrontare al momento di determinare l'utile imponibile (5);
- creare un **unico insieme di regole fiscali** e permettere alle imprese di interagire con una sola Amministrazione fiscale in tutta l'Unione Europea (c.d. sportello unico);
- favorire l'**espansione transfrontaliera** delle società attraverso l'eliminazione dei costi supplementari derivanti dagli obblighi di rispettare regimi fiscali diversi all'interno dell'Unione Europea e di trattare con più di una Amministrazione fiscale;
- rendere più semplice ed economico per le **PMI** operare a livello internazionale nell'ambito dell'UE. Le PMI che operano internazionalmente e optano per il nuovo regime sono tenute solo a calcolare la loro base imponibile applicando un unico insieme di regole fiscali;
- assicurare l'immediato **consolidamento dei profitti e delle perdite** ai fini del calcolo delle basi imponibili a livello UE.

Attesa la sua portata innovativa, la proposta del 2011 era stata oggetto di critiche e dubbi che non hanno consentito la formazione di un consenso unanime ai fini della sua approvazione a livello europeo.

2. Interventi in ambito UE contro la pianificazione fiscale aggressiva

Con l'obiettivo di superare le citate divergenze, la Commissione europea ha rilanciato la proposta per l'introduzione di norme comuni per la determinazione della base imponibile delle im-

prese UE con il Piano d'Azione [COM (2015) 302], del 17 giugno 2015 (6), con il fine di combattere l'evasione e l'elusione fiscale da parte delle società e rendere più equo il mercato unico (7).

Tra le azioni chiave del Piano d'Azione vi è la proposta relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB) come soluzione per la riforma della tassazione societaria (8).

Le principali novità riguardano i seguenti aspetti:

- **obbligatorietà della CCCTB** (c.d. *mandatory system*), diversamente da quanto previsto dalla proposta di Direttiva del 16 marzo 2011 la quale aveva stabilito l'applicazione del regime su base opzionale. Secondo la Commissione, infatti, il carattere facoltativo della CCCTB "[...] 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 la pianificazione fiscale aggressiva scelgano di aderire alla CCCTB";

- approccio fondato su **due distinte fasi** (c.d. *two-staged approach*). In una prima fase, l'accordo tra gli Stati membri UE dovrebbe essere raggiunto sulla **base imponibile comune** (*Common Corporate Tax Base - CCTB*); nella seconda fase, dovrebbero essere introdotte norme sul **consolidamento** della base imponibile comune (*Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB*) (9). La proposta di Direttiva del 16 marzo 2011 aveva, invece, previsto il consolidamento della base imponibile fin dal primo stadio.

Con la proposta del 25 ottobre 2016, che sostituisce quella presentata nel 2011, la Commissione europea ha dato attuazione a quanto anticipato con riferimento alla necessità di procedere secondo due distinte fasi.

(5) La riduzione dei costi di adeguamento rappresenta un incentivo per le imprese che intendono espandersi all'estero a medio e lungo termine.

(6) COM (2015) 302 *final* "Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione Europea: i 5 settori principali d'intervento", consultabile al seguente *link*: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/IT/1-2015-302-IT-F1-1.PDF>.

(7) Nel documento si prende atto di come la "mancanza di coordinamento fra gli Stati membri in materia di tassazione delle società ostacola le imprese che operano nel mercato unico, poiché si trovano a dover trattare con 28 diverse basi imponibili per l'imposta sulle società. La concorrenza agguerrita per basi imponibili mobili ha creato nuove opportunità di pianificazione fiscale aggressiva, mentre altre imprese si trovano an-

cora di fronte alla doppia imposizione".

(8) Nel Piano d'Azione la Commissione UE evidenzia che "La base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), proposta dalla Commissione nel 2011, potrebbe essere uno strumento estremamente efficace per conseguire gli obiettivi di maggiore equità ed efficienza della tassazione".

(9) "In practical terms, the Commission is planning to table two new Proposals: the first instrument will lay down the provisions for a Common Corporate Tax Base (CCTB) whilst the second will add the elements related to consolidation (i.e. CCCTB). Once this new legislative framework (henceforth referred to as CCTB/CCCTB) has been adopted by the Commission, the currently pending proposal will be repealed" (cfr. il Piano d'Azione dell'UE del 17 giugno 2015).

In tale data, la Commissione europea ha approvato una proposta di Direttiva “*on a Common Corporate Tax Base (CCTB)*” [COM (2016) 685 final] e una proposta di Direttiva “*on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*” [COM (2016) 683 final].

Mentre la Direttiva CCTB è incentrata su ambito di applicazione, determinazione e calcolo della base imponibile e disciplina anti-abuso (10), la Direttiva CCCTB stabilisce norme tecniche per il **consolidamento degli utili** e la **ripartizione della base consolidata** fra gli Stati membri (11).

Rispetto alla precedente proposta del 2011, il regime di imposizione delle società delineato dalla Commissione europea presenta le seguenti caratteristiche:

- è obbligatorio per i grandi **gruppi multinazionali** e garantisce che le imprese con ricavi complessivi superiori a 750 milioni di euro annui siano assoggettate a tassazione nel Paese dove realizzano effettivamente i propri profitti, in conformità con i principi espressi dall'OCSE nel contesto del Progetto BEPS (12); è opzionale per i gruppi le cui dimensioni non raggiungono la soglia stabilita;
- colma le lacune presenti negli ordinamenti giuridici degli Stati membri che impediscono di contrastare i fenomeni di **trasferimento artificioso degli utili** nei Paesi a fiscalità più vantaggiosa;
- garantisce l'**attribuzione del profitto** nel luogo in cui è creato il valore;
- induce le imprese a finanziare le attività mediante **capitale**, anziché mediante ricorso all'indebitamento;
- promuove l'attività di **ricerca e sviluppo** mediante la previsione di incentivi al ricorrere di determinate condizioni.

Come già previsto dalla proposta del 2011, la CCCTB non riguarda le aliquote dell'imposta sul reddito delle società, che restano una questione spettante alla sovranità nazionale.

La base imponibile comune consolidata (CCCTB) consente alle imprese di beneficiare di un sistema c.d. a “**sportello unico**” (*one-stop-shop*) per la compilazione delle dichiarazioni fiscali e di consolidare profitti e perdite realizzate all'interno dell'UE.

3. Base imponibile comune consolidata: l'approvazione del Parlamento UE

L'approvazione con emendamenti della base imponibile comune consolidata per l'imposta sulle società (CCCTB) e di una misura distinta e complementare che rappresenta le fondamenta di questo sistema, la base imponibile comune per l'imposta sulle società (CCTB), risponde all'esigenza già da tempo avvertita in sede internazionale di affrontare le problematiche fiscali in materia di **economia digitale**.

Tale intervento assume significativa rilevanza in quanto fissa dei parametri che tengono conto del fatto che numerose sono le multinazionali che operano nel settore digitale, con il fine di determinare l'eventuale “**presenza digitale**” dell'impresa multinazionale in un Paese dell'Unione Europea ed evitare l'evasione e l'elusione fiscale internazionale.

La c.d. *digital economy*, caratterizzata dalla diffusione dei prodotti e dei servizi elettronici, riconosce alle imprese multinazionali estrema libertà nell'allocazione delle funzioni aziendali, indipendentemente dai mercati nei quali queste ultime si trovano effettivamente ad operare.

Ciò comporta che si vengano a creare situazioni in cui il reddito tassabile è artificialmente separato dalle attività economiche da cui deriva, garantendo alle multinazionali numerose possibilità per attuare strategie di pianificazione fiscale aggressiva (13).

In particolare, nella risoluzione legislativa del 15 marzo 2018 sulla proposta di Direttiva relativa a una base imponibile consolidata comune, il Parlamento UE evidenzia come “il settore di-

(10) Per approfondimenti sulla disciplina anti-abuso contenuta nella proposta CCTB, cfr. P. Valente, *Manuale di Politica Fiscale dell'Unione Europea e degli Organismi Sovranazionali*, op. cit., pag. 476 ss.

(11) “È opportuno che la formula di ripartizione della base imponibile consolidata comprenda tre fattori cui è attribuita la medesima ponderazione: lavoro, attività e vendite in funzione della destinazione. Tali fattori [...] dovrebbero riflettere un approccio equilibrato alla ripartizione dei profitti tassabili tra gli Stati membri [...] e garantire che i profitti siano tassati dove sono effettivamente maturati” (cfr. Considerando n. 10 della proposta di Direttiva CCCTB).

(12) Per approfondimenti sul c.d. Progetto BEPS, cfr. P. Va-

lente, *Elusione Fiscale Internazionale*, op. cit., pag. 1895 ss.

(13) In molti modelli di *business* previsti nel settore dell'economia digitale, un'impresa può avere rapporti con i clienti in un Paese diverso da quello di residenza tramite un sito *web* o altri strumenti digitali senza che venga in rilievo la presenza fisica di tale impresa in quel Paese. Dato che la maggior parte dei Paesi richiede un certo grado di presenza fisica al fine di sottoporre a tassazione i profitti realizzati nel proprio territorio, siffatte imprese potrebbero non essere soggette a tassazione nel Paese in cui si trovano i loro clienti. Per approfondimenti sui lavori dell'OCSE in tema di *digital economy*, cfr. P. Valente, *Elusione fiscale internazionale*, op. cit., pag. 2063 ss.

digitale [sia] fortemente coinvolto in pratiche di pianificazione fiscale aggressiva, dato che molti modelli imprenditoriali non necessitano di infrastrutture fisiche per effettuare operazioni con i clienti e realizzare profitti. Ciò consente alle principali società digitali di pagare imposte pari quasi a zero sulle loro entrate”.

Per far fronte a tale problematica, “l’attuale legge sull’imposta societaria deve essere ampliata, al fine di includere un nuovo nesso con la **stabile organizzazione digitale** sulla base di una presenza digitale significativa” (14).

Le due misure approvate dal Parlamento europeo mirano a colmare le lacune normative che hanno consentito alle società digitali di ridurre le proprie imposte, evitando di pagare le tasse dove generano i loro profitti.

Ciò può essere attuato mediante l’utilizzo di **indicatori** che consentono di identificare se un’impresa ha una “presenza digitale” all’interno di uno Stato membro e deve quindi essere soggetta a tassazione in quel Paese.

Gli indicatori che consentono di identificare se un’impresa ha una “**presenza digitale significativa**” all’interno di uno Stato membro sono previsti nell’emendamento all’art. 5 della proposta di Direttiva CCTB il quale introduce nel testo della citata disposizione il nuovo paragrafo 2-bis.

Nello specifico, si prevede che se un contribuente residente in una giurisdizione offre una **piattaforma digitale** (15), o fornisce accesso alla medesima, oppure offre un motore di ricerca o servizi pubblicitari su un sito *web* o in un’applicazione elettronica, si considera che tale contribuente abbia una stabile organizzazione digitale in uno Stato membro diverso dalla giurisdizione in cui è residente a fini fiscali se l’importo totale dei ricavi supera i 5 milioni di euro annui e se è soddisfatta una delle seguenti **condizioni**:

- almeno 1.000 **utenti individuali registrati** mensilmente, domiciliati in uno Stato membro diverso dalla giurisdizione in cui il contribuente è residente a fini fiscali, si sono collegati alla piattaforma digitale del contribuente o l’hanno visitata;
- sono stati conclusi almeno 1.000 **contratti digitali** al mese con consumatori o utenti domici-

liati in una giurisdizione diversa da quella di residenza in un esercizio fiscale;

- il **volume di contenuti digitali** raccolti dal contribuente in un esercizio fiscale supera il 10% dei contenuti digitali complessivi memorizzati dal gruppo.

Con l’obiettivo di garantire che i profitti siano tassati dove effettivamente sono prodotti, è opportuno che la formula di ripartizione della base imponibile consolidata comprenda quattro fattori cui è attribuita la medesima ponderazione:

- lavoro;
- attività;
- vendite in funzione della destinazione; e
- raccolta e utilizzo dei dati personali degli utenti di piattaforme e servizi *on line* (16) (c.d. fattore dati la cui definizione è contenuta nell’emendamento 26 all’art. 3, comma 1, della proposta di Direttiva CCCTB).

Le norme su una base comune dovrebbero essere obbligatorie inizialmente solo per le società che appartengono a **gruppi di dimensioni considerevoli**.

A tal fine, si dovrebbe fissare una soglia iniziale pari a 750 milioni di euro annui, basata sui ricavi consolidati complessivi di un gruppo che redige bilanci consolidati.

La soglia dovrebbe essere ridotta a zero nell’arco di un periodo massimo di sette anni (17).

Tale intervento si pone dunque nel più ampio contesto internazionale, con particolare riguardo ai lavori svolti in ambito OCSE nell’ambito del Progetto c.d. BEPS, “*Action Plan 1 - Digital Economy*”.

L’OCSE rileva come le possibilità di riduzione del carico fiscale, di erosione della base imponibile e di trasferimento dei profitti nei Paesi a fiscalità vantaggiosa siano agevolate dall’elevato grado di dematerializzazione che caratterizzano le c.d. *digital enterprises*.

Poiché il **luogo in cui avviene la vendita** di beni e servizi digitali e quello della tassazione del relativo reddito non coincidono, occorre prendere in considerazione forme di tassazione che prescindano dal requisito di una *taxable presence*, generalmente identificata con una stabile organizzazione, nel territorio degli Stati nei cui le multinazionali digitali sono attive.

(14) Cfr. emendamento 9 alla proposta di Direttiva CCCTB (nuovo Considerando 6-bis).

(15) Per piattaforma digitale deve intendersi “un’applicazione elettronica, una banca dati, un mercato *on line* o uno spazio di archiviazione”.

(16) Cfr. emendamento 10 al Considerando 10 della proposta di Direttiva CCCTB.

(17) Cfr. emendamento 5 al Considerando 5 della proposta di Direttiva CCCTB.

Le proposte approvate prevedono inoltre che le imprese potranno calcolare le imposte dovute sommando profitti e perdite di tutte le proprie filiali nei Paesi membri.

Le imposte risultanti sono poi ripartite tra gli Stati membri a seconda del luogo in cui sono stati generati gli utili.

Considerando la necessità di agire rapidamente per assicurare il buon funzionamento del mer-

cato interno rendendolo più favorevole agli scambi e agli investimenti, è importante garantire che la Direttiva relativa a una base imponibile per l'imposta sulle società e la Direttiva relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società entrino in vigore simultaneamente (18).

Gli Stati membri applicano dette disposizioni a decorrere dal 1° gennaio 2020 (19).

(18) Cfr. emendamento 4 al Considerando 4 della proposta di Direttiva CCCTB. Il testo originario della proposta di Direttiva CCCTB prevede invece che è "necessario suddividere l'ambiziosa iniziativa in materia di CCCTB in due proposte distinte. In una prima fase dovrebbero essere stabilite le norme su una base imponibile comune per l'imposta sulle società prima di

passare, in una seconda fase, all'aspetto del consolidamento".

(19) Cfr. emendamento 65 all'art. 80, par. 1, comma 2 della proposta di Direttiva CCCTB. Il testo originario della disposizione prevede che gli Stati membri sono tenuti ad applicare dette disposizioni a decorrere dal 1° gennaio 2021.