Spazio all'imponibile unico

Vantaggi per i gruppi europei che consolideranno il prelievo

Piergiorgio Valente

Consolidamento di utili e perdite tra società che fanno parte di gruppi europei, disapplicazione delle discipline nazionali sul transfer pricing e riporto delle perdite. Sono questi alcuni dei vantaggi fiscali di cui potranno beneficiare i gruppi multinazionali "europei" che adotteranno, su base opzionale, la Common consolidated corporate Tax Base (Ccctb).

La base imponibile consolidata comune sarà oggetto di una proposta di direttiva che, nelle intenzioni della Commissione, dovrebbe essere presentata al Consiglio Ue entro il 2008.

I LAVORI

Oggi e domani a Bruxelles esperti, Stati membri e Commissione a confronto per chiudere sulle linee guida del futuro provvedimento

Per centrare l'obiettivo, oggi e domani a Bruxelles, associazioni, Stati membri e commissione si confronteranno per la terza volta sulla base imponibile europea. Sarà questa l'occasione per chiudere definitivamente il dibattito – prima della proposta di direttiva - sulle questioni tecniche relative alla tassazione degli imponibili Ue.

Nella proposta

Nell'ambito dei gruppi, si prevede che le società controllate nella percentuale superiore al 50% applicheranno la base imponibile comune, ma non quella consolidata. Potranno invece optare per il consolidato comunitario (Ccctb) solo società controllate, direttamente o indirettamente, per almeno il 75% del loro capitale sociale.

Qualora un gruppo opti per l'applicazione del consolidato comunitario non vi sarà la possibilità di escludere una o più società, in virtù del cosiddetto principio «all in, all out». In particolare, avranno facoltà di optare per il consolidato comunitario soltanto le società residenti nell'Unione europea, purché rientranti nell'elenco di forme societarie allegato alla (futura) direttiva e in quanto soggette alle imposte sui redditi nella stessa indicate (si veda il grafico a lato).

L'imponibile consolidato

Ai fini del calcolo della base imponibile comune, occorre distinguere fra redditi provenienti da Stati terzi, ai quali si applica il principio del *worldwide income taxation*, e redditi di provenienza comunitaria:

- con riferimento ai primi, i dividendi da partecipazioni rilevanti e da stabili organizzazioni sono esenti solo in presenza di talune condizioni previste dai vigenti trattati contro le doppie imposizioni;
- con riguardo ai redditi di provenienza comunitaria, mentre il reddito da stabile organizzazione è sempre soggetto alle regole Ccctb, i dividendi da partecipazioni rilevanti sono soggetti alle regole del consolidato comunitario in presenza di una partecipazione pari ad almeno il 75 per cento.

Una volta calcolata, la base imponibile comune dovrà essere ripartita tra gli Stati membri di residenza delle società coinvolte, secondo un meccanismo di allocazione (cosiddetto "sharing mechanism"). Questo si basa su una formula, che:

- sotto il profilo qualitativo, dovrà garantire stabilità d'applicazione, non manipolabilità nei diversi esercizi, rappresentatività statistica e neutralità in termini di competizione fiscale tra gli Stati;
- sotto il profilo quantitativo, sarà la risultante dei fattori vendite, assets e costo del personale.

Ciascuno Stato membro provvederà, quindi, ad applicare la propria aliquota fiscale sulla quota di materia imponibile che il meccanismo di ripartizione gli avrà destinato. Con ciò, a un coordinamento qualitativo della base imponibile (Ccctb), corrisponderà una virtuosa competizione sulle aliquote d'imposta.

In quest'ottica va vista la prevista riduzione dell'Ires al 27,5% inserita nella Finanziaria per il 2008 all'esame della Camera e che sembra voler anticipare positivamente questa tendenza, per altro già in atto negli altri Stati membri dell'Unione europea.

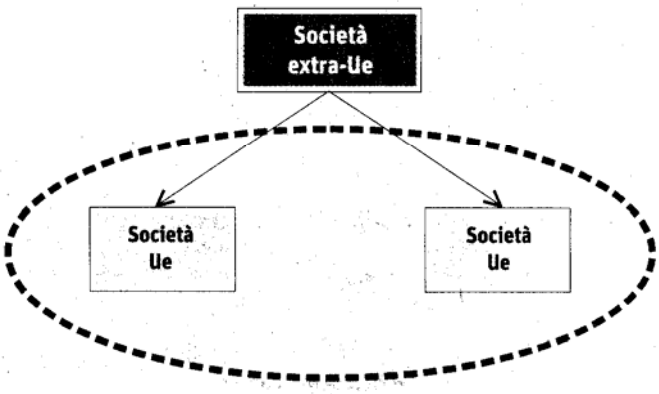
Segue

Tre casi

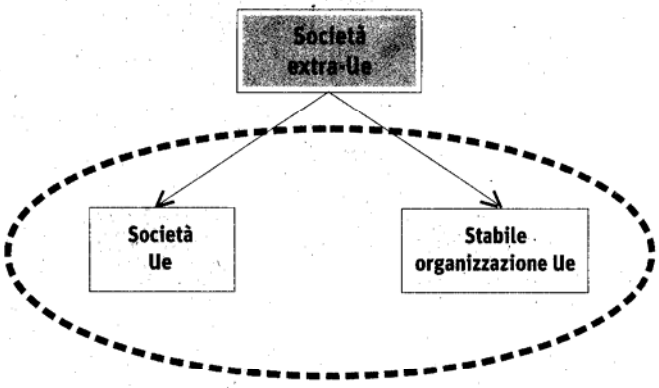
Ipotesi di perimetro di consolidamento della base imponibile europea (Ccctb): società comunitarie e branch "sorelle"

- Due società europee non collegate tra loro possono rientrare nello stesso perimetro di consolidamento quando sono controllate almeno al 75% dalla stessa società, anche se non comunitaria (Esempio 1). È possibile, inoltre, il consolidamento tra una società comunitaria controllata al 75% da una società extra-Ue e una stabile organizzazione di questa localizzata nella Ue (Esempio 2).
Allo stesso modo, possono consolidare i propri redditi due stabili organizzazioni Ue della medesima società residente al di fuori della Ue (Esempio 3).
Gli utili generati dalle società comunitarie e dalla stabile organizzazione saranno attratti nel perimetro di consolidamento, mentre le successive distribuzioni di dividendi saranno irrilevanti fiscalmente, nel senso che non si applicherà la ritenuta alla fonte nello Stato membro di distribuzione e i dividendi non saranno soggetti a imposta nello Stato di percezione. Il trattamento fiscale dei dividendi distribuiti da una società residente nella Ue a una società non Ue sarà disciplinato dalla convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra i due Stati interessati (se esistenti), oppure dalle normative interne ai due Stati, con riferimento al momento della distribuzione (ritenuta alla fonte o meno) e della percezione (imponibilità con credito d'imposta ovvero esenzione)

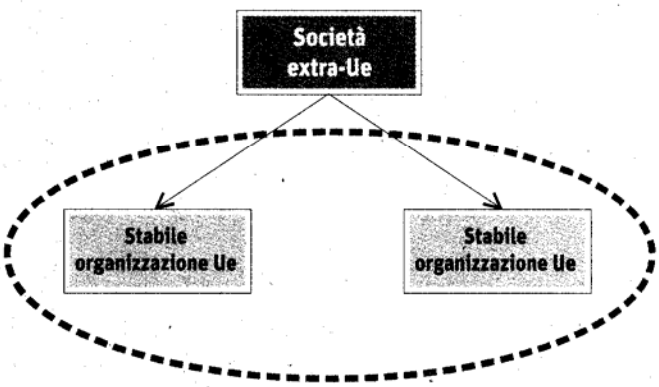
ESEMPIO 1



ESEMPIO 2



ESEMPIO 3



L'esperienza. In cerca di armonia

Regime italiano rilanciato dalla riduzione dell'Ires

Consolidato nazionale e consolidato mondiale, entrambi stabiliti unilateralmente da singoli Stati membri. È questa la soluzione normativa finora adottata da alcuni Stati Ue (ad esempio Italia, Francia, Danimarca), mentre la maggior parte autorizza il consolidato fiscale esclusivamente su base nazionale (si veda il box riportato qui sotto).

Approcci a confronto

La base imponibile comunitaria (Ccctb) si (pro)pone quale soluzione mediana, a carattere sovranazionale (vero e proprio ventottesimo codice tributario per la tassazione d'impresa), per disciplinare in via multilaterale:

- i criteri di determinazione della base imponibile dei gruppi di imprese paneuropei;
- i meccanismi di ripartizione della stessa tra le società residenti nei singoli Stati membri.

La proposta della Commissione è espressione del cosiddetto approccio "positivo" al coordinamento delle legislazioni di stampo non dirigista.

Sul piano giurisprudenziale (approccio "negativo"), il tema del consolidato fiscale è stato affrontato dalla Corte di giustizia della Ue nella causa Marks & Spencer (causa C-446/2003).

In quella sentenza, i giudici comunitari hanno enunciato i seguenti principi:

- lo Stato della capogruppo autorizza una compensazione delle perdite solo in caso di "perdite finali";
- la doppia contabilizzazione di perdite è ammessa se la controllata ha compensato le perdite nel proprio Stato di residenza.

Prospettive in Italia

Dal 1° gennaio 2004 le imprese residenti in Italia adottano il consolidato nazionale. Rigidità applicative (su tutte, "all in, all out" e vincolo quinquennale) nonché l'elevata aliquota italiana rispetto a quelle dei Paesi esteri hanno, invece, impedito l'utilizzo dell'istituto del consolidato mondiale.

Dal 1° gennaio 2008 la riduzione dell'aliquota Ires al 27,5% rappresenta un passo decisivo per l'auspicata rimodulazione del consolidato nazionale italiano su base comunitaria.

In tal modo, il consolidato nazionale, adottato su base unilaterale a valenza comunitaria, potrebbe:

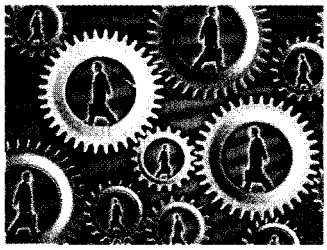
- eliminare la presunta incompatibilità dello stesso con i principi comunitari (restrizione al diritto di stabilimento previsto dal Trattato Ue);
- costituire, in anticipo sulla Ccctb, best practice da proporre agli altri partners europei.

P. Va.

Segue

LE SCELTE DEGLI ALTRI

Le esperienze di quattro Paesi a confronto



Le legislazioni tributarie di numerosi Stati, sia Ue che extra-Ue, ammettono (con diverse modalità), la compensazione dei risultati fiscali conseguiti all'interno di una determinata "area di consolidamento". In alcuni ordinamenti l'area di consolidamento comprende le società del gruppo localizzate nello stesso Paese, mentre esclude le società che, pur appartenendo allo stesso gruppo, sono residenti in Paesi diversi.

ITALIA

Sono ammessi al regime del consolidato di gruppo le società o gli enti residenti, tra i quali si annoverano, sostanzialmente, le società di capitali e gli enti commerciali residenti.
La tassazione consolidata di gruppo (vincolante per un triennio) comporta la determinazione di un unico reddito complessivo, corrispondente alla somma algebrica degli imponibili complessivi (ossia degli utili e delle perdite) delle società partecipanti al consolidato fiscale, indipendentemente dall'entità della partecipazione riferibile al soggetto controllante per poi effettuare le rettifiche di consolidamento.
La possibilità di compensare gli imponibili negativi e positivi, considerati integralmente, sopperisce alla misura della indeducibilità delle minusvalenze derivanti da svalutazione di partecipazioni.

AUSTRIA

Ai fini dell'applicazione del regime di tassazione su base consolidata definito *Unternehmensgruppe* (in vigore dal periodo d'imposta 2005), controllante e controllata devono essere società residenti (Ag, Gmbh) o cooperative commerciali. L'inclusione di una società nel perimetro del consolidato comporta che profitti e perdite di una controllata possono essere consolidati con quelli della controllante ed essere assoggettati a imposta in capo a quest'ultima, alle condizioni e secondo le regole di seguito esposte.
Il modello di consolidamento fiscale austriaco si applica in presenza delle seguenti condizioni:
- partecipazione al capitale o diritti di voto nella società controllata non inferiore al 50%;
- controllo, diretto o indiretto, per tutto il periodo d'imposta.

FRANCIA

Le norme per la tassazione di un gruppo sono applicate a un gruppo di società residenti partecipate in misura non inferiore al 95 per cento.
La società controllante capogruppo deve essere una società residente che non deve essere a sua volta controllata al 95% o più da un'altra società residente. Tuttavia, la controllante può essere posseduta completamente da una società estera.
Le società appartenenti al gruppo, per le quali viene richiesta l'identità del periodo d'imposta, devono essere collegate da un legame diretto od indiretto del 95 per cento.
Una controllante non è tenuta a includere nel gruppo tutte le società francesi teoricamente consolidabili.
L'opzione per la tassazione di gruppo è vincolante per un quinquennio.

GERMANIA

L'imposizione fiscale dei gruppi (*Organschaft*) è attuata in Germania, secondo tre tipi di tributi:
- l'imposta sui redditi da capitale;
- l'imposta sugli affari;
- l'imposta sul valore aggiunto.
La società controllata (*Organgesellschaft*) deve essere una società per azioni (Ag), ovvero una società a responsabilità limitata (Gmbh) o una società in accomandita per azioni (Kgaa) residente.
Per poter effettuare la tassazione di gruppo, il regime fiscale tedesco ai fini della corretta applicazione dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta locale sulle attività produttive, prevede che i contribuenti interessati concludano un accordo di accentramento di utili e perdite (*Ergebnisabfuhrungsvertrag*), della durata minima di 5 anni.