

12.

Dir. (UE) 12 luglio 2016, n. 1164. Direttiva del Consiglio recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (*Gazzetta Ufficiale U.E.* n. L 193 del 19 luglio 2016).

(Estratto)

CAPO II
MISURE VOLTE A CONTRASTARE
L'ELUSIONE FISCALE

4. Norma relativa ai limiti sugli interessi. – 1. Gli oneri finanziari eccedenti sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono sostenuti solo fino al 30 per cento degli utili del contribuente al lordo di interessi, imposte, deprezzamento e ammortamento (EBITDA). Ai fini del presente articolo, gli Stati membri possono trattare come un contribuente anche:

a) un'entità a cui è consentito o imposto di applicare le norme a nome di un gruppo, come stabilito ai sensi del diritto fiscale nazionale;

b) un'entità di un gruppo, ai sensi del diritto fiscale nazionale, che non consolida a fini fiscali i risultati dei suoi membri nel bilancio.

In tali circostanze gli oneri finanziari eccedenti e l'EBITDA possono essere calcolati a livello del gruppo e includono i risultati di tutti i suoi membri.

2. L'EBITDA si calcola aggiungendo ai redditi soggetti all'imposta sulle società nello Stato membro del contribuente gli importi corretti per l'imposta relativi agli oneri finanziari eccedenti nonché gli importi corretti per l'imposta relativi a deprezzamento e ammortamento. I redditi esenti da imposta sono esclusi dall'EBITDA di un contribuente.

3. In deroga al paragrafo 1, il contribuente può ottenere il diritto:

a) di dedurre gli oneri finanziari eccedenti fino a 3 000 000 EUR;

b) di dedurre integralmente gli oneri finanziari eccedenti qualora il contribuente sia un'entità indipendente.

Ai fini del paragrafo 1, secondo comma, l'importo di 3 000 000 EUR è inteso per l'intero gruppo.

Ai fini del primo comma, lettera b), un'entità indipendente è un contribuente che non è parte di un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria e non ha alcuna impresa associata o stabile organizzazione.

4. Gli Stati membri possono escludere dall'ambito di applicazione del paragrafo 1 gli oneri finanziari eccedenti sostenuti in relazione a:

a) prestiti stipulati prima del 17 giugno 2016, sebbene l'esclusione non si applichi a successive modifiche di tali prestiti;

b) prestiti utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine, in cui il gestore del progetto, gli oneri finanziari, gli attivi e i redditi siano tutti nell'Unione.

Ai fini del primo comma, lettera b), un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine è un progetto volto a fornire, ammodernare, gestire e/o mantenere un bene su larga scala ritenuto di interesse pubblico generale da uno Stato membro.

Nei casi in cui si applica la lettera b) del primo comma, qualsiasi reddito derivante da un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine è escluso dall'EBITDA del contribuente e qualsiasi onere finanziario eccedente escluso non va incluso negli oneri finanziari eccedenti del gruppo nei confronti di terzi di cui al paragrafo 5, lettera b).

5. Se un contribuente è membro di un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria, può ottenere il diritto:

a) di dedurre integralmente gli oneri finanziari eccedenti qualora sia in grado di dimostrare che il rapporto tra il capitale proprio e i suoi

attivi totali è pari o superiore al rapporto equivalente del gruppo, alle seguenti condizioni:

i) il rapporto tra il capitale proprio del contribuente e i suoi attivi totali è considerato pari al rapporto equivalente del gruppo se il rapporto tra il capitale proprio del contribuente e i suoi attivi totali è inferiore al massimo di due punti percentuali; e

ii) tutte gli attivi e i passivi sono valutati secondo lo stesso metodo utilizzato per il bilancio consolidato redatto in conformità dei principi internazionali d'informativa finanziaria o del sistema nazionale di informativa finanziaria di uno Stato membro ⁽¹⁾ o

b) di dedurre gli oneri finanziari eccedenti per un importo maggiore di quello che avrebbe il diritto di dedurre conformemente al paragrafo 1. Il limite più elevato alla deducibilità degli oneri finanziari eccedenti si riferisce al gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria di cui il contribuente è membro ed è calcolato in due fasi:

i) innanzitutto si calcola il rapporto del gruppo, dividendo gli oneri finanziari eccedenti del gruppo nei confronti di terzi per l'EBITDA del gruppo, e

ii) successivamente si moltiplica il rapporto del gruppo per l'EBITDA del contribuente calcolato conformemente al paragrafo 2.

6. Lo Stato membro del contribuente può prevedere norme:

a) per riportare in avanti, senza limiti di tempo, gli oneri finanziari eccedenti che non possono essere dedotti nel periodo d'imposta corrente ai sensi dei paragrafi da 1 a 5;

b) per riportare in avanti, senza limiti di tempo, e all'indietro, per un massimo di tre anni, gli oneri finanziari eccedenti che non possono essere dedotti nel periodo d'imposta corrente ai sensi dei paragrafi da 1 a 5; oppure

c) per riportare in avanti, senza limiti di tempo, gli oneri finanziari eccedenti, e per un massimo di cinque anni la quota di deducibilità degli interessi non utilizzata, che non possono

essere dedotti nel periodo d'imposta corrente ai sensi dei paragrafi da 1 a 5.

7. Gli Stati membri possono escludere le imprese finanziarie dall'ambito di applicazione dei paragrafi da 1 a 6, anche se tali imprese finanziarie sono parte di un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria.

8. Ai fini dei paragrafi da 1 a 7, si può concedere al contribuente il diritto di utilizzare bilanci consolidati redatti secondo principi contabili internazionali diversi dai principi internazionali d'informativa finanziaria o dal sistema nazionale di informativa finanziaria di uno Stato membro ⁽²⁾

⁽¹⁾ Questo punto è stato così sostituito dall'art. 1, par. 1, punto 3, lett. a) della Dir. (UE) 2017/952/UE.

⁽²⁾ Questo paragrafo è stato così sostituito dall'art. 1, par. 1, punto 3, lett. b) della Dir. (UE) 2017/952/UE.

5. Imposizione in uscita. – 1. Un contribuente è soggetto ad imposta per un importo pari al valore di mercato degli attivi trasferiti, al momento dell'uscita degli attivi, meno il loro valore a fini fiscali, in una delle seguenti situazioni:

a) un contribuente trasferisce attivi dalla sua sede centrale alla sua stabile organizzazione situata in un altro Stato membro o in un paese terzo, nella misura in cui lo Stato membro della sede centrale non abbia più il diritto di tassare gli attivi trasferiti a seguito del trasferimento;

b) un contribuente trasferisce attivi dalla sua stabile organizzazione situata in uno Stato membro alla sua sede centrale o a un'altra stabile organizzazione situata in un altro Stato membro o in un paese terzo, nella misura in cui lo Stato membro della stabile organizzazione non abbia più il diritto di tassare gli attivi trasferiti a seguito del trasferimento;

c) un contribuente trasferisce la sua residenza fiscale in un altro Stato membro o in un paese terzo, ad eccezione degli attivi che rimangono

effettivamente collegati a una stabile organizzazione situata nel primo Stato membro;

d) un contribuente trasferisce le attività svolte dalla sua stabile organizzazione da uno Stato membro a un altro Stato membro o a un paese terzo, nella misura in cui lo Stato membro della stabile organizzazione non abbia più il diritto di tassare gli attivi trasferiti a seguito del trasferimento.

2. Un contribuente ha il diritto di dilazionare il pagamento dell'imposta in uscita di cui al paragrafo 1 mediante pagamenti rateizzati ripartiti su un arco di cinque anni in uno dei seguenti casi:

a) un contribuente trasferisce attivi dalla sua sede centrale alla sua stabile organizzazione situata in un altro Stato membro o in un paese terzo parte contraente dell'accordo sullo Spazio economico europeo (accordo SEE);

b) un contribuente trasferisce attivi dalla sua stabile organizzazione situata in uno Stato membro alla sua sede centrale o a un'altra stabile organizzazione situata in un altro Stato membro o in un paese terzo parte contraente dell'accordo SEE;

c) un contribuente trasferisce la sua residenza fiscale in un altro Stato membro o in un paese terzo parte contraente dell'accordo SEE;

d) un contribuente trasferisce le attività svolte dalla sua stabile organizzazione in un altro Stato membro o in un paese terzo parte contraente dell'accordo SEE.

Il presente paragrafo si applica ai paesi terzi parti contraenti dell'accordo SEE che abbiano concluso un accordo con lo Stato membro del contribuente o con l'Unione relativo all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti fiscali, equivalente all'assistenza reciproca prevista dalla direttiva 2010/24/UE del Consiglio.

3. Se un contribuente dilaziona il pagamento in conformità del paragrafo 2, possono essere addebitati interessi a norma della legislazione dello Stato membro del contribuente o della stabile organizzazione, secondo il caso.

Se esiste un rischio dimostrabile ed effettivo di non recupero, i contribuenti possono essere anche tenuti a costituire una garanzia come condizione per dilazionare il pagamento in conformità del paragrafo 2.

Il secondo comma non si applica se la legislazione dello Stato membro del contribuente o della stabile organizzazione prevede la possibilità di recuperare il debito d'imposta tramite un altro contribuente che è membro del medesimo gruppo ed è residente a fini fiscali in tale Stato membro.

4. Ove si applichi il paragrafo 2, la dilazione di pagamento è immediatamente interrotta e il debito fiscale diventa recuperabile nei seguenti casi:

a) gli attivi trasferiti o le attività svolte dalla stabile organizzazione del contribuente sono venduti o altrimenti ceduti;

b) gli attivi trasferiti sono successivamente trasferiti in un paese terzo;

c) la residenza fiscale del contribuente o le attività svolte dalla sua stabile organizzazione sono successivamente trasferite in un paese terzo;

d) il contribuente è in stato di fallimento o di liquidazione;

e) il contribuente non ottempera agli obblighi che gli incombono con riguardo ai pagamenti rateizzati e non regolarizza la sua situazione in un periodo di tempo ragionevole, che non supera i 12 mesi.

Le lettere b) e c) non si applicano ai paesi terzi parti contraenti dell'accordo SEE che abbiano concluso un accordo con lo Stato membro del contribuente o con l'Unione relativo all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti fiscali, equivalente all'assistenza reciproca prevista dalla direttiva 2010/24/UE.

5. Se gli attivi, la residenza fiscale o le attività svolte da una stabile organizzazione sono trasferiti in un altro Stato membro, detto Stato membro accetta il valore determinato dallo Stato membro del contribuente o della stabile

organizzazione come valore di partenza degli attivi a fini fiscali, a meno che esso non rispecchi il valore di mercato.

6. Ai fini dei paragrafi da 1 a 5, per «valore di mercato» si intende l'importo in cambio del quale un attivo può essere scambiato o reciproche obbligazioni possono essere fissate tra acquirenti e venditori indipendenti e disponibili nel quadro di una transazione diretta.

7. A condizione che gli attivi siano destinati a tornare allo Stato membro dell'autore del trasferimento nell'arco di 12 mesi, il presente articolo non si applica ai trasferimenti di attivi connessi al finanziamento tramite titoli, agli attivi forniti come garanzia collaterale o quando il trasferimento di attivi avviene allo scopo di rispettare requisiti patrimoniali prudenziali o a fini di gestione della liquidità.

6. Norma generale antiabuso. – 1. Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte.

2. Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica.

3. Quando le costruzioni o una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale.

7. Norme sulle società controllate estere. – 1. Lo Stato membro di un contribuente tratta un'entità o una stabile organizzazione i cui utili non sono soggetti ad imposta o sono

esenti da imposta in tale Stato membro come una società controllata estera se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

a) nel caso di un'entità, il contribuente, da solo o insieme alle sue imprese associate, detiene una partecipazione diretta o indiretta di oltre il 50 per cento dei diritti di voto o possiede direttamente o indirettamente oltre il 50 per cento del capitale o ha il diritto di ricevere oltre il 50 per cento degli utili di tale entità; e

b) l'imposta sulle società realmente versata sui suoi utili dall'entità o dalla stabile organizzazione è inferiore alla differenza tra l'imposta sulle società che sarebbe stata applicata all'entità o alla stabile organizzazione nell'ambito del sistema di imposizione delle società vigente nello Stato membro del contribuente e l'imposta sulle società realmente versata sui suoi utili dall'entità o dalla stabile organizzazione.

Ai fini del primo comma, lettera b), la stabile organizzazione di una società controllata estera che non è soggetta ad imposta o è esente da imposta nella giurisdizione della società controllata estera non è presa in considerazione. Inoltre, per imposta sulle società che sarebbe stata applicata nello Stato membro del contribuente si intende l'imposta calcolata secondo le norme dello Stato membro del contribuente.

2. Qualora un'entità o una stabile organizzazione sia trattata come una società controllata estera a norma del paragrafo 1, lo Stato membro del contribuente include nella base imponibile:

a) i redditi non distribuiti dell'entità o i redditi della stabile organizzazione rientranti nelle seguenti categorie:

i) interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari;

ii) canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale;

iii) dividendi e redditi derivanti dalla cessione di azioni;

iv) redditi da leasing finanziario;

v) redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;

v) redditi da società di fatturazione che percepiscono redditi da vendite e servizi derivanti da beni e servizi acquistati da e venduti a imprese associate, e aggiungono un valore economico scarso o nullo.

a) La presente lettera non si applica se la società controllata estera svolge un'attività economica sostanziale sostenuta da personale, attrezzature, attivi e locali, come evidenziato da circostanze e fatti pertinenti.

b) Se la società controllata estera è residente o situata in un paese terzo che non è parte contraente dell'accordo SEE, gli Stati membri possono decidere di astenersi dall'applicazione del comma precedente; o

c) i redditi non distribuiti di un'entità o di una stabile organizzazione derivanti da costruzioni non genuine che sono state poste in essere essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Ai fini della presente lettera, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui l'entità o la stabile organizzazione non possiederebbe gli attivi o non avrebbe assunto i rischi che generano la totalità o una parte dei suoi redditi se non fosse controllata da una società in cui le funzioni significative del personale che sono pertinenti per tali attivi e rischi sono svolte e sono funzionali al fine di generare i redditi della società controllata.

3. Qualora, secondo la legislazione di uno Stato membro, la base imponibile di un contribuente sia calcolata a norma del paragrafo 2, lettera a), lo Stato membro può scegliere di non trattare un'entità o una stabile organizzazione come una società controllata estera a norma del paragrafo 1 se non oltre un terzo dei redditi ottenuti dall'entità o dalla stabile organizzazione rientra nelle categorie di cui al paragrafo 2, lettera a).

Qualora, secondo la legislazione di uno Stato membro, la base imponibile di un contribuente sia calcolata a norma del paragrafo

2, lettera a), lo Stato membro può scegliere di non trattare le imprese finanziarie come società controllate estere se non oltre un terzo dei redditi dell'entità appartenenti alle categorie di cui al paragrafo 2, lettera a), deriva da operazioni con il contribuente o le sue imprese associate.

4. Gli Stati membri possono escludere dall'ambito di applicazione del paragrafo 2, lettera b), un'entità o una stabile organizzazione:

a) con utili contabili non superiori a 750 000 EUR e redditi non derivanti da scambi non superiori a 75 000 EUR; o

b) i cui utili contabili non ammontano a più del 10 per cento dei suoi costi di esercizio nel periodo d'imposta.

Ai fini del primo comma, lettera b), i costi di esercizio non possono includere i costi di beni venduti al di fuori del paese in cui è residente l'entità o è situata la stabile organizzazione a fini fiscali e i pagamenti alle imprese associate.

8. Calcolo dei redditi delle società controllate estere. – 1. Ove si applichi l'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), i redditi da includere nella base imponibile del contribuente sono calcolati in conformità delle norme della legge sull'imposta societaria dello Stato membro in cui il contribuente è residente a fini fiscali o è situato. Le perdite dell'entità o della stabile organizzazione non sono incluse nella base imponibile ma possono essere riportate, conformemente al diritto nazionale, e prese in conto nei periodi d'imposta successivi.

2. Ove si applichi l'articolo 7, paragrafo 2, lettera b), i redditi da includere nella base imponibile del contribuente sono limitati agli importi generati dagli attivi e dai rischi collegati alle funzioni significative del personale svolte dalla società controllante. L'attribuzione dei redditi di una società controllata estera è calcolata secondo il principio di libera concorrenza.

3. I redditi da includere nella base imponibile sono calcolati in proporzione alla par-

tecipazione del contribuente nell'entità, quale definita all'articolo 7, paragrafo 1, lettera a).

4. I redditi sono inclusi nel periodo d'imposta del contribuente nel quale si conclude l'esercizio fiscale dell'entità.

5. Se l'entità distribuisce utili al contribuente, e tali utili distribuiti sono inclusi nel reddito imponibile del contribuente, gli importi dei redditi precedentemente inclusi nella base imponibile a norma dell'articolo 7 sono dedotti dalla base imponibile in sede di calcolo dell'importo dell'imposta dovuta sugli utili distribuiti, al fine di evitare una doppia imposizione.

6. Se il contribuente cede la sua partecipazione nell'entità o le attività svolte dalla stabile organizzazione, e una qualsiasi parte dei proventi derivante dalla cessione è stata precedentemente inclusa nella base imponibile a norma dell'articolo 7, tale importo è dedotto dalla base imponibile in sede di calcolo dell'importo dell'imposta dovuta su tali proventi, al fine di evitare una doppia imposizione.

7. Lo Stato membro del contribuente consente la detrazione dell'imposta versata dall'entità o dalla stabile organizzazione dal debito d'imposta del contribuente nello Stato in cui risiede a fini fiscali o è situato. La detrazione è calcolata conformemente al diritto nazionale.

9. ⁽¹⁾Disallineamenti da ibridi . – 1. Nella misura in cui un disallineamento da ibridi determina una doppia deduzione:

a) la deduzione è negata nello Stato membro corrispondente alla giurisdizione dell'investitore e

b) se non è negata dalla giurisdizione dell'investitore, la deduzione è negata nello Stato membro corrispondente alla giurisdizione del pagatore.

Non di meno la deduzione è ammissibile alla compensazione a fronte di un reddito a doppia inclusione, generato nel periodo d'imposta di riferimento o successivo.

2. Nella misura in cui un disallineamento da ibridi determina una deduzione senza inclusione:

a) la deduzione è negata nello Stato membro corrispondente alla giurisdizione del pagatore e

b) se la deduzione non è negata nella giurisdizione del pagatore, l'importo del pagamento che altrimenti genererebbe un disallineamento è incluso nel reddito nello Stato membro corrispondente alla giurisdizione del beneficiario.

3. Uno Stato membro nega la deduzione per un pagamento da parte di un contribuente nella misura in cui esso finanzia, direttamente o indirettamente, spese deducibili che generano un disallineamento da ibridi mediante una transazione o serie di transazioni tra imprese associate o che sono parti di un accordo strutturato, salvo se una delle giurisdizioni coinvolte nella transazione o serie di transazioni ha effettuato un adeguamento equivalente rispetto al disallineamento da ibridi in questione.

4. Uno Stato membro può escludere dall'ambito di applicazione:

a) del paragrafo 2, lettera b), del presente articolo i disallineamenti da ibridi quali definiti all'articolo 2, punto 9, primo comma, lettere b), c), d) o f);

b) del paragrafo 2, lettere a) e b), del presente articolo i disallineamenti da ibridi derivanti dal pagamento di interessi a un'impresa associata a titolo di uno strumento finanziario, qualora:

i) lo strumento finanziario abbia caratteristiche di conversione, bail-in o svalutazione;

ii) lo strumento finanziario sia stato emesso al solo scopo di soddisfare i requisiti sulla capacità di assorbimento delle perdite applicabili al settore bancario e lo strumento finanziario sia riconosciuto come tale nei requisiti sulla capacità di assorbimento delle perdite del contribuente;

iii) lo strumento finanziario sia stato emesso
- in collegamento con strumenti finanziari aventi caratteristiche di conversione, bail-in o svalutazione a livello di un'impresa madre;

- al livello necessario per soddisfare i requisiti applicabili sulla capacità di assorbimento delle perdite;

- non nel quadro di un accordo strutturato; e

iv) la deduzione netta totale di cui beneficia il gruppo consolidato nel quadro dell'accordo non superi l'importo che si sarebbe ottenuto se il contribuente avesse emesso lo strumento finanziario direttamente sul mercato.

La lettera b) si applica fino al 31 dicembre 2022.

5. Nella misura in cui un disallineamento da ibridi coinvolga un reddito di una stabile organizzazione disconosciuta non assoggettato a imposta nello Stato membro in cui il contribuente è residente a fini fiscali, questo Stato membro esige che il contribuente includa il reddito che sarebbe altrimenti attribuito alla stabile organizzazione disconosciuta. Ciò si applica salvo che lo Stato membro sia tenuto a esentare il reddito a norma di una convenzione contro la doppia imposizione conclusa dallo Stato membro con un paese terzo.

6. Nella misura in cui un trasferimento ibrido sia concepito per produrre uno sgravio fiscale alla fonte per un pagamento derivato da uno strumento finanziario trasferito a più di una delle parti coinvolte, lo Stato membro del contribuente limita il beneficio di tale sgravio in proporzione al reddito netto imponibile relativo a tale pagamento.

⁽¹⁾ Questo articolo è stato così sostituito dall'art. 1, par. 1, punto 4 della Dir. (UE) 2017/952/UE.

9 bis. ⁽¹⁾ **Disallineamenti da ibridi inversi.** – 1. Se una o più entità associate non residenti, che detengono complessivamente un interesse diretto o indiretto pari o superiore al 50

per cento dei diritti di voto, della partecipazione al capitale o dei diritti di partecipazione agli utili in un'entità ibrida costituita o stabilita in uno Stato membro, sono situate in una giurisdizione o in giurisdizioni che considerano l'entità ibrida persona imponibile, l'entità ibrida è considerata residente di questo Stato membro e soggetta a imposizione sul suo reddito nella misura in cui quest'ultimo non è altrimenti soggetto a imposta a norma delle leggi dello Stato membro o di qualsiasi altra giurisdizione.

2. Il paragrafo 1 non si applica agli organismi di investimento collettivo. Ai fini del presente articolo per «organismo di investimento collettivo» si intende un fondo di investimento o un organismo con ampia diffusione, che detiene un portafoglio diversificato di titoli ed è soggetto alle norme sulla protezione degli investitori nel paese in cui è stabilito.

⁽¹⁾ Questo articolo è stato aggiunto dall'art. 1, par. 1, punto 5 della Dir. (UE) 2017/952/UE.

9 ter. ⁽¹⁾ **Disallineamenti da residenza fiscale.** – 1. Nella misura in cui una deduzione di pagamenti, spese o perdite di un contribuente residente a fini fiscali in due o più giurisdizioni sia deducibile dalla base imponibile in entrambe le giurisdizioni, lo Stato membro del contribuente nega la deduzione nella misura in cui l'altra giurisdizione consente che la doppia deduzione sia compensata a fronte di reddito che non è reddito da doppia inclusione. Se entrambe le giurisdizioni sono Stati membri, nega la deduzione lo Stato membro in cui il contribuente non è considerato residente ai sensi della convenzione contro la doppia imposizione tra i due Stati membri in questione.

⁽¹⁾ Questo articolo è stato aggiunto dall'art. 1, par. 1, punto 5 della Dir. (UE) 2017/952/UE.