



COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE

Bruxelles, 23.12.2005
COM(2005) 702 definitivo

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

**Lotta contro gli ostacoli connessi alla tassazione delle società incontrati dalle piccole e
medie imprese nel mercato interno – Descrizione di un eventuale regime pilota basato
sul criterio della tassazione dello Stato di residenza**

{SEC(2005)1785}

INDICE

1.	Introduzione	3
1.1.	Scopo della comunicazione.....	3
1.2.	Precedenti iniziative della Commissione volte a migliorare la situazione fiscale delle PMI.....	4
2.	Necessità di migliorare la situazione fiscale delle piccole e medie imprese nel mercato interno.....	4
2.1.	Ostacoli connessi alla tassazione delle società nel mercato interno e loro importanza per le PMI.....	4
2.2.	Conclusioni e necessità di iniziative a livello dell'UE	7
3.	Tassazione dello Stato di residenza: un approccio promettente contro gli ostacoli connessi alla tassazione delle società incontrati dalle PMI.....	9
3.1.	Approccio di base e opportunità del regime per le PMI	9
3.2.	Sviluppo dell'idea fino ad oggi.....	10
4.	Conclusioni e prospettive.....	12
	ALLEGATO.....	13
	Descrizione di un eventuale regime pilota di tassazione secondo le norme dello stato di residenza per le piccole e medie imprese.....	13

1. INTRODUZIONE

1.1. Scopo della comunicazione

La realizzazione degli obiettivi di Lisbona richiede iniziative in campo fiscale.

La comunicazione della Commissione al Consiglio europeo di primavera COM(2005) 24 e in particolare il documento SEC(2005) 192 (Piano d'azione di Lisbona) che la accompagna hanno dato nuovo impulso al perseguimento degli obiettivi di Lisbona, anche nel campo della fiscalità. In tale contesto, le conclusioni della presidenza del Consiglio europeo del 23 marzo 2005 richiamano più volte l'importanza del ruolo delle piccole e medie imprese (PMI) e sollecitano interventi di ampia portata a loro favore¹.

Tale esigenza riguarda in modo particolare le piccole e medie imprese.

Il problema di fondo consiste nel fatto che le PMI, pur svolgendo un ruolo preponderante nello sviluppo economico dell'Unione europea, partecipano al mercato interno in misura considerevolmente inferiore rispetto alle imprese più grandi, in parte proprio per ragioni di carattere fiscale. Tale situazione è causa di inefficienze economiche e quindi di una diminuzione delle potenzialità di crescita economica e occupazionale, con effetti negativi per la realizzazione della nuova agenda di Lisbona. Pertanto, nel programma pluriennale a favore dell'impresa e dell'imprenditorialità, in particolare per le piccole e medie imprese (PMI) (2001-2005)², e nel piano d'azione della Commissione "Un'agenda europea per l'imprenditorialità"³ si propongono misure intese ad incoraggiare l'espansione transfrontaliera delle PMI. Inoltre, la recente comunicazione della Commissione relativa al contributo delle politiche fiscali e doganali alla strategia di Lisbona e la comunicazione relativa ad una politica moderna a favore delle PMI per la crescita e l'occupazione⁴ richiamano la necessità di un appropriato contesto fiscale per le PMI e menzionano l'iniziativa della tassazione dello Stato di residenza.

La soluzione della "tassazione dello Stato di residenza" è una possibilità che vale la pena esplorare.

La presente comunicazione è intesa, in primo luogo, ad esporre i particolari problemi connessi alla tassazione delle società incontrati dalle PMI operanti in più Stati membri e ad esaminare in che modo tali problemi compromettano il funzionamento del mercato interno; in secondo luogo, a presentare, in base ai lavori di questi ultimi anni e all'attuale strategia della Commissione in materia di tassazione delle società, un'eventuale soluzione attuabile, fondata sull'approccio della "tassazione dello Stato di residenza". La Commissione ritiene che una verifica di tale concetto mediante l'applicazione di un regime pilota sperimentale da parte degli Stati membri e delle società interessati potrebbe essere utile. Come risulta dall'acclusa valutazione dell'impatto, il vantaggio economico generale che ne potrebbe derivare per il mercato

¹ Conclusioni della presidenza del Consiglio europeo di Bruxelles del 22-23 marzo 2005, ad es. punto 25.

² Decisione 2000/819/CE del Consiglio del 20 dicembre 2000.

³ COM(2004) 70 dell'11.2.2004.

⁴ COM(2005) 532 del 25.10.2005 e COM(2005) 551 del 10.11.2005.

interno è considerevole.

1.2. Precedenti iniziative della Commissione volte a migliorare la situazione fiscale delle PMI

Le precedenti iniziative della Commissione riguardavano essenzialmente la trasmissione delle imprese ...

Finora la Commissione ha cercato di migliorare la situazione fiscale delle PMI concentrando la sua attenzione sui problemi transfrontalieri connessi a imposte diverse dall'imposta sulle società. In particolare, la trasmissione delle PMI, che sono sovente imprese a carattere familiare, comporta vari problemi di natura fiscale spesso più difficili e onerosi che per le grandi società quotate in borsa. Un esempio significativo al riguardo è costituito dalle imposte sulle donazioni e sulle successioni, con la loro incidenza in termini di cassa. La Commissione si è soffermata più volte su tali questioni, e ha presentato varie raccomandazioni sui problemi di natura fiscale connessi alla trasmissione delle piccole e medie imprese⁵ e una comunicazione sul miglioramento generale del contesto fiscale per le piccole e medie imprese⁶. La maggior parte delle raccomandazioni riguarda problemi fiscali relativi allo status giuridico delle imprese individuali e delle società di persone, in particolare la successione nelle PMI.

... e le iniziative attuali si concentrano per ora sull'imposta sul valore aggiunto.

Inoltre, si stanno attualmente predisponendo diverse misure per far fronte ai particolari problemi delle PMI nel campo dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare, l'iniziativa della Commissione relativa al concetto dello "sportello unico" renderà molto più facile per le PMI espandere la propria attività nel mercato interno, in quanto consentirà loro di assolvere gli obblighi IVA presso un unico punto di registrazione. Pertanto, per le PMI, la tassazione delle società rimane uno dei principali problemi fiscali del mercato interno, che finora non è stato adeguatamente affrontato a livello dell'UE. Al riguardo va considerato che la realizzazione di progressi in questo campo e misure fiscali favorevoli alle PMI in altri avrebbero effetti reciprocamente positivi.

2. NECESSITÀ DI MIGLIORARE LA SITUAZIONE FISCALE DELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE NEL MERCATO INTERNO

2.1. Ostacoli connessi alla tassazione delle società nel mercato interno e loro importanza per le PMI

Le società Da recenti analisi e ricerche effettuate dai servizi della Commissione⁷,

⁵ Raccomandazione della Commissione del 25 maggio 1994 riguardante la tassazione delle piccole e medie imprese, GU L 177, pp. 1-19; raccomandazione della Commissione del 7 dicembre 1994 sulla successione nelle piccole e medie imprese, GU L 385, pp. 14-17; comunicazione relativa alla raccomandazione della Commissione del 7 dicembre 1994 sulla successione nelle piccole e medie imprese, GU C 400, pp. 1-9.

⁶ Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sul miglioramento del contesto fiscale per le piccole e medie imprese, COM(94) 206, GU C 187, pp. 5-10.

⁷ Documento di lavoro dei servizi della Commissione "Company Taxation in the Internal Market" [SEC(2001) 1681].

devono far fronte nel mercato interno a numerosi ostacoli fiscali di vario genere

successivamente confermate da istituti di ricerca indipendenti⁸, emerge che nell'ambito dell'UE le attività economiche transfrontaliere delle imprese sono fortemente intralciate da numerosi ostacoli fiscali di vario genere. Questi riguardano, in sintesi, le carenze esistenti nella vigente normativa fiscale comunitaria e nella sua attuazione in alcuni Stati membri, la generale assenza di sistemi di compensazione transfrontaliera delle perdite delle controllate, problemi fiscali nelle operazioni di ristrutturazione transfrontaliera, l'applicazione delle convenzioni contro la doppia imposizione e le questioni relative ai prezzi di trasferimento. I problemi che ne derivano, in particolare oneri fiscali più elevati o supplementari, doppia imposizione (economica) e alti costi di conformità, finiscono per scoraggiare l'attività economica transfrontaliera nell'ambito del mercato interno.

... l'importanza relativa dei quali aumenta continuamente.

Dati i progressi compiuti in molti altri settori d'intervento nei quali sono state prese misure di armonizzazione o di riconoscimento reciproco, l'importanza relativa di tali ostacoli fiscali negli ultimi anni è aumentata e costituisce ora uno dei problemi che maggiormente ostacolano il completamento del mercato interno e la realizzazione delle sue potenzialità economiche. La Commissione si sta quindi adoperando per l'attuazione di una "duplice strategia" che comprende sia misure a breve termine intese a rimuovere specifici ostacoli all'attività economica transfrontaliera nel mercato interno sia soluzioni generali a lungo termine⁹. In molti settori tale strategia ha già ottenuto progressi concreti. Passi in avanti soddisfacenti si registrano anche nei lavori tecnici in corso su una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, che dovrebbe fornire, a medio termine, una "soluzione" sistematica per i problemi connessi a tale imposta ai quali devono far fronte nel mercato interno (per lo più) le grandi società¹⁰. Finora però non è stato proposto alcun rimedio sistematico per gli specifici problemi connessi alla tassazione delle società incontrati dalle PMI operanti in più Stati membri.

Tali ostacoli si ripercuotono in modo particolarmente negativo sulle piccole e medie

Tale rimedio tuttavia è necessario. Nella sopracitata analisi dei servizi della Commissione, è stata rivolta una particolare attenzione anche alla specifica situazione delle PMI¹¹. È emerso che, in generale, gli ostacoli fiscali che intralciano l'attività economica transfrontaliera sono identici per le PMI e per le società di maggiori dimensioni. Tuttavia, molti di tali ostacoli hanno un impatto maggiore sulle PMI in quanto queste ultime, per il semplice fatto di essere più piccole, dispongono di risorse

⁸ V., ad esempio, Centre for European Policy Studies, "EU Corporate Tax Reform", Report November 2001, e "An EU Company without an EU Tax? A Corporate Tax Action Plan for Advancing the Lisbon Process", Report April 2002, entrambi contenenti ulteriori riferimenti.

⁹ Per informazioni particolareggiate v. le comunicazioni della Commissione "Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali - Strategia per l'introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione UE delle società" [COM(2001) 582] e "Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società - risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere" [COM(2003) 726].

¹⁰ Informazioni particolareggiate su tali lavori sono disponibili sul seguente sito web: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

¹¹ Parte III, cap. 8, e parte IV, B, cap. 11, dello studio [SEC(2001) 1681].

imprese...

economiche e umane e di competenze fiscali più limitate. La dimensione ridotta di un'impresa limita quindi di per sé le possibilità di evitare determinati ostacoli fiscali. L'effetto negativo degli ostacoli fiscali sulla partecipazione delle PMI al mercato interno è confermato anche da diverse inchieste. Ad esempio, le risposte date dai soggetti interessati ad un "questionario relativo all'imposta sulle società quale ostacolo all'espansione delle piccole e medie imprese nell'UE" pubblicate dai servizi della Commissione nel luglio 2004 hanno rivelato tra l'altro che circa un terzo delle PMI nell'UE considera la tassazione delle società un forte ostacolo all'espansione transfrontaliera¹².

*... in
particolare per
quanto riguarda
i costi di
conformità ...*

È stato inoltre chiaramente accertato che vi sono altri due fattori particolarmente importanti per le PMI¹³. In primo luogo, le PMI trovano particolari difficoltà nel sostenere i costi di conformità derivanti dalla necessità di rispettare fino a 25 sistemi di tassazione diversi. Tale constatazione è ampiamente confermata dai fiscalisti e dalle federazioni di categoria che rappresentano gli interessi delle PMI¹⁴. Secondo l'UEAPME (Unione europea dell'artigianato e delle piccole e medie imprese), i costi di conformità in campo fiscale che devono sostenere le piccole imprese sono fino a cento volte più elevati di quelli che devono sostenere le società di grandi dimensioni¹⁵. Questo fenomeno è anche comprovato da pertinenti dati scientifici e quantitativi. Oltre agli studi di carattere generale disponibili dai quali emerge che i costi di conformità diminuiscono quanto più grande è l'impresa e rappresentano un onere sproporzionatamente più elevato per le PMI che per le società più grandi¹⁶, se non addirittura proibitivo¹⁷, lo studio sulla fiscalità in Europa "European Tax Survey"¹⁸ realizzato dallo European Business Test Panel della Commissione ha confermato la gravosità per le PMI dei costi di conformità connessi agli obblighi fiscali. Secondo le stime dello studio, i costi di conformità connessi alla tassazione delle società

¹² Ulteriori informazioni sul questionario e sulle risposte fornite si possono trovare sulla pagina seguente: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm

¹³ Tali conclusioni della Commissione sono avvalorate anche dalle pubblicazioni pertinenti; v., ad esempio, Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) "Small Business Taxation: An Agenda for Growth", Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC, p. 2.

¹⁴ V., ad esempio, le risposte fornite alla consultazione indetta dalla Commissione nel 2003 e ad un questionario diffuso nel 2004 (c. 7), entrambi disponibili sul seguente sito web: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm Comunicato stampa dell'11 giugno 2004.

¹⁵ V., ad esempio, Cressy, R. (2000) "Tax, Assistance, Compliance & the Performance of the Smaller Business", A Research Report to the Federation of Small Businesses, e Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) "Small Business Taxation: An Agenda for Growth", Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC.

¹⁷ V. allegato 2 dello studio dei servizi della Commissione [SEC(2001) 1681] con ulteriori riferimenti.

¹⁸ Documento di lavoro dei servizi della Commissione SEC(2004) 1128. In particolare, dallo studio è emerso che i costi di conformità in rapporto al fatturato sono più elevati per le PMI che per le società di grandi dimensioni. Inoltre, è stato stabilito che le attività transfrontaliere comportano per le società un aumento dei costi di conformità. Sulla base dell'analisi econometrica effettuata è stato dimostrato che i costi di conformità sono più elevati per le società aventi almeno una controllata in un altro Stato membro che per quelle non aventi alcuna controllata in un altro Stato membro e che essi diventano più elevati con l'aumento del numero di controllate ubicate all'estero.

rapportati al fatturato dell'impresa sono cinque volte più elevati per le piccole imprese che per le grandi. Quindi, essendo le PMI più piccole, costi di conformità elevati assumono per loro particolare rilevanza e chiaramente ne frenano in molti casi l'espansione transfrontaliera.

...e i problemi di compensazione transfrontaliera delle perdite.

In secondo luogo, tra gli altri ostacoli fiscali più specifici per l'attività economica transfrontaliera nel mercato interno, la compensazione transfrontaliera delle perdite è stata identificata come il problema più importante per le piccole e medie imprese. Si registrano spesso delle perdite all'inizio di un'attività in un paese straniero, ossia quando l'attività è tipicamente ancora gestita nell'ambito di un'impresa di dimensioni limitate. Le imprese più grandi hanno in genere maggiori possibilità di avvalersi di strategie di programmazione delle imposte e quindi di ottenere un'effettiva compensazione delle perdite transfrontaliere. Le PMI solitamente non hanno tali possibilità di ottimizzazione. Inoltre, dato che il capitale iniziale delle piccole imprese è per lo più limitato, per tali imprese è particolarmente importante poter riportare le loro perdite.

Per le PMI gli effetti degli ostacoli fiscali transfrontalieri sono spesso rafforzati da norme favorevoli a livello interno.

In ambito nazionale la maggior parte degli Stati membri applica regimi fiscali speciali (incentivi o agevolazioni fiscali) per i lavoratori autonomi e le PMI¹⁹. Tali regimi, che in genere non tengono conto delle attività economiche transfrontaliere e delle relative questioni fiscali, riguardano essenzialmente la determinazione della base imponibile, sistemi forfettari e altri metodi semplificati di determinazione degli utili. Alcuni Stati membri concedono anche aliquote ridotte specifiche. La combinazione di questi due fattori – particolare peso degli ostacoli transfrontalieri per le PMI e attenuazione dei problemi fiscali a livello interno – può ulteriormente dissuadere le PMI dall'intraprendere attività transfrontaliere.

2.2. Conclusioni e necessità di iniziative a livello dell'UE

Gli ostacoli connessi alla tassazione delle società sono una delle ragioni della scarsa partecipazione delle PMI al mercato interno.

Dalle statistiche emerge che gli ostacoli connessi alla tassazione delle società e la loro interazione con altri fattori di natura fiscale e di altro genere sono tra le ragioni²⁰ del livello di partecipazione relativamente scarso delle PMI al mercato interno. In altre parole, le PMI spesso si astengono da attività e investimenti transfrontalieri in considerazione dei problemi fiscali o perché preferiscono operazioni esclusivamente interne, anche quando in termini strettamente economici queste sono meno redditizie. Quando intraprendono attività in altri Stati membri, le PMI devono sistematicamente far fronte a costi di conformità e oneri finanziari più elevati rispetto a quelli delle società più grandi e sono quindi più esposte al rischio di insuccesso (complessivo e/o del nuovo stabilimento creato all'estero).

¹⁹ Per un quadro generale e una valutazione della situazione v., ad esempio, OCSE, Direzione della Scienza, della Tecnologia e dell'Industria, Documento di lavoro STI 2002/9 "Taxation, PMI and Entrepreneurship" di Duanjie Chen, Frank C. Lee e Jack Mintz.

²⁰ Per informazioni più particolareggiate v. la valutazione dell'impatto figurante in allegato.

Gli ostacoli hanno implicazioni negative che vanno al di là del solo problema fiscale.

Oltre ad intralciare la partecipazione al mercato interno, gli ostacoli fiscali incontrati dalle PMI hanno anche altri effetti secondari negativi. Ad esempio, i problemi di compensazione delle perdite delle nuove società avviate in altri Stati membri hanno l'effetto non solo di scoraggiare la creazione di stabilimenti all'estero ma anche di limitare l'accesso dell'impresa al finanziamento in un momento essenziale del ciclo vitale di sviluppo di una società, frequentemente soggetto a limitazioni dell'offerta dovute alla riluttanza al rischio che condiziona la concessione di finanziamenti da parte delle banche e delle altre istituzioni finanziarie (in particolare nel caso di nuove società tecnologiche). Tale situazione ha un effetto negativo sulle condizioni più generali per la sopravvivenza e lo sviluppo o l'espansione transfrontaliera delle PMI.

Tale situazione compromette sotto vari aspetti la realizzazione degli obiettivi di Lisbona.

Data l'importanza generale delle PMI come soggetto trainante della crescita economica, la loro esitazione a partecipare al mercato interno e il loro scarso tasso di sopravvivenza non soltanto hanno un costo molto elevato per le singole imprese, ma hanno anche effetti negativi sull'economia in generale per quanto riguarda la produttività e la creazione di posti di lavoro necessaria per raggiungere e mantenere tassi di disoccupazione contenuti, o la creazione di gettito fiscale per finanziare i servizi pubblici. Questi due fattori sono entrambi essenziali per raggiungere l'obiettivo finale della coesione sociale enunciato nelle conclusioni del Consiglio di Lisbona.

È pertanto necessario ovviare agli ostacoli connessi alla tassazione delle società incontrati dalle PMI.

Per poter sfruttare appieno le potenzialità economiche del mercato interno e contribuire al raggiungimento di tassi di crescita e di occupazione più elevati sarà pertanto necessario incoraggiare e accrescere gli investimenti e l'espansione delle PMI negli altri Stati membri rimuovendo o almeno attenuando gli ostacoli connessi all'imposta sulle società ai quali esse devono far fronte. Questo è l'obiettivo politico fondamentale del regime pilota illustrato più avanti. L'obiettivo operativo è quello di eliminare le anomalie fiscali specificamente inerenti all'attività economica transfrontaliera delle quali risentono le PMI, in modo che tale attività possa essere intrapresa nel mercato interno a condizioni uguali, o almeno sostanzialmente simili, a quelle esistenti nei mercati nazionali.

Occorre evitare effetti secondari controproducenti.

Il perseguimento di tale obiettivo è soggetto a diversi condizionamenti. Qualsiasi misura presa per realizzarlo non deve allo stesso tempo comportare significative diminuzioni di gettito fiscale per gli Stati membri, creare nuove possibilità di frode o elusione fiscale su vasta scala e/o compromettere la capacità delle amministrazioni fiscali di controllare le PMI. Tali effetti inciderebbero negativamente sul conseguimento del vantaggio economico generale, originariamente perseguito con la misura. Nell'elaborazione di un possibile regime pilota questo è un aspetto che deve essere preso in considerazione.

3. TASSAZIONE DELLO STATO DI RESIDENZA: UN APPROCCIO PROMETTENTE CONTRO GLI OSTACOLI CONNESSI ALLA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ INCONTRATI DALLE PMI

3.1. Approccio di base e opportunità del regime per le PMI

L'approccio della "tassazione dello Stato di residenza" applica alla tassazione delle società il criterio del riconoscimento reciproco proprio del mercato interno.

Il concetto di "tassazione dello Stato di residenza" è basato sul criterio del reciproco riconoscimento volontario delle norme fiscali. Secondo tale concetto, gli utili di un gruppo di società operante in più Stati membri sono calcolati secondo le norme di un unico sistema di imposizione societaria, ossia il sistema dello Stato di residenza della società madre o sede centrale del gruppo ("società principale"). Pertanto una PMI che desiderasse costituire una controllata o una stabile organizzazione in un altro Stato membro potrebbe applicare *unicamente* le norme fiscali che già conosce. Ciascuno Stato membro partecipante continuerebbe a tassare, all'aliquota d'imposta sulle società da esso stesso stabilita, la quota di utili corrispondente alle attività commerciali dell'unità del gruppo ubicata nel suo territorio. Tale quota sarebbe determinata mediante una formula di ripartizione. Non verrebbe presa nessuna misura finalizzata all'armonizzazione delle norme. Pertanto l'approccio della tassazione dello Stato di residenza salvaguarda la capacità di ciascuno Stato membro di ottenere entrate mediante la tassazione delle società.

Tale approccio può ovviare ai principali problemi fiscali delle PMI ...

La Commissione ritiene che il concetto di tassazione dello Stato di residenza offra la possibilità di far fronte efficacemente ai problemi fiscali sopracitati incontrati dalle PMI soprattutto nella loro espansione transfrontaliera, in particolare riducendo i costi di conformità e risolvendo di per sé il problema della compensazione transfrontaliera delle perdite. Allo stesso tempo, tuttavia, alcune delle possibili implicazioni che la tassazione dello Stato di residenza potrebbe avere se applicata a tutte le società dell'UE inducono a chiedersi se tale concetto possa considerarsi l'approccio fiscale più adatto per il mercato interno. Potrebbe pertanto essere utile sperimentarlo nel quadro di un regime pilota aperto soltanto alle PMI e agli Stati membri interessati aventi una base imponibile analoga. In allegato figura una descrizione dettagliata del modo in cui si potrebbe procedere, ma ovviamente i particolari di un eventuale regime pilota devono essere stabiliti dagli Stati membri interessati in funzione dei rispettivi sistemi nazionali. La Commissione comunque è pronta a fornire loro il sostegno tecnico necessario, eventualmente anche attraverso il programma FISCALIS²¹.

...ed è pertanto opportuno verificarne la validità nel quadro di un

L'idea di fondo del regime pilota è di verificare i vantaggi pratici che il concetto della tassazione dello Stato di residenza può comportare per le PMI e i vantaggi economici più generali che ne possono derivare per l'UE, limitando nel contempo i costi amministrativi e i potenziali rischi in termini di gettito per gli Stati membri. Gli Stati membri potrebbero

²¹ Decisione n. 2235/2002/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 3 dicembre 2002, recante adozione di un programma comunitario inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno (Programma Fiscalis 2003-2007), GU L 341 del 17.12.2002, pag. 1-5.

regime pilota sperimentale.

quindi introdurre il regime pilota sulla base di appropriate modalità appositamente concordate tra loro. A seconda della situazione specifica, vi sono varie possibilità come, ad esempio, concludere un accordo bilaterale o, preferibilmente, multilaterale, integrare temporaneamente le convenzioni contro la doppia imposizione o multilaterali esistenti, oppure concludere una nuova convenzione multilaterale apposita. Opportuni suggerimenti sono forniti anche nel profilo di un possibile regime pilota figurante in allegato.

3.2. Sviluppo dell'idea fino ad oggi

La "tassazione dello Stato di residenza" è un concetto interamente definito che è stato gradualmente messo a punto nel corso di vari anni.

L'idea alla base del progetto di regime pilota qui esposta si è gradualmente sviluppata negli ultimi quattro anni, inizialmente nel quadro dei lavori sulla tassazione dello Stato di residenza di Malcolm Gammie e Sven-Olof Lodin²², poi con i lavori della Commissione su una nuova strategia in materia di tassazione delle società e attraverso le reazioni a tali lavori. Su tale base, la Commissione ha presentato idee specifiche per un avanzamento del progetto pilota e ha proposto una serie di punti chiave pratici per una sua valida messa a punto²³. Nel 2003 i servizi della Commissione hanno sottoposto questa idea ad una consultazione pubblica e le successive discussioni (sia formali che informali) con esperti della comunità imprenditoriale e del mondo accademico hanno portato ad un ulteriore miglioramento del progetto. Documenti di lavoro dettagliati, sintesi, relazioni e documenti ufficiali relativi a tutti questi lavori preparatori sono disponibili (ad esempio sul sito web della Commissione²⁴). La presente comunicazione completa tale lunga serie di lavori preparatori svolti sul piano tecnico e politico.

La sperimentazione a livello delle PMI è sostenuta dal PE, dal CESE ...

Il Parlamento europeo si è espresso a favore dell'idea della tassazione dello Stato di residenza e ha invitato la Commissione a portarla avanti²⁵; il Comitato economico e sociale europeo è favorevole ad un progetto pilota sulla "tassazione dello Stato di residenza" come soluzione per le attività transfrontaliere delle PMI da sperimentare su base bilaterale prima di essere poi esteso, in seguito ad una valutazione positiva, a tutta l'UE²⁶.

²² V. in particolare Gammie, M. and Lodin, S.-O., "Home State Taxation", IBFD Publications 2001.

²³ V., ad esempio, le comunicazioni [COM(2001)582] e [COM(2003)726] sopracitate. Occorre notare che, nella sua comunicazione del 1994 al Consiglio e al Parlamento europeo sul miglioramento del contesto fiscale per le piccole e medie imprese [COM(94)206 del 25/5/1994, GU C 187 del 9.7.1994] la Commissione aveva già espresso un orientamento affermando che le attività estere delle piccole e medie imprese avrebbero potuto, a determinate condizioni, essere tassate soltanto nello Stato membro di residenza dell'impresa, con una considerevole semplificazione sul piano amministrativo. Tuttavia, nella sua forma attuale, la tassazione dello Stato di residenza ha una portata più limitata. Essa non comporta la tassazione solo nello Stato di residenza, ma si limita a prevedere che la base imponibile venga calcolata soltanto secondo le norme di tale Stato.

²⁴ http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/home_state_sme.htm

²⁵ Relazione sulla comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale "La politica fiscale dell'Unione europea – Priorità per gli anni a venire (COM(2001) 260 – C5-0597/2001 – 2001/2248(COS)).

²⁶ Parere ECO/127.

... e dalle PMI.

La consultazione pubblica sull'idea di un progetto pilota relativo alla tassazione dello Stato di residenza per le piccole e medie imprese indetta dai servizi della Commissione nel 2003 e le risposte date ad un questionario distribuito nel 2004 hanno rivelato nell'ambito delle piccole e medie imprese dell'UE un atteggiamento favorevole all'approccio della tassazione dello Stato di residenza e un forte interesse a partecipare ad un eventuale regime pilota. Tuttavia, dato l'esiguo tasso di risposta al questionario, i risultati non si possono ritenere statisticamente significativi.

Gli Stati membri sono scettici.

Ovviamente, la Commissione ha anche consultato gli Stati membri sulle prospettive di tale regime pilota, in particolare nel 2004 nell'ambito di una riunione di un gruppo di lavoro e in occasione del Consiglio ECOFIN informale. Si deve ammettere che le consultazioni hanno rivelato un diffuso scetticismo. In tale contesto è stato essenzialmente obiettato alla Commissione, in primo luogo, che le affermazioni circa specifici ostacoli fiscali transfrontalieri per le PMI erano fuorvianti e, in secondo luogo, che un eventuale regime pilota quale quello suggerito avrebbe creato gravi problemi sul piano amministrativo e legale, compresi problemi di discriminazione²⁷. Tuttavia la Commissione ritiene che vi siano prove evidenti della necessità di migliorare la situazione fiscale delle PMI nel mercato interno e che i potenziali problemi amministrativi e giuridici possano essere affrontati e non vadano esagerati. Inoltre, visto che il regime sarebbe interamente facoltativo, è difficile trovare motivi razionali per impedire agli Stati membri che lo desiderino di concludere un accordo bilaterale o multilaterale al fine di sperimentare pragmaticamente un regime fiscale innovativo per le PMI.

Tuttavia, esiste un precedente concreto...

Inoltre, nonostante le loro riserve nei confronti della tassazione dello Stato di residenza, due Stati membri hanno recentemente adottato un protocollo relativo alla loro convenzione contro la doppia imposizione in virtù del quale, in alcune regioni di confine, è ammessa un'eccezione alle norme in materia di stabili organizzazioni. Nelle regioni interessate, gli stabilimenti di società dell'altro Stato membro non sono considerati ai fini fiscali come "stabili organizzazioni" anche se i criteri normalmente applicabili sono soddisfatti. Pertanto, in contrasto con le disposizioni normali, non si procede a nessuna tassazione nel territorio del paese in cui è ubicato lo stabilimento. Questo approccio differisce da quello della tassazione dello Stato di residenza principalmente per il fatto che è limitato ad un'area di confine strettamente definita e che i due Stati membri hanno convenuto che non è necessaria nessuna

²⁷ Benché lo studio indipendente "Study on analysis of potential competition and discrimination issues relating to a pilot project for an EU tax consolidation scheme for the European Company statute (Societas Europaea)" confermi anch'esso l'esistenza di tali problemi, vi sono diversi argomenti, giuridici e pratici, contro la presunta discriminazione addotta. Soprattutto, il regime non riduce sistematicamente l'onere fiscale delle società partecipanti; il vantaggio consiste nella riduzione dei costi di conformità. Inoltre, vi sono iniziative ampiamente comparabili basate sul principio del paese d'origine e sul riconoscimento reciproco, sia in campo fiscale che in altri settori del diritto pubblico, per le quali tale obiezione non viene sollevata.

ulteriore ripartizione della base imponibile tra di loro. Tuttavia, la logica propria di tale approccio – ossia il criterio del riconoscimento reciproco – è identica a quella del regime pilota, e la sua attuazione pratica attraverso il meccanismo della convenzione contro la doppia imposizione conferma che tali soluzioni sono perfettamente attuabili e possono essere introdotte in un periodo di tempo relativamente breve.

... e simulazioni effettuate con dati reali hanno confermato l'attuabilità pratica del regime.

Infine, l'approccio della tassazione dello Stato di residenza è stato anche oggetto di simulazioni effettuate usando dati reali riguardanti un gruppo svedese di società relativamente ampio, nell'ambito di un progetto condotto dalla Stockholm School of Economics. Non vi sono stati problemi tecnici ed è stato necessario effettuare soltanto alcuni adeguamenti ai conti delle società. È risultata una riduzione dell'imposta dovuta, che tuttavia dipendeva dalle migliori possibilità di compensazione delle perdite (effetto auspicato), il che vuol dire che le entrate negative saranno automaticamente recuperate. Lo sgravio di gruppo previsto dalla normativa nazionale svedese diventerebbe quindi applicabile alle società partecipanti al regime. Tuttavia, le deduzioni relative alle controllate ubicate in un altro Stato membro sarebbero compensate nei successivi anni di attivo. Pertanto a lungo termine non vi sarebbero riduzioni dell'imposta dovuta.

4. CONCLUSIONI E PROSPETTIVE

Alla luce dell'agenda aggiornata di Lisbona e in considerazione dell'importanza economica che una riforma della tassazione societaria nell'UE riveste per il miglioramento del mercato interno in generale e per la promozione della crescita economica e della creazione di posti di lavoro, una specifica azione a favore della partecipazione delle PMI al mercato interno è più necessaria che mai. La tassazione delle società merita una particolare attenzione a tale proposito.

Le ragioni economiche per verificare un nuovo approccio in materia di tassazione delle PMI nel mercato interno sono convincenti.

La Commissione ritiene che il concetto della tassazione dello Stato di residenza fornisca uno strumento realistico ed efficace per affrontare gli specifici problemi fiscali delle PMI nel mercato interno, in particolare i problemi relativi agli elevati costi di conformità. Forse la tassazione dello Stato di residenza non offre, come invece fa la base imponibile consolidata comune delle società (CCCTB), una sistematica "soluzione fiscale" a lungo termine per il mercato interno; non si deve tuttavia rinunciare ai vantaggi che ne possono derivare per le PMI e di conseguenza per l'economia dell'UE in generale, tanto più che ci vorranno sicuramente diversi anni prima che la CCCTB venga attuata. Inoltre, nel caso che la base imponibile consolidata comune fosse soltanto facoltativa, sarebbe più interessante per le grandi società che per le PMI. Il presente approccio potrebbe quindi essere utilmente esplorato in tempi relativamente brevi e in modo lineare dagli Stati membri e dalle imprese interessati, nel quadro di un regime pilota sperimentale. L'acclusa descrizione di un possibile regime pilota presenta in modo relativamente dettagliato i pertinenti aspetti tecnici e

giuridici.

Nel preparare un progetto pilota secondo le linee tracciate nella presente comunicazione gli Stati membri interessati sono invitati a coinvolgere sin dall'inizio i servizi della Commissione e ad informarli di qualsiasi iniziativa sul piano legislativo o regolamentare, tra l'altro per garantirne la compatibilità con il diritto comunitario, in particolare in materia di concorrenza.

Si spera che gli Stati membri esaminino la possibilità e gli aspetti pratici di un regime pilota con spirito costruttivo.

La Commissione è consapevole del fatto che la maggior parte degli Stati membri attualmente nutre un certo scetticismo nei confronti di questa idea. Essa tuttavia ritiene che le preoccupazioni su cui poggia tale posizione critica possano essere efficacemente sormontate. Inoltre, con ogni probabilità, soltanto gli Stati membri con una base imponibile sostanzialmente analoga aderirebbero al regime. In fondo, l'approccio suggerito non costituisce altro che un'iniziativa pragmatica e di portata limitata intesa a stimolare il potenziale di crescita delle PMI e non dovrebbe pertanto essere ostacolata da considerazioni puramente amministrative.

Si spera che gli Stati membri esaminino la possibilità di applicare alle PMI un regime pilota basato sul criterio della tassazione dello Stato di residenza, nonché le modalità particolareggiate figuranti in allegato, con spirito aperto e costruttivo. La Commissione è pronta a fornire sostegno e consiglio per i relativi progetti a tutti gli Stati membri interessati.

ALLEGATO

DESCRIZIONE DI UN EVENTUALE REGIME PILOTA BASATO SULLA TASSAZIONE DELLO STATO DI RESIDENZA PER LE PICCOLE E MEDIE IMPRESE

Introduzione

1. Il concetto di base e l'obiettivo fondamentale del regime pilota basato sulla tassazione dello Stato di residenza sono molto semplici: ovviare agli ostacoli di carattere fiscale incontrati dalle piccole e medie imprese (PMI) quando operano in altri Stati membri dell'UE oltre che nel proprio, dando a tali imprese la possibilità di applicare per alcuni aspetti le norme in materia di tassazione societaria vigenti nel loro Stato di residenza, che esse quindi conoscono. Secondo tale approccio una PMI potrebbe calcolare l'utile imponibile complessivo della società madre e di tutte le sue controllate e stabili organizzazioni ammissibili ubicate negli altri Stati membri partecipanti applicando le norme in materia di base imponibile vigenti nel suo Stato di residenza. La base imponibile così determinata sarebbe poi ripartita tra gli Stati membri interessati secondo la rispettiva quota nella massa salariale e/o nel fatturato totale. Ciascuno Stato membro applicherebbe poi la propria aliquota d'imposta nazionale.
2. Il presente documento illustra gli aspetti tecnici inerenti all'attuazione di tale concetto sotto forma di regime pilota sperimentale per le PMI interessate. Esso è inteso a fornire agli Stati membri interessati una base più dettagliata possibile per poter elaborare gli aspetti pratici e il contenuto giuridico di un concreto regime pilota bilaterale o multilaterale e ad indicare soluzioni pratiche per i problemi che potrebbero sorgere. La descrizione che segue non intende coprire tutte le possibili situazioni e questioni potenzialmente complesse attinenti al regime pilota. Tuttavia, l'applicazione pratica del regime dovrebbe risultare facile e semplice per la stragrande maggioranza delle PMI partecipanti.
3. Il presente "modello" ovviamente non può sostituire un accordo reale definito in funzione delle precise caratteristiche della normativa fiscale e di altre pertinenti condizioni generali vigenti negli Stati membri partecipanti. I servizi della Commissione sono tuttavia pronti a fornire ulteriore sostegno e consulenza per la preparazione pratica del regime pilota agli Stati membri interessati che lo desiderino. Il sostegno della Commissione potrebbe ad esempio essere fornito anche sotto forma di seminari e gruppi di progetto comuni nel quadro di FISCALIS.
4. Nella misura in cui un eventuale regime pilota fa riferimento alle norme e prassi fiscali vigenti a livello nazionale naturalmente non implica alcuna valutazione circa la compatibilità delle singole norme con il trattato UE. L'applicazione di tali norme nel contesto del regime pilota non influirebbe in alcun caso e in alcun modo su eventuali posizioni o decisioni che la Commissione o qualsiasi altra istituzione dovesse adottare al riguardo.

Approccio di base e procedure

Definizioni

5. L'approccio fondamentale della "tassazione dello Stato di residenza" è basato sul concetto del reciproco riconoscimento volontario delle norme fiscali. Il reddito imponibile del "gruppo dello Stato di residenza" viene calcolato secondo le norme di un solo sistema di imposizione societaria, ossia il sistema dello Stato di residenza della società principale. Ciascuno Stato membro partecipante continua a tassare, applicando la propria aliquota d'imposta sulle società, la quota di utili corrispondente alle attività commerciali del gruppo nel suo territorio. Tale quota viene determinata mediante una formula di ripartizione. Ai fini del regime pilota, tutti i pertinenti concetti e termini nuovi, ossia quelli che non corrispondono alla normale prassi della fiscalità internazionale, devono essere accuratamente definiti. In tale contesto si intende per
- "Stato di residenza", il paese in cui è fiscalmente residente la società madre diretta o indiretta o, secondo il caso, la società (sede centrale) cui appartiene la stabile organizzazione;
 - "Stato ospitante", il paese in cui è fiscalmente residente la controllata o, secondo il caso, in cui è ubicata la stabile organizzazione;
 - "gruppo dello Stato di residenza", il gruppo di società, o, secondo il caso, la società con stabili organizzazioni, partecipante al regime pilota;
 - "società principale", la società (società madre o sede centrale) che è a capo del gruppo dello Stato di residenza, che risiede nello Stato di residenza e che ha la responsabilità ultima del funzionamento del regime pilota.
6. Non occorre una definizione apposita delle PMI. Al contrario, sembra opportuno usare la definizione generale delle PMI vigente nell'UE, stabilita nella raccomandazione 2003/361/CE della Commissione²⁸, in quanto è una definizione comune e ben nota in tutti gli Stati membri. Essa distingue tra
- medie imprese [effettivi < 250 e fatturato ≤ 50 milioni di euro e/o totale di bilancio annuo ≤ 43 milioni di euro]
 - piccole imprese [effettivi < 50 e fatturato ≤ 10 milioni di euro e/o totale di bilancio annuo ≤ 10 milioni di euro]
 - microimprese [effettivi < 10 e fatturato ≤ 2 milioni di euro e/o totale di bilancio annuo ≤ 2 milioni di euro].

Per evitare ogni ambiguità, ai fini del regime pilota questa definizione dovrebbe essere vincolante. Ciò riguarda anche in particolare la definizione dei termini usati per definire le PMI e i tipi di imprese considerati per calcolare l'organico e gli importi finanziari.

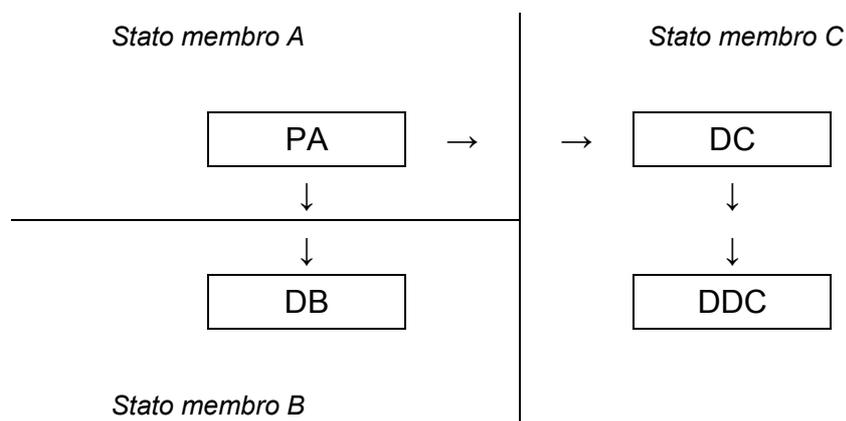
²⁸ Raccomandazione della Commissione del 6 maggio 2003 relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese (2003/361/CE), GU L 124 del 20.5.2003, pag. 36-41.

7. Il seguente diagramma illustra il funzionamento di base del regime in esame e definisce i pertinenti termini tecnici utilizzati in seguito nel presente documento.

Situazione considerata

Un gruppo di società ha la seguente struttura:

- società madre PA, ubicata nello Stato membro A
- controllata DB, ubicata nello Stato membro B
- controllata DC, ubicata nello Stato membro C
- subcontrollata DDC, ubicata nello Stato membro C



Definizioni dei termini:

- la società PA è la società principale
- le società PA, DB, DC e DDC possono formare un "gruppo dello Stato di residenza"
- lo Stato membro A è lo "Stato di residenza"
- lo Stato membro B è lo "Stato ospitante" per DB
- lo Stato membro C è lo "Stato ospitante" per DC e DDC
- gli Stati membri A, B e C formalizzano la loro cooperazione nel regime pilota mediante appropriati strumenti giuridici, ad es. una "convenzione relativa allo Stato di residenza" o un "accordo relativo allo Stato di residenza" su base multilaterale

Funzionamento del regime:

- PA determina il reddito imponibile di PA, DB, DC e DDC conformemente alla normativa fiscale dello Stato membro A
- la base imponibile così determinata viene ripartita tra gli Stati membri A, B e C, ad es. in funzione della parte di massa salariale e/o di fatturato corrispondente a ciascuna giurisdizione
- PA presenta una denuncia dei redditi di gruppo/complessiva nello Stato membro A e paga l'imposta (sulla sua quota)
- DB calcola e assolve il suo debito d'imposta nello Stato membro B
- DC e DDC calcolano e assolvono il loro debito d'imposta nello Stato membro C

Imprese ammissibili

8. Sembra decisamente opportuno applicare il regime pilota soltanto alle piccole e medie imprese soggette all'imposta sul reddito delle società. Inoltre, in linea di principio, il regime dovrebbe essere aperto a *tutte* le piccole e medie imprese rispondenti a tale requisito. Tuttavia, al fine, da un lato, di indirizzare più efficacemente l'applicazione del regime pilota verso la prima espansione transfrontaliera di imprese aventi dimensioni ancora troppo limitate per poter sostenere i costi supplementari causati dall'applicazione delle norme fiscali di un

altro Stato membro a loro poco note e, dall'altro, di limitare rigorosamente i costi e i rischi potenziali per le amministrazioni fiscali, gli Stati membri potrebbero, qualora lo volessero, ammettere al regime pilota soltanto le piccole imprese quali definite nella raccomandazione 2003/361/CE della Commissione. Restringere ulteriormente il regime pilota alle sole microimprese metterebbe in questione gli obiettivi economici del regime pilota e non rappresenta pertanto un'opzione valida.

9. La definizione figurante nella raccomandazione 2003/361/CE della Commissione contiene anche norme per la classificazione delle imprese come "autonome", "associate" e "collegate" e spiega come questi diversi tipi di imprese sono considerati nella determinazione dei dati necessari per il calcolo degli effettivi e degli importi finanziari stabiliti. Sembra ragionevole che si applichino tali norme per determinare se una società possieda i requisiti della piccola e media impresa e sia quindi ammissibile, sotto tale aspetto, al regime pilota. Sarebbe inoltre opportuno utilizzare dette norme per definire il gruppo dello Stato di residenza²⁹.
10. Data la portata ridotta del regime pilota, è improbabile che PMI con sede centrale in paesi terzi desiderino partecipare al regime per le attività da esse svolte a livello dell'UE in un gruppo UE, in quanto ciò comporterebbe l'attribuzione ad una controllata della funzione di società madre/sede centrale nei confronti di subcontrollate. Sembra ugualmente improbabile che PMI con proprietà indiretta attraverso paesi terzi (società madre in uno Stato membro con una controllata in un paese terzo la quale abbia a sua volta una (sub)controllata in un altro Stato membro), possano essere ammesse al regime pilota. Mentre non è necessario escludere sistematicamente il primo tipo di società dall'accesso al regime pilota se esse soddisfano i requisiti di base fissati nel relativo accordo, e in particolare se rispondono alla definizione di piccola e media impresa, vi sono validi motivi per ritenere che ai fini del regime pilota la seconda situazione sarebbe troppo complicata da gestire. I servizi della Commissione pertanto ritengono che in caso di proprietà indiretta attraverso paesi terzi o Stati membri non partecipanti un gruppo di società non dovrebbe essere ammesso a partecipare al regime pilota.
11. Gli Stati membri possono escludere dal regime pilota le società di persone, gli imprenditori in proprio e le aziende individuali che operano a livello internazionale o altre entità fiscalmente trasparenti o ibride, anche se rientrano in parte nella definizione di piccole e medie imprese. La loro inclusione complicherebbe notevolmente il regime pilota e non offrirebbe nessuna prospettiva di vantaggi economici significativi. A tal fine la valutazione, ad esempio, di un'entità come "ibrida" (ossia entità considerata fiscalmente trasparente da uno Stato e opaca da un altro) può ovviamente essere effettuata soltanto dagli Stati membri partecipanti al regime pilota e non da uno Stato membro nel quale non risieda nessuna delle entità del "gruppo dello Stato di residenza".
12. Le complicazioni e i problemi tecnici supplementari che potrebbero sorgere si possono illustrare come segue. Diversamente che per le società registrate, l'inclusione nel regime di società di persone operanti a livello internazionale e di altre entità fiscalmente trasparenti o ibride potrebbe, ad esempio, dar luogo a divergenze

²⁹ V. "The new SME definition - user's guide and model declaration", disponibile all'indirizzo http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide.pdf

di opinione circa la corretta applicazione delle convenzioni esistenti in materia di doppia imposizione, specialmente se i soci sono residenti in Stati membri diversi da quello in cui è ubicata la società. Un esempio di questo tipo di problema è costituito dalla situazione in cui l'interesse su un prestito concesso da un socio alla società di persone è considerato come normale interesse da uno Stato membro e come forma di distribuzione occulta di utili da un altro. Effettivamente per alcuni aspetti il regime si estenderebbe così all'imposizione sul reddito delle persone fisiche. Si potrebbe pertanto prevedere che, qualora gli Stati membri desiderassero includere le società di persone, queste fossero ammesse al regime soltanto in casi eccezionali, previo esame effettuato caso per caso dalle amministrazioni fiscali degli Stati membri interessati. In ogni modo, dovrebbero essere autorizzate a chiedere di partecipare al regime soltanto le società di persone che esercitano attività commerciali con un reddito d'impresa.

Determinazione dello Stato di residenza e del gruppo dello Stato di residenza

13. Per "Stato di residenza" di un gruppo di PMI partecipante si intende il paese in cui è fiscalmente residente la società principale. Secondo i criteri sequenziali generalmente accettati, in caso di dubbio o di doppia residenza si tratta del paese nel quale si trova la sede della direzione effettiva (o dell'amministrazione e del controllo centrali) della società principale e nel quale tale società è soggetta all'imposta sulle società prima di partecipare al regime pilota. Qualora vi siano problemi nell'applicazione di questi criteri ai fini del regime pilota, le amministrazioni fiscali degli Stati membri nei quali il gruppo opera devono giungere ad un accordo sullo Stato di residenza; in caso contrario, la società non può partecipare al regime pilota.
14. Le norme in materia di base imponibile delle società vigenti nello Stato di residenza si applicano quindi alla società principale partecipante e alle sue controllate e/o stabili organizzazioni ubicate negli Stati membri partecipanti. L'inclusione o meno di dette attività della società partecipante nel "gruppo dello Stato di residenza" ai fini del regime pilota dipende dalle norme interne dello Stato di residenza in materia di tassazione dei gruppi e dalle condizioni ivi stabilite. Sembra estremamente difficile, se non addirittura impossibile, applicare nel contesto del regime pilota sistemi di consolidamento su base mondiale.
15. In nessun caso dovrebbe essere consentito ad una società (madre o controllata) di far parte di due diversi "gruppi dello Stato di residenza". Pertanto, nel loro accordo bilaterale o multilaterale gli Stati membri dovrebbero fissare un requisito di partecipazione maggioritaria generalmente applicabile. Ai fini del regime pilota, questa soglia supplementare completerebbe e sostituirebbe le soglie nazionali esistenti qualora fossero inferiori.

Imposte interessate

16. Il regime dovrebbe ragionevolmente applicarsi soltanto all'imposta sulle società. Imposte diverse da questa, in particolare imposta sul valore aggiunto, accise, imposta patrimoniale, imposta di successione, imposta fondiaria e imposta sul passaggio di proprietà di terreni, non dovrebbero rientrare nel campo d'applicazione del regime. Tuttavia, qualora lo desiderassero, gli Stati membri potrebbero continuare ad applicare maggiorazioni nazionali o locali collegate agli utili all'imposta sulle società quale determinata secondo le condizioni del regime pilota (ossia sulla loro quota

della base imponibile complessiva). Altre imposte locali o regionali non collegate agli utili potrebbero continuare ad essere riscosse conformemente alle norme di ciascuno degli Stati membri interessati.

17. Il regime pilota non dovrebbe indirettamente influire sulla riscossione delle imposte diverse da quella sulle società. Se la determinazione del reddito imponibile ai fini dell'imposta sulle società interagisce con la valutazione di altre imposte o dei contributi sociali o influisce su di essa, e se tale nesso non può essere tecnicamente stabilito sulla base delle norme in materia di base imponibile vigenti nello Stato di residenza, è opportuno tenere una contabilità specifica sulla base delle norme dello Stato ospitante. Un esempio a tale riguardo potrebbe essere il trattamento dei benefici aggiuntivi nella normativa relativa all'imposta sul reddito o sulle retribuzioni di numerosi Stati membri. L'applicazione, per il calcolo e il trattamento dei benefici in natura, di norme fiscali diverse, secondo la normativa relativa all'imposta sulle società a livello di società e secondo la normativa relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche a livello di personale, può comportare inopportune divergenze e quindi una tassazione eccessiva o insufficiente. L'unico modo per ovviare a tali divergenze consiste nel ricalcolare il beneficio, o nello Stato di residenza per il reddito del gruppo dello Stato di residenza o nello Stato ospitante per il trattamento del beneficiario in relazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Data la varietà delle norme sui benefici aggiuntivi e su elementi analoghi esistenti negli Stati membri, non è possibile suggerire nessuna soluzione generale; sarà necessario elaborare di volta in volta modalità appropriate alla luce delle norme degli Stati membri interessati.

Settori interessati

18. Vari settori economici sono in genere soggetti a norme particolari in materia di imposta sulle società. Ai fini di un regime pilota per le PMI ciò può comportare complicazioni supplementari che è difficile giustificare, o perché le PMI operanti in tali settori, se ve ne sono, sono pochissime o perché spesso i settori in questione sono ancora nazionali. Gli Stati membri potrebbero pertanto prendere in considerazione l'idea di stabilire che, ad esempio, i "gruppi dello Stato di residenza" che ricavano oltre il 10% del fatturato da settori quali trasporti navali, servizi finanziari, bancari e assicurativi, commercio e produzione di petrolio e di gas, e attività agricole (comprese silvicoltura e pesca) non siano autorizzati a partecipare al regime pilota.
19. La definizione del settore dovrebbe essere basata sulle norme fiscali nazionali applicate nello "Stato di residenza" in questione, ma le amministrazioni fiscali degli Stati membri interessati dovranno comunque approvare l'allocazione settoriale caso per caso. Altrimenti, dovrebbero essere utilizzate o, se del caso, elaborate ai fini del regime definizioni comuni a livello dell'UE. I servizi della Commissione sarebbero pronti a fornire agli Stati membri interessati l'assistenza eventualmente necessaria a tal fine.

Disposizioni per casi particolari e norme antievasione

20. Ovviamente il regime pilota deve comprendere norme applicabili a casi eccezionali e disposizioni antielusione. Qui di seguito sono indicate alcune possibili regole che la Commissione ritiene ragionevoli e che gli Stati membri interessati potrebbero

prendere in considerazione. Esse tra l'altro dovrebbero essere fonte di certezza per le società partecipanti.

- (a) Una società principale che partecipa al regime pilota non può scegliere tra le controllate o stabili organizzazioni ammissibili ubicate negli Stati membri partecipanti quelle che faranno parte del gruppo dello Stato di residenza (criterio "tutte o nessuna").
- (b) Dovrebbero poter partecipare al regime soltanto imprese che esistano e siano fiscalmente residenti nello "Stato di residenza" da almeno due anni.
- (c) Un'impresa che, mentre partecipa al progetto pilota, svolgendo le sue normali attività commerciali cresce organicamente oltre i limiti stabiliti dalla definizione di PMI non dovrebbe per questo essere esclusa dal progetto.
- (d) Un passaggio di proprietà non comporta l'esclusione automatica della società partecipante, a meno che essa non sia più conforme alla definizione di piccola o media impresa.
- (e) Operazioni singole e fluttuazioni "anomale" del fatturato non dovrebbero comportare l'esclusione automatica della società partecipante (o l'alienazione di un'attività capitale consistente dovrebbe essere esclusa dai requisiti relativi al fatturato).
- (f) Fusioni e acquisizioni che non incidono sugli elementi basilari del regime pilota (definizione delle PMI, determinazione dello Stato di residenza ecc.) non dovrebbero comportare l'esclusione automatica della società partecipante. Le amministrazioni fiscali competenti devono tuttavia valutare se con la nuova struttura del gruppo le condizioni per partecipare al regime siano ancora soddisfatte.
- (g) Si potrebbe considerare impossibile il cambiamento dello Stato di residenza di una società partecipante durante il regime pilota. In tal caso, il trasferimento della residenza fiscale della società principale in un altro Stato membro dovrebbe comportare la cessazione del regime pilota. Altrettanto varrebbe per una fusione che implicasse il cambiamento della residenza fiscale della società principale. Alternativamente, in caso di trasferimento della residenza in un altro Stato membro, il gruppo potrebbe in linea di principio continuare a beneficiare della tassazione dello Stato di residenza, ma in base alle norme del nuovo Stato di residenza. In tal caso, la transizione dal regime di uno Stato di residenza ad un altro dovrebbe avvenire senza soluzione di continuità; tale approccio, pur sembrando tecnicamente complicato, non è impossibile da attuare.
- (h) Se l'anno finanziario della società principale non coincide con quello di un membro del gruppo dello Stato di residenza, la società principale dovrebbe tenere la contabilità necessaria per consentire alle amministrazioni fiscali interessate di valutare l'applicazione del regime.
- (i) Il trasferimento di attivo tra la società principale (società madre o sede centrale) e una controllata e/o stabile organizzazione in un altro Stato membro

nel contesto del regime pilota è possibile nel rispetto delle norme interne in materia di tassazione vigenti nello Stato di residenza. Tuttavia, la società principale partecipante è tenuta a determinare, in collaborazione con le autorità fiscali competenti, il valore contabile e il valore di mercato dell'attivo trasferito in modo da consentire di tassare il trasferimento secondo le disposizioni "normali" correnti se l'azione pilota non viene prolungata o se l'attivo viene venduto (ossia "congelamento" della posizione e differimento della tassazione). Nella misura in cui l'operazione è coperta dalla direttiva sul regime fiscale applicabile alle fusioni³⁰, si applicano le norme della direttiva.

- (j) Salvo altrimenti stabilito, tutte le operazioni effettuate all'interno del gruppo dello Stato di residenza tra la società principale e le sue controllate o stabili organizzazioni oppure tra membri del gruppo dovrebbero essere trattate secondo le norme fiscali interne dello Stato di residenza.
- (k) Per ogni unità del gruppo si applicano nei confronti degli Stati membri non partecipanti e dei paesi terzi le norme generali antiabuso dello Stato di residenza, al fine di impedire il "rule shopping".

Applicazione delle attuali convenzioni contro la doppia imposizione

- 21. Il concetto stesso di tassazione dello Stato di residenza implica che le relazioni tra i membri del "gruppo dello Stato di residenza" disciplinate dal regime pilota non rientrino, durante l'applicazione dello stesso, nel campo d'applicazione delle pertinenti convenzioni in materia di doppia imposizione. La convenzione bilaterale contro la doppia imposizione conclusa tra due Stati membri partecipanti non dovrebbe essere applicabile alle operazioni effettuate tra i membri del gruppo dello Stato di residenza. Essa dovrebbe tuttavia continuare ad essere applicata agli aspetti del trattamento fiscale non interessati dal regime pilota.
- 22. Il regime pilota non comporta cambiamenti nella portata delle convenzioni fiscali. I vari membri del gruppo dovrebbero rimanere soggetti alla stessa convenzione cui erano soggetti prima di aderire al regime pilota. In altre parole, un membro di un gruppo dello Stato di residenza partecipante al regime dovrebbe essere soggetto alla convenzione dello Stato "ospitante" o di ubicazione, ma relativamente al reddito imponibile quale determinato secondo le norme dello Stato di residenza. Il regime pilota non richiede neanche modifiche delle convenzioni contro la doppia imposizione concluse dagli Stati membri con paesi terzi. Poiché ciascun membro del "gruppo dello Stato di residenza" rimane debitore d'imposta nel paese in cui è ubicato, dovrebbero continuare ad applicarsi le rispettive convenzioni.
- 23. Per quanto riguarda il reddito (dividendi, interessi, royalties, redditi da beni immobili ecc.) che i membri del gruppo realizzano in paesi terzi o in Stati membri non partecipanti, sembra opportuno che in generale esso non rientri nell'ambito del regime pilota e sia contabilizzato secondo il regime normale. Il reddito di fonte estera dovrebbe quindi essere aggiunto al reddito del membro del gruppo dopo la ripartizione. Tale procedura evita i problemi che possono altrimenti sorgere se lo

³⁰ Direttiva 2005/19/CE del Consiglio, del 17 febbraio 2005, che modifica la direttiva 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi, GU L 58 del 4.3.2005, pag. 19.

Stato di residenza e lo Stato ospitante hanno stabilito nelle rispettive convenzioni con Stati terzi disposizioni diverse, ad esempio l'uso del metodo del credito e del metodo dell'esenzione per determinati tipi di reddito. Qualora l'impresa partecipante abbia tali tipi di reddito, sarà pertanto tenuta a presentare due dichiarazioni dei redditi, una nello Stato di residenza e un'altra nello Stato ospitante per i tipi di reddito in questione.

24. In particolari circostanze, potrebbero sorgere questioni relative alla non discriminazione prevista dalle convenzioni contro la doppia imposizione, sia all'interno dell'UE in relazione agli Stati membri non partecipanti che nei confronti dei paesi terzi, essendo le imprese di uno stesso Stato trattate diversamente a seconda della loro partecipazione o meno al regime pilota. Anche se gli studi disponibili³¹ suggeriscono che il confronto tra le imprese che partecipano e quelle che non partecipano al regime pilota non può più essere il punto di riferimento al riguardo, i problemi in questione richiederebbero una formale intesa comune con i rispettivi partner delle convenzioni circa l'interpretazione di tale clausola secondo le condizioni del regime pilota.

Questioni relative ai prezzi di trasferimento

25. Il concetto stesso di tassazione dello Stato di residenza implica che, con il regime pilota, nel gruppo dello Stato di residenza le norme nazionali in materia di prezzi di trasferimento dovrebbero cessare di essere applicate. Nell'ambito del "gruppo dello Stato di residenza" le norme dello Stato di residenza dovrebbero essere ugualmente applicate negli altri Stati membri interessati.
26. Per quanto riguarda gli adeguamenti dei prezzi di trasferimento, ad esempio per le società affiliate, le parti collegate o le subcontrollate di Stati membri non partecipanti o di paesi terzi, le autorità competenti dovrebbero essere le autorità fiscali dello Stato di residenza (a meno che l'adeguamento non derivi da un'operazione tra un paese terzo e un membro del gruppo dello Stato di residenza ubicato fuori di tale Stato). Questa sembra essere l'unica via praticabile. Inoltre, gli studi disponibili³² suggeriscono di fare un'attenta distinzione tra adeguamenti primari e adeguamenti secondari corrispondenti. In particolare, sembra opportuno effettuare i corrispondenti adeguamenti dopo la ripartizione della base imponibile anziché prima. Essi infatti dovrebbero riguardare soltanto il reddito (di fonte estera) della società affiliata e soltanto lo Stato membro responsabile della negoziazione.
27. Sarebbe tuttavia prudente che le amministrazioni dello Stato di residenza e dello Stato ospitante si consultassero. Tali consultazioni sono probabilmente necessarie nelle relazioni tra uno Stato ospitante e un paese terzo che non abbiano concluso una convenzione contro la doppia imposizione con lo Stato di residenza.

³¹ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), "The compatibility of the Home State Taxation system with double taxation agreements based on the OECD Model: a study", riprodotto in Lodin/Gammie, op.cit., pp. 77-104, pag. 99.

³² Lodin/Gammie, op.cit., pag. 57; IBFD, op.cit., pag. 95 e ss.

Altre questioni tecniche

28. Per quanto riguarda le ritenute d'acconto, i pagamenti di dividendi e le procedure connesse riguardanti le operazioni tra i membri del gruppo dello Stato di residenza, le norme interne dello Stato di residenza dovrebbero applicarsi a tutti i membri del gruppo. Ancora una volta, questo modo di procedere rientra nella logica del concetto stesso di tassazione dello Stato di residenza.
29. Per quanto riguarda i pagamenti tra due imprese residenti nello stesso Stato membro ma soggette alle norme fiscali di Stati di residenza diversi, in base a quanto suggerito dagli autori della tassazione dello Stato di residenza³³, tali operazioni potrebbero opportunamente essere considerate operazioni interne anziché pagamenti transfrontalieri, e di conseguenza si dovrebbero applicare le norme interne dello Stato di ubicazione (ospitante). Ciò eviterebbe l'introduzione di nuove norme per quella che è una semplice operazione interna nell'ambito di uno stesso Stato.
30. Per quanto riguarda i pagamenti di dividendi a eventuali azionisti di minoranza, dovrebbero essere applicate le norme interne dello Stato di ubicazione (ospitante); benché tale approccio possa in qualche misura richiedere una contabilità supplementare, esso sembra essere l'unica via concretamente praticabile.

Aspetti procedurali e amministrativi del regime pilota

Attuazione pratica del regime pilota

31. Oltre al trattamento fiscale applicabile alle PMI nel quadro dell'eventuale regime pilota, occorre stabilire un metodo di accesso al regime e le sue procedure operative. Per l'attuazione del regime pilota si suggerisce di usare il meccanismo delle convenzioni contro la doppia imposizione. Gli Stati membri interessati dovrebbero avviare i negoziati necessari per preparare e concludere accordi bilaterali o, preferibilmente, multilaterali volti a consentire alle società interessate di partecipare al regime pilota. Qualora lo desiderassero, potrebbero ottenere a tal fine sostegno e assistenza dai servizi della Commissione, eventualmente attraverso il programma FISCALIS (seminari e/o gruppi di progetto). Gli Stati membri interessati dovrebbero poi attuare gli accordi in ambito nazionale, secondo le rispettive leggi e prassi interne. Gli accordi bilaterali potrebbero assumere la forma di protocollo aggiuntivo della pertinente convenzione contro la doppia imposizione, e gli accordi multilaterali dovrebbero essere conclusi nel quadro di una convenzione intergovernativa. Questo modo di procedere permetterebbe di introdurre il regime pilota in tempi relativamente brevi e in modo flessibile, rispettando nel contempo pienamente il principio della legalità della tassazione.
32. Sulla base dell'accordo concluso con altri Stati membri, le amministrazioni fiscali degli Stati membri partecipanti dovrebbero, ad esempio mediante appropriate procedure interne (quali invio di lettere circolari o pubblicazione di un "invito a manifestare interesse"), dare alle società la possibilità di manifestare la loro intenzione di partecipare al "regime pilota". Le società interessate (sia la società principale che le controllate) dovrebbero notificare il proprio interesse a partecipare

³³ V. Lodin/Gammie, op.cit, p. 37.

al regime pilota ai loro abituali referenti presso le amministrazioni fiscali dei rispettivi Stati di ubicazione, che sarebbero tenute ad informare e consultare senza indugio le amministrazioni fiscali degli altri Stati membri interessati. Le due o più amministrazioni interessate dovrebbero prendere una decisione sulla domanda entro un periodo di tempo ragionevole, ad esempio due-tre mesi dalla manifestazione di interesse da parte della società. Come nel caso delle altre decisioni amministrative, un eventuale rifiuto dovrebbe essere motivato e sarebbe giustificato soltanto se la società richiedente non rispondesse ai requisiti fissati nell'accordo in questione (nessun potere discrezionale per le autorità).

Requisiti in materia di dichiarazione dei redditi e pagamento

33. Per quanto riguarda i requisiti in materia di dichiarazione dei redditi e pagamento, si suggerisce che in linea di principio la società principale sia tenuta a presentare una dichiarazione dei redditi per il gruppo dello Stato di residenza soltanto nello Stato di residenza. Le amministrazioni fiscali competenti degli altri Stati interessati riceverebbero una copia della dichiarazione e dei relativi allegati (ad es. bilancio, conto profitti e perdite ecc., secondo le leggi e prassi locali). Dovrebbero essere fornite informazioni sufficienti per consentire di calcolare imposte addizionali connesse agli utili, sovrainposte o altri elementi correlati attinenti al reddito delle persone fisiche. Secondo i servizi della Commissione, al fine di limitare i costi non dovrebbe essere sistematicamente obbligatorio assicurare la traduzione di tale documentazione; le amministrazioni fiscali potrebbero tuttavia richiedere che i documenti principali fossero loro forniti nella lingua nazionale o in un'altra lingua appropriata, a spese del contribuente.
34. Per la logica stessa del regime pilota, la maggior parte dell'effettivo onere amministrativo grava inevitabilmente sulla società principale. La società principale dovrebbe quindi computare i profitti complessivi del gruppo secondo le norme dello Stato di residenza (Stato in cui essa è fiscalmente residente) e ripartirli tra i membri del gruppo secondo la formula prestabilita (v. più avanti). Le cifre corrispondenti ai vari criteri di ripartizione dovrebbero essere comunicate alle autorità fiscali di tutti gli Stati membri interessati. Il pagamento dell'imposta sarebbe tuttavia effettuato da ciascun membro del gruppo nel rispettivo Stato di ubicazione (ospitante).

Questioni relative al controllo e alla supervisione del regime

35. Per quanto riguarda la supervisione del regime pilota, si applicano e dovrebbero essere usate le norme generali in materia di assistenza reciproca e cooperazione amministrativa nell'UE. Inoltre, le autorità fiscali degli Stati membri interessati dovrebbero, qualora fosse ritenuto necessario, creare gruppi comuni di controllo per l'effettuazione di verifiche presso la società principale e i membri del gruppo. Il gruppo comune dovrebbe poter procedere alle verifiche in tutti i locali del gruppo dello Stato di residenza, ma limitatamente agli aspetti disciplinati dal regime pilota. In caso di controversia sarebbe logico, secondo i servizi della Commissione, applicare, in linea di principio, le norme dello Stato in cui una società membro del "gruppo dello Stato di residenza" è ubicata, ad esempio lo Stato ospitante per una controllata e lo Stato di residenza per una società principale. Sembra difficile prevedere un'altra soluzione che non contravvenga alle normative nazionali dei singoli Stati membri.

36. Nell'accordo bilaterale o multilaterale gli Stati membri dovrebbero concordare appropriate disposizioni per la cessazione del o dei regimi pilota. Tali disposizioni dovrebbero disciplinare la valutazione delle attività e passività nonché il trattamento applicabile alle spese dopo la fine del regime pilota, nel caso che questo non fosse prolungato, senza imporre alle imprese partecipanti l'obbligo sistematico di tenere due contabilità, una secondo le norme dello Stato di residenza e l'altra secondo quelle dello Stato ospitante, per tutta la fase di sperimentazione del regime pilota.

Calendario

37. Per definizione, il regime pilota dovrebbe essere considerato sperimentale e avere quindi durata limitata. Sia per gli Stati membri (amministrazioni fiscali) partecipanti che per le società partecipanti sarebbe importante che la sperimentazione durasse abbastanza a lungo per poter essere analizzata in modo approfondito e per giustificare i costi di passaggio. In base alle osservazioni ricevute, si suggerisce di applicare il regime pilota per un periodo di cinque anni, al termine del quale dovrebbe essere effettuata una valutazione finale. La durata di cinque anni va intesa nel senso che il regime avrebbe automaticamente termine cinque anni dopo la data fissata per il suo inizio (ad esempio, 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2011). Tuttavia, le imprese ammissibili potrebbero anche aderire al regime in qualsiasi momento dopo l'inizio del quinquennio, partecipando quindi per periodi di tempo più brevi (ad esempio, 1° gennaio 2009 – 31 dicembre 2011).
38. La decisione di una società di partecipare al regime pilota dovrebbe essere vincolante per l'intero periodo di cinque anni o per un periodo più breve fino al termine prefissato del regime pilota. Se una società insistesse per cessare l'applicazione del regime prima della scadenza del periodo di cinque anni dovrebbe poterlo fare, ma potrebbe essere soggetta ad una rideterminazione dell'imposta per gli esercizi finanziari della sua partecipazione e all'applicazione retroattiva delle norme "tradizionali".

Formula di ripartizione

39. Ai fini del presente regime pilota, la cui portata è relativamente limitata, dovrebbe essere sufficiente usare una formula semplice ma economicamente valida per la ripartizione della base imponibile tra gli Stati membri partecipanti. Infatti le entrate fiscali in gioco sono limitate da diversi fattori: la restrizione alle piccole e medie imprese; l'esiguo numero di piccole e medie imprese con stabilimenti in altri Stati membri; il carattere facoltativo della partecipazione al regime; un rigoroso monitoraggio; l'entità generalmente modesta del debito fiscale delle PMI ecc. Inoltre, una formula semplice è facile da gestire e da applicare.
40. Per stabilire la formula di ripartizione potrebbero essere usati i seguenti fattori economici: massa salariale; numero di dipendenti; vendite (fatturato); attività. La combinazione di tali fattori accrescerebbe la rappresentatività economica della formula ma ne renderebbe l'applicazione più complessa. A seconda della formula che sceglieranno gli Stati membri dovranno adottare definizioni comunemente accettate e praticamente operative dei fattori usati.
41. Si raccomanda di usare per la formula di ripartizione la quota corrispondente a ciascuno Stato membro interessato nella massa salariale totale (50%) e nel fatturato

complessivo (50%) dell'impresa partecipante. Queste cifre sono facili da identificare nella contabilità e nelle dichiarazioni dei redditi della società. Inoltre, la combinazione di un fattore connesso agli input (massa salariale) con un fattore connesso alla produzione (fatturato) riduce l'eventuale arbitrarietà.

42. In base alla logica insita nel concetto di tassazione dello Stato di residenza e nel regime pilota, la formula di ripartizione dovrebbe applicarsi sia ai profitti che alle perdite. Le perdite attribuite alle unità del gruppo sarebbero soggette alle norme in materia di imputazione a esercizi precedenti o successivi vigenti nello Stato di ubicazione dell'unità, ossia lo Stato di residenza per la società principale (società madre o sede centrale) e lo Stato ospitante per le controllate e le stabili organizzazioni.
43. Nel quadro del regime della tassazione dello Stato di residenza, la società principale dichiara l'insieme delle attività imponibili esercitate in tutti gli Stati membri interessati usando il modello di dichiarazione dello Stato di residenza (v. sopra). Il modello non contiene necessariamente le informazioni relative ai fattori di ripartizione. Si dovrebbe pertanto appositamente predisporre per l'indicazione di tali dati un semplice formulario da allegare alla dichiarazione dei redditi.

Valutazione

44. Sarebbe opportuno che la Commissione e gli Stati membri partecipanti creassero un gruppo di controllo incaricato di sovrintendere al regime pilota; i membri del gruppo dovrebbero consultarsi tra loro, esaminare eventuali problemi pratici e valutare l'esito del regime. Sarebbe altresì opportuno che gli Stati membri partecipanti al regime pilota redigessero, entro il 31 dicembre 2009, una relazione dettagliata contenente una valutazione generale degli effetti del regime pilota, in modo da consentire alla Commissione e al gruppo di controllo di decidere se prolungare o far cessare il regime e di stabilire le necessarie procedure.