

VERSO UN MODELLO FISCALE COMUNITARIO PER LE PICCOLE E MEDIE IMPRESE

di Rezarta Tahiraj

1. Introduzione

Il livello di integrazione delle politiche tributarie comunitarie nel settore dell'imposizione diretta è ancora insoddisfacente. Il settore della fiscalità diretta è uno dei pochi ambiti in cui l'adozione delle disposizioni legislative è sottoposti all'unanimità di voto del Consiglio, ciò che rende molto difficile l'effettivo esercizio della potestà legislativa. Nonostante l'adozione di nuove strategie e l'emanazione di importanti provvedimenti fiscali comunitari, fra gli Stati Membri continuano ad essere ancora presenti delle differenze sostanziali in merito alla struttura dell'imposizione.

La Commissione Europea, in attuazione della regola stabilita nell'art. 157 della versione consolidata del Trattato dell'UE, sta svolgendo un ruolo attivo nello stimolare la riflessione ed il dibattito su questo problema. Ultimamente, questa attività si è concentrata sulla questione dell'imposizione diretta delle PMI, in considerazione del ruolo fondamentale che rivestono le PMI per la crescita e lo sviluppo economico ed industriale del mercato interno.

È evidente che l'instaurazione di un regime fiscale comunitario favorevole per le PMI, ai fini l'espansione transfrontaliera delle attività di queste forme di impresa, richiede necessariamente l'eliminazione o quanto meno la riduzione delle barriere fiscali nazionali che si incontrano nel mercato interno.

La competizione fiscale in crescita tra gli Stati Membri e la forte presenza delle PMI quali attori principali del mercato interno sembrano poter portare ad un ravvicinamento spontaneo delle legislazioni nazionali.

In questo contesto si evidenzia più che mai la questione dell'instaurazione di un modello fiscale comunitario per le PMI. Nasce così una nuova strategia comunitaria che mira all'armonizzazione dei regimi fiscali con l'ordinamento comunitario ed alla costituzione di una base imponibile comune e consolidata.

Per poter armonizzare i regimi fiscali degli Stati Membri con quello comunitario, la strategia comunitaria si evolve in tre direzioni: 1) elaborazione delle normative nazionali e della normativa comunitaria ai fini della semplificazione e dell'unificazione della nozione di PMI; 2) attivazione di nuovi provvedimenti in materia tributaria ai fini del miglioramento del contesto giuridico-tributario per le PMI; 3) semplificazione delle regole processuali amministrative ai fini fiscali.

Nell'ambito del dibattito relativo alla tassazione del reddito di impresa e del coordinamento dell'imposizione societaria,¹ è presa in considerazione anche la questione dell'istituzione della base imponibile comune e consolidata per le PMI, che attualmente è contenuta nel progetto della Commissione c.d. "Home State Taxation".

2. Le definizioni e le tipologie comunitarie delle pmi.

Le Piccole e Medie Imprese, costituiscono la spina dorsale dell'economia europea e rappresentano il 99% delle imprese dell'Unione Europea, essendo il motore dell'innovazione, dell'occupazione e dell'integrazione sociale e locale in Europa. Assolutamente indispensabili per un buon funzionamento dell'economia moderna, le PMI sono presenti in tutti i settori dell'industria e dei servizi. Esse, a ragione delle loro dimensioni, sono più sensibili ai cambiamenti industriali ed economici in cui operano, per cui sono le prime a risentire di una eccessiva burocrazia e le prime a fiorire per effetto delle iniziative dirette favorire lo sviluppo.

Sebbene le attività delle PMI si svolgano principalmente entro le frontiere nazionali, esse, essendo parte integrante delle iniziative e dei programmi comunitari, sono direttamente interessate dalla normativa comunitaria in materia di fiscalità, di concorrenza, di diritto societario, di politica regionale e sociale e di diritto doganale.

Attualmente, la politica comunitaria nei confronti delle PMI consiste nel prevedere misure volte a promuovere gli interessi di queste forme di imprese ed alla soppressione delle discriminazioni che esse subiscono per quanto riguarda l'accesso ai mercati.

I diversi interventi comunitari utilizzano però criteri tra loro differenti per la definizione delle PMI, mentre una serie di politiche comunitarie si sviluppano progressivamente senza un approccio comune agli elementi che oggettivamente costituiscono una PMI. Ne deriva una difformità dei criteri ed una molteplicità delle definizioni utilizzate a livello comunitario

¹ Comunicazione 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 del 23 ottobre 2001; Commissione Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681 del 23 ottobre 2001.

e nazionale, in grado di generare incoerenze e comportare effetti distorsivi nella concorrenza tra le imprese².

In tale situazione, allo scopo di migliorare il contesto economico delle PMI e nell'ottica del mercato unico fondato su regole comuni, dietro richiesta del Consiglio del 28.5.1990, la Commissione, in una relazione presentata allo stesso Consiglio nel 1992, ha proposto la limitazione della proliferazione delle nozioni di PMI a livello comunitario³ e raccomandato una definizione fondata sul numero dei dipendenti, con soglie tra 50 e 250 persone, sul fatturato, sul totale di bilancio e sul requisito di indipendenza.

La disciplina comunitaria in materia di Aiuti di Stato a favore delle PMI e tutte le altre normative riguardanti gli Aiuti di Stato adottate o rivedute a decorrere dal 1992 accolgono la definizione basata sui criteri proposti dalla Commissione. Ciò nonostante, non si assiste ancora ad una piena convergenza nelle definizioni di PMI. Per questo motivo, la Commissione ha ritenuto opportuno portare a termine tale processo, avviando, in conformità con i programmi comunitari e con le norme stabilite nella disciplina comunitaria, la procedura di adozione di una nuova normativa relativa alla definizione di PMI a livello comunitario. Il primo atto in questa direzione è costituito dalla Raccomandazione della Commissione 03/04/1996, n. 96/280/CE⁴, in vigore dal 12.4.1996, relativa alle definizioni ed alle tipologie di PMI utilizzate nelle politiche comunitarie applicate all'interno della Comunità e dello Spazio economico europeo, i cui destinatari sono gli Stati Membri, la Banca Europea per gli Investimenti ed il Fondo Europeo per gli Investimenti. Secondo la raccomandazione, si definiscono PMI le imprese aventi meno di 250 dipendenti, un fatturato annuo non superiore a 40 milioni di ECU oppure un totale del bilancio annuo non superiore a 27 milioni di ECU che integrano il requisito della indipendenza⁵.

Nei casi in cui sia necessario distinguere tra una Piccola e una Media Impresa, la raccomandazione prevede che la Piccola Impresa si definisca

² R. RINALDI, Alcune considerazioni in tema di impresa minore nell'imposta sul reddito (tra norme vigenti e prospettive di riforma), *Rassegna Tributaria*, n. 2 di marzo – aprile 2006, pag. 515.

³ Questa proposta viene rielaborata dal Consiglio nel 29.9.1994 che propone alla Commissione di riesaminare i criteri da adottare per una definizione più chiara delle PMI (Raccomandazione 96/280/CE della Commissione relativa alla definizione delle Piccole e Medie Imprese, G.U.C.E., 30.4.1996, L 107).

⁴ G.U.C.E. 30.4.1996, n. L 107.

⁵ Si considerano imprese indipendenti le imprese cui il capitale o cui i diritti di voto non sono detenuti per 25% o più da una sola impresa, oppure, congiuntamente, da più imprese non conformi alle definizioni di PMI o di piccola impresa, secondo il caso. Questa soglia può essere superata nelle due fattispecie seguenti: a) se l'impresa è detenuta da società di investimenti pubblici, società di capitali di rischio o investitori istituzionali, a condizione che questi non esercitino alcun controllo, individuale o congiunto, sull'impresa; b) se il capitale è disperso in modo tale che sia impossibile determinare da chi è detenuto e se l'impresa dichiara di poter legittimamente

come una impresa avente meno di 50 dipendenti, un fatturato annuo non superiore a 7 milioni di ECU oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 5 milioni di ECU e in possesso del requisito di indipendenza. Per quanto riguarda la distinzione tra microimprese e piccole e medie imprese, la raccomandazione fa riferimento al numero dei dipendenti, fissando una soglia di 10 unità.

Si prevede inoltre che quando una impresa, alla data di chiusura del bilancio, superi, verso l'alto o verso il basso, le soglie del numero dei dipendenti o dei massimali specificati, essa debba perdere od acquisire la qualifica di PMI, di media impresa, di piccola impresa o micro impresa, soltanto se tale circostanza sia verificata nei due successivi esercizi.

La Raccomandazione 96/280/CE è stata ampiamente applicata dagli Stati Membri dell'UE e le definizioni e le tipologie delle PMI contenute in questo atto sono state riprese in particolare nel regolamento (CE) N. 70/2001 del 12.1.2001 relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli Aiuti di Stato a favore delle PMI.

Nonostante tali progressi, alla luce dell'esperienza acquisita ed in considerazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, la Commissione ha ritenuto necessario apportare delle modifiche a quanto previsto dalla Raccomandazione 96/280/CE, giungendo alla sostituzione della medesima. Come risultato, la Commissione ha emanato una nuova Raccomandazione 2003/361/CE relativa alla definizione delle micro, piccole e medie imprese che, a differenza della raccomandazione precedente, definisce anche il concetto di "impresa".

La raccomandazione 2003/361/CE stabilisce che si considera impresa qualsiasi entità, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un'attività economica. In particolare, sono considerati tali i soggetti che esercitano un'attività artigianale o altre attività a titolo individuale o familiare, le società di persone e le associazioni che svolgono regolarmente un'attività economica.

In base a quanto disposto dalla raccomandazione, la categoria delle microimprese, delle piccole imprese e delle medie imprese è costituita da imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di euro oppure il cui risultato di bilancio annuo non supera i 43 milioni di euro. Si definisce piccola impresa quella che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un risultato di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro, mentre si definisce microimpresa una impresa che occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo oppure un risultato di bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro.

Per valutare meglio la realtà economica delle PMI e per escludere dalla definizione i gruppi di imprese il cui potere economico supera quello di una PMI, la raccomandazione distingue le seguenti tipologie: a) imprese autonome con partecipazioni che non implicano posizioni di controllo

oppure collegate ad altre imprese; b) imprese associate non identificabile come impresa collegata; c) imprese collegate fra le quali esiste una relazione specifica.

Infine, si afferma che una impresa non può essere considerata PMI se almeno il 25% del suo capitale o dei suoi diritti di voto è controllato direttamente oppure indirettamente da uno o più organismi collettivi pubblici o enti pubblici, a titolo individuale o congiuntamente.

Da quanto esposto, è possibile notare come la definizione comunitaria di PMI non costituisca una nozione specificamente fiscale, bensì generale, in grado di unificare e semplificare le nozioni di PMI e, in questo senso, assicurare la coerenza normativa ed eliminare i possibili effetti distorsivi.

3. La Carta Europea delle piccole imprese e l'azione sulla fiscalità delle PMI.

L'Unione Europea ha riconosciuto l'importanza delle piccole imprese attraverso l'adozione della Carta Europea per le Piccole Imprese a Lisbona il 23-24/3/2000 e l'approvazione di tale Carta in occasione del Consiglio Europeo di Feira il 19-20/6/2000.

Con l'approvazione della Carta Europea per le piccole imprese, l'Unione Europea ha stabilito una nuova strategia, per stimolare lo spirito imprenditoriale e la costituzione di un quadro normativo fiscale ed amministrativo favorevole all'attività imprenditoriale. L'attuazione di simili finalità richiede necessariamente l'intervento degli Stati nazionali nella prospettiva di agevolare la formazione delle PMI, ridurre i costi di *start - up* per le PMI, perfezionare le procedure fallimentari, migliorare i sistemi tributari con riguardo all'imposizione diretta delle PMI.

Ai fini della costituzione di un foro per lo scambio delle *buone pratiche* volte al miglioramento delle condizioni per le piccole imprese, è stata convocata nel giugno del 2004 a Dublino la prima Conferenza sulla Carta Europea per le Piccole Imprese. Tra le linee di azione della Carta, la Conferenza di Dublino ha individuato tre temi fondamentali: a) l'accesso delle piccole imprese al settore finanziario, in particolare, al settore del capitale di rischio e dei micro prestiti; b) l'innovazione ed il trasferimento della tecnologia per le piccole imprese; c) la consulenza per le piccole imprese.

In tale contesto, è stata organizzata la seconda Conferenza sulla Carta Europea per le Piccole Imprese, tenuta in Lussemburgo dal 15 al 16 giugno 2005. Allo scopo di incentivare lo scambio delle buone pratiche per migliorare e perfezionare le condizioni per le Piccole Imprese in tutta l'Europa, la Conferenza ha individuato come azione prioritaria il miglioramento della normativa tributaria. Con riferimento a questo ultimo aspetto, i rappresentanti degli Stati partecipanti hanno evidenziato la necessità di introdurre

nuove forme di tassazione, meno onerose, per le piccole imprese.

L'esperienza acquisita in questi anni ha assicurato il successo e la continuità del sistema di scambio delle pratiche nazionali, tra gli Stati aderenti nella Carta Europea delle Piccole Imprese. Come risultato, la Commissione Europea, in collaborazione con la Presidenza austriaca ha organizzato a Vienna, dal 15 al 16 giugno 2006, la terza Conferenza sulla Carta Europea per le Piccole Imprese. Il dibattito che ne è scaturito, ai fini dell'identificazione delle *buone pratiche*, si è concentrato su tre linee di azione: a) l'agevolazione dell'accesso per le PMI all'informazione sulla legislazione e sulla standardizzazione; b) lo supporto per il *start - up* e per il trasferimento delle imprese; c) i modelli *e-business* di supporto per le PMI.

Queste linee di azione, prevalenti nella Conferenza di Vienna, sono state esposte anche nella successiva Conferenza relativa alla Carta Europea delle Piccole Imprese tenuta a Berlino dal 4 al 5 giugno 2007. Nel corso della Conferenza di Berlino si è sottolineata l'importanza di nuovi provvedimenti normativi nazionali, per poter giungere ad una sostanziale riduzione delle barriere fiscali per le operazioni transfrontalieri delle PMI. Al fine di agevolare le iniziative transfrontaliere delle PMI, si è prospettato il passaggio dal principio "*Think small first*" al principio "*Act to small*".

In questo modo, l'Unione Europea ha sostanzialmente attivato un processo di progettazione di una normativa comunitaria fiscale ed amministrativa favorevole all'attività imprenditoriale.

4. La questione di un regime fiscale comunitario per le PMI.

L'instaurazione ed il perfezionamento del Mercato Interno ha evidenziato la rilevanza della questione di un regime fiscale comunitario per le imprese. La realizzazione di un simile obiettivo è stata oggetto di diversi studi, come il Rapporto – Neumark del 1962, il Rapporto – Segré del 1966 ed il Rapporto – Tempel del 1970, e di un numero considerevole di progetti legislativi, aventi la finalità dell'armonizzazione della imposizione diretta sulle società e, in particolare, all'armonizzazione delle base imponibili in ambito europeo.

Preso atto del fallimento dei diversi progetti, che non si sono tramutati in provvedimenti legislativi, la Commissione, con la Comunicazione sul Regime Fiscale delle Imprese nel 1990 [SEC 90/601], ha suggerito di definire le future iniziative sulla base di un processo di consultazione con gli Stati Membri, al fine del ravvicinamento dei regimi fiscali delle società all'interno dell'Unione Europea.

Su questa base, in seguito delle proposte della Commissione la cui origine risale alla fine del 1960, sono state adottate nel 1990 tre provvedimenti – due direttive e una convenzione⁶.

L'approccio del 1990 è stato sviluppato nel 1996/1997 con la Comunicazione della Commissione (COM 97/495). Il pacchetto fiscale e, soprattutto, il Codice di Condotta sulla concorrenza fiscale in materia di imposizione sulle imprese, hanno aperto nuovi scenari di discussione.

Nel 1999/2000, il Consiglio, allo scopo di integrare il lavoro in corso relativo al pacchetto fiscale, ha richiesto alla Commissione uno studio integrale del regime fiscale delle imprese, confluito poi nella Direttiva 2003/49/CE, definitivamente approvata nel corso del Consiglio Ecofin del 3 giugno 2003, relativa al regime applicabile sugli interessi e sui canoni delle società.

Con la Comunicazione del 23 ottobre 2001, la Commissione ha proposto, con riferimento agli ostacoli fiscali del mercato interno, una strategia basata su due livelli, che prevede, da una parte, una serie di provvedimenti di breve termine e, dall'altra, una strategia globale di medio lungo termine che offrirebbe la possibilità alle imprese multinazionali di usufruire di un regime fiscale europeo per il consolidamento della base imponibile per le imprese di dimensioni comunitarie.

Il tema dell'instaurazione di un regime fiscale comunitario per le PMI è stato considerato una priorità nell'ambito della Conferenza di Berlino della Carta Europea per le Piccole Imprese. L'individuazione degli ostacoli fiscali che le PMI incontrano quando esse operano anche negli altri Stati Membri dell'UE oltre che nel proprio e l'impossibilità di compensare le perdite transfrontaliere incidono infatti fortemente sull'attività delle PMI. In tale situazione, visto il ruolo preminente che le PMI rivestono nello scenario economico ed industriale europeo, si evidenzia il problema dell'armonizzazione dei regimi fiscali nazionali a livello comunitario per le PMI⁷.

presumere che non è detenuto per il 25% o più da una sola impresa, oppure congiuntamente da più imprese non conformi alle definizioni di PMI o di piccola impresa, secondo il caso (Raccomandazione 96/280/CE della Commissione relativa alla definizione delle Piccole e Medie Imprese, op.cit., p. 7).

⁶ Merger Directive 90/434/CEE, Parent-Subsidiary Directive 90/435/CEE, Arbitration Convention 90/436/CEE (Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Toward an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, [COM(2001) 582] Brussels 23.10.2001, p. 4).

⁷ G. ROLLE, A. RUOCCO, P. VALENTE, *Il Coordinamento della Tassazione dei Redditi d'Impresa nell'Unione Europea*, CSC Working Paper n. 40, Giugno 2003.

5. L'attività della commissione europea nella "costruzione" di una normativa fiscale per le pmi.

L'Unione Europea, allo scopo di raggiungere gli obiettivi stabiliti nella Strategia di Lisbona, si è impegnata per cercare di migliorare lo scenario normativo in cui le PMI si trovano ad operare. Un miglioramento della normativa per l'integrazione europea ed internazionale delle PMI si risolve infatti in un impatto positivo nel contesto delle condizioni per la crescita economica, per l'occupazione e per la produttività. Ed è particolarmente importante per 23 milioni PMI in Europa che spesso dispongono di risorse limitate ed abilità insufficienti per rispettare regole e procedure.

Tra l'altro, è rilevante la assenza di provvedimenti comunitari di carattere fiscale specificamente rivolti alle PMI. L'assenza delle norme tributarie comunitarie concernenti le PMI non si giustifica nel quadro del ruolo che rivestono le PMI per lo sviluppo del mercato interno. In considerazione di questa situazione contraddittoria, la Commissione Europea è intervenuta nella prospettiva della instaurazione di un modello comunitario tributario per le PMI, al fine di agevolare la costituzione e l'espansione dell'attività transfrontaliera di queste forme di imprese di piccole e medie dimensioni.⁸

Il primo passo in questa direzione, è costituito dalla Raccomandazione 94/390/CE⁹ relativa al regime fiscale delle PMI, emanata il 24 maggio 1994. Con questo atto, la Commissione ha inteso eliminare gli effetti negativi che derivano dalla natura progressiva dell'imposizione sui redditi. Il provvedimento si riferisce alle PMI che hanno attivato una struttura produttiva secondaria oppure agenzie o filiali in uno Stato Membro differente da quello in cui si trova la sede principale. In questo caso, alle PMI si garantisce la libertà di stabilimento disciplinata negli art. 43 e 48 del Trattato dell'UE ed il rispetto del principio del divieto di discriminazione ai fini fiscali.

In seguito, nel 7.12.1994 è emanata la Raccomandazione 1069/1994/CE¹⁰ relativa al trasferimento degli *assets* delle PMI. La Raccomandazione configura l'eliminazione degli ostacoli di natura tributaria che si incontrano quando una PMI trasferisce i suoi *assets* per donazione oppure successione. In questo caso, la soluzione proposta è quella della minore onerosità fiscale del trasferimento, in tutti quei casi in cui sia rispettato il requisito della continuità dell'attività dell'impresa.

Nel frattempo, la Commissione, valutando i problemi che derivano dalla complessità delle regole procedimentali, indirizza la sua attività nel

⁸ Sul tema, si veda TASSANI, La fiscalità delle PMI tra distretti produttivi e reti di impresa, in *Piccola Impresa – Small Business*, n. 3/2007, 109 ss.

⁹ G.U.C.E. n. L 177 del 9 luglio 1994.

¹⁰ G.U.C.E., n. C/400/1 del 31 dicembre 1994.

senso della semplificazione di tali regole. L'iniziativa si concretizza con il Rapporto Finale del giugno 2007 relativo alla semplificazione delle procedure per le PMI. In considerazione di quanto esposto nel Rapporto, si nota che le regole processuali amministrative devono garantire alle PMI: a) l'agevolazione delle procedure di registrazione ai fini fiscali e per la quale si consiglia l'attivazione dei centri *on-stop-shop*; b) il diritto dell'informazione in relazione agli atti normativi in materia tributaria ed ai relativi aggiornamenti; c) l'attivazione di un conto corrente individuale per il pagamento delle imposte e per il rimborso di esse; d) il miglioramento dei rapporti con il Fisco nella fase applicativa del tributo¹¹; e) l'introduzione di regole semplificate ed uniformi per quanto concerne gli obblighi contabili e dichiarativi.

Come si evince, continua ad essere ancora assente un modello fiscale comunitario per le PMI e quelle della Commissione sono mere proposte, nella prospettiva del ravvicinamento delle legislazioni piuttosto che della armonizzazione comunitaria vera e propria. È evidente come la principale difficoltà risieda nel principio di sussidiarietà, che vincola l'attività della Commissione. Si deve però riconoscere, al tempo stesso, quanto sia importante il contributo offerto dalla Commissione Europea per il ravvicinamento dei sistemi dell'imposizione diretta per le PMI; contributo che costituirà, in futuro, la base su cui si svolgeranno le attività degli organi comunitari.

6. Il progetto di tassazione delle PMI c.d. dell'*home state taxation*.

Con la Comunicazione sull'Imposizione delle Società [COM 726/2003], la Commissione Europea ha annunciato agli Stati Membri la preparazione di una Raccomandazione contenente una azione pilota per permettere alle PMI di utilizzare regole di imposizione sugli utili secondo il principio dell'imposizione nello Stato di residenza (*Home State*). Progetto proposto in via sperimentale per un periodo di cinque anni.

Questa iniziativa della Commissione Europea, tradotta nella Comunicazione del 2005 [COM/05/702], è una delle soluzioni individuate al fine di introdurre in ambito comunitario un sistema di tassazione delle imprese omogeneo ed armonizzato. L'approccio fondamentale dell'azione pilota si basa sul concetto del reciproco riconoscimento volontario delle norme fiscali relative alle PMI. La proposta prevede di riservare alle PMI attive in

¹¹ Una procedura automatica di pagamento delle imposte è in grado di eliminare i pagamenti in ritardo e le penalità per le PMI, mentre l'attivazione di un conto apposito per i pagamenti delle imposte sollecita il rimborso delle imposte (Final Report of the Expert Group, Simplified Tax Compliance Procedures for SMES - Personal Income Tax, Corporate Income Tax, Payroll Tax, op.cit., p. 43).

ambito comunitario la facoltà di determinare la base imponibile complessiva secondo le regole del Paese di residenza della capogruppo. Questo comporterebbe una riduzione dei costi e degli adempimenti necessari per operare in un contesto transnazionale¹².

Nonostante il progetto sia limitato alle PMI, la Commissione mira a raggiungere risultati significativi sul fronte dell'armonizzazione fiscale in ambito comunitario, nel rispetto dell'autonomia fiscale dei singoli Stati. L'introduzione di questo principio garantisce agli Stati Membri il diritto di continuare ad applicare le proprie aliquote sulla quota della base imponibile loro attribuita.

In effetti, quella dell'*Home State Taxation* si profila come una soluzione che porterebbe una serie di vantaggi alle PMI, relativamente al contenimento dei costi di adeguamento, alla semplificazione delle procedure, alla riduzione della burocrazia, ai minori rischi di doppia imposizione ed alla possibilità di compensare le perdite transfrontaliere.

D'altra parte, il progetto evidenzia alcuni lati negativi per le difficoltà pratiche di attuazione, soprattutto derivanti dalla definizione dei metodi da adottare per la allocazione dei redditi. Inoltre, il progetto ha suscitato perplessità per i seguenti aspetti: la capacità di garantire il rispetto del principio comunitario del divieto di discriminazione; la compatibilità con la normativa costituzionale di alcuni Stati Membri dell'UE; la configurabilità dell'*Home State Taxation* quale incentivo per la "concorrenza sleale"; l'applicabilità del progetto anche per i partnership e per l'IVA. Questi dubbi sono originati dalla limitazione dell'ambito applicativo del progetto, il quale è rivolto solo alle piccole imprese, e dalla non chiarezza rispetto alla tipologia del progetto da attuare, se, cioè, si tratti di una simulazione teorica oppure di un test pratico.

Il progetto ha anche lasciato in sospeso alcune importanti questioni: se le PMI che aderiscono al progetto devono compilare o no un modello di dichiarazione fiscale nel Paese in cui esercitano la propria attività; se si possono includere nel progetto-pilota anche le imposte locali sui redditi; se si devono applicare specifiche formule di allocazione per le modalità di ripartizione della base imponibile tra gli Stati coinvolti; se il progetto è compatibile con gli incentivi fiscali concessi alle PMI dai singoli Stati nazionali.

Le problematiche esposte richiedono necessariamente l'introduzione di nuovi provvedimenti volti a modificare il metodo *Home State Taxation* assi-

¹² S-O. LODIN, M. GAMMIE, *Home State Taxation*, IBFD, Amsterdam 2001; Profilo di una possibile applicazione sperimentale del sistema della "tassazione dello Stato di residenza alle piccole e medie imprese", TAXUD C.1/DOC (04) 1410, Commissione Europea, 24.6.2004; Summary report on the replies received in response to the questionnaire on corporate tax as barrier to EU expansion of small and medium - sized enterprises, TAXUD E.1/DOC (05) 2301, Commissione Europea, 18 January 2005).

curando la continuità del progetto¹³. Con riferimento dell'ambito di applicazione, esso dovrebbe comprendere tutte le PMI di uno Stato membro che esercitano attività economica oltre i confini nazionali e che quindi estendono le proprie attività commerciali nei Paesi vicini che partecipano al progetto pilota. Una puntuale definizione dell'ambito soggettivo del progetto, ad esempio per tutte le PMI, eliminerebbe i problemi di discriminazione. Il progetto dovrebbe coinvolgere tutte le società residenti negli Stati membri aderenti, che rientrano nella definizione comunitaria di PMI. Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile, secondo le regole del Paese di residenza della società capogruppo, il progetto dovrebbe interessare in prima istanza le imposte dirette ed includere solo le imposte locali sui redditi. Non sembra invece che l'Iva possa essere inclusa nel progetto, soprattutto in ragione dei diversi principi su cui si fondano l'imposizione diretta e quella indiretta.

*Rezarta Tahiraj
Facoltà di Scienze economiche
Università "A. Xhuvani" di Elbasan - Albania*

¹³ G. VALENTE, *Piccole e Medie Imprese, Progetto pilota per la determinazione della base imponibile con il metodo dell'Home State Taxation*, *Rassegna della Fiscalità Internazionale*, n. 4-03.

Bibliografia

- ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1993, I, 63;
- AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998;
- BEGHIN, *Prime considerazioni intorno alla disciplina fiscale dei "distretti produttivi"*, in *Riv.dir.trib.*, 2006, I, 157;
- CAFAGGI (a cura di), *Reti di imprese tra regolazione e norme sociali*, Bologna, 2004.
- CIPOLLINA, *Armonizzazione vs. competizione fiscale: il trade-off Europa/Italia*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 2004, I, 109;
- DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Aiuti di Stato nel diritto comunitario e misure fiscali*, Atti del Convegno di Roma del 17/9/2003, in *Rass.trib.*, 2003, 2318;
- DI PIETRO (a cura di), *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell'imposizione diretta*, Padova, 2004;
- FANTOZZI, *Il sistema tributario italiano verso il mercato unico europeo*, in *Rass.trib.*, 1988, 551;
- SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Enc.giur.it.*, Roma, 1988, II;
- FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005;
- FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1998, 98;
- FRANSONI, *Osservazioni n tema di responsabilità e rivaletta nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv.dir.trib.*, 2004, I, 515.;
- LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Riv.it.dir.pubbl.comm.*, 2004, 91.
- LODIN, M. GAMMIE, *Home State Taxation*, IBFD, Amsterdam 2001;
- LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2007.
- NUZZO-QUERQUI, *L'evasione delle piccole, medie e grandi imprese e le strategie di contrasto nella fiscalità moderna*, in *Il fisco*, 2005, 4208.
- PISTONE, *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, III, 581;
- RINALDI, *Alcune considerazioni in tema di impresa minore nell'imposta sul reddito (tra norme vigenti e prospettive di riforma)*, in *AA.VV., Scritti in onore di Isabella Marchini*, Milano, 2006.
- ROLLE, A. RUOCCO, P. VALENTE, *Il Coordinamento della Tassazione dei Redditi d'Impresa nell'Unione Europea*, CSC Working Paper n. 40, Giugno 2003;
- ROSSI, *Prime considerazioni sulle disposizioni fiscali, amministrative e finanziarie riservate ai distretti produttivi*, in *Riv.dir.trib.*, 2007, I 319.
- TASSANI, *La fiscalità delle PMI tra distretti produttivi e reti di impresa*, in *Piccola Impresa – Small Business*, n. 3/2007, 109;
- TOSI, *Le imprese minori, in L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Giur.sist.dir.trib., a cura di Tesauro, Torino, II, 1994.
- VALENTE, *Piccole e Medie Imprese, Progetto pilota per la determinazione della base imponibile con il metodo dell'Home State Taxation*, *Rassegna della Fiscalità Internazionale*, n. 4-03;
- VIERI CERIANI, *Profili attuali dell'imposizione sulle società*, in *Rass.trib.*, 2006, 1605;
- VILELLA, *Le azioni comunitarie verso le piccole e medie imprese*, in *Riv.dir.pubbl.com.*, 1992, 317.

Riassunto

L'articolo compie una rassegna dell'attività della Commissione Europea relativamente alla tassazione dei redditi che derivano dall'esercizio delle attività transfrontaliere delle PMI collocate nel mercato interno. Questo articolo analizza le linee di azione della nuova strategia comunitaria che, a livello comunitario, mira all'armonizzazione dei regimi fiscali degli Stati Membri delle PMI. In considerazione del ruolo fondamentale che rivestono le PMI per la crescita e lo sviluppo economico ed industriale del mercato interno, si sottolinea la rilevanza dell'instaurazione di un modello tributario comunitario per le PMI. Ci si sofferma, inoltre, sulla problematica dell'imposizione dei redditi transfrontalieri delle PMI in attuazione del criterio delle norme fiscali dello Stato di residenza della capogruppo, una regola inserita con il progetto *Home State Taxation*, evidenziando tuttavia l'assenza di un modello fiscale comunitario per le PMI, nonostante gli sforzi in questa direzione compiuti dalla Commissione Europea.

Abstract

The annotated article presents a general overview of the European Commission activity having regard the question of the direct taxation of the incomes that derive by the exercise of the SME cross-border activities established in the internal market. This article analyzes the action lines of the new European strategy that hops at a European level the harmonization of the SME taxation systems of the Member States. Taking in consideration the fundamental role that the SME play for the economic and industrial growth and development of the internal market, the author underlines the relevance of the establishment of a European taxation model for the SME. Following, the article evidences the question of the SME taxation cross-border incomes in application of the taxation provisions criteria of the Residence State of the SME Home State, a provision introduced by the project *Home State Taxation*. In conclusion, the author underlines that doesn't yet exist a European taxation model for the SME, nevertheless the attempts of the European Commission.

Jel Classification: K34. Tax Law

Parole chiave (Key words): Regimi fiscali delle PMI, attività transfrontaliere (SME taxation, SME cross border activities)