



COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE

Bruxelles, 24.11.2003
COM(2003)726 definitivo

**COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO, AL PARLAMENTO
EUROPEO E AL COMITATO ECONOMICO E SOCIALE EUROPEO**

**Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società – risultati,
iniziative in corso e problemi ancora da risolvere**

INDICE

1.	Introduzione	3
2.	Permanere della necessità di adattare la tassazione delle società nell'UE	4
3.	Progressi compiuti nell'applicazione delle misure mirate intese a sopprimere gli ostacoli fiscali nel mercato interno	6
3.1.	Orientamenti relativi alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea e al controllo dell'attuazione della legislazione UE in materia fiscale	7
3.2.	Revisione della direttiva sulle fusioni e della direttiva sulle società madri e figlie.....	8
3.3.	Compensazione transfrontaliera delle perdite.....	9
3.4.	Il 'Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento'	10
3.5.	Convenzioni sulla duplice imposizione	11
4.	Progressi verso una base imponibile consolidata per le attività di livello UE delle società.....	11
4.1.	Nuovo impulso al dibattito nell'UE.....	11
4.2.	La tassazione secondo le norme del paese di residenza come una soluzione per le piccole e medie imprese (PMI)	12
4.3.	Creazione di una base imponibile comune a livello di UE	17
4.4.	Ripartire la base imponibile tra Stati membri	22
4.5.	Un regime fiscale europeo per la Societas Europaea?	25
5.	Conclusioni e priorità per i prossimi anni	26

1. INTRODUZIONE

La tassazione delle società è importante per il progresso economico dell'UE. L'Unione europea si sta adoperando per raggiungere l'obiettivo che essa stessa si è posta di divenire l'economia basata sulla conoscenza più competitiva e dinamica del mondo, un'economia capace di assicurare una crescita sostenibile, un incremento dei posti di lavoro e un miglioramento della loro qualità entro il 2010. Questo obiettivo strategico, fissato dal Consiglio europeo di **Lisbona** nel marzo 2000¹, è stato confermato dai Consigli successivi. Un ruolo fondamentale per raggiungere questo obiettivo e per rafforzare il quadro economico di sostegno ad esso necessario va alla **tassazione delle società** nell'UE.

La strategia in due tempi della Commissione stabilisce il cammino da seguire. È in questo contesto che la Commissione ha presentato, in una comunicazione dell'ottobre 2001², una **strategia in due tempi** intesa a porre rimedio alle inefficienze e agli ostacoli ad attività transfrontaliere nel mercato interno che sono riconducibili ai sistemi fiscali. La comunicazione si basava sui risultati di uno studio approfondito eseguito dai servizi della Commissione³ e indicava nei dettagli sia soluzioni mirate immediate che iniziative intese all'obiettivo di più lungo periodo di offrire alle società la possibilità di essere tassate su un'unica base imponibile consolidata per tutte le loro attività nell'Unione europea.

La discussione ha ricevuto nuovo impulso e sono stati fatti buoni progressi ... La suddetta comunicazione e le attività intraprese a suo seguito hanno conferito un **nuovo impulso** alla riforma della tassazione delle società nell'UE. Se da un lato sono stati fatti **buoni progressi** nell'attuazione di varie iniziative, dall'altro è più difficile avanzare in altri settori. Vi sono stati inoltre degli **sviluppi** rispetto al 2001. La giurisprudenza della Corte di giustizia europea relativa a materie fiscali sta acquistando importanza. La prospettiva del mantenimento del principio dell'unanimità nelle decisioni adottate a livello europeo in materia fiscale inciderà naturalmente anch'essa sull'entità dei progressi che sarà possibile compiere in futuro, soprattutto se si tiene conto dell'ampliamento.

ma l'attuazione della strategia deve ora essere adattata alle nuove condizioni e ai nuovi problemi. La presente comunicazione è intesa a **valutare i risultati prodotti finora dalla strategia della Commissione** e ad esaminare le prospettive della futura attuazione delle sue varie parti. Nel presentare la comunicazione la Commissione rispetta la promessa fatta nella succitata comunicazione del 2001 di presentare "nel 2003 una relazione sulle **conclusioni politiche che essa avrà tratto sulla politica da attuare**".

¹ Punto 5 delle conclusioni della Presidenza del Consiglio europeo di Lisbona del 23 e 24 marzo 2000.

² COM(2001)582: "Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali. Strategia per l'introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di livello UE delle società".

³ "Tassazione delle società nel mercato interno" [SEC(2001)1681]. Lo studio è stato pubblicato anche come libro ed è venduto (per 31 €) dall'Ufficio delle pubblicazioni delle Comunità europee di Lussemburgo (ISBN 92-894-1695-5); per maggiori informazioni si veda: http://publications.eu.int/general/en/publications_en.htm

2. PERMANERE DELLA NECESSITÀ DI ADATTARE LA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ NELL'UE

Gli elementi fondamentali della strategia del 2001 sulla tassazione delle società forniscono tuttora le risposte giuste ai problemi fiscali del mercato interno e agli sviluppi economici più generali.

La strategia proposta nel 2001 dalla Commissione in materia di tassazione delle società si basava su due considerazioni fondamentali. Innanzitutto, i regimi fiscali continuano ad impedire agli operatori economici di profittare appieno dei vantaggi offerti dal mercato interno. Questa situazione deve assolutamente cambiare. In secondo luogo, il quadro economico generale ha registrato importanti modificazioni negli ultimi anni, quali l'emergere del commercio elettronico e la crescente internazionalizzazione delle società a seguito di fusioni transfrontaliere e altre operazioni di ristrutturazione. Queste considerazioni hanno forti implicazioni per il funzionamento dei regimi fiscali applicabili alle imprese nell'UE e sono entrambe ancora valide e attuali. L'imminente allargamento dell'UE accentuerà anzi ulteriormente i problemi, cosicché **non vi è motivo di dubitare della filosofia sulla quale si fonda la strategia della Commissione**, nei confronti della quale la Commissione conferma il proprio impegno.

I costi di conformità e i notevoli ostacoli fiscali sono ancora al centro delle preoccupazioni degli operatori nel mercato interno.

Gli **ostacoli fiscali** individuati dalla Commissione nel 2001 continuano ad essere estremamente attuali. In particolare, il fatto che le società siano costrette a confrontarsi con 15 e ben presto 25 o più regimi fiscali diversi resta la causa ultima della maggior parte dei problemi fiscali esistenti nel mercato interno nonché degli elevati costi di conformità. La Commissione conferma pertanto la sua opinione secondo la quale la strategia in due tempi è necessaria e, in particolare, l'introduzione di una **base imponibile consolidata comune per l'insieme delle attività svolte dalle società nell'Unione europea** è l'*unico* mezzo che possa consentire alle società operanti nel mercato interno di superare sistematicamente queste difficoltà e di instaurare le condizioni di un autentico mercato interno nel campo della tassazione delle società. Nell'ambito del possibile i lavori in vista di questo obiettivo dovrebbero cercare anche di affrontare i problemi fiscali specifici delle imprese non costituite in società, che non sono soggette all'imposta sui redditi delle società.

Indagine condotta su un Panel d'impresе sulla tassazione delle società e sull'IVA

La Commissione ha di recente dato il via ad un'ampia **indagine sui costi di conformità**, che viene condotta tra più di 2 000 società dell'Unione. L'indagine ha un duplice scopo. Da un lato, acquisire una migliore comprensione del modo in cui la necessità di operare tenendo conto di 15 regimi fiscali distinti si ripercuota sulle società, in particolare sui loro costi di conformità e sulle loro decisioni. Dall'altro, cercare di quantificare i costi e la loro diversa entità a seconda delle società e dei tipi di attività. La Commissione spera di raccogliere una grande quantità di informazioni utili sulla tassazione delle società e del valore aggiunto, che dovranno poi essere analizzate attentamente e dettagliatamente.

Una volta completata l'indagine e analizzati i risultati, verrà pubblicata separatamente una relazione completa. I suoi risultati dovrebbero dare un'indicazione generale quanto alla questione se e in che misura le società considerino più difficile gestire gli aspetti amministrativi dell'imposta sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto quando sviluppano un'attività transfrontaliera. I risultati dell'indagine dovrebbero permettere di comprendere anche se e in che misura la mancanza di una compensazione transfrontaliera delle perdite e le difficoltà connesse alla fissazione dei prezzi di trasferimento e alle fusioni e acquisizioni siano percepite come ostacoli. Infine, si dovrebbe dedurre se e in che misura la tassazione delle società influisce sulle decisioni di queste ultime riguardo alle loro strutture societarie e finanziarie, decisioni che potrebbero rivelarsi non ottimali per l'insieme dell'economia.

Quantificare i costi di conformità è sempre stato estremamente difficile, soprattutto perché si tratta di raccogliere dati spesso considerati riservati sul piano commerciale. L'indagine in questione chiede la comunicazione di informazioni vaste e dettagliate, ma non divulgherà dati relativi a singole società. La Commissione stima pertanto che riceverà dati sufficienti e che una volta completata la loro analisi sarà possibile stabilire un quadro esaustivo e particolareggiato dei costi che le società devono sostenere per conformarsi alle imposte sulle società e all'imposta sul valore aggiunto in tutta l'UE.

La strategia a lungo termine della Commissione è ampiamente accettata nella sostanza ...

ma il processo politico è lento.

L'idea di una base imponibile consolidata comune a tutta l'UE è stata rapidamente e ampiamente accettata e persino salutata negli ambienti imprenditoriali e tra gli esperti fiscali come il corrispondente logico e coerente del mercato interno, almeno nel lungo periodo. Oggi però le reazioni alla strategia della Commissione del 2001 danno luogo a **nuove considerazioni politiche e molti Stati membri si mostrano scettici**, per motivi sia politici che tecnici. Alcuni mettono in discussione persino la logica alla base della sua concezione. La Commissione non condivide queste posizioni, ma riconosce l'ambizione politica e talune difficoltà tecniche dell'approccio globale prospettato. Essa è tuttavia convinta che l'introduzione di una base imponibile comune, in quanto provvedimento destinato a migliorare il mercato interno, sia una misura necessaria della quale si dovrebbe decidere con una votazione a maggioranza qualificata. Ad ogni modo, la regola dell'unanimità prevista attualmente in questo campo non dovrebbe servire come scusa per evitare di affrontare gli ostacoli creati dalla non esistenza di una base imponibile comune. La Commissione continuerà a portare avanti il progetto e prenderà in considerazione sia misure soggette alla regola dell'unanimità che misure per le quali sono possibili altri approcci. Alcuni Stati membri sembrano **esitare sulle misure concrete** volte al conseguimento dell'obiettivo a lungo termine. A questo proposito la Commissione riconosce la necessità di affinare, per quanto possibile, la valutazione dell'incidenza concreta delle varie misure sugli Stati membri e sugli operatori.

Gli Stati membri dovrebbero assumere un atteggiamento costruttivo!

In fin dei conti, solo gli Stati membri possono decidere l'adozione di misure in questo campo e la loro successiva attuazione ed è gran tempo che lo facciano. Non si dovrebbe trascurare il fatto che negli ultimi anni i responsabili della politica fiscale nell'UE si sono preoccupati principalmente di stabilizzare il gettito fiscale degli Stati membri. In particolare è stato attuato l'essenziale del codice di condotta relativo alla tassazione delle società e sono in corso i lavori corrispondenti relativi ai paesi in via di adesione. Si stanno così combattendo le forme dannose ed economicamente indesiderabili (e solo queste) della **concorrenza fiscale**. Siffatte disposizioni dannose rappresentavano una delle cause importanti della riluttanza degli Stati membri ad **impegnarsi nell'eliminazione degli ostacoli fiscali nel mercato interno**, ma tali preoccupazioni non sono ormai più giustificate. Occorre pertanto dare la **priorità** ad altri obiettivi importanti e generalmente accettati della politica fiscale dell'UE, in particolare agli obiettivi di contribuire al buon funzionamento del mercato interno e di promuovere l'occupazione, la crescita economica sostenibile e il benessere nell'UE⁴. Come la Commissione ha sottolineato nella

⁴ Questi obiettivi globali erano stati concordati durante il Consiglio informale ECOFIN di Verona dell'aprile 1996. Per ulteriori informazioni si veda la comunicazione della Commissione "Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione europea" [COM(1997) 564].

comunicazione del maggio 2001 sulla politica fiscale⁵, è ora necessario “rivolgere maggiore attenzione alle preoccupazioni dei contribuenti dell'UE”.

Se non si procede ad una riforma di fondo, le entrate fiscali degli Stati membri potrebbero diminuire.

La Commissione ritiene che in ultima analisi solo l'**approccio sistematico** da essa proposto tutelerà adeguatamente **i legittimi interessi finanziari degli Stati membri** consentendo loro di tener conto delle loro **capacità di riscossione del gettito fiscale** nell'attuare le politiche fiscali. In alcuni Stati membri possono sorgere problemi in quanto certi aspetti delle loro politiche fiscali sembrano essere contrari ai principi del trattato. Se questi Stati membri rinviando la correzione delle loro politiche finché la Corte di giustizia europea non conferma con una decisione che contravvengono alla legislazione europea, saranno poi costretti a modificare in fretta e senza coordinamento i loro regimi fiscali. Questo approccio è inefficiente, non affronta i problemi fondamentali e lascia aperte opportunità di pianificazione fiscale. Inoltre, il fatto che le decisioni d'investimento siano motivate da considerazioni di ‘ingegneria fiscale’ piuttosto che dalle aspettative di puro rendimento economico è particolarmente pregiudizievole alla destinazione ottimale dei capitali e pertanto ai summenzionati ‘obiettivi di Lisbona’.

In assenza di un coordinamento politico, gli ostacoli fiscali saranno trattati dalla Corte di giustizia europea.

Infine, anche se gli Stati membri non prendono alcun provvedimento, molti degli ostacoli in questione formeranno oggetto di ricorsi presso la Corte di giustizia europea (CGE). Negli ultimi anni il **numero dei casi importanti concernenti le imposte sulle società** sottoposti alla Corte è aumentato significativamente. Nelle sue sentenze la Corte insiste sulle ‘quattro libertà’ (libera circolazione delle merci, delle persone [compreso il diritto di stabilimento], dei servizi e dei capitali) nelle questioni di imposizione diretta a livello UE. La legislazione comunitaria, nell'interpretazione della Corte, sostenuta in quasi tutte le cause dalla Commissione, non solo vieta qualsiasi forma di discriminazione, ma è contraria anche alle restrizioni. Raramente la Corte ha accettato le giustificazioni addotte dagli Stati membri. Tuttavia, un approccio scoordinato a colpi di sentenze alla problematica degli ostacoli fiscali potrebbe determinare nuovi problemi nella legislazione fiscale degli Stati membri e - nella peggiore delle ipotesi - rivelarsi pregiudizievole per il completamento del mercato interno.

3. PROGRESSI COMPIUTI NELL'APPLICAZIONE DELLE MISURE MIRATE INTESA A SOPPRIMERE GLI OSTACOLI FISCALI NEL MERCATO INTERNO

Il programma di lavoro della Commissione è stato attuato.

Nella comunicazione dell'ottobre 2001 la Commissione ha presentato un programma di lavoro costituito da misure specifiche che essa intendeva attuare secondo un calendario ben definito nel periodo tra il 2002 e il 2004. La Commissione ha attuato il programma come previsto e ha destinato risorse considerevoli al necessario lavoro tecnico, che si è rivelato spesso complesso e di lungo respiro. La sezione che segue riferisce dello stato di avanzamento delle varie iniziative (seguendo l'ordine nel quale erano state esposte nella comunicazione del 2001) e presenta alcune conclusioni utili

⁵ “La politica fiscale dell'Unione europea - Priorità per gli anni a venire” [COM(2001)260].

per gli anni a venire⁶.

3.1. Orientamenti relativi alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea e al controllo dell'attuazione della legislazione UE in materia fiscale

Gli sviluppi giuridici che si verificano nell'ambito fiscale europeo devono essere accompagnati da un processo politico costruttivo.

Le decisioni della CGE hanno talvolta **effetti asimmetrici**. Le conseguenze per altri Stati membri di decisioni riguardanti la legislazione di un solo paese non sono sempre del tutto chiare, con la conseguenza che i singoli Stati tendono a rivedere le proprie regolamentazioni nazionali in modi diversi, che non sono necessariamente favorevoli agli obiettivi del mercato interno. Nella comunicazione del 2001 sulla politica fiscale e la tassazione delle società la Commissione ha proposto di affrontare questo problema mediante un coordinamento proattivo degli aspetti dei regimi fiscali nazionali che sono o possono essere in conflitto con la legislazione comunitaria.

Sono in discussione varie questioni 'calde' relative alla tassazione delle società.

La Commissione ha adottato questa impostazione per la prima volta nei confronti del trattamento fiscale delle pensioni aziendali e professionali⁷ e dei fondi d'investimento⁸. Nel campo della tassazione delle società, una **discussione esplorativa, condotta nell'ambito del gruppo di lavoro sulle conseguenze della sentenza della CGE nella causa 'Lankhorst-Hohorst [C-324/00]** e relativa alle regole in materia di sotto-capitalizzazione, ha rivelato che, nonostante siano aumentati i sostenitori di un approccio coordinato, alcuni Stati membri continuano ad essere riluttanti a percorrere tale cammino, benché si preveda in generale che la decisione abbia conseguenze profonde per i regimi di tassazione delle società della maggior parte degli Stati membri e non solo di quelli direttamente coinvolti nella causa. Altri Stati membri riflettono attualmente su come modificare le loro regole in materia di sotto-capitalizzazione in modo da conformarsi alla sentenza eliminando la differenza di trattamento tra società europee residenti e non residenti.

Detta riluttanza da parte di taluni Stati membri a coordinare i loro regimi fiscali ha solo l'effetto di far proliferare le decisioni della Corte che possono da essi essere percepite come 'distruttive'. Ad ogni modo, la Commissione continuerà ad insistere sul rispetto rigoroso del trattato CE in materia fiscale e definirà la politica relativa all'avvio di adeguate procedure di infrazione in maniera più mirata e proattiva. La Commissione spera pertanto che le sue future iniziative per promuovere **discussioni attive tra gli Stati membri su importanti questioni di legislazione fiscale** e per fornire un orientamento sulle più ampie implicazioni della giurisprudenza della CGE saranno accolte con un atteggiamento più costruttivo. La reazione alla prossima pubblicazione della comunicazione sui regimi di

⁶ Informazioni più precise si possono ottenere dalle pagine sulla tassazione delle società ("The Company Taxation Pages") del sito Internet della DG TAXUD: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/index.htm. Il sito è aggiornato regolarmente.

⁷ Si vedano la comunicazione COM(2001)214 e le procedure di infrazione avviate dalla Commissione contro vari Stati membri in seguito al fallimento di precedenti discussioni.

⁸ In seguito allo svolgimento di appropriate discussioni con gli Stati membri, che non sono sfociate nei necessari cambiamenti legislativi, sono state avviate procedure d'infrazione a carico di vari Stati membri.

tassazione dei dividendi⁹ rappresenterà in questo senso un primo test.

Questioni giuridiche attuali e cause pendenti con potenziali conseguenze di vasta portata per i regimi fiscali degli Stati membri

La CGE ha pronunciato di recente la sua sentenza nella causa Bosal Holding BV (C-168/01). Riassumendo, essa ha giudicato contraria alla libertà fondamentale di stabilimento una norma dei Paesi Bassi che subordina il beneficio di un'esenzione fiscale per i costi sostenuti da una società madre per il finanziamento di una controllata ubicata in un altro Stato membro al fatto che tali costi servano indirettamente alla realizzazione di utili nei Paesi Bassi. Poiché è possibile che vari altri Stati membri prevedano analoghe norme restrittive, questa decisione apre di fatto nuove possibilità giuridiche di pianificazione fiscale e potrebbe creare ulteriori difficoltà agli Stati membri. Sembra evidente che gli Stati membri possono solo trarre beneficio da uno scambio di vedute sulle conseguenze della sentenza e da una reazione coordinata alla stessa. Un altro valido esempio di casi in cui si può sperare di ottenere buoni risultati con l'approccio della Commissione è la giurisprudenza relativa alla compensazione transfrontaliera delle perdite (cfr. oltre). Tra le altre importanti questioni e cause pendenti vi sono la causa CLT-UFA S.A. (C-253/03), sulla possibile discriminazione degli stabilimenti permanenti riguardo alle aliquote dell'imposta sulle società, e la causa De Baeck (C-268/03), sul trattamento potenzialmente discriminatorio riservato alle vendite di partecipazioni consistenti a società estere.

Un altro interessante dibattito in corso riguarda la 'tassazione in uscita'. La maggior parte degli Stati membri considera il trasferimento della sede di una società in un altro Stato membro come una operazione imponibile e riscuote imposte sul trasferimento o tassa le plusvalenze non realizzate presupponendo la liquidazione della società ai fini fiscali. Tuttavia, nella causa pendente 'de Lasteyrie du Saillant' [C-9/02] l'avvocato generale sostiene una interpretazione 'incondizionata' della libera circolazione delle persone nel campo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Se tale visione è confermata dalla Corte, non si può escludere l'applicazione di un ragionamento analogo all'imposta sulle persone giuridiche. Si sta inoltre discutendo (diritto di stabilimento) delle implicazioni fiscali delle cause di diritto societario 'Überseering BV' [C-208/00] a 'Inspire Art' [C-167/01].

3.2. Revisione della direttiva sulle fusioni e della direttiva sulle società madri e figlie

La direttiva sulle fusioni e la direttiva sulle società madri e figlie saranno considerevolmente migliorate. Nel mercato interno sussistono ancora numerosi ostacoli di carattere fiscale alle operazioni transfrontaliere di ristrutturazione di imprese e al pagamento di dividendi tra società consociate. Pertanto, la Commissione, dopo aver condotto approfondite discussioni preparatorie con gli Stati membri, ha presentato di recente **proposte di direttive di revisione della direttiva sulle fusioni (90/434/CE) e della direttiva sulle società madri e figlie (90/435/CE)**¹⁰. Le **modifiche** sono intese ad ampliare il campo di applicazione delle direttive, rendere più flessibili le condizioni che le società devono soddisfare per poter beneficiare dei vantaggi delle direttive e rimediare ad alcune deficienze manifestatesi nell'applicazione delle direttive.

Si stanno affrontando i problemi fiscali In base alle proposte di modifica, verrebbero inclusi nel campo di applicazione delle due direttive anche lo **statuto della società europea (Societas Europaea SE)**¹¹ e lo **statuto della società cooperativa europea**

⁹ L'attuale giurisprudenza della CGE solleva dubbi quanto alla compatibilità con il trattato CE di taluni regimi di tassazione di dividendi in situazioni transfrontaliere (si vedano, ad esempio, le cause Verkooijen (C-35/98), Manninen (C-319/02), Schmid (C-516/99), Lenz (315/02) sulla libera circolazione dei capitali).

¹⁰ COM(2003) 462 e COM(2003) 613.

¹¹ Regolamento (CE) n. 2157/2001 del Consiglio e direttiva 2001/86/CE del Consiglio sul coinvolgimento dei lavoratori.

delle società europee (SE).

(*Societas Cooperativa Europaea SCE*)¹². Inoltre la versione modificata della direttiva sulle fusioni conterrebbe adeguate disposizioni fiscali per il trasferimento della sede di una SE o di una SCE in un altro Stato membro, risolvendo così uno dei problemi fiscali più urgenti di cui soffrono queste nuove forme giuridiche. La Commissione sta trattando pertanto i problemi fiscali più immediati, in particolare per quanto riguarda la SE¹³.

Si è scelto un approccio pragmatico per assicurare un progresso rapido.

La Commissione desidera sottolineare che nell'elaborare le proposte essa ha dovuto **mantenere l'equilibrio** tra la necessità, da un lato, di assicurare alle società le migliori condizioni possibili sotto il profilo fiscale, perché possano beneficiare del mercato interno, e, dall'altro, di salvaguardare i legittimi interessi finanziari e le capacità di riscossione del gettito fiscale degli Stati membri. Pertanto, entrambe le proposte contengono numerosi miglioramenti per le imprese, ma non affrontano tutte le questioni che molti fiscalisti considererebbero pertinenti in questo campo. Si spera che questo approccio porti ad una adozione rapida e all'unanimità delle due proposte di direttiva, in tempo per l'entrata in vigore dello statuto di società europea nell'ottobre 2004.

3.3. Compensazione transfrontaliera delle perdite

La compensazione transfrontaliera delle perdite può essere difficile da accettare per gli Stati membri, ma resta molto importante per le imprese

Le attuali limitazioni alla compensazione transfrontaliera delle perdite all'interno dell'UE, in particolare nel caso delle controllate, possono portare ad una **duplice imposizione** (economica) e costituiscono un **notevole ostacolo** allo svolgimento di un'attività economica in più di uno Stato membro. Tuttavia, l'esperienza dimostra che gli Stati membri sono ricalcitranti a prevedere un'iniziativa comunitaria in questo settore. La Commissione ha ritirato la sua proposta del 1991 sulla compensazione transfrontaliera delle perdite, che il Consiglio non ha voluto adottare e che, dopo più di dieci anni, necessitava, per alcuni aspetti, di una revisione.

... e a questo proposito deve anche essere rispettato il trattato CE!

La Commissione sente ciononostante la necessità di organizzare un nuovo ciclo di riunioni tecniche preparatorie con gli Stati membri allo scopo di individuare nuovi modi di affrontare quello che continua ad essere considerato un **ostacolo fondamentale al buon funzionamento del mercato interno** nel settore fiscale. I servizi della Commissione hanno iniziato l'analisi interna delle opzioni legislative esistenti in questo campo e per il 2004 si prevede un'iniziativa della Commissione in questa materia. In particolare la Commissione spera che **gli sviluppi recenti e futuri delle cause pendenti presso i tribunali nazionali¹⁴ e la CGE¹⁵** apportino un chiarimento supplementare alla situazione giuridica e contribuiscano ad una più diffusa accettazione, tra i politici europei responsabili della fiscalità, della necessità di un'azione in questo campo. **L'iniziativa della**

Per il 2004 è prevista un'iniziativa

¹² Regolamento (CE) n. 1435/2003 del Consiglio e direttiva 2003/72/CE del Consiglio sul coinvolgimento dei lavoratori.

¹³ Anche il campo di applicazione della direttiva sugli interessi e i canoni (49/2003/CE), adottata di recente, sarà modificato di conseguenza.

¹⁴ Ad esempio, Pirelli [causa n. HC01C02529 della High Court del Regno Unito] e Ö VwGH [Tribunale amministrativo austriaco - Numero di riferimento 99/14/0217].

¹⁵ Ad esempio, nelle cause decise Futura [C-250/95], Baars [C-251/98], AMID [C-141/99], Mertens [C-431/01] e nelle cause pendenti Ritter [C-152/03] e Marks&Spencer [C-446/03].

della
Commissione.

Commissione si concentrerà pertanto in un **approfondimento dell'analisi** della questione e nel tentativo di definire orientamenti sugli obblighi degli Stati membri a norma del trattato CE.

La tassazione comunitaria dei gruppi può rappresentare un progresso.

La tassazione dei gruppi a livello UE, basata sull'esempio del '**sistema danese d'imposizione congiunta**' è tra i modelli che meritano attenzione dal punto di vista della Commissione. Questo sistema consente in taluni casi alle società madri danesi di scegliere di essere tassate in Danimarca unitamente alle loro filiali e alle controllate estere, il che permette alle società madri di tener conto delle perdite subite non solo dalle filiali, ma anche dalle controllate estere. Gli esperti fiscali hanno presentato anche altre ipotesi. Ad esempio, si è proposto di mettere a punto, attraverso il ricorso estensivo ad un meccanismo di credito, un sistema di consolidamento a livello europeo nella forma di un 'sistema europeo di ripartizione fiscale' (ETAS)¹⁶. La Commissione esaminerà anche queste proposte.

3.4. Il 'Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento'

Si stanno facendo progressi nel campo dei prezzi di trasferimento.

Il "Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento", la cui istituzione era stata annunciata nella comunicazione del 2001, sta nel frattempo lavorando intensamente. Il forum si è dato un programma di lavoro fino al 2004 e ha già tenuto numerose riunioni. La Commissione è del parere che questo nuovo tipo di gruppo di lavoro misto, formato da fiscalisti di alto livello provenienti dalle amministrazioni nazionali e dagli ambienti imprenditoriali, rappresenti uno sviluppo promettente e destinato ad avere successo. È infatti la prima volta che viene istituito un siffatto gruppo di lavoro congiunto in materia fiscale a livello comunitario.

Si prevede che il forum presenti nei primi mesi del 2004 una **relazione intermedia** sulle attività svolte e su raccomandazioni pragmatiche non vincolanti per risolvere i problemi che si presentano nell'applicazione della convenzione sull'arbitrato e delle procedure relative all'accordo reciproco nel quadro delle convenzioni sulla duplice imposizione. Il forum ha anche discusso i problemi pratici derivanti alle società dal fatto che la convenzione sull'arbitrato non è più in vigore dal 1° gennaio 2000, poiché non tutti gli Stati membri hanno ratificato il protocollo di proroga firmato nel 1999. I futuri lavori verteranno sui requisiti relativi alla documentazione e sulle misure preventive che si possono adottare per evitare la duplice imposizione nel settore dei prezzi di trasferimento (ad esempio, accordi preliminari sui prezzi). Se la Commissione è soddisfatta dell'atmosfera costruttiva e professionale che caratterizza i lavori del forum, essa nutre qualche preoccupazione per il ritmo relativamente lento al quale procedono rispetto al programma di lavoro stabilito dal forum stesso nel 2002. Si spera che sarà possibile in futuro accelerare il ritmo di trattamento delle questioni ancora restanti nel piano di lavoro del forum.

¹⁶ Hernler, Jörg, *ETAS – Das European Tax Allocation System für eine einheitliche Ertragsbesteuerung Europäischer Unternehmen*, in: *Der Betrieb* 2003, pagg. 60-65.

3.5. Convenzioni sulla duplice imposizione

Le convenzioni sulla duplice imposizione saranno una priorità nei prossimi anni.

I servizi della Commissione stanno esaminando da vicino i **vari e complessi problemi connessi alle convenzioni bilaterali e multilaterali sulla duplice imposizione** nel mercato interno e sono impegnati in un processo di valutazione delle varie opzioni prospettate nello studio del 2001 per risolverli. Per il 2004 si prevede un'iniziativa in questo campo che offrirà una **analisi e una interpretazione giuridica delle pertinenti sentenze della CGE**¹⁷. Tra i possibili modi di procedere in questo campo vi sono, tra l'altro, la messa a punto di un modello europeo di convenzione per le questioni fiscali o la conclusione di una convenzione multilaterale tra tutti gli Stati membri dell'UE. Va notato inoltre che molte delle misure prese in considerazione sono in qualche misura collegate tra loro, il che potrebbe avere ripercussioni sulle convenzioni sulla duplice imposizione firmate dagli Stati membri.

Un'attenzione particolare dovrà essere rivolta all'applicazione del principio della parità di trattamento sancito dal trattato, con il quale sembra esser in conflitto la distinzione operata in molte convenzioni tra residenti e non residenti, comprese molte convenzioni concluse tra Stati membri e paesi terzi (clausole relative alla limitazione dei vantaggi). Lo stesso vale per le situazioni triangolari. Sarà necessario esaminare nei dettagli l'opportunità di introdurre in futuro una specie di **clausola della 'nazione più favorita'** tra gli Stati membri dell'UE. Tra breve si terranno le **prime discussioni con gli Stati membri** su queste questioni a livello di gruppo di lavoro.

Il coordinamento è l'unico modo per progredire.

Le convenzioni sulla duplice imposizione concluse dagli Stati membri continueranno ad essere soggette al controllo della CGE. Si prevede che aumenteranno ancora i problemi dovuti all'attuale mancanza di coordinamento, specialmente nelle **situazioni triangolari e in quelle che coinvolgono paesi terzi**. Se non si interverrà a livello comunitario, vi potrebbero essere notevoli ripercussioni politiche ed economiche sulle politiche degli Stati membri in questo campo. La Commissione spera pertanto che la sua concezione di un coordinamento graduale e misurato delle politiche di conclusione di convenzioni finirà per trovare adesione e sarà accolta con atteggiamento costruttivo dagli Stati membri.

4. PROGRESSI VERSO UNA BASE IMPONIBILE CONSOLIDATA PER LE ATTIVITÀ DI LIVELLO UE DELLE SOCIETÀ

4.1. Nuovo impulso al dibattito nell'UE

La strategia della Commissione

La generale esigenza di una riforma fondamentale della tassazione delle società nell'UE e in particolare la pressione esercitata dalla Commissione per introdurre una base imponibile consolidata comune a livello europeo sono i punti forti del dibattito sulla fiscalità all'interno dell'UE. La

¹⁷ Ad esempio, nella causa Saint-Gobain [C-307/97]. Si veda anche la causa pendente D. v. Rijksbelastingdienst [C-376/03].

continua ad alimentare un intenso dibattito sulla riforma della tassazione delle società dell'UE.

Conferenza europea sulla tassazione delle società¹⁸, organizzata dalla Commissione nell'aprile 2002, ha suscitato una discussione costruttiva sulle questioni in essa affrontate e ha segnato l'inizio di una **serie di eventi analoghi**, promossi da organizzazioni di categoria¹⁹ e da istituti di ricerca²⁰. Inoltre, le concezioni della Commissione sono state ampiamente assimilate nella **letteratura specialistica** e fatte proprie da **gruppi di lavoro indipendenti**.

La Commissione ha integrato la sua strategia con iniziative concrete.

Dall'inizio del 2002 si è lavorato a varie iniziative concrete per far avanzare questo progetto di lungo periodo. I servizi della Commissione hanno condotto **ampie consultazioni** su due aspetti importanti²¹:

- (i) la possibilità di applicare in via sperimentale la “tassazione vigente nel paese di residenza” alle piccole e medie imprese dell'UE e
- (ii) le implicazioni dell'adozione dei principi contabili internazionali (IAS) ai fini dell'introduzione di una base imponibile consolidata per la tassazione delle attività a livello UE delle società.

I problemi maggiori si incontrano nei dettagli – anche per quanto riguarda la base imponibile comune europea.

Nonostante la questione abbia suscitato notevole interesse e un intenso dibattito, le opinioni restano divise riguardo al modo concreto di introdurre una base imponibile consolidata comune nell'UE. Vi è tuttavia una certa **convergenza di vedute su punti o progetti specifici** (ad esempio, l'azione pilota “tassazione secondo le norme del paese di residenza”). Anche tra i rappresentanti delle imprese e all'interno della categoria le opinioni continuano a divergere su questioni importanti. Occorre pertanto intensificare l'esame degli aspetti tecnici del programma a lungo termine dell'UE relativo alla fiscalità.

4.2. La tassazione secondo le norme del paese di residenza come una soluzione per le piccole e medie imprese (PMI)

Le PMI dovrebbero poter applicare, in via sperimentale, le norme di tassazione delle società del paese di residenza in

Dei quattro modelli di base imponibile comune per l'UE presi in considerazione, lo studio del 2001 sulla tassazione delle società considera la “**tassazione secondo le norme del paese di residenza**”, come una delle possibili soluzioni che **giungerebbe particolarmente alle PMI**²² e ha avanzato l'idea di lanciare, in una prima fase come esperimento, un'azione pilota di applicazione di questo sistema alle PMI. Lo scopo è di **semplificare le procedure e ridurre i costi di conformità alla normativa fiscale** che gravano sulle imprese. L'idea ha riscosso un sostegno considerevole nelle discussioni successive alla presentazione della strategia della Commissione. Quest'ultima ha organizzato pertanto un workshop e

¹⁸ Per maggiori informazioni (programmi, documenti, sintesi ecc.) si veda:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/conference.htm

¹⁹ Ad esempio: Tavola rotonda su "La tassazione delle società e l'Europa – Oggi e domani", organizzata dalla Federazione europea dei contabili (FEE) il 16 ottobre 2002 e il Forum su "Imposizione diretta: IAS - un modo per armonizzare la tassazione in Europa?" organizzato dalla *Confédération Fiscale Européenne* il 10 aprile 2003 (entrambi a Bruxelles).

²⁰ Ad esempio, gli eventi connessi e i gruppi di lavoro organizzati dal Centro per gli studi politici europei (CEPS).

²¹ Maggiori informazioni si possono ottenere sul seguente sito Internet:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/consultations.htm

²² Si vedano ad esempio la sezione IV.B.11.1 e le sezioni IV.C.15.6 and 16.5.2.

tutta l'UE.

una consultazione pubblica sulla materia. Queste iniziative hanno apportato un notevole **contributo tecnico** rivelando allo stesso tempo una **ampia convergenza sulla concezione di base** e sull'opportunità dell'azione pilota. Le relazioni sui risultati di queste attività sono accessibili alla consultazione pubblica²³.

Tassazione delle piccole e medie imprese dell'UE secondo le norme del paese di residenza - logica dell'azione pilota e suoi potenziali vantaggi per le PMI e per l'economia europea

La concezione della “tassazione secondo le norme del paese di residenza”²⁴ applica alla tassazione delle società il principio del riconoscimento reciproco sul quale si basa il mercato interno. Essa prevede, in sostanza, che gli utili di un gruppo di società operante in più di uno Stato membro siano calcolati secondo le regole di un unico regime di imposizione delle società, il regime dello Stato in cui ha sede la società madre o si trova la sede centrale del gruppo. Ciascuno Stato membro interessato continua a tassare la quota degli utili realizzati dal gruppo sul suo territorio applicando la propria aliquota d'imposta sulle società.

Questo approccio intende risolvere precisamente i problemi fiscali che intralciano maggiormente le PMI nelle loro attività transfrontaliere. I costi di conformità (derivanti dalle formalità fiscali, dai requisiti contabili ecc.) sembrano essere inversamente proporzionali alle dimensioni della società e sono spesso incommensurabilmente elevati per le PMI. Analogamente, le difficoltà relative alla compensazione transfrontaliera delle perdite colpiscono in modo particolare le PMI, specialmente nel caso delle perdite di avviamento che si registrano quasi per definizione nei primi anni di un investimento internazionale. Molti dei problemi legati al principio della tassazione secondo le norme del paese di residenza sono di fatto meno gravi, quando non irrilevanti, per le PMI (ad esempio, le convenzioni sulla duplice imposizione). Non si deve temere la pianificazione fiscale, poiché è di solito facile identificare lo “Stato di residenza” nel caso di una PMI e il trasferimento della sede in un altro Stato è poco probabile.

A beneficiare maggiormente, in termini relativi, dell'introduzione dell'azione pilota sarebbero le PMI che sono attualmente attive nel proprio mercato nazionale e desiderano espandersi per la prima volta in un altro Stato membro. Questi casi sarebbero inoltre più facili da gestire sia per le amministrazioni pubbliche che per le imprese e si eviterebbero i problemi di transizione. Pertanto l'azione sarebbe di fatto rivolta principalmente alle PMI che “si internazionalizzano”. Non vi sono tuttavia motivi di principio per escludere le PMI già operanti in più di uno Stato membro dalla possibilità di partecipare all'azione; ciò potrebbe anzi essere considerato una discriminazione.

La Commissione si adopererà per far avanzare l'azione pilota.

Il progetto di azione pilota è sostenuto con entusiasmo dalle **parti interessate** e le organizzazioni di categoria e gli ambienti accademici sono molto disponibili ad una cooperazione attiva. Questi attori sottolineano in genere **i vantaggi in termini di efficienza e di semplificazione** che comporta un'azione pilota per le PMI. La Commissione si sente pertanto rafforzata **nella determinazione a portare avanti l'azione** e a sforzarsi di conquistare il sostegno degli Stati membri. L'azione è in linea anche con gli orientamenti per la creazione di posti di lavoro e per l'imprenditorialità, che invocano iniziative intese specialmente a semplificare le procedure e a ridurre i costi amministrativi e di adattamento alle normative che gravano sulle PMI. Un esempio particolare è offerto in proposito dalle attività di

²³ Per maggiori informazioni si veda:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/home_state_sme.htm

²⁴ Lodin, S.-O. and Gammie, M., Home State Taxation, IBFD Publications, Amsterdam, 2001.

R&S, che sono spesso svolte da piccole società.

*Si pone
veramente una
questione di
discriminazione?*

L'azione pilota presenta tuttavia il **rischio di problemi di discriminazione e/o di concorrenza**²⁵. I servizi della Commissione stanno studiando accuratamente la questione, in particolare per risolvere possibili problemi di aiuti di Stato.

*Occorre
adottare un
approccio
pragmatico.*

In base ai contributi ricevuti e alle informazioni raccolte, la Commissione giudica **preferibile mettere a punto un'azione pilota relativamente limitata ma realistica piuttosto che 'appesantire' l'esperimento** mettendone in pericolo le prospettive di accettazione e il successo. Essa è giunta alla conclusione che la concezione di un'azione pilota in questo campo dovrebbe seguire le seguenti linee.

²⁵ Alcuni osservatori indicano persino possibili problemi di costituzionalità in determinati Stati membri.

Punti chiave per la concezione di un'azione di pilota di tassazione secondo le norme del paese di residenza per le PMI

- 1) L'azione pilota deve essere concepita come un esperimento pratico. Solo fondando il lavoro su **dati della vita reale** si potranno acquisire esperienze e giustificare gli sforzi investiti nell'azione pilota²⁶.
- 2) L'ambito di applicazione dell'azione dovrebbe essere determinato in funzione dell'attuale **definizione di PMI dell'UE**²⁷. Tuttavia, la Commissione è consapevole del fatto che gli Stati membri preferirebbero probabilmente un ambito più ristretto. Si potrebbe pertanto ipotizzare di ridurre opportunamente i dati della definizione.
- 3) Il periodo di esecuzione dell'esperimento dovrebbe essere sufficientemente lungo da permettere un'analisi completa e da giustificare i costi di conversione. La Commissione ritiene che un **lasso di tempo di 5 anni** sarebbe idoneo.
- 4) Altri tipi di **limitazioni** (ad esempio, a regioni specifiche) non sembrano essere auspicabili o necessarie²⁸. I redditi provenienti da paesi terzi non rientrerebbero nell'ambito dell'azione pilota e dovrebbero essere trattati ai sensi della normale regolamentazione.
- 5) Sarebbero necessarie disposizioni speciali per i **casi eccezionali** (ad esempio, passaggio di proprietà, fluttuazioni o espansione delle attività). Un'impresa che, mentre partecipa al progetto pilota, cresca organicamente oltre i limiti stabiliti dalla definizione di PMI non dovrebbe per questo essere esclusa dal progetto.
- 6) In considerazione delle difficoltà tecniche, sembra opportuno prevedere che i **partenariati** possano essere inclusi nell'ambito dell'azione solo in **casi eccezionali**.
- 7) **Le imposte diverse dall'imposta sulle società** (in particolare l'IVA e le imposte locali sugli utili) **non dovrebbero essere incluse** nell'ambito dell'azione²⁹. Tuttavia, gli Stati membri potrebbero continuare ad applicare maggiorazioni nazionali (in funzione degli utili) all'imposta sugli utili calcolata alle condizioni dell'azione pilota.
- 8) Per la sua natura l'azione pilota sarebbe in conflitto con gli **incentivi fiscali** nazionali esistenti per le PMI, che potrebbero essere **trasformati in crediti di imposta**.
- 9) Per un'azione pilota di dimensioni relativamente ridotte la base imponibile potrebbe essere ripartita in via sperimentale tra gli Stati membri interessati in base ad una **formula semplice**, ad esempio la massa salariale (o il numero di dipendenti) oppure una formula a tre fattori nella quale ciascuno (massa salariale, fatturato e attività della PMI nei paesi interessati) conti per un terzo. Le ricerche in corso in questo campo (si veda oltre) forniranno ulteriori elementi di giudizio in proposito.
- 10) Le società partecipanti all'azione avrebbero l'obbligo di presentare una **dichiarazione dei redditi** solo nel loro Stato di residenza, mentre gli altri Stati interessati ne riceverebbero una copia. I **controlli fiscali** sarebbero eseguiti dalle autorità dello Stato di residenza, se necessario in collaborazione con l'amministrazione dello Stato partner. Si applicherebbero le norme generali dell'assistenza reciproca in vigore nell'UE.

²⁶ Si può procedere eventualmente a simulazioni economiche supplementari al livello dei singoli Stati membri; solo le amministrazioni fiscali nazionali hanno infatti accesso ai dati necessari per un'operazione di questo tipo.

²⁷ Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2003, relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese. Tale definizione distingue tra:
medie imprese [effettivi < 250 / fatturato ≤ 50 milioni € o totale di bilancio annuo ≤ 43 milioni €]
piccole imprese [effettivi < 50 / fatturato ≤ 10 milioni € o totale di bilancio annuo ≤ 10 milioni €]
microimprese [effettivi < 10 / fatturato ≤ 2 milioni € o totale di bilancio annuo ≤ 2 milioni €].

Non rientrano nel campo di applicazione di questa definizione le imprese che fanno parte di grandi raggruppamenti e che potrebbero perciò giovare di un contesto economico più favorevole delle PMI vere e proprie.

²⁸ Ad esempio, non è necessario escludere settori specifici, ad eccezione di quelli che sono comunque soggetti a normative fiscali particolari, quali i trasporti navali, le banche e le assicurazioni.

Sono state gettate le basi per proseguire i lavori tecnici. Naturalmente, i punti sopra riportati sono solo un primo orientamento per proseguire le discussioni con le parti interessate e con gli Stati membri. In alcuni settori gli aspetti tecnici delle soluzioni dovrebbero essere ulteriormente affinati, ad esempio per quanto riguarda la formula di ripartizione, le questioni connesse alle convenzioni sulla duplice imposizione, gli incentivi fiscali, le clausole di adesione o non adesione delle società, la registrazione contabile e il collegamento con i requisiti del diritto societario (relativi, ad esempio, ai conti finanziari).

Il riconoscimento reciproco e una legislazione leggera possono agevolare l'attuazione dell'azione.

Normalmente gli Stati membri potrebbero applicare il principio del riconoscimento reciproco contenuto nell'approccio della tassazione secondo le norme del paese di residenza in un contesto bilaterale o multilaterale. Tuttavia, la Commissione è del parere che sia **necessario un quadro europeo per l'azione pilota**. Tale quadro potrebbe essere costituito da una **“legislazione leggera”** come ad esempio una comunicazione della Commissione o, in base ad una proposta della Commissione, una raccomandazione del Consiglio e del Parlamento europeo. Le amministrazioni fiscali degli Stati membri potrebbero allora, tramite un'apposita **“clausola di abilitazione”** nella loro rispettiva legislazione fiscale, invitare le società a partecipare su base volontaria all'azione pilota. Ad ogni modo nessuno Stato membro sarà obbligato a partecipare all'azione.

Dati economici sulle PMI e sugli effetti potenziali dell'azione pilota sulla tassazione secondo le norme del paese di residenza

Le PMI svolgono un ruolo fondamentale nella crescita economica e nella creazione di posti di lavoro nell'UE. L'attuazione dell'azione pilota migliorerebbe le condizioni di lavoro, il tasso di sopravvivenza (per esempio, grazie a soluzioni di tesoreria che permetterebbero di compensare le perdite registrate sui mercati esteri con profitti a livello nazionale) e le possibilità di sviluppo (per esempio, grazie all'espansione oltrefrontiera) nel mercato interno. Col tempo, ciò potrebbe stimolare la crescita economica ed avere effetti positivi sull'occupazione. Gli studi generali della Commissione sulle PMI nell'UE³⁰, e in particolare le conclusioni provvisorie dell'indagine realizzata dalla Rete europea per le ricerche sulle PMI (*European Network for SME Research, ENSR*) sull'internazionalizzazione delle PMI³¹, rivelano che solamente un numero esiguo di PMI sono attualmente attive in uno Stato membro diverso dal proprio.

Gli effetti sulla redditività del programma relativo agli Stati membri dipenderebbe dalla sua struttura, dal numero di PMI che partecipano e in particolare dal sistema di ripartizione prescelto. È vero che in linea teorica potrebbe verificarsi una riduzione del debito d'imposta a causa delle differenze a livello di base imponibile previste dalle normative dei diversi Stati membri e in alcuni casi anche dal più rapido rimborso delle perdite subite in fase di avvio, ma la riduzione duratura del debito d'imposta delle PMI non è l'obiettivo del programma e, considerate le caratteristiche dell'approccio, in particolare del meccanismo di ripartizione, tale effetto non dovrebbe verificarsi in modo sistematico. Sulla base dei

²⁹ La Commissione sta comunque lavorando ad altre iniziative specifiche analoghe, dirette principalmente alle PMI, intese ad agevolare la conformità in materia di IVA; si veda ad esempio la comunicazione della Commissione "Riesame e aggiornamento delle priorità nella strategia IVA" COM(2003) 614.

³⁰ 'SMEs in Europe, including a first glance at EU candidate countries' n. 2, pubblicazioni della DG Imprese. Per ulteriori informazioni, consultare l'Osservatorio sulle imprese europee gestito dalla DG Imprese della Commissione al seguente indirizzo: http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/analysis/observatory.htm

³¹ EIM Business & Policy research, Overview of the ENSR Enterprise Survey 2003, EIM Zoetermeer, agosto 2003 (indagine realizzata nel quadro dell'8° Osservatorio sulle PMI europee)

dati statistici relativi alle PMI attive a livello internazionale e considerando l'esigua aliquota delle imposte sulle società che le PMI pagano in patria, l'entità delle imposte "in gioco" per gli Stati membri si può ritenere molto bassa. È pertanto difficile capire perché tale regime non dovrebbe essere almeno applicato in via sperimentale dagli Stati membri, considerato che, in prospettiva, esso potrebbe generare notevoli benefici economici a costi molto bassi! I servizi della Commissione intendono approfondire le ricerche in materia dopo che l'azione pilota sarà stata elaborata più in dettaglio.

Il controllo permanente dell'azione pilota è fondamentale.

Fin dal varo dell'azione pilota, gli Stati membri dovrebbero esercitare un controllo sulla sua applicazione e, a tempo debito (per esempio, dopo tre anni), presentare una valutazione alla Commissione. A tale scopo, dovrebbe essere creato un **gruppo di controllo** incaricato di esaminare tutte le questioni rilevanti e di discutere la valutazione, presieduto dalla Commissione e composto dai rappresentanti di tutti gli Stati membri e dei paesi candidati.

Per il 2004 si potrebbe prevedere un'iniziativa più incisiva da parte della Commissione.

La Commissione intende **promuovere una collaborazione più stretta** con le parti interessate e gli Stati membri per discutere le conclusioni a cui è giunta e le importanti questioni di cui sopra relative all'applicazione sperimentale alle piccole e medie imprese dell'UE della tassazione secondo le norme del paese di residenza. Essa adotterà pertanto le misure necessarie a tal fine e coinvolgerà i rappresentanti delle imprese e degli Stati membri interessati, per affrontare eventuali altre questioni tecniche e definire in modo dettagliato l'azione pilota. Un'iniziativa politica in questo senso potrebbe essere programmata per il **2004**.

4.3. Creazione di una base imponibile comune a livello di UE

L'introduzione degli International Financial Reporting Standards (IFRS) potrebbe preparare la strada verso la base imponibile comune

La comunicazione e la relazione del 2001 sulla tassazione delle società citata sopra sottolineavano l'importanza dell'adozione di principi contabili comuni conformemente al regolamento IFRS/IAS³². Sebbene vengano coinvolti direttamente solamente i conti consolidati di 7000 società, l'impatto dell'introduzione degli IFRS è molto maggiore: La contabilità di tutte le controllate delle 7000 società dovrà essere basata sugli IFRS, gli istituti di credito si orienteranno probabilmente verso un tipo di informazione compatibile con gli IFRS, alcuni Stati membri ne stanno già permettendo un utilizzo maggiore e i principi contabili nazionali convergeranno presumibilmente verso gli IFRS. L'interesse rappresentato dalla possibilità di disporre di una serie di principi contabili comuni e consolidati e l'emergere di richieste relative ad una base imponibile comune consolidata hanno fatto emergere l'idea di collegare la nuova base imponibile comune direttamente alla contabilità basata sugli IFRS. **Se le società UE registrano i profitti sulla base di principi comuni, perché non usare tale misura comune della redditività come punto di partenza dell'esercizio fiscale?** Negli ultimi due anni, i servizi della Commissione hanno esaminato tale idea attentamente, anche tramite una consultazione pubblica, i cui risultati sono già stati pubblicati.

³² L'uso obbligatorio di International Financial Reporting Standards (IFRS), precedentemente noti come International Accounting Standards (IAS) a partire dal 2005 è stato istituito con il regolamento (CE) n. 1606/2002 (GU L 243 dell'11.9.2002) (regolamento IFRS).

Consultazione pubblica sulle implicazioni fiscali dell'applicazione degli International Accounting Standards (IAS)/(IFRS)³³

In febbraio, la Commissione ha organizzato una consultazione pubblica sull'applicazione degli IAS e sulle implicazioni dell'introduzione di una base imponibile consolidata a livello di UE, che comprenda anche le attività extranazionali delle società. Partendo dal fatto che la contabilità basata sulle norme IFRS rappresenterebbe nella migliore delle ipotesi il punto di partenza per calcolare la base imponibile e non la base imponibile stessa, sono stati individuati alcuni ambiti interessanti di riflessione che sono stati sottoposti a consultazione, in cui rientrano, per esempio: i principi generali degli IFRS e la loro pertinenza e applicabilità in materia fiscale, il numero di società che presumibilmente adotterebbero gli IFRS, l'utilizzo di relazioni finanziarie *consolidate*, la dipendenza reciproca tra contabilità e fiscalità, l'ipotetico quadro giuridico necessario all'introduzione di una base imponibile comune e la possibilità di un'azione pilota che coinvolgesse le *Societas Europaea* (SE).

Sono pervenute oltre 40 risposte scritte, contenenti un'ampia gamma di pareri sulle questioni specifiche e in alcuni casi relativi ad aspetti più generali della politica fiscale dell'UE. In generale, l'idea di una base imponibile comune è stata accolta con favore, ma le opinioni divergono sull'utilità degli IFRS. Tuttavia, alcuni partecipanti hanno sostenuto che gli IFRS avrebbero potuto rappresentare un punto di partenza neutrale del dibattito sulla base imponibile.

È necessario definire un quadro più formale di discussione

Prima di raggiungere un accordo sulle disposizioni relative ad una base imponibile comune è necessario definire un quadro per il dibattito in materia. In linea di principio, esistono due approcci principali. L'approccio IFRS parte da un'ipotesi di contabilità comune e cerca di definire i calcoli necessari per definire la base imponibile a partire da questa. L'altro approccio consiste nel cercare di trovare un accordo separato sui principi fiscali e affrontare solo in un secondo tempo la questione della loro applicazione.

La revisione di alcuni IFRS attualmente in corso non deve ritardare i lavori

L'approccio IFRS è complicato dal fatto che per molte società tali principi rappresentano una novità e che, ai sensi del regolamento IFRS, essi si applicano alla contabilità consolidata di un numero limitato di società. L'attuale revisione degli IFRS da parte dello IASB³⁴ complica ulteriormente l'analisi delle implicazioni fiscali dei sistemi di contabilità individuali. È stata avanzata la proposta di sospendere i lavori fino a quando le società e gli Stati membri non abbiano adottato e non si siano familiarizzati con la contabilità IFRS. **Sebbene si possa essere tentati da un atteggiamento di attendismo, così facendo si corre il rischio che gli IFRS vengano adottati nella Comunità in modo frammentario e che si crei una situazione che potrebbe rendere ancora più difficile istituire una base imponibile comune in futuro, particolarmente per quanto riguarda la questione della "dipendenza".** D'altra parte, l'approccio dei "principi fiscali" sembrerebbe a prima vista rappresentare una soluzione perfetta, ma rischia di trasformarsi in un lungo e sfibrante esercizio accademico che non è non in grado di fornire, in tempi ragionevoli, soluzioni pragmatiche e realistiche.

³³ Il documento e una sintesi dei risultati sono disponibili all'indirizzo seguente:

http://europa.eu.int:8082/comm/taxation_customs/taxation/consultations/ias.htm

³⁴ IASB – International Accounting Standards Board, l'organismo che definisce gli IFRS

Alcuni principi generali relativi agli IFRS esigono un'attenzione particolare

Alcuni aspetti relativi agli IFRS esigono un'attenzione particolare. I principi fiscali attuali non sono evidentemente in totale sintonia con i principi generali della rilevanza e della preminenza della sostanza rispetto alla forma e sarebbero necessari interventi di modifica per calcolare la base imponibile. In contabilità, la rilevanza viene essenzialmente definita come la soglia o il limite oltre cui un'omissione o una dichiarazione inesatta può influenzare la decisione economica degli utilizzatori, ma in ambito fiscale, la precisione richiesta è, di norma, superiore. La preminenza della sostanza di una transazione rispetto alla forma giuridica (per esempio, in materia di beni in locazione finanziaria) è comune in contabilità, ma tale principio non è applicato in modo uniforme in materia fiscale. Entrambi i principi potrebbero esigere interventi di modifica. Analogamente, nel caso di applicazione del metodo contabile dell'equo valore (per esempio, nel caso in cui i beni sono rivalutati e adeguati al valore di mercato e l'aumento di valore viene considerato "utile") i guadagni non realizzati non dovrebbero essere soggetti a tassazione, rendendo quindi necessarie ulteriori modifiche. Più in generale, gli studi sulle possibilità degli IFRS in termini di base imponibile ha evidenziato una questione che riguarda tutte le forme possibili di base imponibile comune: il rapporto tra contabilità finanziaria e tassazione, la cosiddetta 'dipendenza'.

In linea di principio, la base imponibile consolidata dovrebbe essere accessibile a tutte le società e tutte le società dovrebbero quindi essere in grado di usare gli IFRS

Anche se la base imponibile comune consolidata potrebbe essere introdotta gradualmente, eventualmente, in un primo momento, come azione pilota e/o senza consolidamento (disponibile cioè a livello nazionale a livello di ogni Stato membro), **nel lungo periodo essa dovrebbe essere disponibile per tutte le società.** Se tale base viene calcolata a partire dagli IFRS, tutte le società dovranno essere in grado di usare gli IFRS. Il **sostegno dell'estensione dell'uso degli IFRS oltre la contabilità consolidata** delle circa 7000 società alle quali si applica il regolamento è **piuttosto ampio** e alcuni Stati membri hanno già dichiarato che renderanno l'opzione disponibile a tutte le società. Anche nei casi in cui l'uso degli IFRS non è consentito, le norme nazionali dovrebbero convergere verso l'adozione di fatto di una contabilità IFRS comune. Ciò non garantirebbe solamente la disponibilità per ogni società di una base imponibile derivata, evitando in questo modo forme di discriminazione e garantendo un trattamento equo, ma permetterebbe inoltre ai gruppi di applicare una sola serie di principi contabili in tutto il mercato interno. In tale contesto, è importante osservare che lo IASB sta esaminando le possibilità di risolvere i problemi specifici creati dall'applicazione degli IFRS alle PMI.

La relazione tra fiscalità e contabilità (dipendenza) è la chiave della base imponibile comune

Indipendentemente dal fatto che la contabilità IFRS costituisca o meno il punto di partenza, **una base imponibile comune richiede il riesame dettagliato del rapporto tra la contabilità legale di una società e la sua contabilità fiscale (dipendenza).** Attualmente, poiché gli Stati membri hanno basi imponibili e contabili diverse, essi possono scegliere se consentire o esigere modifiche in materia. Tuttavia, l'introduzione di una base imponibile comune obbligherebbe ogni Stato membro ad adottare la stessa base imponibile. Da un punto di vista teorico, ciò si può ottenere con i metodi esistenti, modificando cioè la base contabile in modo tale da ottenere la base imponibile o creando una base contabile che corrisponde a quella imponibile. Per le società autorizzate ad utilizzare il sistema IFRS, quest'ultimo metodo non sarebbe tuttavia più possibile.

Le società non dovrebbero utilizzare più di una serie di principi contabili

Tutti gli Stati membri che intendessero scegliere una base contabile equivalente alla base imponibile dovrebbero introdurre la stessa base contabile di quella prevista per il sistema IFRS. La standardizzazione contabile si sta estendendo attraverso il regolamento IFRS e le direttive contabili UE e i principi contabili nazionali dovrebbero avvicinarsi al sistema IFRS ma non è tuttavia ragionevole pensare che tale armonizzazione soddisferà completamente le esigenze della base fiscale. O dovranno essere autorizzate delle modifiche (nel senso di una minore dipendenza) o gli Stati membri dovranno continuare ad applicare, parallelamente al sistema IFRS e alle direttive contabili, i propri principi contabili nazionali. Poiché molte società dovranno utilizzare il sistema IFRS nei loro conti consolidati o allo scopo di fornire alle loro società di controllo quotate in borsa i dati necessari ai fini del consolidamento, **si verrà a creare una pressione verso la riduzione della duplicazione e verso un uso più ampio del sistema IFRS nelle singole contabilità legali.**

Il sistema IFRS rappresenta l'unica base di discussione neutra

In questo scenario, appare sensato l'utilizzo di una base contabile comune come punto di partenza verso una base imponibile comune. **I rendiconti basati sul sistema IFRS rappresentano un punto di partenza neutro per la realizzazione di una base imponibile comune.** I singoli Stati membri stanno già affrontando a livello interno tali questioni mentre si allungano gli elenchi delle modifiche necessarie per passare dal rendiconto finanziario a quello fiscale; è quindi necessario che tali sforzi siano orientati in modo più coordinato a livello europeo per evitare inutili duplicazioni.

Lo statuto privato dello IASB non deve essere un ostacolo

La soluzione del problema della dipendenza farebbe inoltre cadere una delle obiezioni relative all'utilizzo del sistema IFRS come punto di partenza. Lo status privato dello IASB e il fatto che sia un ente privato, e non gli Stati membri, ad adottare decisioni e modifiche relative alla base imponibile è fonte di alcune perplessità. Tuttavia, se gli IFRS sono solamente il punto di partenza, le modifiche degli standard non avrebbero ripercussioni dirette sulla base imponibile. Per esempio, se gli IFRS futuri risultassero inaccettabili da un punto di vista fiscale, essi non modificherebbero la base imponibile, ma potrebbero far scattare ulteriori modifiche concordate dagli Stati membri. E' chiaro che, anche se **il concetto di una base imponibile comune per le società che operano nell'UE sembra essere un obiettivo a lungo termine della politica fiscale dell'UE che incontra il favore generale**, alcuni rappresentanti del settore delle società e dell'amministrazione fiscale sono completamente contrari alla sua introduzione. Anche per alcuni favorevoli, il *consolidamento* fiscale transfrontaliero è considerato talvolta un obiettivo troppo lontano per essere preso in esame in questo momento.

Rispetto al consolidamento sono emersi alcuni dubbi

Il consolidamento rimane comunque l'obiettivo finale

Per quanto concerne il **consolidamento**, la Commissione continua a ritenerlo il modo più efficace di rimuovere gli ostacoli fiscali e un aspetto fondamentale, nel lungo termine, di una base imponibile comune. Nella fase di consultazione, la Commissione ha sollecitato pareri sul fatto che una **contabilità IFRS consolidata** potesse rappresentare un punto di partenza utile per l'istituzione di una base imponibile, ma secondo la maggior parte delle risposte, come secondo la Commissione, **non sembra**

essere questo il modo migliore di procedere. Anche se interessante ad un esame superficiale e compatibile con il regolamento IFRS, che si applica tuttavia solamente ai conti consolidati, tale approccio presenta alcuni svantaggi. La definizione di gruppo consolidato a fini contabili non sembra essere convincente da un punto di vista fiscale e molti conti consolidati comprenderebbero anche i conti di controllate non UE. Correggere i conti consolidati per escludere alcune società e includerne altre è un'operazione lunga e complessa, che difficilmente produce un risparmio in termini di osservanza delle norme.

Un metodo di consolidamento fiscale è preferibile all'utilizzo delle norme contabili

Trovare delle soluzioni per il consolidamento è uno degli aspetti più complessi della creazione di una base imponibile comune, anche perché è necessario un meccanismo di ripartizione per suddividere la base UE tra singoli Stati membri (cfr. sotto). Considerati gli svantaggi dell'utilizzo di conti finanziari consolidati come punto di partenza, **il modo più appropriato sembra quello di consolidare i conti di un gruppo di società utilizzando un metodo specificamente fiscale.**

La Commissione conclude

Conclusioni relative alla presente sezione:

- La dipendenza contabile è un elemento fondamentale di una base imponibile comune, indipendentemente dal fatto che questa si basi o meno sugli IFRS, e dovrebbe essere studiato in modo più approfondito.
- Anche se la base da cui derivare la base imponibile comune non è ancora stata individuata, la contabilità basata sugli IFRS rappresenta un punto di partenza utile e neutro per discutere le questioni fiscali più tecniche. Gli studi tecnici dettagliati possono basarsi sugli IFRS come punto di partenza comunitario comune.
- Anche se si individua un punto di partenza più adatto, il lavoro svolto sugli IFRS non perde di valore.

Proposte della Commissione relative ai progressi verso una base imponibile comune nell'UE

- **Dipendenza contabile:** (indipendentemente dal fatto che la base imponibile venga definita in base agli IFRS o venga calcolata altrimenti) **E' opportuno realizzare un approfondito studio esterno o interno** (sulla base delle risorse della Commissione) sul rapporto tra principi contabili attuali e la base imponibile in tutti gli Stati membri. I risultati di tale studio andrebbero discussi con un gruppo di esperti provenienti da tutti gli Stati membri; il dibattito dovrebbe inoltre riguardare la possibilità di non considerare la dipendenza contabile. A tale gruppo di esperti potrebbe inoltre essere affidato uno **studio tecnico sulle implicazioni fiscali degli IFRS**. Tale studio dovrebbe considerare la rilevanza fiscale dei singoli IFRS nel quadro dei sistemi fiscali attuali e proporre una soluzione a livello comunitario, invece di 15 o 25 soluzioni diverse.
- **Individuazione dettagliata dei principi fiscali applicabili:** (applicabili ad una base imponibile comune, ma considerando gli IFRS come punto di partenza neutro) Creazione di un **gruppo di esperti** incaricato di discutere i vari aspetti della base imponibile comune, per esempio l'ammortamento fiscale. Il numero di partecipanti varia in funzione dell'argomento del dibattito; in altri termini, una sorta di "partecipazione e rappresentazione a rotazione". Ogni argomento viene discusso da esperti provenienti da tutti gli Stati membri; esperti contabili saranno consultati per discutere le questioni legate agli IFRS.

Va sottolineato che **senza un adeguato sostegno da parte degli Stati membri** (che hanno tutto da guadagnare da una partecipazione più attiva) è

impossibile registrare progressi significativi. Inoltre, il coinvolgimento del settore privato dovrebbe essere garantito dall'inserimento nel gruppo di esperti di rappresentanti di albi professionali e di associazioni commerciali UE.

4.4. Ripartire la base imponibile tra Stati membri

E' fondamentale individuare un meccanismo per ripartire la base imponibile

Il meccanismo di ripartizione della base imponibile tra Stati membri ha un ruolo cruciale nella creazione di una base imponibile comune. Tale meccanismo deve essere equo, trasparente e il più semplice possibile dal punto di vista amministrativo e deve inoltre soddisfare principi economici sani e ricevere l'approvazione politica degli Stati membri. Attualmente, alcune società sono costrette a calcolare basi imponibili separate in ognuno degli Stati membri. Il prezzo del trasferimento di ogni transazione transfrontaliera che avviene tra società appartenenti allo stesso gruppo è importante in quanto aiuta a determinare la ripartizione dell'utile imponibile e deve essere fissato in base al principio di un'ipotetica piena concorrenza e approvato dalle rispettive amministrazioni fiscali. La base imponibile UE viene quindi ripartita attraverso l'utilizzo di contabilità separate, in base alle quali le singole basi imponibili nazionali vengono calcolate separatamente e le transazioni transfrontaliere tra le società collegate vengono registrate partendo da un'ipotesi di piena concorrenza. Uno dei possibili vantaggi di una base imponibile comune è l'eliminazione della necessità di contabilità separate all'interno del mercato interno, grazie al fatto che la ripartizione della 'base imponibile UE' tra Stati membri verrebbe calcolata in modo diverso. Il gruppo fisserebbe solamente la base imponibile UE per tutte le sue attività all'interno dell'Unione europea e tale base complessiva verrebbe ripartita tra gli Stati membri interessati utilizzando una semplice formula composta di fattori economici la cui scelta e la cui rilevanza è attualmente in fase di studio da parte della Commissione. I metodi – contabilità separata e formula di ripartizione – sono entrambi esposti al rischio di manipolazioni inappropriate, ma con una formula di ripartizione tale rischio sarebbe minore e le eventuali manipolazioni sarebbero svelate più facilmente.

Ripartizione a livello microeconomico, ripartizione a livello di valore aggiunto o ripartizione proporzionale

Anche se la ripartizione della base imponibile potrebbe essere teoricamente realizzata a livello macroeconomico, vale a dire a livello di Stati membri, **le ricerche si sono concentrate sulla ripartizione a livello microeconomico, vale a dire a livello di società.** A tale livello, esistono due possibilità, una basata sul valore aggiunto e l'altra su un sistema proporzionale.

La ripartizione basata sul valore aggiunto potrebbe funzionare nell'UE

All'interno dell'UE, **la possibilità di ripartire la base imponibile utilizzando il valore aggiunto deve essere studiata con attenzione in considerazione del sistema IVA in vigore.** Molte informazioni vengono già raccolte dalle società ai fini dell'IVA, ma sarebbero necessarie modifiche per tenere conto di importazioni, esportazioni e ammortamenti. Analogamente, dovrebbe essere aggiunto il costo del lavoro e il sistema basato sul valore aggiunto diventerebbe essenzialmente un sistema basato sull'origine, comprese le esportazioni nel valore aggiunto dell'esportare, diverso dall'attuale sistema IVA, basato sulla destinazione. Tuttavia, i dati

relativi a tale sistema di ripartizione sono molto scarsi e le ricerche in proposito non sono molto documentate.

Gli aspetti più importanti della ripartizione proporzionale

Il metodo su cui si è maggiormente appuntata l'attenzione e quello della ripartizione proporzionale, già utilizzato in numerosi paesi, in particolare negli Stati Uniti. **I lavori si sono concentrati sull'individuazione dei principi generali e sulle zone d'ombra che devono essere chiarite.**

Precisazione su alcuni termini usati

Consolidamento - il raggruppamento di un certo numero di società all'interno di un gruppo. Un gruppo può essere definito semplicemente in termini di proprietà giuridica, ma la definizione può anche comprendere dei criteri legati alla sua gestione e al suo controllo.

Tassazione unitaria e presentazione di conti consolidati - sottoinsieme del consolidamento, che va oltre la definizione giuridica di gruppo consolidato per combinare, nell'ambito del gruppo consolidato, solo le società o le operazioni che sono economicamente integrate. La società consolidata presenta un solo rendiconto consolidato.

Integrazione economica nel quadro di una definizione unitaria - concetto soggettivo passibile di definizioni e interpretazioni diverse. Le attività delle imprese devono essere integrate e/o contribuire le une alle altre. Oltre all'integrazione economica o l'interdipendenza, essa può richiedere l'integrazione operativa. È stata anche espressa come "criterio delle tre unità (proprietà, attività e utilizzo) ed estesa fino a comprendere l'integrazione funzionale, la gestione centralizzata e le economie di scala. Per esempio, un fabbricante può disporre di un sistema di tesoreria altamente sviluppato che funziona in effetti come una banca: le attività di tesoreria devono essere incluse nei conti consolidati?

La definizione di gruppo consolidato è complessa e può andare al di là della semplice proprietà giuridica

I vantaggi del consolidamento sono già stati illustrati dettagliatamente in altri documenti della Commissione ma **una definizione precisa di gruppo consolidato non è ancora disponibile**. La semplice proprietà giuridica calcolata attraverso le soglie, per esempio del 50% o del 100%, non è probabilmente sufficiente, in quanto troppo suscettibile di manipolazioni e sono necessari altri criteri relativi alla gestione e al controllo. Tuttavia, il concetto più attraente di tassazione unitaria, che estende la definizione fino a comprendere criteri relativi al livello di integrazione economica, introduce un elemento di soggettività che potrebbe produrre incertezza e complessità tali da rischiare di annullare i vantaggi.

Non tutti i redditi devono necessariamente essere sottoposti a ripartizione proporzionale

Oltre alla definizione di gruppo, **anche la definizione di reddito esige una riflessione**. Non è necessariamente opportuno ripartire tutto il reddito e quindi il reddito che va ripartito (reddito di attività o reddito attivo) deve essere distinto dal reddito che viene semplicemente assegnato (reddito non proveniente da attività o passivo). Un esempio potrebbero essere i beni intangibili, come i brevetti, che, sulla base di un sistema di ripartizione proporzionale, potrebbero essere assegnati alla società che detiene il brevetto e non ripartiti tra tutte le società del gruppo. Non è chiaro se questo sistema rappresenti l'approccio migliore né se sia possibile controllare eventuali manipolazioni, e questa incertezza costituisce forse l'aspetto più insoddisfacente del sistema di ripartizione proporzionale.

I fattori e gli elementi di ponderazione del sistema di ripartizione proporzionale devono essere gli stessi in tutta l'Unione europea

Anche se l'esempio degli Stati Uniti dimostra che il sistema proporzionale può funzionare senza fattori ed elementi di ponderazione standardizzati, si ritiene ora che ciò non rappresenti la soluzione ideale. **Si ritiene pertanto che nell'Unione europea si dovranno applicare gli stessi fattori e gli stessi elementi di ponderazione.** Questo non significa che tutte le industrie dovranno utilizzare le stesse formule di ripartizione, ma che le formule di ripartizione specifiche di un settore dovranno essere usate in tutta l'Unione europea. Anche se teoricamente potrebbe essere preferibile un meccanismo di ripartizione unico a livello mondiale, la complessità di tali questioni suggerisce di orientare le ricerche verso un sistema UE (talvolta definito "water's edge"). Anche se ciò implica una distinzione tra attività UE e esterne all'UE, sarebbe irragionevole ricercare in questa fase un sistema globale.

La scelta dei fattori e degli elementi di ponderazione deve essere valutata attentamente

La scelta dei fattori e degli elementi di ponderazione è fondamentale. La tassazione tramite ripartizione proporzionale è effettivamente un'imposta sui fattori e deve pertanto riflettere il più fedelmente possibile la fonte di reddito. La classica formula a tre fattori - vendite, capitale e lavoro - rappresenta un utile punto di partenza per esaminare le eventuali distorsioni che tale formula potrebbe introdurre. I tre fattori rappresentano la capacità di generare reddito, ma sono tutti passibili di manipolazione (come i prezzi di trasferimento nel quadro di contabilità separate) e raggiungere l'equilibrio necessario non è sempre facile.

È necessario studiare l'impatto economico sui singoli Stati membri

Anche se tali questioni venissero risolte a livello teorico, ovvero se sia il reddito che il gruppo venissero definiti in modi soddisfacenti, e se venissero identificati i fattori e gli elementi di ponderazione, **sarebbe importante comprendere l'effetto sulle "quote" degli Stati membri della base imponibile.** Anche se l'effetto di diversi fattori, definizioni, ecc. può essere modellizzato, rimangono due importanti aspetti di difficile indagine. Uno riguarda l'effetto dinamico - in che modo le società reagirebbero e cambierebbero le loro strategie di investimento e le loro strutture in funzione dei diversi tipi di ripartizione proporzionale? Il secondo aspetto, che dipende dal primo, riguarda il modo in cui la ripartizione tra gli Stati membri della "base imponibile UE" differirebbe rispetto alla ripartizione attuale.

Gli Stati membri devono poter confrontare la loro quota attuale di base imponibile con la quota derivante dall'applicazione di un nuovo sistema

Il primo - il possibile comportamento di un società rispetto a nuove normative fiscali - non è una questione nuova e se ne tiene conto nell'elaborazione delle politiche fiscali; in realtà, con l'introduzione di un sistema uniforme di ripartizione proporzionale, la concorrenza fiscale tra Stati membri diventerebbe più trasparente e certamente più prevedibile. Il secondo aspetto - la comprensione dell'impatto sugli Stati membri di un nuovo metodo di ripartizione della base imponibile UE - è però più difficile da esaminare. Si potrebbe argomentare che se si riuscisse a concordare un meccanismo sufficientemente equo e solido, le variazioni di quota potrebbero essere definite delle semplici correzioni del sistema attuale basato sulle contabilità separate. Tuttavia, **non è ragionevole credere che gli Stati membri partecipino a dei negoziati su un nuovo metodo di ripartizione senza poter confrontare questo (ripartizione proporzionale) con quello vecchio (contabilità separate).**

Il confronto richiede la stretta cooperazione di società e Stati membri

A tutt'oggi, la Commissione non ha purtroppo potuto procedere a tale confronto e l'attuale ripartizione della base imponibile, a livello di singole società, non è disponibile al pubblico. Anche se lo fosse, la mole di lavoro necessaria per ricalcolare i dati relativi alle società in modo da calcolare la nuova ripartizione è scoraggiante. Alcuni dati sono disponibili, ma **una parte delle informazioni necessarie si trovano presso le singole società e gli stessi Stati membri**. Se tali dati fossero resi disponibili, e non necessariamente ripartiti per singole società e Stati membri, ma per settore, si potrebbero realizzare dei progressi.

Proposte della Commissione per progredire verso l'elaborazione di un meccanismo di ripartizione della base imponibile tra Stati membri

La ricerca dovrebbe essere estesa fino a comprendere le possibilità di una ripartizione basata sul valore aggiunto.

Lo studio di una ripartizione proporzionale va proseguito, in particolare per quanto riguarda:

- le definizioni di gruppo e di reddito
- i fattori e gli elementi di ponderazione del sistema proporzionale

La ricerca deve comprendere la costruzione di un modello economico teorico.

È opportuno avviare un dibattito con gli Stati membri e le società sulle possibilità di raccolta di dati attendibili sull'attuale ripartizione della base imponibile UE.

L'impatto finanziario dei vari meccanismi dovrebbe essere studiato inserendo i dati reali nel modello teorico.

4.5. Un regime fiscale europeo per la Societas Europaea?

Le prime reazioni all'azione pilota di società europea sono state molto positive ...

Alla Conferenza europea sulla tassazione delle società dell'aprile 2002, l'idea della Commissione di **sperimentare la base imponibile comune dell'UE in interazione con lo statuto di società europea / Societas Europaea (SE)** ha suscitato reazioni positive. In primo luogo, l'opinione più diffusa sembra essere che l'applicazione del nuovo sistema ad un gruppo limitato di società **permette di ottenere importanti informazioni pratiche** prima di prendere in considerazione un'attuazione generale. In secondo luogo, i rappresentanti delle società sostengono, pressoché all'unanimità, che **senza una normativa fiscale di livello comunitario, lo status di società europea avrà difficilmente un'utilità pratica**.

... ma ora si impone una valutazione più approfondita di vantaggi e svantaggi.

Il **dibattito** che ha fatto seguito alla conferenza, in particolare in sede di seminario e di consultazione sull'utilità degli IAS per il calcolo della base imponibile, ha rivelato **una gamma di posizioni molto ampia**, che va dal rifiuto netto e di principio ad un cauto sostegno. In particolare, molti osservatori hanno percepito la scelta della SE per l'azione pilota come arbitraria e non giustificata da una qualche caratteristica sostanziale della nuova entità giuridica. In effetti, le società che per motivi concreti o giuridici non si possono trasformare facilmente in SE verrebbero discriminate. **L'idea dell'azione pilota ha tuttavia parecchi indiscutibili vantaggi**. Se le questioni da risolvere sono le stesse per una SE e per una qualsiasi altra società, in particolare per quanto concerne i necessari **meccanismi di ripartizione**, è ovvio che i problemi di transizione dovrebbero essere più facilmente risolvibili nel quadro di un nuova figura

L'idea rimane comunque interessante.

giuridica che, per molti versi, dovrà cominciare da zero. Inoltre, il fatto di non dover risolvere il **problema del consolidamento** potrebbe costituire un grande vantaggio nel contesto dell'azione pilota³⁵.

I servizi della Commissione stanno esaminando i rischi di discriminazione sotto diverse angolazioni.

I problemi potenziali relativi alle **questioni della concorrenza e della discriminazione** potrebbero **far decollare o compromettere** l'azione pilota sulle SE. Tuttavia, il problema di sapere se tali situazioni esistono nella realtà e se, in caso affermativo, ciò solleva problemi giuridici, **resta un problema aperto**. Anche in questo caso, le opinioni che emergono dai dibattiti e dalla letteratura fiscale variano notevolmente. Per questo motivo, la Commissione ha affidato ad uno studio di **consulenti legali esterni** il compito di fornire un **parere** su tali questioni e su tutte le implicazioni rilevanti³⁶. In particolare, è importante stabilire in quale misura un **regime** facoltativo possa evitare tali problemi. Il risultato di tale consultazione è previsto per i primi mesi del 2004.

L'azione pilota e l'opzione di una base imponibile comune non sarebbero accessibili ad una SE da subito ...

La Commissione è sempre convinta che **l'idea** di un'azione pilota adeguatamente programmata che dovrebbe fornire alle società con statuto di società europea una base imponibile comune e consolidata a livello UE **merita di essere studiata ulteriormente**. I progressi in tal senso dipenderanno da una parte dai progressi tecnici registrati in altri settori (in particolare, l'elaborazione delle norme relative alla base imponibile e possibilmente di un meccanismo di ripartizione) e, dall'altra, dalla valutazione definitiva della Commissione in merito alla questione della discriminazione. Ciò significa che sarà in effetti impossibile disporre di norme complete e in vigore in materia di base imponibile UE prima dell'entrata in vigore dello status di società europea, previsto per l'8 ottobre 2004, e che le **decisioni in proposito devono essere rimandate al 2005**. Sarebbe pertanto prematuro cominciare in questa fase a valutare seriamente l'opportunità di una possibile azione pilota.

... ma l'idea sarà esplorata ...

... e la creazione delle società europee sarà facilitata dalla base imponibile UE.

Tuttavia, come confermato, le società europee saranno agevolate dal punto di vista fiscale, a condizione che il Consiglio si assuma le proprie responsabilità a livello decisionale, da una **serie di opportune modifiche tecniche dell'attuale corpus di norme UE in materia di tassazione delle società entro il 1° gennaio 2005**. Il ritardo nell'attuazione del 'grande progetto fiscale' non ostacolerà quindi né penalizzerà indebitamente la nuova entità giuridica.

5. CONCLUSIONI E PRIORITÀ PER I PROSSIMI ANNI

Complessiva

Nella valutazione complessiva della sua strategia, la Commissione conclude che la sua **strategia in due tempi relativa alla tassazione delle società** rimane, dopo due anni, **l'approccio migliore** agli attuali problemi

³⁵ Una SE potrebbe operare come entità singola in tutta l'UE senza necessità che le filiali presentino conti diversi ai fini del consolidamento.

³⁶ E' appena il caso di far notare che lo studio non porterà alcun pregiudizio alla posizione o alla decisione che la Commissione dovrà prendere in questo settore, in particolare per quel che riguarda la compatibilità d'un futuro regime fiscale della SE con i principi del Trattato.

mente, la valutazione della strategia in due tempi relativa alla tassazione delle società da parte della Commissione è positiva ...

ma la sua riuscita dipende dalla volontà di tutte le parti interessate di dare un contributo costruttivo.

fiscali del mercato unico e che la Commissione ha elaborato le azioni e le iniziative che aveva promesso. Le **misure progettate sono state avviate** e i loro progressi dipendono ora in larga misura dalle altre istituzioni UE e in particolare dal Consiglio. Nel 2004 saranno discusse le questioni rimanenti, in particolare le iniziative relative ai trattati sulla doppia tassazione e la compensazione transfrontaliera delle perdite. La Commissione presterà inoltre sempre maggiore attenzione agli sviluppi degli avvenimenti presso la Corte di giustizia, rafforzando le iniziative politiche in tale contesto.

I lavori a lungo termine sugli **approcci 'globali'** sono naturalmente progrediti a ritmo più lento a causa, in parte, della riluttanza degli Stati membri, comprensibilmente cauti rispetto a tali programmi ambiziosi e a lungo termine. Le difficoltà tecniche poste da alcuni dei concetti proposti dagli ambienti accademici e/o dalle organizzazioni di rappresentanza delle imprese nel 2001 non sono ancora state risolte. La Commissione è sempre convinta del fatto che non ci saranno svolte significative in un futuro immediato, ma sono ora possibili i **progressi settoriali** (per esempio, l'**azione pilota** "tassazione secondo le norme del paese di residenza" relative alle PMI) che potranno permettere miglioramenti tecnici e l'acquisizione di esperienza. I **lavori tecnici relativi all'obiettivo a lungo termine** della base imponibile comune consolidata **continueranno** e, in funzione del livello del sostegno politico, **potrebbero anche accelerare**. A tale proposito, l'elaborazione di meccanismi di **'cooperazione rafforzata'**³⁷ all'interno di un sottogruppo di Stati membri potrebbe facilitare ulteriori progressi. Quando le proposte saranno maggiormente elaborate potrà verificarsi il caso che, qualora l'accordo tra i 25 Stati membri non sia possibile, la 'cooperazione rafforzata' si riveli utile ai fini dell'attuazione delle misure.

In tale prospettiva e tenuto conto dell'importanza economica della riforma della fiscalità delle imprese a livello di Unione europea ai fini del miglioramento del mercato unico dell'Unione europea nel suo insieme e della promozione della crescita economica e della creazione di posti di lavoro, la Commissione rinnova il proprio impegno a favore dell'analisi tecnica delle proposte e del dibattito politico costruttivo. Entrambi gli elementi sono fondamentali per ottenere dei progressi soddisfacenti.

³⁷ Articoli da 43 a 45 del trattato UE (trattato di Nizza) e I-43 da III-322 a III-329 del progetto di trattato che istituisce una costituzione per l'Europa.