

XVII legislatura

Base imponibile comune
per l'imposta sulle società:
proposte CCTB e CCCTB

gennaio 2017
n. 44



Servizio studi del Senato



SERVIZIO STUDI
TEL. 066706-2451
studi1@senato.it

I dossier del Servizio studi sono destinati alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. I testi e i contenuti normativi ufficiali sono solo quelli risultanti dagli atti parlamentari. Il Senato della Repubblica declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

XVII legislatura

Dossier del Servizio Studi

Base imponibile comune
per l'imposta sulle società:
proposte CCTB e CCCTB

gennaio 2017
n. 44

a cura di: Laura Lo Prato

INDICE

I) PROPOSTE DI DIRETTIVA DEL CONSIGLIO RELATIVE A UNA BASE IMPONIBILE CONSOLIDATA COMUNE PER L'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ (COM(2016) 683) E A UNA BASE IMPONIBILE COMUNE PER L'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ (COM(2016) 685)	7
1) Genesi e norme comuni.....	7
1.1) <i>Pacchetto sulla tassazione delle società</i>	8
1.2) <i>Valutazione d'impatto</i>	9
1.3) <i>Base giuridica, sussidiarietà e proporzionalità</i>	9
1.4) <i>Campo di applicazione</i>	10
1.5) <i>Atti delegati</i>	11
2) Dibattito in corso	13
2.1) <i>Relazione del Governo e prime discussioni in Consiglio</i>	13
2.2) <i>Osservazioni della Commissione Politiche dell'Unione europea del Senato della Repubblica</i>	13
2.3) <i>Valutazione del rispetto del principio di sussidiarietà ad opera dei Parlamenti nazionali dell'UE</i>	13
II) LA PRIMA TAPPA: LA PROPOSTA DI DIRETTIVA DEL CONSIGLIO RELATIVA A UNA BASE IMPONIBILE COMUNE PER L'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ (COM(2016) 685).....	15
1) Sintesi delle misure proposte.....	15
2) Riesame ed attuazione.....	16
III) LA SECONDA TAPPA: LA PROPOSTA DI DIRETTIVA DEL CONSIGLIO RELATIVA A UNA BASE IMPONIBILE CONSOLIDATA COMUNE PER L'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ (COM(2016) 683).....	17
1) Sintesi delle misure proposte.....	17
2) Riesame ed attuazione.....	19

D) PROPOSTE DI DIRETTIVA DEL CONSIGLIO RELATIVE A UNA BASE IMPONIBILE CONSOLIDATA COMUNE PER L'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ (COM(2016) 683) E A UNA BASE IMPONIBILE COMUNE PER L'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ (COM(2016) 685)

Il presente Dossier illustra il contenuto e le fasi iniziali del dibattito relativo a due proposte di direttiva presentate dalla Commissione europea: la proposta su una base imponibile comune per l'imposta sulle società (anche nota come "proposta di direttiva CCTB", sulla base dell'acronimo inglese "Common Corporate Tax Base", COM(2016) 685) e la proposta su una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (proposta CCCTB, "Common Consolidated Corporate Tax Base", COM(2016) 683).

Il primo capitolo del Dossier presenta le due proposte nella loro genesi comune e ne illustra le norme aventi contenuto analogo (base giuridica e sussidiarietà; campo di applicazione; deleghe legislative; valutazione d'impatto). Vengono quindi forniti dettagli sul dibattito attualmente in corso, a livello nazionale e di Unione europea.

1) Genesi e norme comuni

L'intervento della Commissione europea si inquadra all'interno del tentativo di **adeguare all'evoluzione dell'economia contemporanea l'approccio tradizionale della fiscalità societaria**.

Nel panorama globalizzato dell'economia mondiale, infatti, **le politiche fiscali si sono trovate ad affrontare fenomeni di alta mobilità dei contribuenti e del capitale, di alto numero di transazioni transfrontaliere e di internazionalizzazione delle strutture finanziarie**. Ne sono derivati una maggiore complessità nel calcolo delle imposte dovute e, soprattutto, tentativi di massimizzare i profitti adottando una "pianificazione aggressiva delle tasse". Soprattutto le grandi corporazioni hanno fatto ricorso a vari espedienti, cercando di spostare artificialmente gli utili verso giurisdizioni in cui la tassazione fiscale è minima.

In un contesto di modelli imprenditoriali e strutture societarie complesse, **le norme nazionali di tassazione societaria si sono rivelate lacunose ed inadeguate**, permettendo il verificarsi di situazioni paradossali in cui imprese multinazionali fortemente redditizie pagano imposte modeste rispetto al loro reddito complessivo.

Un tentativo di soluzione del fenomeno a livello internazionale tramite l'adozione di *standard* internazionali e modalità di approccio comuni è stato formulato in ambito OCSE con l'adozione del cosiddetto "**pacchetto BEPS**"¹. Si tratta di 15 azioni, che identificano i principali settori di intervento necessari per affrontare l'erosione della base fiscale e lo spostamento dei profitti. Alla loro elaborazione hanno contribuito i Paesi OCSE e del G 20. Le misure proposte variano dall'elaborazione di *standard* minimi completamente nuovi alla revisione degli *standard* esistenti, ad approcci comuni che faciliteranno la convergenza delle pratiche nazionali ad indicazioni sulle migliori prassi. Pur costituendo strumenti giuridicamente non vincolanti - di *soft law*-, vi è l'aspettativa che i Paesi che hanno partecipato alla loro elaborazione ne curino l'attuazione.

Un **intervento globale di riforma della fiscalità societaria** era stato preannunciato già nel Programma di lavoro della Commissione europea per l'anno 2016 ([COM\(2015\) 610](#), del 27 ottobre 2015; [Allegato I](#), iniziativa n. 12) e, ancora prima, nella Comunicazione del 17 giugno 2015 "Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i cinque settori principali di

¹ Per maggiori dettagli, si rinvia al [sito dell'OCSE](#).

intervento" ([COM\(2015\) 302](#)). In quell'occasione si era auspicata l'elaborazione di una **nuova impostazione che realizzasse una tassazione equa ed efficiente** perseguendo i seguenti obiettivi:

- 1) ristabilire il legame tra l'imposizione fiscale e il luogo in cui si svolge l'attività economica;
- 2) garantire che gli Stati membri possano determinare correttamente il valore dell'attività societaria nella loro giurisdizione;
- 3) creare un contesto di tassazione delle società concorrenziale e favorevole alla crescita;
- 4) tutelare il mercato unico ed assicurare un approccio forte sulle questioni esterne inerenti alle fiscalità delle società.

1.1) Pacchetto sulla tassazione delle società

Le proposte di direttiva sulla base imponibile comune per l'imposta sulla società (documenti [COM\(2016\) 683](#) e [COM\(2016\) 685](#)) costituiscono le **due progressive fasi di una riforma unica, finalizzata a realizzare un regime di tassazione delle società a livello dell'Unione**.

Fanno parte di un più ampio **pacchetto di riforma della tassazione delle imprese**, pubblicato il 25 ottobre 2016 dalla Commissione europea, composto da:

- 1) la Comunicazione "Creare un sistema equo, competitivo e stabile di tassazione delle imprese nell'UE ([COM\(2016\) 682](#));
- 2) la proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società ([COM\(2016\) 683](#));
- 3) la proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0685&rid=1> [COM\(2016\) 685](#));
- 4) la proposta di direttiva del Consiglio sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione nell'Unione europea ([COM\(2016\) 686](#));
- 5) la proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi ([COM\(2016\) 687](#)).

Le **proposte in materia di base imponibile comune** si configurano come l'elemento principale del pacchetto². Esse rappresentano il **punto di arrivo di un lungo processo di elaborazione**.

Una prima ipotesi di introduzione della base imponibile consolidata comune per l'imposta sulla società era stata elaborata nel 2011 dalla Commissione europea ([COM\(2011\) 121](#)) sulla base di un regime facoltativo di regole comuni per calcolare la base imponibile delle società fiscalmente residenti nell'UE e delle succursali ubicate nell'UE di società di paesi terzi. Quella proposta non era stata ideata tanto in funzione antielusiva ma, piuttosto, come uno strumento di sostegno e promozione del mercato unico: le imprese dell'Unione avrebbero beneficiato di un alleggerimento dagli oneri amministrativi di adeguamento ad una pluralità di sistemi fiscali, la loro attività transfrontaliera ne sarebbe stata conseguentemente facilitata.

Preso atto della situazione di stallo determinatasi in Consiglio riguardo la proposta, nel 2015 la Commissione europea aveva annunciato la propria intenzione di ritirarla ed elaborarne una nuova, **caratterizzata da un elemento di obbligatorietà e da un approccio articolato in più fasi**.

Le due proposte presentate il 25 ottobre scorso rappresentano ciascuna una tappa del duplice approccio alla CCCTB:

² La Comunicazione ([COM\(2016\) 682](#)) specifica che dalla loro adozione si attendono "notevoli miglioramenti al quadro normativo dell'UE (...) in termini di semplificazione, certezza fiscale ed equità. Garantirà che la tassazione delle imprese sia in linea con l'economia moderna e sostenga l'obiettivo di un mercato unico più forte e più competitivo".

- 1) la **prima tappa** è costituita dalla proposta di cui al [COM\(2016\) 685](#): essa introduce le norme per il **calcolo di una base imponibile comune per l'imposta sulle società**, senza peraltro armonizzare le aliquote di imposta. L'individuazione di queste ultime rimarrà di competenza dei singoli Stati membri, che potranno in tal modo determinare autonomamente l'importo del gettito finale auspicato;
- 2) la **seconda tappa** ([COM\(2016\) 683](#)) **riguarda specificamente le società membri di un gruppo** ed il consolidamento delle loro basi imponibili, nel senso che "le basi imponibili di tutti i membri di un gruppo si sommano in una base imponibile consolidata" (articolo 7, paragrafo 1 del COM(2016) 683). Individua inoltre le condizioni per partecipare ad un gruppo e definisce le possibili forme che il gruppo può assumere.

In queste due proposte sono presenti anche norme di promozione e stimolo del mercato interno ma l'intento prevalente è di natura antielusiva. Si ricorda che, in materia, è di recente stata approvata la [direttiva \(UE\) 2016/1164](#) del Consiglio del 12 luglio 2016³ contro le pratiche di elusione fiscale.

L'esame delle due proposte non avrà luogo contestualmente presso i co-legislatori dell'Unione. Mentre i lavori sulla CTB dovrebbero essere avviati nell'immediato ("prima fase"), quelli sulla CCCTB ("seconda fase") inizieranno solo dopo che sarà stato raggiunto un accordo politico sulla prima.

1.2) Valutazione d'impatto

I servizi della Commissione europea hanno curato una valutazione d'impatto, disponibile in lingua inglese (documento [SWD\(2016\) 341](#)). Una brevissima sintesi è disponibile anche in lingua italiana ([SWD\(2016\) 342](#)).

La valutazione d'impatto presenta una serie di simulazioni sul possibile impatto economico dell'introduzione della CCCTB, che lasciano prevedere tra l'altro una diminuzione in termini di entrate fiscali nell'Europa a 28 pari a circa 11 miliardi di euro. A tale diminuzione dovrebbe corrispondere un alleviamento del carico di lavoro delle amministrazioni nazionali dovuto al minore impatto delle questioni relative al trasferimento dei prezzi ed al fatto che la gestione del gruppo sarebbe accentrata nello Stato in cui ha residenza la società madre.

Tali proiezioni sono state realizzate relativamente all'impatto sull'Europa a 28, non sugli effetti attesi nei singoli Stati membri.

1.3) Base giuridica, sussidiarietà e proporzionalità

Entrambe le proposte indicano come **base giuridica** l'articolo 115 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), ai sensi del quale "il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al riavvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno".

La Commissione europea ha dichiarato il documento in esame **conforme al principio di sussidiarietà** in termini di:

- 1) necessità dell'intervento delle istituzioni dell'Unione in virtù della natura transnazionale dei fenomeni che si vuole contrastare, con particolare riferimento alle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva;
- 2) valore aggiunto per l'Unione in termini di: miglioramento della mobilità dei capitali; evitata elusione di un livello equo di tassazione; attenuazione delle distorsioni del mercato

³ Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

conseguenti al ravvicinamento dei regimi di imposta sulle società nell'Unione; ristabilimento del collegamento tra tassazione e creazione di valore tramite un approccio comune a una base imponibile per l'imposta sulle società nell'UE.

Per quanto concerne il principio di proporzionalità, la proposta è dichiarata congrua agli obiettivi che si intende perseguire.

Il termine utile per l'adozione di pareri motivati sul mancato rispetto del principio di sussidiarietà ai sensi del Protocollo II del Trattato di Lisbona è scaduto il 3 gennaio 2017. Eventuali ulteriori contributi potranno comunque essere rilevanti nell'ambito del dialogo politico tra la Commissione ed i Parlamenti nazionali.

1.4) Campo di applicazione

Il campo di applicazione delle due proposte di direttiva è analogo, come si desume dagli articoli 2 delle stesse.

Le norme in via di approvazione si applicheranno infatti (paragrafi 1) a **società costituite in base al diritto di uno Stato membro e alle loro stabili organizzazioni⁴ in altri Stati membri** che soddisfino tutti i seguenti requisiti:

- 1) costituzione nelle forme giuridiche elencate negli Allegati I. Per l'ordinamento italiano si tratta di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, società di mutua assicurazione, nonché gli enti pubblici o privati la cui attività sia totalmente o principalmente commerciale (Allegati I, let. n);
- 2) soggezione, in Italia, all'imposta sul reddito delle società (Allegati II);
- 3) appartenenza ad un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria con ricavi consolidati complessivi superiori a 750.000.000 euro nell'esercizio finanziario precedente;
- 4) natura di società madre o società figlia qualificata. L'articolo 5 della proposta COM(2016) 683 e l'articolo 3 della COM(2016) 685 definiscono in termini univoci le società figlie qualificate come tutte le società figlie, siano esse dirette o no, di cui la società madre detiene il controllo (più del 50 per cento dei diritti di voto) e la proprietà (più del 75 per cento del capitale o del diritto sui profitti).

La normativa in via di approvazione sarà dunque applicabile a **gruppi di imprese di dimensioni considerevoli**. Tale circostanza è spiegata - nelle Premesse del COM(2016) 685 - in base alla considerazione che le strutture di pianificazione fiscale aggressiva sono normalmente poste in essere da gruppi di società che dispongano di risorse importanti.

I paragrafi 2 specificano i casi in cui le società costituite in base al diritto di un paese terzo rientrano a loro volta nel campo di applicazione della nuova normativa, con riferimento alle loro stabili organizzazioni situate in uno o più Stati membri.

E' prevista altresì la possibilità che alcune società scelgano volontariamente (paragrafo 3) di sottoporsi alla normativa in via di approvazione.

Ai sensi degli articoli 1, paragrafi 2, delle proposte di direttiva le società che ricadano nell'ambito di applicazione della normativa in via di adozione **cessano di essere soggette al diritto nazionale in materia di imposta sul reddito delle società** per gli aspetti disciplinati dalla normativa europea. Da tale norma deriva che **a seguito dell'eventuale approvazione dei**

⁴ Una definizione di "stabile organizzazione" è offerta dall'articolo 5 della proposta 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 o 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".

documenti in esame verrebbe a costituirsi un nuovo regime fiscale, parallelo a quello nazionale. In quest'ottica la proposta CCCTB disciplina *ex novo* una dichiarazione dei redditi consolidata (articolo 51), il suo contenuto (articolo 52), la possibilità di notificazione di errori (articolo 53), il caso di omessa presentazione (articolo 54), la possibilità di presentazione elettronica (articolo 55); la rettifica degli accertamenti di imposta (articolo 56). Nell'opinione della Commissione europea - affermata già nella relazione introduttiva della proposta di direttiva presentata nel 2011 - l'onere che deriverebbe alle amministrazioni fiscali nazionali dall'introduzione di questo nuovo sistema sarebbe compensato dalla riduzione, grazie alla CCCTB, delle opportunità di pianificazione fiscale aggressiva ai loro danni.

Per dettagli in materia di residenza fiscale delle imprese, e sui casi in cui una società sia da considerarsi residente nell'Unione europea, si rinvia all'articolo 4 del COM(2016) 683.

Si evidenzia, infine, che le società che dovranno applicare la normativa europea in via di approvazione dovranno notificare tale circostanza alle autorità competenti (articoli 46-49 del COM(2016) 685 e, per i gruppi di nuova costituzione, articoli 64 e 65 del COM(2016) 683).

Un maggiore grado di coordinamento tra i due testi in via di approvazione è assicurato dal Capo X della proposta CCCTB, che contiene tra l'altro norme di interazione relative ai limiti sugli interessi (articolo 69), alla compensazione delle perdite con recupero (articolo 71) ed al disallineamento da ibridi (articolo 74).

1.5) Atti delegati

Gli articoli 66 del COM(2016) 685 e 75 del COM(2016) 683 conferiscono alla Commissione europea il **potere di adottare atti delegati per un periodo di tempo indeterminato** dalla data di entrata in vigore degli atti in esame. La delega è conferita per meglio definire i seguenti aspetti:

- 1) modificare gli Allegati I (società di diritto nazionale a cui si applica la normativa in via di adozione) e II (imposte sul reddito a cui devono essere sottoposti i destinatari della direttiva) per tenere conto delle modifiche apportate alle legislazioni degli Stati membri riguardanti le forme societarie e le imposte sul reddito delle società (articolo 2, paragrafo 5, di entrambe le proposte);
- 2) fornire la definizione di "ulteriori concetti", non meglio definiti, strumentali alla normativa in via di adozione (articolo 4, paragrafo 2, del COM(2016) 685 e articolo 3, paragrafo 2 del COM(2016) 683);
- 3) definire norme più dettagliate contro l'elusione fiscale nell'ambito della deduzione per la crescita e gli investimenti (AGI; si veda oltre, capitolo II) (articolo 11, par. 6, COM(2016) 685);
- 4) determinare, con riferimento al diritto all'ammortamento, la definizione della proprietà giuridica e della proprietà economica, in particolare in relazione ad attività di *leasing*; il calcolo delle componenti del capitale e degli interessi nei pagamenti per i *leasing*; il calcolo del valore ammortizzabile di un'attività in *leasing* (articolo 32, par. 6, COM(2016) 685);
- 5) definire più precisamente le categorie di attività immobilizzate ammortizzabili ai sensi del Capo IV (articolo 40, COM(2016) 685);
- 6) definire norme più dettagliate contro la frammentazione riguardo alla deducibilità degli oneri finanziari eccedenti (articolo 69, par. 3, COM(2016) 683).

Dall'elenco sopra riportato si desume **che le deleghe conferite riguardano anche elementi di non poco momento**, potendo ad esempio intervenire per fornire definizioni funzionali all'applicazione della normativa o incidere su situazioni giuridiche individuali.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 290 del TFUE "un atto legislativo può delegare alla Commissione il potere di adottare atti non legislativi di portata generale che integrano o modificano determinati elementi non essenziali dell'atto legislativo. Gli atti legislativi *delimitano esplicitamente*

gli obiettivi, il contenuto, *la portata e la durata della delega di potere*. Gli elementi essenziali di un settore sono riservati all'atto legislativo e non possono pertanto essere oggetto di delega di potere" (corsivo aggiunto all'originale).

Le deleghe contenute negli atti in esame contengono, quindi, due **elementi di criticità**, tra l'altro in più occasioni rilevati ed evidenziati ad opera delle Commissioni permanenti del Senato della Repubblica in relazione ad altre proposte di atti normativi:

- 1) **indeterminatezza temporale**: lo schema di deleghe prive di scadenza temporale, anche se modificabili ricorrendo alle procedure predisposte dall'art. 290, par. 2, del TFUE (opposizione o revoca ad opera dei legislatori dell'Unione) è ricorrente nelle proposte legislative della Commissione europea. Sin dal 2010 la 14^a Commissione permanente (Politiche dell'Unione europea) ha rilevato l'incongruenza di questa impostazione con il disposto letterale del TFUE. Si ricorda, ad esempio, la risoluzione [Doc XVIII, n. 66](#), della XVI Legislatura: "il conferimento di una delega senza scadenza temporale o non adeguatamente circostanziata configura un vizio di legittimità dell'atto che, oltre ad essere eccipibile con le modalità previste dai Trattati, costituisce un vulnus alle prerogative dei Parlamenti nazionali. A questi ultimi spetta infatti, nelle materie di competenza concorrente, vigilare sulla migliore allocazione delle competenze tra l'Unione e gli Stati membri mediante il controllo del rispetto dei principi di sussidiarietà e proporzionalità. Una delega che trasferisca a tempo indeterminato alla Commissione il potere di legiferare in settori, per quanto non essenziali, oggetto di competenza concorrente, priva altresì a tempo indeterminato i Parlamenti nazionali di parte delle loro prerogative, non potendo essi più svolgere alcuna verifica sull'operato della Commissione e alcuna valutazione sull'opportunità di rinnovare i medesimi principi e criteri di delega o di rinnovare la delega stessa"⁵;
- 2) incidenza su elementi essenziali del documento legislativo in via di approvazione (**indeterminatezza della portata**). Il TFUE vieta esplicitamente di incidere, tramite delega legislativa, su elementi essenziali del documento legislativo, quali possono essere considerate le definizioni. Nel gennaio 2013 l'eccessiva ampiezza della delega è stato uno dei motivi alla base dell'adozione di un parere motivato sulla sussidiarietà da parte della 12^a Commissione permanente del Senato della Repubblica (si veda la risoluzione di cui al [Doc XVIII, n. 183](#) della XVI Legislatura). Nelle osservazioni formulate in merito dalla 14^a Commissione permanente si legge che "la previsione di deleghe sugli elementi essenziali (...) configura, all'interno della competenza dell'Unione (...), un eccessivo ed ingiustificato conferimento di potere alla Commissione, tale da configurare un eccesso di disproporzionalità federale rispetto all'autonomia normativa degli Stati membri e ledere le competenze ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea (...). In altre parole, appurata la competenza dell'Unione a legiferare (...), appare ingiustificato e lesivo delle competenze degli Stati membri un intervento autonomo della Commissione che non risponde ai criteri di necessità e valore aggiunto".

Nella Convenzione d'intesa tra il Parlamento europeo, il Consiglio e la Commissione sugli atti delegati, allegata all'[Accordo interistituzionale "Legiferare meglio"](#) del 12 maggio 2016, è stabilito che "L'atto di base può autorizzare la Commissione ad adottare atti delegati per un periodo determinato o indeterminato". Resta aperta la questione se un accordo tra le istituzioni comunitarie possa, ed in che misura, modificare il dettato del TFUE.

⁵ Per una ricostruzione più dettagliata dei rapporti tra Senato della Repubblica e Commissione europea in merito agli atti delegati, si rinvia alla [Scheda di valutazione n. 49/2013](#), curata nel luglio 2013 dall'Ufficio dei rapporti con le istituzioni dell'Unione europea del Senato della Repubblica.

2) Dibattito in corso

2.1) Relazione del Governo e prime discussioni in Consiglio

Il 30 novembre 2016 il Ministero dell'economia e delle finanze ha inviato la [relazione di "informazione qualificata"](#) prevista dall'articolo 6, comma 4, della [legge n. 234 del 2012](#).

Per quanto redatta principalmente in relazione alla proposta CCCTB, la relazione contiene indicazioni valide anche per la CCTB.

Il Ministero fornisce una **valutazione complessivamente positiva delle proposte**, giudicandone gli obiettivi nel complesso condivisibili. Le disposizioni proposte sono considerate **in linea con l'interesse nazionale** e conformi al principio di capacità contributiva contenuto nell'articolo 53 della Costituzione.

La relazione contiene, comunque, un'avvertenza generale di possibile evoluzione della posizione della delegazione italiana a seguito della consultazione con altre Amministrazioni o parti interessate. Mette, inoltre, in luce la necessità, per la pubblica amministrazione, di organizzarsi per svolgere le funzioni conseguenti dall'eventuale recepimento delle nuove disposizioni.

Risulta che **in sede di Consiglio** vi sia stata **generale condivisione ed apprezzamento sull'opportunità di scindere in due tempi il progetto**. La Commissione europea avrebbe, però, ribadito la necessità di considerare il pacchetto come un tutt'uno, in grado di assicurare un "quadro positivo e lungimirante che sia favorevole alla crescita, efficace ed equo e che sostenga pienamente le priorità politiche più ampie dell'UE"⁶.

Si attende, nel breve-medio termine, l'elaborazione di una tabella di marcia ("roadmap") al fine di agevolare rapidi progressi negoziali su tutti i fronti del pacchetto.

2.2) Osservazioni della Commissione Politiche dell'Unione europea del Senato della Repubblica

Il [21 dicembre 2016](#) la 14^a Commissione permanente del Senato della Repubblica ha approvato, con due atti distinti, osservazioni favorevoli relative ai due atti in oggetto.

Dopo aver fornito una valutazione positiva della scelta della base giuridica e del rispetto del principio di sussidiarietà e proporzionalità, la 14^a Commissione ha espresso apprezzamento per il merito degli atti.

2.3) Valutazione del rispetto del principio di sussidiarietà ad opera dei Parlamenti nazionali dell'UE

Al momento della redazione della presente scheda sul sito [IPEX](#) il [COM\(2016\) 683](#) risulta all'esame di ventidue Parlamenti nazionali, il [COM\(2016\) 685](#) di ventitré. Risultano essere stati espressi **sette pareri motivati per il mancato rispetto del principio di sussidiarietà** (Parlamenti danese, irlandese, lussemburghese, maltese, svedese ed i due rami del Parlamento olandese).

In estrema sintesi, gli elementi di criticità rilevati nei pareri motivati riguardano:

1) la **violazione delle competenze degli Stati membri**.

Il [Parlamento irlandese](#) afferma con forza l'opinione che le proposte, insistendo nel settore della politica fiscale, violano un'area di competenza riservata agli Stati nazionali.

Il [Parlamento svedese](#) si sofferma sull'importanza di salvaguardare la sovranità nazionale nelle questioni fiscali, che rischia di essere erosa da un eccessivo ricorso a norme che attribuiscono competenze legislative all'UE.

La [Camera dei deputati del Lussemburgo](#), ricordando che la politica fiscale costituisce non solo un elemento fondamentale della sovranità statale ma anche l'espressione di scelte di

⁶ Comunicazione "Creare un sistema equo, competitivo e stabile di tassazione delle imprese dell'UE" ([COM\(2016\) 682](#)).

politica sociale ed economica paventa la prospettiva che tali scelte debbano essere “negoziate all’unanimità in Consiglio”.

Anche [il Parlamento danese](#) afferma, in termini inequivoci, la propria opinione che la politica fiscale non rientri tra le competenze dell’Unione europea;

- 2) un **incremento della complessità del sistema** in virtù della giustapposizione di due diversi sistemi fiscali - quello unionale accanto a quelli nazionali - operanti in parallelo ([Senato olandese](#) e Camera dei deputati del Lussemburgo).

Il [Parlamento svedese](#) lamenta la difficoltà di valutare adeguatamente la necessità di intervento delle istituzioni dell’UE in virtù della circostanza che gli obiettivi perseguiti sono stati riferiti dalla Commissione europea non alle singole proposte in oggetto bensì ad entrambe.

Alcuni Parlamenti nazionali hanno espresso dubbi sulla necessità di adozione delle norme antielusive del pacchetto in esame in virtù della recente approvazione della citata [direttiva \(UE\) 2016/1164](#). Altri hanno espresso preoccupazione sull’incidenza che le misure in via di adozione potrebbero avere sulle proprie economie nazionali.

II) LA PRIMA TAPPA: LA PROPOSTA DI DIRETTIVA DEL CONSIGLIO RELATIVA A UNA BASE IMPONIBILE COMUNE PER L'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ (COM(2016) 685)

La proposta CCTB è dedicata alla definizione della base imponibile comune, che è intesa in senso ampio, nel senso che **tutti i ricavi sono considerati come imponibili, tranne quelli espressamente esentati.**

1) Sintesi delle misure proposte

Al calcolo della base imponibile è dedicato il Capo II (articoli 6-14).

L'articolo 6 stabilisce i principi generali, in base ai quali profitti e perdite sono contabilizzati solo al momento della loro realizzazione; le operazioni e i fatti generatori dell'obbligazione tributaria sono misurati individualmente; il calcolo della base imponibile avviene di regola in modo uniforme; la base imponibile è calcolata per ciascun esercizio fiscale, inteso come periodo di dodici mesi.

Gli articoli da 8 a 14 specificano quali siano i ricavi esenti ed i costi deducibili. Si evidenziano, in particolare:

- 1) l'ingente **deduzione riconosciuta per i costi di ricerca e sviluppo** contenuta nell'articolo 9, paragrafi 2 e 3, ancora maggiore per le piccole imprese *start-up*;
- 2) la norma relativa alla **deduzione per la crescita e gli investimenti (AGI, articolo 11)**. Consente, a determinate condizioni, la deduzione degli aumenti della partecipazione del contribuente nel capitale delle imprese consociate. Si evidenzia in proposito come l'articolo 69 incarica la Commissione europea, dopo tre anni dall'entrata in vigore della direttiva, di effettuare un riesame del funzionamento dell'AGI. L'esame è finalizzato a verificare "le modalità con cui l'AGI può incoraggiare le imprese che hanno il diritto di scegliere di applicare le norme della presente direttiva per finanziare le loro attività tramite patrimonio netto";
- 3) la **limitata deducibilità degli interessi e di altri costi finanziari** al fine di scoraggiare pratiche di trasferimento degli utili verso paesi a bassa tassazione (articolo 13).

In tema di **regole temporali e quantificazione** (Capo III, articoli 15-29) vige il principio generale per cui "i ricavi, i costi e tutte le altre voci deducibili sono contabilizzati nell'esercizio fiscale in cui sono acquisiti o sono sostenuti" (articolo 15).

Il **calcolo della base imponibile**, ai sensi dell'articolo 20, ha luogo sulla base dei seguenti elementi:

- 1) il corrispettivo monetario dell'operazione (ad esempio il prezzo dei beni venduti o dei servizi prestati);
- 2) il valore di mercato qualora il corrispettivo sia, anche parzialmente, non monetario; nel caso di un dono non monetario; per le attività e passività finanziarie detenute ai fini di negoziazione.

Norme specifiche disciplinano, tra gli altri, il trattamento dei contratti a lungo termine (articolo 22), degli accantonamenti (articolo 23), degli accantonamenti delle pensioni pensionistiche (articolo 24) e delle imprese di assicurazione (articolo 28).

Il Capo IV (articoli 30-40) è dedicato all'**ammortamento delle attività immobilizzate**, per le quali l'articolo 30 prevede la registrazione in un apposito registro, tenuto in modo da fornire informazioni sufficienti, compresi i dati di ammortamento, ai fini del calcolo della base imponibile. L'articolo 31 specifica quale sia il valore ammortizzabile mentre l'articolo 32 attribuisce di norma il diritto alla deduzione dell'ammortamento al proprietario economico.

Per quanto riguarda le **perdite** (Capo V, articoli 41-42), viene stabilita la possibilità di riportare e dedurre le perdite in esercizi fiscali successivi, senza restrizioni sull'importo deducibile annuo. In particolare l'articolo 42 disciplina la "compensazione temporanea delle perdite con recupero", che consente ad un contribuente di dedurre perdite sostenute, nello stesso esercizio fiscale, dalle sue figlie qualificate dirette o da stabili organizzazioni localizzate in altri Stati membri. Tale meccanismo opera per un periodo determinato ed è finalizzato ad agevolare la capacità di flusso di cassa delle imprese, ad esempio compensando le perdite di una *start-up* in uno Stato membro con i profitti realizzati in un altro Stato membro. Il paragrafo 3 impone comunque alla società madre di reintegrare nella propria base imponibile eventuali profitti realizzati in seguito dalle società figlie fino all'importo precedentemente dedotto. Si tratta di un beneficio inteso a compensare, fino all'avvio della seconda tappa, l'assenza dei benefici del consolidamento transfrontaliero, che a regime consentirà di considerare la dimensione di gruppo nella determinazione della base imponibile.

Norme di coordinamento per il passaggio dalla legislazione nazionale sull'imposizione del reddito delle società al regime della base imponibile comune sono raccolte nel capo VI (articoli 43-52).

Eventuali **rapporti di cui il contribuente è titolare nei confronti di altre entità**, con particolare riferimento a redditi collegati a paesi terzi, vengono presi in considerazione nel capo VII (Articoli 53-55).

Le operazioni tra imprese consociate sono regolate dal Capo VIII (articoli 56-57). In particolare, l'articolo 57 introduce il **principio dell'aggiustamento dei prezzi nelle relazioni tra imprese consociate**: le operazioni tra un contribuente e le sue imprese consociate sono soggette all'aggiustamento dei prezzi in linea con il principio delle condizioni di mercato. La finalità perseguita è quella di evitare l'erosione della base imponibile di giurisdizioni fiscali a imposizione elevata mediante il trasferimento degli utili a prezzi gonfiati verso paesi con regimi fiscali più vantaggiosi.

Norme antiabuso sono contenute nel Capo IX (articoli 58-61-*bis*) al fine di rafforzare la resilienza delle norme contro le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva. La norma generale di cui all'articolo 58 impone agli Stati membri di non tenere conto, ai fini del calcolo della base imponibile, "di una costruzione o di una serie di costruzioni che, essendo state poste in essere essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva, non sono genuine". Ai sensi del paragrafo 2, la non genuinità della costruzione deriva dal non essere stata posta in essere per "valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica".

Questa disposizione generale è affiancata da ulteriori misure specifiche, intese a limitare determinati tipi di elusione: l'articolo 59 sulle società estere controllate; l'articolo 60 sul calcolo del reddito di una società estera controllata; l'articolo 61 sul disallineamento da ibridi; l'articolo 61-*bis* sui disallineamenti in materia di residenza fiscale.

2) Riesame ed attuazione

Il termine per il recepimento della direttiva da parte degli Stati membri è posto al 31 dicembre 2018 in vista dell'applicazione a partire dal 1° gennaio 2019.

Decorsi cinque anni dall'entrata in vigore, l'articolo 69 incarica la Commissione europea di riesaminarne l'applicazione, presentando al Consiglio una specifica relazione. Questo testo, le cui risultanze saranno condivise con gli Stati membri, dovrebbe essere loro di sostegno nell'elaborazione ed attuazione dei regimi nazionali di imposta sul reddito delle società.

III) LA SECONDA TAPPA: LA PROPOSTA DI DIRETTIVA DEL CONSIGLIO RELATIVA A UNA BASE IMPONIBILE CONSOLIDATA COMUNE PER L'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ (COM(2016) 683)

La proposta CCCTB **definisce le regole per attribuire ad una società membro di un gruppo una percentuale dei profitti tassabili sulla base della base imponibile unica** descritta nel capitolo II. Come già sottolineato, non vengono invece armonizzate le aliquote fiscali, la cui fissazione rimane invece competenza degli Stati membri.

1) Sintesi delle misure proposte

La proposta è diretta ai **gruppi di imprese**.

L'articolo 6, paragrafo 1, procede dunque a definire quali entità siano considerate incluse nel "gruppo" di un contribuente residente: tutte le sue stabili organizzazioni residenti ubicate in uno Stato membro; tutte le stabili organizzazioni ubicate in uno Stato membro appartenenti alle sue società figlie qualificate residenti a fini fiscali in un paese terzo; tutte le sue società figlie qualificate residenti a fini fiscali in uno Stato membro, comprese le loro stabili organizzazioni ubicate in uno Stato membro; altri contribuenti residenti, comprese le loro stabili organizzazioni nell'UE, se sono società figlie qualificate di un non contribuente residente a fini fiscali in un paese terzo, che riveste una forma societaria simile a quelle elencate nell'Allegato I e appartiene ad un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria con ricavi consolidati complessivi superiori a 750.000 euro.

Perché un contribuente sia considerato come membro di un gruppo le soglie di proprietà e controllo di cui all'articolo 2 (illustrate nel capitolo I, paragrafo 1.4, del presente Dossier) devono essere rispettate ininterrottamente nel corso dell'intero anno fiscale. Qualora invece non siano rispettate per almeno nove mesi consecutivi, il contribuente è trattato come se non fosse mai diventato membro del gruppo. Il venir meno delle soglie determina, *tout court* e dal giorno successivo, la cessazione dell'appartenenza al gruppo (articolo 8).

L'appartenenza ad un gruppo determina la conseguenza che le basi imponibili di tutti i membri si sommano in una base imponibile consolidata (articolo 7). Ai fini del calcolo di quest'ultima - specifica l'articolo 9, paragrafo 1, in funzione antielusiva - di norma vengono ignorati i profitti e le perdite derivanti da operazioni infragruppo. I paragrafi successivi vincolano i gruppi ad applicare alle registrazioni intragruppo un metodo uniforme ed adeguatamente documentato, che permetta di identificare tutti i trasferimenti e le vendite al costo più basso per le attività non soggette ad ammortamento e o al valore ai fini fiscali per le attività ammortizzabili. Il metodo di registrazione può essere modificato "solo per valide ragioni commerciali e solo all'inizio di un esercizio fiscale".

Il Capo IV (articoli 11-21) disciplina l'**incidenza sulla base imponibile consolidata dei principali, possibili eventi che possono caratterizzare la vita del gruppo**: attività immobilizzate al momento dell'adesione al gruppo in caso di cessione entro cinque anni dalla data di adesione medesima (articolo 11); trattamento dei contratti a lungo termine al momento dell'adesione al gruppo (articolo 12); trattamento di accantonamenti, entrate e deduzioni al momento dell'adesione al gruppo (articolo 13); gestione dell'ammortamento al momento di adesione al gruppo o dell'uscita dal gruppo (articolo 14); perdite precedenti all'ingresso (articolo 15); scioglimento di un gruppo (articolo 16) anche in relazione all'ammortamento (articolo 17), alle perdite (articolo 18) e al trattamento delle attività immobilizzate (articolo 19); attività immateriali autoprodotte (articolo 20); trattamento delle perdite al momento dell'uscita dal gruppo (articolo 21).

La **riorganizzazione tra imprese** è disciplinata dal Capo V (articoli 22-23), il quale ne afferma la neutralità ai fini della determinazione della base imponibile consolidata: la riorganizzazione non dà infatti origine né a profitti né a perdite. Le perdite di gestione eventualmente subite da una società che entra a far parte del gruppo prima del consolidamento sono

riportate agli esercizi successivi e compensate a fronte della percentuale assegnata alla società. Se una società lascia il gruppo, non le viene assegnata alcuna perdita nel periodo del consolidamento.

L'articolo 28, paragrafo 1, individua le modalità per calcolare la **percentuale di base imponibile assegnata a ciascuno dei membri di un gruppo**⁷. Si propone di prendere in considerazione tre fattori⁸: il lavoro (distinto nelle due componenti di monte retribuzioni e numero dei dipendenti al fine di tenere conto delle differenze stipendiali nell'ambito dell'UE), l'attività e le vendite in funzione della destinazione. Ciascuno di essi contribuisce nella medesima misura alla determinazione del valore finale. In questa maniera la Commissione europea intende assicurare che i profitti siano tassati nel luogo ove sono stati maturati.

La **determinazione dell'imposta dovuta da ogni componente di un gruppo è calcolata applicando l'aliquota di imposta nazionale** - la cui individuazione, si ricorda di nuovo, spetta agli Stati membri - **alla percentuale assegnata** (articolo 45). L'imposta è determinata al netto del credito d'imposta previsto dall'articolo 25 e delle deduzioni elencate all'articolo 44.

Risulta che durante le prime discussioni in Consiglio riguardanti la proposta gli Stati membri abbiano sottolineato l'importanza di assicurare che non venga ridotta la loro base imponibile.

Specifiche **riserve sulla formula di ripartizione** sono state espresse da alcuni Parlamenti che hanno approvato pareri motivati sul mancato rispetto dei principi di sussidiarietà e proporzionalità. In particolare, **il Parlamento svedese** ha lamentato il fatto che il risultato è altamente dipendente dalle condizioni nazionali negli Stati membri e quindi varierà in maniera significativa tra i singoli Stati. **Il Parlamento irlandese**, dal canto suo, ha definito i tre fattori che la compongono come "arbitrari" ed ha lamentato che nessun rilievo viene riconosciuto all'incidenza dei "beni intangibili", che invece costituiscono una percentuale sempre maggiore nelle società contemporanee.

Una **clausola eccezionale di salvaguardia** è contenuta nell'articolo 29 ed autorizza un metodo alternativo per il calcolo della percentuale di imposte di ciascun membro del gruppo. Tale metodo, non specificato nell'articolo 29, deve essere individuato tramite consultazioni tra le autorità competenti nazionali ed accettato da queste. Il ricorso alla clausola di salvaguardia ha luogo qualora il contribuente principale o un'autorità competente ritengano che il risultato della formula sopra illustrata non rappresenti correttamente la portata dell'attività economica di un membro del gruppo. Ai sensi dell'articolo 78 l'applicazione della clausola di salvaguardia può essere oggetto di discussione anche in sede di comitatologia⁹.

Le dichiarazioni dei redditi consolidate presentate dai contribuenti (si vedano in proposito gli articoli 51-56) sono conservate in una **banca dati centrale** (articolo 57) accessibile a tutte le autorità competenti, aggiornata periodicamente con informazioni, documenti, decisioni e notifiche emesse **dall'autorità tributaria principale**¹⁰. Quest'ultima agisce sulla base del principio dello "sportello unico", punto di riferimento per i contribuenti residenti, e può - tra l'altro - avviare e coordinare l'*audit* dei membri di un gruppo (articolo 64). Le sue decisioni possono essere oggetto di ricorso ad opera di un'altra autorità competente (articolo 65) o ad opera dei contribuenti (articolo

⁷ La percentuale è assegnata ai membri di un gruppo sulla base della seguente formula matematica:

$$\text{Percentuale A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Fatt.}^A}{\text{Fatt. Gruppo}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Monte retr.}^A}{\text{Monte retr. Gruppo}} + \frac{1}{2} \frac{\text{N. dipendenti}^A}{\text{N. dipendenti Gruppo}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Attività}^A}{\text{Attività Gruppo}} \right) * \text{Base impon. consol.}$$

Laddove "A" indica la società membro del gruppo di cui si calcola l'apporto.

⁸ Dettagli sulla composizione dei tre fattori sono forniti negli articoli 32-41.

⁹ Con il termine «comitatologia» si intende l'insieme delle procedure attraverso le quali la Commissione europea esercita le competenze di esecuzione conferite dal legislatore unionale, con l'assistenza dei comitati di rappresentanti dei paesi dell'UE. Per maggiori informazioni, si rinvia al [sito Internet della Commissione europea](#).

¹⁰ Ai sensi dell'articolo 3, n. 27, l'autorità tributaria principale è definita come "l'autorità competente dello Stato membro in cui il contribuente principale risiede a fini fiscali o, qualora si tratti di una stabile organizzazione di un contribuente non residente, lo Stato membro in cui è situata detta stabile organizzazione".

68). In quest'ultimo caso “quando presenta documenti al giudice, l'autorità tributaria principale agisce in consultazione con le altre autorità competenti”.

Le **autorità nazionali** in genere possono invece fungere da riferimento, tra l'altro, per:

- 1) la richiesta ai contribuenti di informazioni per la determinazione delle imposte dovute. I contribuenti devono in questo caso fornire “tutte le informazioni prevedibilmente pertinenti” (articolo 60);
- 2) l'emissione di pareri, su richiesta del contribuente, in merito all'applicazione della normativa europea ad una specifica operazione o a una serie di operazioni che intende svolgere (articolo 61).

I **metodi di tutela giurisdizionale** a disposizione del contribuente principale sono descritti negli articoli 66 e 67. La prima di queste norme contiene una lista non esaustiva degli atti che possono essere oggetto di impugnazione, stabilisce il termine di 60 giorni dal ricevimento dell'atto contestato e specifica che quest'ultimo “non ha effetto sospensivo sul debito d'imposta del contribuente”. L'articolo 67 è dedicato specificamente ai ricorsi contro gli accertamenti di imposta in caso di omessa presentazione di una dichiarazione dei redditi: sono esaminati da un organismo amministrativo competente per i ricorsi di primo grado conformemente alla legge dello Stato membro dell'autorità tributaria principale.

Si evidenzia infine la **clausola di segretezza** contenuta nell'articolo 63, in virtù della quale “tutte le informazioni che uno Stato membro abbia ottenuto in virtù della presente direttiva sono coperte dal segreto d'ufficio”. Rimane però la facoltà per gli Stati membri di prevedere che tali informazioni siano usate per accertare altri contributi, dazi e imposte dovute dal contribuente.

2) Riesame ed attuazione

Il **termine per il recepimento** della direttiva da parte degli Stati membri è posto al 31 dicembre 2020 in vista dell'applicazione delle relative disposizioni a partire dal 1° gennaio 2021. Dalla scelta di questa data si desume che la Commissione europea abbia preventivato per la proposta in esame un *iter* di approvazione di due anni più lungo rispetto alla proposta CCTB. Del resto - come già accennato - l'intenzione della Commissione dovrebbe essere quella di non avviare l'esame della CCCTB fino a quando non sia stato raggiunto un accordo politico sulla “fase 1”.

Decorsi cinque anni dall'entrata in vigore dell'atto in esame, l'articolo 79 incarica la Commissione europea di riesaminarne l'applicazione, presentando al Consiglio una specifica relazione. Questo testo dovrà, in particolare, includere un'analisi dell'impatto del meccanismo di ripartizione della base imponibile consolidata comune.