

# Il sistema tributario francese tra equità e pragmatismo

La riscossione e il controllo delle imposte affidate a due Direzioni del ministero dell'Economia

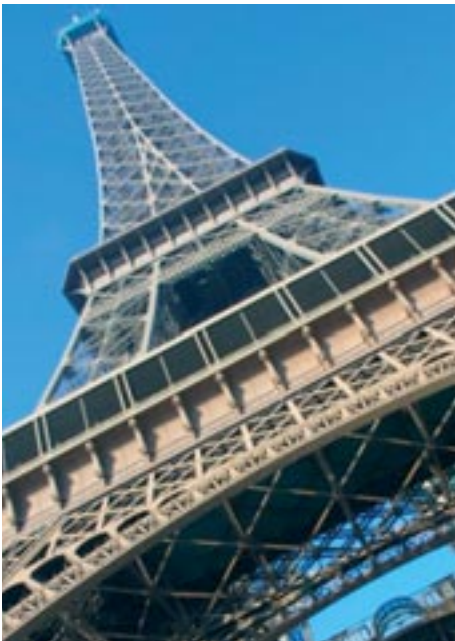


photo courtesy <http://philip.greenspun.com>

Repubblica presidenziale dopo la costituzione approvata nel settembre 1958 e membro dell'Unione Economica e Monetaria (UEM), la Francia è attualmente uno dei sette paesi più industrializzati al mondo. Un sistema giuridico pragmatico incoraggia l'iniziativa privata e agevola gli investimenti provenienti dall'estero. L'attuale normativa sul diritto societario consente all'investitore di scegliere la forma giuridica più in linea con le strategie di sviluppo dell'impresa. E questo senza precludere la possibilità di apportare successive modifiche allo schema prescelto in base all'evoluzione del progetto di investimento.

## Il sistema tributario

Con la Rivoluzione francese il sistema impositivo è stato razionalizzato e il pagamento delle tasse da parte di tutti i contribuenti è

improntato a criteri di equità. Un principio che trova riscontro nell'articolo 13 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 26 agosto 1789. Attualmente sono due le Direzioni che, nell'ambito del ministero dell'Economia, Finanze e Industria, gestiscono le attività di riscossione, gestione e controllo delle imposte. Alla Direzione Generale delle Imposte è affidata la responsabilità sulle imposte indirette mentre alla Direzione della Contabilità Pubblica quella sulle imposte dirette. La Direzione Generale delle Imposte stabilisce e controlla anche quelle sui redditi, sugli utili delle società, le imposte locali (es. la tassa professionale) e la tassa d'abitazione. La Francia è il Paese antesignano del quoziente familiare. Il reddito imponibile, prima dell'applicazione delle aliquote d'imposta progressive, viene suddiviso per uno speciale quoziente, determinato secondo lo status della famiglia del contribuente. L'anno fiscale francese coincide con quello solare.

## I cittadini e le tasse

Il sistema fiscale francese abbraccia il principio di territorialità. La legislazione tributaria trova applicazione soltanto all'interno dei confini territoriali. Una persona fisica è considerata residente ai fini delle imposte sul reddito se ha la propria abitazione e il domicilio nel territorio dello Stato (inteso come centro degli interessi familiari) o effettua prestazioni lavorative come lavoratore dipendente o autonomo. E questo a meno che non dimostri che tali attività sono di carattere secondario o possiede in Francia il centro dei propri interessi economici. In Francia vige il principio di tassazione su base mondiale (*world wide principle*) per cui un residente è assoggettato a tassazione sui redditi ovunque prodotti in base ad aliquote progressive. L'aliquota marginale più elevata è del 54 per cento. Alcune voci di reddito sono, però, assoggettate ad imposta a titolo definitivo (*prélèvement libératoire*).

La base imponibile è data dalla somma di tutti i redditi percepiti dal contribuente. In partico-

lare redditi da lavoro dipendente, da lavoro autonomo, immobiliari, da capitale, tra cui figurano i redditi che derivano da azioni e partecipazioni in società residenti, interessi ed altri benefici da prestiti, obbligazioni e altri titoli e redditi da investimento di fonte estera (dividendi, interessi, redditi da trust).

## Le imprese e il Fisco

L'imposta diretta relativa ai redditi societari è applicata alle società per azioni (Sa), per azioni semplificate (Sas), a responsabilità limitata (Sarl), cooperative e società in accomandita per azioni (è prevista, in via opzionale, l'applicazione di tale imposta anche alle società in accomandita semplice e alle joint venture n.d.r.). Inoltre l'imposta grava su tutte le entità giuridiche che effettuano attività di impresa o che comunemente generano profitti. Sono soggette all'*impôt sur les sociétés* anche le società non residenti qualora conducano un'attività imprenditoriale in Francia tramite una stabile organizzazione. La dichiarazione dei redditi delle società deve essere presentata entro tre mesi dal termine dell'anno finanziario che coincide con l'anno solare.

## Le modalità del prelievo

Il reddito imponibile viene calcolato secondo il metodo del reddito effettivo. All'utile netto che deriva da tutte le operazioni contabili, incluse le plusvalenze ottenute dalla vendita delle immobilizzazioni, si applicano le opportune variazioni in diminuzione o in aumento previste dalla legge (es. gli ammortamenti differiti, le perdite e le imposte riportate a nuovo). L'aliquota applicabile è attualmente pari al 33,3 per cento aumentata da una sovrainposta del 10 per cento che porta l'aliquota effettiva al 36,66 per cento; a tutti i soggetti passivi d'imposta sui redditi societari si applica un'imposta minima annuale pari ad una frazione del fatturato. Il pagamento dell'imposta avviene mediante versamento di quattro acconti, trimestrali, calcolati in base all'8,33 per cento dell'imponibile dell'esercizio

precedente, più un saldo finale. Tale saldo va corrisposto entro e non oltre i tre mesi e mezzo successivi alla chiusura dell'esercizio. Se gli acconti sono superiori all'imposta dovuta, l'eccedenza viene rimborsata o detratta dagli acconti dell'esercizio successivo.

Guerrino Sozza

## LA SCHEDA

 FORMA DI STATO  
Repubblica  
Presidenziale  
(Costituzione 1958)

SUPERFICIE: 551.500 kmq.

DENSITÀ: (ab./kmq): 247

POPOLAZIONE: 60.081.000 abitanti

CAPITALE: Parigi

LINGUA: francese (ufficiale), alsaziano, basco, bretone, catalano, corso, fiammingo, provenzale

MONETA: euro (dal 2002)

RELIGIONE: cattolica, protestante, musulmana, ebraica

## PRINCIPALI TRATTATI

### SOTTOSCRITTI CON L'ITALIA

■ convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (5 ottobre 1989 - L. n. 20 del 5 luglio 1995 - G.U. n. 172 SO del 25.7.1995)

■ accordo amministrativo per lo scambio di informazioni tra Consob e Commission de Operations de Bourse della Repubblica francese (firmato a Parigi il 27 gennaio 1994)

## IL TEMA DEL MESE

-In Francia la riorganizzazione societaria *c'est plus facile*



PAGG. 2-3

## QUADERNI GIURIDICI

-Localizzazione e trattamento tributario per i redditi dei non residenti

-Residenza e domicilio nella fiscalità internazionale

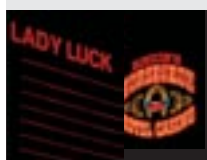


PAGG. 4-5

## OLTRE CONFINE

-Le imprese bizzarre del fisco made in Usa...

---che limita la *tax freedom* del contribuente



PAG. 6

## DIRITTO E DIRITTI

-OSSERVATORIO GIURISPRUDENZIALE

-DALL' UNIONE EUROPEA



PAG. 7

# In Francia la riorganizzazione societaria c'est plus facile

Recepita la direttiva UE che modifica in parte il regime impositivo preesistente



Il governo francese con la legge finanziaria del 1991 ha recepito la Direttiva comunitaria n. 90/434 che disciplina, sotto il profilo fiscale, le riorganizzazioni societarie dei gruppi multinazionali, modificando così alcuni articoli del codice tributario francese (Code général des impôts). Con questo intervento normativo non è stato introdotto un regime ex-novo ma è stata parzialmente modificata la disciplina preesistente nella legislazione francese. L'assunto da cui ha preso le mosse il legislatore comunitario è che esistessero già nei vari Paesi regimi specifici in grado di disciplinare le operazioni interne di riorganizzazione societaria. Tuttavia una loro eventuale estensione in ambito comunitario avrebbe potuto costituire sul piano internazionale un ostacolo alla libera concorrenza, al mercato comune e alla competitività delle imprese. E questo considerate anche le profonde differenze insite nelle diverse normative.

## Le finalità della Direttiva

L'obiettivo della direttiva è introdurre un regime ad hoc per fusioni, scissioni, conferimenti di attivo e scambi di partecipazioni valevole non per ogni tipo di operazione ma soltanto per quelle riguardanti società residenti in Stati membri differenti.

Indipendentemente dal reale scopo del legislatore comunitario, l'emanazione di questa direttiva ha prodotto un effetto propulsivo inducendo i vari Paesi ad uniformare la pro-

pria disciplina interna a quella europea. Un esame dei diversi regimi nazionali tradisce una sostanziale corrispondenza normativa per le operazioni di riorganizzazione nazionali e transnazionali.

Inoltre con l'emanazione del Regolamento CE 2157 del 2001 e la sua imminente entrata in vigore lo studio e l'analisi della disciplina fiscale delle riorganizzazioni transnazionali assume un'importanza più rilevante. Il regolamento comunitario disciplina lo statuto della Società Europea<sup>1</sup> che può essere costituita secondo quattro diverse modalità: 1) fusione di due o più società appartenenti ad almeno due diversi Stati membri; 2) creazione di una holding da parte di società appartenenti ad almeno due diversi Stati membri o che abbiano avuto, per almeno due anni, una filiale o uno stabilimento in uno Stato membro dell'Unione Europea; 3) creazione di una filiale comune; 4) trasformazione di una società esistente con sede in uno Stato membro dell'Unione Europea a condizione che per due anni abbia controllato una filiale disciplinata dalla legge di uno Stato membro diverso da quello in cui ha sede la società madre.

Il regolamento, pur disciplinando le modalità di costituzione di una SE, nulla dispone in merito al relativo trattamento fiscale che dovrà essere di volta in volta definito dalle norme interne degli Stati interessati.

È in questa prospettiva che ci accingiamo ad esaminare i profili tributari relativi alle ope-

razioni di fusione<sup>2</sup>, scissione, conferimento d'attivo e scambi azionari con cui si ottiene la nascita o la trasformazione di una SE<sup>3</sup>.

## La fusione

Si ipotizzi il caso in cui una società a responsabilità limitata ("A") trasferisca la totalità del suo patrimonio ad un'altra società a responsabilità limitata ("B") preesistente e fiscalmente residente in un altro Stato membro dell'Unione Europea. Tale fusione, comunemente definita "per incorporazione" (Fig. 1), comporterà, a norma dell'art. 17, comma 2, lettera a) del già citato Reg. CE 2157/2001, la trasformazione della società incorporante "B" in una SE. I soci della società A ricevono le nuove azioni della "SE" in cambio delle partecipazioni precedentemente detenute ed un eventuale conguaglio in denaro non eccedente il 10 per cento del valore nominale delle azioni ricevute.

La Francia per incoraggiare tali operazioni ha introdotto il regime della "neutralità fiscale" il quale prevede che il trasferimento dei beni alla società estera non rileva ai fini delle imposte dirette. La legge finanziaria del 2002 estende l'applicabilità di tale regime anche

da una serie di condizioni sine qua non:

- la società beneficiaria deve essere assoggettata ad imposizione nello Stato di residenza (non deve godere di un regime speciale di esenzione);
- i soci della società fusa, come già menzionato, devono ricevere in cambio le azioni della società beneficiaria ed, eventualmente, un saldo in denaro che non superi il 10 per cento del valore nominale delle azioni ricevute (in caso di fusione per incorporazione le azioni della società incorporata devono essere annullate);
- il patrimonio della società fusa, comprensivo delle riserve in sospensione d'imposta, deve permanere in una stabile organizzazione (preesistente o costituita ad hoc) all'interno del territorio francese;
- la società incorporante deve registrare tutti i beni ad eccezione delle immobilizzazioni, al valore contabile che risulta dai registri della società incorporata. In alternativa li può registrare al valore corrente a condizione che aggiunga, al totale ottenuto nel periodo d'imposta oggetto di fusione, un utile corrispondente alle plusvalenze ottenute con il conferimento di tali beni;
- la società incorporante deve aggiungere al reddito imponibile soggetto ad aliquota

Fig 1 Fusione per incorporazione



alle società non appartenenti all'Unione Europea, precedentemente escluse, a patto che esse appartengano a Paesi con cui la Francia ha stipulato una convenzione contro la doppia imposizione contenente una clausola sull'assistenza amministrativa. L'applicazione di tale regime è limitato però

ordinaria i capital gain sui beni ammortizzabili, esenti al momento della fusione, per un periodo di cinque anni (quindici in caso di costruzioni e diritti relativi);

- la società incorporante deve farsi carico delle plusvalenze non tassate in capo alla società incorporata;

1. La Società Europea (SE) corrisponde al modello italiano della Spa, è dotata di personalità giuridica ed è caratterizzata da un regime di responsabilità limitata dei soci. Il suo capitale sociale non può essere inferiore ai 120mila euro.

2. L'art. 17 del Regolamento, infatti, così dispone:

"Una SE può essere costituita mediante fusione conformemente all'articolo 2, paragrafo 1.

La fusione può avvenire:

a) secondo la procedura di fusione mediante incorporazione conformemente all'articolo 3, paragrafo 1 della direttiva 78/855/CEE;

b) oppure secondo la procedura di fusione mediante costituzione di una nuova società conformemente all'articolo 4, paragrafo 1 di detta direttiva.

■ la società incorporante deve calcolare ciascuna plusvalenza sulle successive vendite di immobilizzazioni non ammortizzabili sulla base del loro costo storico contabilizzato nei libri della società incorporata. In caso di fusioni transnazionali, la normativa francese denota una peculiarità rispetto alla normativa comunitaria.

L'articolo 210 B del CGI, comma 3 dispone infatti che, in caso di fusione di società francese con una società residente in altro Stato, è necessaria la preventiva autorizzazione del ministero delle Finanze per l'applicazione del regime di neutralità fiscale.

L'autorizzazione preventiva può essere concessa soltanto se i beni non vengono effettivamente trasferiti all'estero ma rimangono conferiti in una stabile organizzazione in Francia. I principi per la concessione dell'autorizzazione sono i seguenti:

- a) l'operazione deve avere una valida ragione economica;
  - b) lo scopo principale dell'operazione non deve essere la frode o l'evasione fiscale;
  - c) le modalità dell'operazione devono consentire di assicurare la futura tassazione delle plusvalenze esentate nell'operazione stessa.
- Per quanto riguarda gli utili imponibili correnti della società incorporata essi creano una soggettività tributaria in capo alla stessa ma le plusvalenze realizzate dalla fusione sono esenti da imposta.

Le perdite pre-fusione invece sono, di norma, perse. Fino all'entrata in vigore della legge finanziaria 2002 vi era la possibilità di trasferirle soltanto previa autorizzazione del ministero delle Finanze. L'articolo 85 della sopracitata legge rimuove il carattere discrezionale di tale autorizzazione stabilendo che il trasferimento delle perdite deve essere concesso dall'autorità fiscale se sussistono i seguenti determinati requisiti (articolo 209 II del CGI):

- l'operazione deve rientrare nell'ambito del regime di neutralità d'imposta;
- l'operazione deve essere giustificata da valide ragioni economiche e non principalmente da ragioni fiscali;
- la società beneficiaria si impegna a detenere le attività ricevute per almeno tre anni.

Invece per quanto riguarda i beni ammortizzabili la norma all'art. 210 A, comma 3, dispone che essi debbano essere iscritti nel registro della società incorporante al loro valore normale o di mercato. In questo caso la differenza tra il valore di mercato e il valore contabile che risulta dai registri della società incorporata è soggetta a tassazione in capo alla società incorporata, secondo l'aliquota ordinaria, con la possibilità di rateazione nei cinque anni successivi<sup>3</sup>.

Come si può notare viene confermata la logica sottostante al principio della neutralità fiscale che non è propriamente quella dell'esenzione da imposta dei plusvalori emergenti a seguito dell'atto di fusione ma, più precisamente, quella di un differimento della tassazione ad un successivo realizzo. Non a caso un requisito fondamentale per l'applicazione di tale regime è costituito dal principio di "collegamento con il territorio dello Stato". Questo significa che i beni della società fusa non possono essere trasferiti nello Stato della società incorporante ma devono permanere ancorati, sotto forma di stabile organizzazione, al potere impositivo del Paese in cui si trovano. In ipotesi diver-

sa, cioè quando vengano effettivamente trasferiti all'estero, si considerano realizzati al valore normale. Tali norme si applicano anche nel caso di fusione (c.d. "fusione vera e propria") attraverso cui due o più imprese si fondono e si estinguono costituendo una nuova società, nel nostro caso specifico una SE (vedi figura 2).

### La scissione

La definizione di scissione prevista dalla norma interna all'art. 210-0-A coincide con la definizione data dalla direttiva comunitaria.

Fig 2 Fusione propria

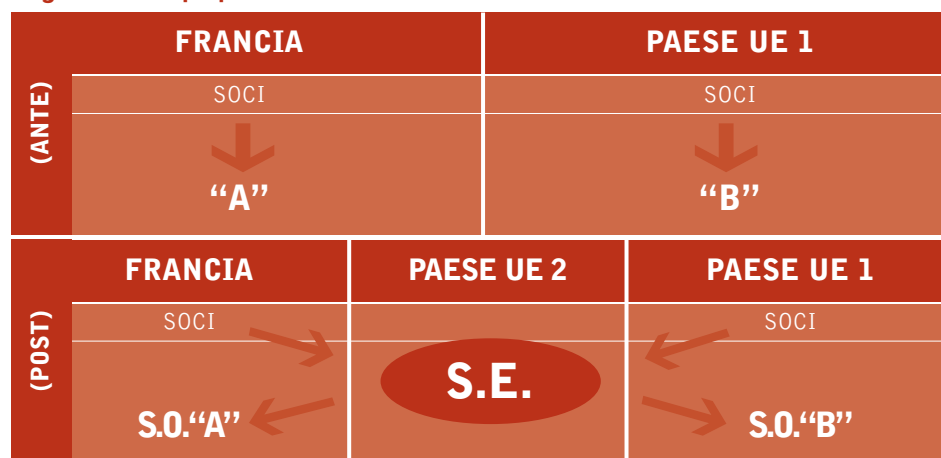
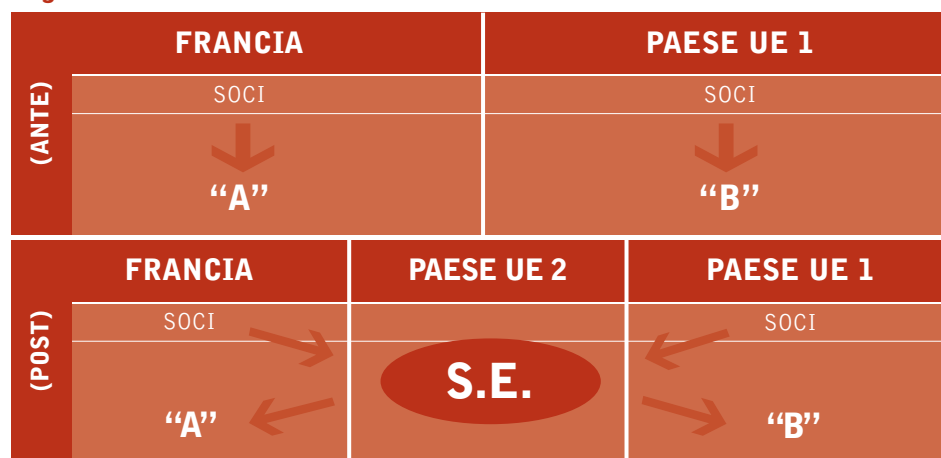


Fig 3 Scambio azionario



Per scissione si intende l'operazione con cui una società trasferisce, in tutto o in parte, il suo patrimonio a una o più società preesistenti o di nuova costituzione, assegnando ai soci della società "dante causa" i titoli o le azioni di quest'ultime in misura proporzionale alle rispettive partecipazioni nel soggetto scisso ed un eventuale conguaglio in denaro non eccedente il 10 per cento. Anche in caso di scissione transnazionale è necessario, come per le fusioni, la preventiva autorizzazione del ministero delle Finanze, per l'applicazione del regime di neutralità fiscale. L'applicazione di tale regime avviene allo stesso modo e alle stesse condizioni previsti per le fusioni. Viene garantita anche in questo caso, in ipotesi di continuità di valori fiscalmente riconosciuti, l'esenzione da imposta delle plusvalenze realizzate a seguito del trasferimento dei beni dalla società scissa alle società beneficiarie. Le eventuali plusvalenze realizzate sui beni ammortizzabili sono soggette ad imposizione in capo alla società conferente o secondo l'aliquota ridotta o secondo l'aliquota piena con possibilità di rateazione in cinque anni.

### I conferimenti parziali d'attivo

La norma francese considera "apports partiels d'actif" le operazioni con cui una

società trasferisce una parte dei beni o un intero ramo d'azienda<sup>6</sup> ad un'altra società in cambio di azioni di quest'ultima. La peculiarità di tale operazione, rispetto all'atto di fusione, è data dal mancato scioglimento della società trasferente.

La norma interna tratta il conferimento alla stregua di un'operazione di "fusione in senso stretto", tant'è che all'art. 210B stabilisce l'applicabilità del principio di "neutralità fiscale" anche a questo tipo di operazione.

All'uopo è necessario che siano soddisfatte alcune condizioni:

prie partecipazioni di controllo in una società di nuova costituzione (SE) in cambio delle sue azioni<sup>8</sup> (figura 3).

La normativa comunitaria differisce, in parte, dalla normativa interna in quanto stabilisce che, a seguito di tale operazione, la società acquirente deve possedere la maggioranza dei diritti di voto e non del capitale sociale della società acquisita. Questo aspetto potrebbe creare dei problemi in caso di acquisto di titoli senza diritto di voto.

Dal punto di vista fiscale (art. 210 B del CGI in combinato disposto con l'articolo 38 bis) l'operazione di scambio azionario è assimilata all'operazione di conferimento. Vige quindi, anche in questo caso il principio della neutralità fiscale a condizione che:

- j) la società beneficiaria sia residente in un altro Stato membro;
- k) le società interessate siano soggette a tassazione nello Stato di residenza;
- l) la società beneficiaria acquisti, nell'altra società, il controllo stabilito come maggioranza dei diritti di voto esercitabili in assemblea;
- m) l'eventuale conguaglio di denaro dato ai soci non superi il 10 per cento del valore nominale delle azioni ricevute;
- n) il socio attribuisca alle azioni ricevute lo stesso valore contabile dei titoli dati in cambio;
- o) la società acquirente iscriva nel proprio bilancio i titoli ricevuti allo stesso valore dei titoli scambiati (c.d. principio della continuità fiscale).

Se sono soddisfatte queste condizioni, lo scambio non implica per i soci alcuna tassazione delle plusvalenze sulle quote o azioni ricevute. È importante sottolineare che mentre nell'ipotesi di fusione, scissione, conferimento d'attivo il regime della neutralità fiscale è previsto come facoltativo, nel caso di scambio di azioni ne è sancita l'inderogabilità. Anche in questo caso è necessaria la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione finanziaria francese.

Guerrino Sozza

### IL DETTAGLIO

NELLA FISCALITÀ D'IMPRESA FRANCESE FIGURANO QUATTRO DIVERSE TIPOLOGIE DI IMPOSTE

#### ■ Droit d'enregistrement

Il diritto di registrazione interviene su ogni acquisizione di avviamento, di titoli e di immobili.

#### ■ Impot sur les Sociétés (I.S.)

È l'equivalente della nostra Ires e grava sull'utile contabile dell'azienda.

#### ■ Taxe Foncière (T.F.)

Sono tenuti al pagamento dell'imposta tutti i proprietari di unità fondiaria (terreni o fabbricati). Si versa al Comune in cui è ubicata la proprietà.

#### ■ Taxe Professionnelle (T.P.)

Imposta locale a base patrimoniale che interviene sulla base imponibile costituita da una frazione del valore degli attivi immobiliari e produttivi.

Fonte: Invest in France Agency

Nel caso di fusione mediante incorporazione, la società incorporante assume la forma di SE contemporaneamente alla fusione. Nel caso di fusione mediante costituzione di una nuova società, la SE è la nuova società.

3. Il Regolamento CE non prevede l'ipotesi di scissione.

4. Tale operazione può essere effettuata anche da "société anonyme" e "société en commandite par actions" nonché dagli enti di diritto pubblico che operano in regime di diritto privato.

5. In alternativa la società incorporata può optare per la tassazione con aliquota ridotta.

6. Il conferimento di capitale corrispondente a più del 50 per cento delle azioni della beneficiaria è ritenuto conferimento d'azienda (art. 210B)

7. Il requisito dell'autorizzazione preventiva è necessario in caso di riorganizzazioni transnazionali. Per le operazioni interne è obbligatorio soltanto in caso di conferimento di beni che non costituiscono un ramo di attività.

8. La direttiva prevede che lo scambio azionario si effettui quando le società abbiano da almeno due anni un'affiliata o una succursale in un altro Stato membro.

QUADERNI GIURIDICI

NORMATIVA, PRINCIPI E CRITERI DI COLLEGAMENTO

# Localizzazione e trattamento tributario per i redditi dei non residenti

## Dall'individuazione delle fonti alle modalità di applicazione dell'imposta

L'articolo 3 del Tuir stabilisce che l'imposta si applica sul reddito complessivo, formato per i non residenti soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato che devono essere individuati secondo i criteri enunciati dal successivo articolo 23.

### Il reddito prodotto in Italia

Secondo la norma interna, i criteri di collegamento utilizzati per individuare lo Stato di produzione del reddito si diversificano in relazione alle singole categorie o a particolari componenti reddituali. In particolare, essi si fondano:

- 1) sulla localizzazione dei cespiti per i redditi fondiari e quelli provenienti da una fonte stabile. Principio che si estende, pertanto, ai redditi prodotti da società di persone residenti in Italia, da imputare per trasparenza anche ai soci non residenti, nonché ad alcuni "redditi diversi", derivanti da beni che si trovano in Italia, comprese le plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti;
- 2) sul luogo di esercizio della attività, per i redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa (per il quale è richiesto l'ulteriore requisito dell'esercizio della attività tramite una stabile organizzazione) o di particolari "redditi diversi" derivanti da attività svolte in Italia;
- 3) sulla residenza del debitore per i redditi da capitale. Il medesimo principio collega inoltre al territorio dello Stato alcuni specifici proventi, enunciati al comma 2 dell'articolo 23 - e trasversalmente compresi in diverse categorie reddituali - tra cui le pensioni, le indennità di fine rapporto, alcuni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, nonché i compensi per l'utilizzazione delle opere dell'ingegno, brevetti, marchi e know how e i compensi conseguiti da imprese società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

### Le principali eccezioni

Ognuno di questi criteri di collegamento ammette delle eccezioni, talora stabilite dalle stesse norme interne, più spesso pattuite in via convenzionale. Il criterio incentrato sulla localizzazione dei cespiti si affievolisce quando si fa più incerta la stabilità o la natura della fonte. In particolare per i capital gain realizzati su cessioni di partecipazioni, la fonte produttiva del reddito - è lecito chiedersi - è la società partecipata residente o le partecipazioni detenute dai soci cross border?

L'articolo 23 dà rilievo, in punto di principio, alla localizzazione della partecipata ma nel contempo esclude da tassazione le plusvalenze, relative a partecipazioni non qualificate in società residenti, negoziate in mercati regolamentati ovunque detenute. E questo sulla base del presupposto che, in queste ipotesi, i cespiti fonte del reddito siano i titoli stessi, i beni di secondo grado, il cui valore è autonomamente influenzato dagli "umori" dei mercati più che



dalle prospettive reddituali della partecipata. L'articolo 13 del modello di convenzione Ocse, a cui generalmente si conformano le convenzioni stipulate dall'Italia, conduce tale impostazione alle conseguenze estreme e attribuisce allo Stato di residenza dei soci il potere esclusivo di imposizione sui capital gain realizzati su partecipazioni qualificate.

Il luogo di esercizio dell'attività costituisce la regola, pressoché incondizionata, per la tassazione dei redditi di lavoro dipendente. Per il reddito di impresa, caratterizzato da un notevole livello di mobilità, è altresì richiesto il radicamento dell'attività al territorio tramite una stabile organizzazione. Il reddito professionale o artistico costituisce un quid intermedio, la cui disciplina interna non trova esatta corrispondenza nel modello Ocse di riferimento e tantomeno nelle convenzioni stipulate dall'Italia. L'articolo 23 del Tuir, infatti, attrae a tassazione in Italia le attività ivi esercitate di natura sia professionale che artistica, anche occasionali e, pur in mancanza di una base fissa, utilizzando lo stesso criterio adottato per il lavoro dipendente. Il modello di convenzione Ocse distingue invece le libere professioni dalle prestazioni di sportivi e artisti. E questo sulla base del presupposto che le attività generatrici dei relativi compensi non debbano semplicemente essere svolte in Italia ma esservi ragionevolmente radicate. Il trattamento previsto per gli artisti e gli sportivi tiene conto del fatto che gli stessi sono soggetti itineranti con legami tenui con lo Stato di residenza mentre i singoli eventi sportivi e artistici sono, al contrario, esattamente individuabili e di immediata localizzazione. I compensi derivanti dalle specifiche prestazioni sono pertanto imponibili nello Stato fonte in quanto collegati a precisi luoghi nel suo territorio.

Ciò non si verifica - secondo l'Ocse - in presenza di una generica attività professionale. Il radicamento delle prestazioni e dunque del reddito nello Stato della fonte si verifica soltanto se il professionista si avvale di una sede fissa o meglio, come avviene per le imprese, di una stabile organizzazione. Il nuovo modello Ocse, rivisto il 29 aprile 2000, ha infatti soppresso l'articolo 14, prima dedicato alle professioni liberali, sulla base del presupposto che in realtà non vi sia più differenza tra sede

fissa di affari e stabile organizzazione e che la disciplina del reddito debba essere effettuata, come per le imprese, secondo le regole dell'articolo 7, ora dedicato sia ai redditi di impresa che a quelli derivanti dall'esercizio di professioni liberali o altre attività indipendenti. Anche se occorre precisare che in tutte le convenzioni stipulate dall'Italia è sempre presente l'articolo 14 rimane sensibile la differenza tra la norma interna e la prevalente norma convenzionale che richiede, affinché il reddito generato da una attività di lavoro autonomo possa considerarsi prodotto in Italia, il quid pluris della "sede fissa di affari".

Infine il criterio di collegamento rappresentato dalla residenza del debitore conosce significative eccezioni con particolare riguardo ai redditi di capitale e alle royalty. Eccezioni che, in tal caso, sono soltanto in parte finalizzate a moderare le ipotesi di doppia imposizione, peraltro aggravate dal fatto che alcuni Stati considerano tali redditi come prodotti nel Paese di residenza del creditore, titolare del capitale o della tecnologia. In presenza di redditi particolarmente "volatili", si è determinata una forte competizione tra gli ordinamenti, per i quali la priorità consiste nel valorizzare l'appello del Paese, la sua capacità di attrarre i capitali esteri, anche a prezzo della rinuncia al potere impositivo. Ed è l'articolo 23 a escludere, quindi, da tassazione gli interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali percepiti da non residenti. Altre esclusioni derivano, ad esempio, dall'articolo 6 del decreto legislativo n. 239 del 1996 o dall'articolo 26-bis del Dpr n. 600 del 1973.

### Le modalità del prelievo

Per quanto l'articolo 3 del Tuir riconduca l'applicazione dell'imposta al reddito complessivo dei non residenti, le modalità di prelievo nei loro confronti sono significativamente diverse da quelle riservate ai residenti.

Quanti sono privi di legami soggettivi con il territorio dello Stato sono frequentemente tassati sui redditi isolati con ritenute alla fonte a titolo di imposta o con imposte sostitutive. I prelievi definitivi sostituiscono la tassazione in base al reddito complessivo in quasi tutti i casi in cui è individuabile un soggetto residente, qualificato, che interviene a

erogare o a intermediare il trasferimento dei flussi oltre frontiera.

### Il reddito dei non residenti

Innanzitutto è opportuno ricordare che il reddito complessivo dei non residenti è costituito soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, non esprime pertanto compiutamente la loro capacità contributiva e tantomeno è rappresentativo della loro natura giuridica. Ne consegue che:

- sono irrilevanti le detrazioni per carichi di famiglia che l'ordinamento accorda ai soggetti residenti e gli altri oneri e detrazioni più strettamente legati alla posizione personale del contribuente, giusto quanto dispone l'articolo 24 del Tuir;

- in capo a società ed enti non residenti non opera il principio di attrazione soggettiva, affermato dagli articoli 6, comma 3, e 81 del Tuir, secondo cui tutti i redditi da qualsiasi fonte provenienti sono considerati reddito di impresa e determinati unitariamente. Per i soggetti non residenti di ogni tipo, il reddito complessivo costituisce (articolo 152, comma 22, del Tuir) una sommatoria di redditi delle varie categorie, a meno che i suddetti soggetti non producano oggettivamente reddito di impresa in Italia, esercitando una attività commerciale per il tramite di una stabile organizzazione.

In altri termini i non residenti sono tassati in Italia in coerenza con i redditi qui prodotti e a nulla rileva la qualificazione giuridica soggettiva ad essi attribuita dall'ordinamento di residenza. Pur con queste particolarità, l'applicazione dell'imposta sul reddito complessivo comporta che anche il non residente soggiace agli ordinari obblighi di dichiarazione liquidazione e versamento dell'imposta ed è sottoposto agli ordinari poteri ispettivi e di accertamento. Tuttavia la complessità di adempimento dell'obbligazione e il difficile esercizio dei controlli, in relazione a soggetti privi di legami forti o duraturi con lo Stato fonte, ha portato a semplificare le modalità del prelievo, a beneficio dei contribuenti che vengono così liberati da oneri e adempimenti strumentali e dell'Amministrazione finanziaria. Nella stessa direzione si muovono le convenzioni che, con l'obiettivo di moderare la doppia imposizione, limitano il livello di tassazione nello Stato della fonte introducendo aliquote proporzionali ridotte e distinte sui vari flussi transnazionali. Le norme procedurali e le stesse convenzioni disegnano, dunque, un regime alternativo di separata applicazione dell'imposta ai singoli elementi di reddito. Il Dpr n. 600 del 1973 o altre disposizioni speciali prevedono ritenute a titolo di imposta o imposte sostitutive per la gran parte dei redditi dei non residenti. Componenti che pertanto vengono esclusi dal concorso al reddito complessivo il cui ammontare può risultare svuotato o assolutamente residuale pur in presenza di consistenti fattispecie imponibili in Italia.

### I prelievi definitivi alla fonte

Restano attratti al reddito complessivo soltanto i redditi fondiari che manifestano collegamenti solidi con lo Stato fonte (*locus rei sitae*), che pertanto sono esclusi da ritenuta anche se erogati da soggetti residenti, e tutti gli altri redditi più sfuggenti in relazione ai quali non vi siano interventi di soggetti qualificabili come sostituti o intermediari.

Ciò influisce, in primo luogo, sulla determinazione dell'imposta. Sui redditi tassati isolatamente alla fonte a titolo definitivo si applicano sempre (anche in luogo delle aliquote progressive previste per le persone fisiche) aliquote proporzionali che, soprattutto quando è possibile il richiamo alle norme convenzionali, moderano il livello di tassazione. Per converso non possono essere considerati, in riduzione del carico fiscale, neppure quegli specifici oneri deducibili e detrazioni che l'articolo 24 del Tuir prevede,

in favore del non residente, quando l'imposta si applica sul reddito complessivo. Inoltre queste modalità di tassazione eliminano gli adempimenti strumentali e gli obblighi dichiarativi dei contribuenti e, nel contempo, facilitano l'esercizio dei poteri di accertamento nei loro confronti. Infatti i sostituti e gli intermediari qualificati sono direttamente responsabili per le imposte, gli interessi e le sanzioni relativi a redditi sui quali non hanno effettuato le ritenute a titolo di imposta e i relativi versamenti. Invece il sostituto, in ipotesi il soggetto non residente, assume soltanto veste di coobbligato in solido (articolo 35 del Dpr n.601 del 29 settembre 1979).

### Conclusioni

È una disciplina complessa, a doppio regime, che può creare problemi di disparità di trattamento in riferimento ai casi concreti. In

via generale la prospettiva del loro assoggettamento a prelievo definitivo alla fonte comporta che la tassazione dei redditi isolati sia effettuata senza considerare i relativi costi di produzione ma accordando aliquote d'imposta ridotte rispetto a quelle minime stabilite per la tassazione sul reddito complessivo e, talora, abbattimenti forfetari di imponibile. Ciò può generare disparità quando, in mancanza di sostituti o intermediari, redditi di identica natura devono concorrere al reddito complessivo anziché essere sottoposti a ritenuta a titolo di imposta o a imposta sostitutiva. E questo in quanto si ritiene che essi non possano più fruire degli abbattimenti forfetari di imponibile (ad esempio l'abbattimento previsto per le royalty dall'articolo 25, ultimo comma del Dpr n. 600 del 1973) o delle minori aliquote di cui diversamente avrebbero goduto. Per converso la tassazione sui singoli redditi, al lordo

dei costi ad essi relativi, può creare un livello elevato di imposizione, pur quando si rendono applicabili aliquote notevolmente inferiori all'aliquota ordinaria dell'imposta personale sul reddito delle società.

Ad esempio una tassazione del 12,5 per cento sugli interessi attivi lordi da finanziamento può rivelarsi molto consistente se il percettore del reddito (es: un istituto di credito non residente privo di stabile organizzazione in Italia) ha dovuto a sua volta finanziarsi e sostenere interessi passivi e altri oneri di produzione del reddito non considerati in deduzione. Si tratta di problemi comuni a molti ordinamenti che mettono in evidenza oggettivi profili di differenziazione tra residenti e non residenti di cui alcuni già rimessi all'attenzione della Corte di Giustizia Europea.

Tamara Gasparri

QUADERNI GIURIDICI

GLI EFFETTI SU PERSONE FISICHE E SOCIETÀ

# Residenza e domicilio nella fiscalità internazionale

## Dalla definizione civilistica al presupposto impositivo

In Italia, come nella maggior parte di altri Stati, i principi di tassazione della residenza e della territorialità convivono. Conseguentemente, il concetto di residenza viene ad assumere una notevole importanza in quanto la qualificazione di un soggetto come residente nello Stato italiano comporta il suo pieno assoggettamento a imposta.

### La normativa italiana

Ai fini dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche, l'articolo 2 del Tuir considera residenti le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza in base a quanto indicato nel codice civile. Il domicilio è il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei propri affari e interessi mentre la residenza è il luogo in cui la persona dimora abitualmente. Questi concetti civilistici evidenziano lo stretto legame esistente *de facto* tra il territorio italiano ed il soggetto. Di conseguenza unicamente per il fatto di mantenere un legame personale o professionale in Italia la persona fisica viene assoggettata a presunzione di residenza fiscale. Questi requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti. Pertanto ai fini delle imposte sui redditi è sufficiente che sussista soltanto uno dei requisiti suddetti perché il soggetto sia considerato fiscalmente residente. Inoltre in base a quanto indicato dal comma 2-bis dello stesso articolo 2 del Tuir si presumono residenti i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati a fiscalità privilegiata (c.d. paradisi fiscali) salvo che non dimostrino il contrario. La norma rappresenta l'unico caso dell'ordinamento domestico in cui la cittadinanza assume la veste di criterio di collegamento al territorio. Ne consegue che mentre l'iscrizione nell'anagrafe dei residenti nello Stato è elemento determinante della residenza fiscale, quella nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire) è invece una condizione non

sempre sufficiente per dimostrare la residenza fiscale nel Paese estero (circolare ministeriale n. 304 del 2 dicembre 1997).

### Residenza e paradisi fiscali

Un esempio si ha quando una persona fisica vuole trasferire la residenza fiscale in uno dei Paesi elencati nella *black list* del decreto ministeriale del 4 maggio 1999. In questi casi non è sufficiente la mera iscrizione nell'anagrafe dello Stato a fiscalità privilegiata e la contemporanea iscrizione all'Aire ma è necessario che il soggetto (la presunzione del comma 2-bis implica l'inversione dell'onere della prova) dimostri di non avere neanche la residenza o il domicilio (in base a quanto indicato dal codice civile) in Italia. Per quanto concerne i soggetti diversi dalle persone fisiche la nozione di residenza, disciplinata dall'articolo 73 del Tuir, deriva dalla localizzazione nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta, della sede legale o della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale. Per sede legale si intende quella che risulta dall'atto costitutivo e dall'originario statuto nonché da eventuali modificazioni successive mentre la sede dell'amministrazione viene ricondotta al luogo in cui è effettivamente svolta la gestione sociale e amministrativa.

Infine per oggetto principale dell'attività si deve intendere l'insieme delle operazioni poste in essere per raggiungere lo scopo per cui la società è stata costituita. Anche per tali soggetti i criteri di definizione della residenza sono tra loro alternativi ed è sufficiente il soddisfacimento di uno soltanto dei tre requisiti perché la società o l'ente sia considerato fiscalmente residente in Italia. La nozione di *residenza fiscale* non coincide necessariamente con quella di *domicilio fiscale*. L'individuazione del domicilio fiscale (articolo 58 del Dpr n. 600 del 1973) rileva ai soli fini della determinazione della competenza territoriale degli uffici finanziari. Il domicilio fiscale per le persone fisiche residenti coincide con il Comune nella cui anagrafe sono iscritti, salvo il caso in cui sia

proprio l'Amministrazione finanziaria a stabilire un domicilio diverso in ragione di esigenze di controllo.

Per gli italiani considerati residenti in quanto emigrati in Stati a fiscalità agevolata il domicilio coincide con il Comune di ultima residenza in Italia.

### Gli ordinamenti di altri Stati

Alcuni Stati prevedono nel proprio ordinamento fiscale una netta distinzione tra i soggetti residenti e domiciliati. Ne deriva che un soggetto fiscalmente residente in uno Stato può non essere fiscalmente domiciliato. Questo accade nel Regno Unito dove la residenza si acquisisce con la presenza fisica per un certo periodo di tempo mentre il domicilio si acquisisce soltanto quando la persona fisica si trasferisce permanentemente o indefinitivamente nello Stato.

I predetti *status* implicano una diversa modalità di imposizione. Infatti il soggetto "residente" risponde fiscalmente per il reddito prodotto nello Stato e per quel reddito ivi rimesso (non fa parte della base imponibile il reddito prodotto all'estero e non trasferito nel Regno Unito) mentre il soggetto "residente e domiciliato" viene assoggettato a tassazione secondo il noto principio della tassazione mondiale. In questi casi, al fine di evitare eventuali doppie esenzioni che potrebbero presentarsi in applicazione delle disposizioni convenzionali, il commentario Ocse prevede la possibilità di includere nella convenzione una clausola di *remittance based taxation* che offre allo Stato della fonte la possibilità di tassare laddove, per effetto della residenza senza domicilio, il reddito di fonte dell'altro Stato contraente sfugga a imposizione.

### Doppia residenza e modello Ocse

Ogni Stato è libero di determinare in modo autonomo i criteri per la definizione dello status della residenza fiscale. Di conseguenza è possibile che, in base alle legislazioni interne di due Stati, uno stesso soggetto si trovi ad essere considerato residente in entrambi gli Stati. E

per ricondurre la residenza in maniera univoca all'una o all'altra giurisdizione, le convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono precisi criteri di determinazione della residenza fiscale. Relativamente alla persona fisica, l'articolo 4, paragrafo 2 del Modello di Convenzione Ocse, a cui si conformano tutte le convenzioni stipulate dall'Italia, detta il seguente ordine di priorità dei criteri di collegamento della persona allo Stato (*tie breaker rules*):

- luogo in cui possiede un'abitazione permanente;
- luogo in cui è radicato il centro degli interessi vitali;
- luogo in cui soggiorna abitualmente;
- nazionalità;
- se la persona possiede la doppia nazionalità, la residenza viene decisa dalle Autorità competenti di entrambi gli Stati tramite lo strumento della procedura amichevole.

Il successivo paragrafo 3 dell'articolo 4, in riferimento al caso della doppia residenza in capo ai soggetti diversi dalle persone fisiche, adotta come criterio di attribuzione della residenza il luogo della sede di *direzione effettiva* del soggetto. Con tale locuzione si intende il luogo in cui sono effettivamente assunte le decisioni direzionali necessarie per la gestione dell'impresa. L'adozione delle disposizioni contenute nelle convenzioni internazionali dovrebbe risolvere il conflitto fra i due ordinamenti, consentendo la ripartizione delle pretese impositive degli Stati contraenti in conformità ai criteri bilateralmente convenuti. Tuttavia, in assenza del pieno coordinamento dei sistemi fiscali dei due Stati, il conflitto potrebbe non trovare soluzione in ambito convenzionale e conseguentemente il soggetto in capo al quale entrambi i Paesi vantano la pretesa impositiva, si troverà a dover subire una doppia imposizione giuridica. È quanto accade per le società costituite nel territorio americano che hanno, nel contempo, la sede amministrativa o l'oggetto principale in Italia. In questa ipotesi poiché la Convenzione per evitare le doppie imposizioni attualmente in vigore tra l'Italia e gli Stati Uniti non determina specifiche regole sulla residenza dei soggetti non persone fisiche, entrambi gli Stati affermano la propria pretesa impositiva sul reddito della suddetta società. In questo particolare caso, infatti, la società viene ad essere considerata soggetto residente sia negli Usa in virtù del criterio del luogo di costituzione (come previsto dalla vigente legislazione americana) che in Italia in base al principio della effettiva residenza fiscale nel territorio nazionale dettata dall'articolo 73 del Tuir.

Cristiana Fazzini e Ciriaco Petrillo

## OLTRE CONFINE

## CURIOSITÀ TRIBUTARIE DAGLI STATES

Anche il fisco, argomento ostico per eccellenza, può in certi casi rivelarsi "leggero", almeno per l'osservatore che si mantiene a una ragionevole distanza e si accontenta di giocare il ruolo di spettatore neutrale. L'esempio, naturalmente, ci giunge direttamente dagli States dai quali, non a caso, siamo divisi da un oceano e dove i governatori dei singoli Stati federali, ossessionati da bilanci i cui conti sembrano proprio non tornare a causa della crisi economica, si sono proiettati negli ultimi mesi in una stravagante gara di fantasia, nella quale vince non il contabile migliore, come parrebbe sensato, ma il più bizzarro.

## I mazzi da gioco "mazziati"

In questa gigantesca commedia fiscale, gli esempi oramai si sprecano e l'immaginazione impera sovrana. In Alabama, tanto per citare un caso, il locale governatore ha deciso di imporre un extra di 10 centesimi sui mazzi da gioco. Non su tutti però soltanto su quelli che non hanno più di 54 carte. Il risultato di questa brillante trovata può essere facilmente verificato da un qualsiasi viaggiatore che volesse acquistare un mazzo di carte in questo sonnolento Stato del Sud, dove, da qualche tempo, i mazzi da gioco contano non più 54 bensì 55 carte, una in più solitamente un joker, che porta anche fortuna, dicono da queste parti, e ovviamente neutralizza il balzello.

## L'imposta sulle droghe illegali

Ma lasciamoci le contee silenziose dell'Alabama alle spalle e proseguiamo oltre in questo viaggio nella galleria delle meraviglie fiscali. Sono ben 17, non uno questa volta, gli Stati che hanno deciso di applicare un'imposta speciale collegata direttamente all'acquisto, all'uso, alla vendita e alla distribuzione di sostanze stupefacenti illegali. La formulazione della norma è piuttosto vaga, come lamentato da alcuni avvocati, in pratica,

però, l'innovativo meccanismo impositivo funziona così: le autorità tassano la marijuana, per esempio a 3,5 dollari al grammo, per la cocaina, invece, si salta a 10 dollari per la medesima quantità. Se si viene "pizzicati", l'agente di polizia invita subito la persona fermata a versare quanto dovuto in proporzione alla quantità illegalmente detenuta. È inutile sottolineare che il versamento dell'imposta mette al riparo il contribuente soltanto dalle richieste del fisco, lasciando invece al giudice la definizione dei rilievi penali. Del resto come insegna la storia di Al Capone, è preferibile non incrociare le spade con il fisco Usa.

## Stupefacenti a prova di fisco

Ma non è tutto. Secondo gli esperti il congegno più brillante è stato messo in campo dalla Carolina del Nord, dove il fisco richiede ai contribuenti che fanno uso di sostanze proibite di acquistare, prima dell'uso, beninteso, ed entro 48 ore dall'avvenuto possesso, delle particolari e rare marche con le quali contrassegnare le "sostanze non autorizzate". Per chi non rispetta le regole, oltre 60mila dal giorno di entrata in vigore della norma, le sanzioni e le penali giungono implacabili, solitamente prima della sentenza del giudice. Il bottino delle autorità della Carolina è stato fino a oggi pari a 70

milioni di dollari. I contrassegni venduti sono stati invece soltanto 62, acquistati dai collezionisti, attirati dalla rara marca bollata piuttosto che dalla sostanza proibita.

## La tassa scaccia rifiuti

Il menù delle tasse bizzarre non si esaurisce certamente qui. In molti Stati è chiamata imposta "anti-rifiuti" e il suo dispositivo è sorprendentemente semplice e altrettanto implacabile: qualsiasi prodotto alimentare acquistato presso l'esercizio di un ristorante ma consumato al di fuori del perimetro dell'esercizio, per esempio in strada, viene automaticamente tassato. L'obiettivo ufficiale è lodevole del prelievo è quello di ridurre il numero dei rifiuti che si accumulano ai margini delle strade urbane. Lo scopo pratico, invece, è quello di rimpinguare, per quanto possibile, i bilanci in rosso di piccole contee e di grandi città.

## Campioni d'imposta

Anche la "Jock tax" non si discosta da questa linea, anzi, a dispetto del nome, c'è davvero poco da ridere. Gli atleti, i manager delle squadre, gli accompagnatori e, più in generale, chi per professione "intrattiene" con uno spettacolo un pubblico pagante è soggetto alla tassa che si applica sul reddito percepito per l'esibizione. Per esempio, nel 1991 quando i Chicago Bulls vennero a sfidare i Lakers a Los Angeles per il titolo Nba, restarono in città tre giorni, con i manager, gli accompagnatori e i rappresentanti della società. Risultato: i Bulls stracciarono i loro rivali sul campo sommergendoli di canestri, il Fisco californiano però impose un balzello sull'equivalente di tre giorni di paga percepiti da tutti i componenti del team di Chicago, una cinquantina, presentando un saldo di qualche milione di dollari e gettando nello sconforto i dirigenti della squadra. Ovviamente, nel match di ritorno a Chicago, toccò ai Lakers passare alla cassa e versare il dovuto.

Stefano Latini

## Le imprese bizzarre del Fisco made in Usa...

### I governatori degli Stati fanno a gara a chi inventa nuovi "balzelli"



photo courtesy <http://philip.greenspun.com>

## ...che limita la "tax freedom" del contribuente

### Nel 2003 spesi 6,7 miliardi di ore per compilare 132 milioni di dichiarazioni

Le aliquote delle tasse e delle imposte, come le onde del mare, salgono e, con gioia dei contribuenti, in certe stagioni scendono. La complessità delle procedure e degli adempimenti fiscali tende invece a crescere, sempre, instancabilmente, nel tentativo, davvero titanico, di inseguire i cambiamenti della società e, una volta raggiunti, di fissarli nella norma.

## Procedure e calcoli più complicati

Naturalmente, in questo gioco ad inseguimento, gli Stati Uniti occupano da decenni una posizione leader. Nel 2003, per esempio, la laboriosità delle procedure fiscali, le difficoltà dei calcoli e la generale complessità legata alla compilazione della semplice dichiarazione dei redditi con il modello standard, il 1040, che corrisponde in pratica al nostro modello 730, ha sottratto ben 6,7 miliardi di ore dalla riserva temporale dei circa 132 milioni di contribuenti americani. Secondo la National Taxpayers Union (NTU) si tratta di un primato assoluto, dato che nel passato non si era mai registrato un numero totale di ore così imponente dedicato esclusivamente a mettersi in regola con il fisco. In pratica, dieci anni or sono, ovvero nel 1994, i contribuenti americani sacrificavano complessivamente 5,7 miliardi di ore del loro tempo per far fronte agli impegni fiscali. Oggi dunque, sottolineano i ricerca-

tori della NTU, si sono aggiunte 1 miliardo di ore in più, e questo nonostante l'arrivo dei servizi digitali, delle strategie indirizzate a semplificare gli adempimenti e delle iniziative cosiddette *service-oriented*, ovvero, mirate a mettere sempre più in sintonia il calendario dei cittadini con quello del fisco.

## Aumenta il tempo medio dedicato al Fisco

Sforzi però vani, almeno negli States, secondo l'ultima analisi della NTU che infatti indi-

ca in 28,5 ore il tempo medio che il contribuente americano impiega per leggere le istruzioni allegare alla dichiarazione, compilare il relativo modello, inviarlo e versare le imposte dovute. Rispetto a dieci anni or sono i tempi non si sono ridotti, al contrario, si sono allungati del 34 per cento.

Nel 1994 infatti la stessa media calcolata usando i medesimi parametri era ben al di sotto delle 20 ore. Sul banco degli imputati i ricercatori della NTU collocano le trasfor-

mazioni profonde del Codice Tributario Federale, l'allungarsi delle norme e, parallelamente, il moltiplicarsi delle istruzioni, dei riquadri da compilare e dei calcoli da effettuare. Un vero e proprio labirinto di carta. La dichiarazione americana dei redditi più diffusa per esempio, cioè il modello 1040, oggi si tira dietro 131 pagine di inseparabili istruzioni, il doppio rispetto al modello del 1985 e il triplo se si scivola indietro fino al 1975.

## I professionisti tributari alla ribalta

Ma la complessità del fisco, che toglie il sonno ai contribuenti americani, ha spinto il boom parallelo dei professionisti del settore tributario che oggi predispongono in forma finale, o per intero, circa il 60 per cento delle dichiarazioni dei redditi. Se si aggiungono i modelli fiscali lavorati annualmente tramite computer - *computer prepared returns* - che sono in media il 28 per cento del totale, per ciascun anno d'imposta soltanto il 12 per cento delle dichiarazioni è compilato in maniera interamente "tradizionale", cioè direttamente dal contribuente e, naturalmente, rigorosamente a mano.

Gianluca Di Muro

DIRITTO E DIRITTI

OSSERVATORIO GIURISPRUDENZIALE

A cura di Rosanna Acierno

Nella rubrica sono riportate le ultime decisioni della Corte di Giustizia Europea relative a tematiche fiscali di attualità, accompagnate dalle note di riferimento al contenzioso per facilitarne la reperibilità



**TASSAZIONE E INVESTIMENTI**

**SENTENZA DELLA CORTE**

4 marzo 2004 - Inadempimento di uno Stato - Libera prestazione dei servizi - Libera circolazione dei capitali - Imposta sui redditi mobiliari - Debitore non domiciliato o stabilito in Francia - Esclusione di un'aliquota di prelievo liberatorio - Legislazione nazionale non conforme - Causa C-334/02.

La tassazione prevista in Francia di particolari tipi di redditi finanziari derivanti da investimenti di fonte estera è incompatibile con il Trattato Europeo. In particolare, secondo l'ordinamento francese, le persone fisiche che ricevono redditi sotto forma di interessi da investimenti "nazionali" hanno la possibilità di optare per l'applicazione di un'imposizione normalmente minore rispetto a quella ordinaria. Tale opzione non opera se il reddito è di fonte

estera. Tuttavia, ritenendo che tale regime non fosse compatibile con il diritto comunitario, la Commissione Europea ha adito i giudici della Corte di Giustizia mediante procedura di infrazione. Alla luce di tali circostanze, rigettando le motivazioni della Francia, la Corte di Giustizia Europea ha affermato che un regime fiscale che discrimini sulla base della localizzazione del debitore viola principi di libera prestazione dei servizi e di libera circolazione del capitale, in quanto rischia di scoraggiare gli operatori dal contrattare con fornitori di servizi finanziari esteri.

**PARITÀ DI TRATTAMENTO**

**CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE**

29 giugno 2004 - Politica sociale - Parità di trattamento - Direttiva n. 76/207 - Accesso all'impiego - Disposizioni che riservano alle vedove non risposate il beneficio di una deroga al limite di età per accedere agli impieghi pubblici - Causa C-319/03.

La legislazione giuslavoristica francese non è conforme alla direttiva del Consiglio 76/207/CEE, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne per l'accesso al lavoro, la formazione e la promozione professionali e le condizioni di

lavoro, nella misura in cui discrimina tra vedove e vedovi non risposati, per quanto concerne il limite di età imposto per l'accesso al lavoro nella Pubblica Amministrazione.

**LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE PERSONE**

**SENTENZA DELLA CORTE**

1 luglio 2004 - Libera circolazione delle persone - Lavoratori - Imposta sul reddito - Imposizione parziale di un soggetto passivo che percepisce una piccola parte dei suoi redditi in uno Stato membro e risiede in un altro Stato membro - procedimento C-169/03.

La Corte di Giustizia Europea si è espressa contro la normativa svedese che assoggetta ad imposizione redditi considerati non imponibili nel caso in cui un cittadino comunitario trasferisca la propria residenza in un altro Paese. Tale normativa, infatti, violerebbe il principio di libertà di stabilimento sancito dal diritto comunitario. Il caso, oggetto del contenzioso, riguarda uno studente tedesco che nello spostarsi dalla Germania in Svezia per motivi di lavoro e trasferendo in questo Paese la propria residenza fiscale si è visto richiedere dall'amministrazione finanziaria svedese il pagamento immediato delle imposte su una borsa di studio erogata dallo Stato tedesco ed esente da imposte secondo lo stesso diritto tributario tedesco.

DIRITTO E DIRITTI

DALL' UNIONE EUROPEA

A cura di Saverio Cinieri

**CONSIGLIO UE, DIRETTIVA 29 APRILE 2004, N. 2004/76/CE**

Il Consiglio dell'Unione Europea, con la Direttiva n. 2004/76/CE del 29 aprile 2004 ha previsto un periodo transitorio per l'applicazione del regime fiscale comune relativo ai pagamenti di interessi e canoni fra società consociate per Repubblica Ceca, Polonia, Slovacchia, Lettonia e Lituania, entrate a far parte dell'Unione Europea il 1° maggio 2004. In particolare, il provvedimento modifica la direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003 con-

cernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi che prevede l'abolizione della tassazione di questi pagamenti nello Stato membro da cui provengono, ma garantisce altresì che questi pagamenti siano soggetti all'imposta una volta in uno Stato membro.

**Le motivazioni**

Secondo il Consiglio dell'Unione Europea, l'applicazione della direttiva 2003/49/CE potrebbe creare difficoltà finanziarie alla Repubblica

Ceca, alla Lettonia, alla Lituania, alla Polonia e alla Slovacchia. E questo tenuto conto delle aliquote di ritenuta alla fonte applicate in virtù della normativa interna, delle convenzioni fiscali sul reddito e sul capitale e delle entrate fiscali che ne derivano. Pertanto, questi paesi sono autorizzati, in via provvisoria, a non applicare alcune disposizioni della direttiva 2003/49/CE. In particolare, la Lettonia, la Polonia e la Lituania sono autorizzate a non applicare le disposizioni previste dall'articolo 1 della Direttiva n. 2003/49/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamento di interessi.

**Il contenuto delle disposizioni**

Secondo il Consiglio dell'Unione Europea, ha innanzitutto stabilito che per la Lettonia e la Polonia, per un periodo transitorio di otto anni a decorrere dal 1° gennaio 2005, l'aliquota dell'imposta sui pagamenti di interessi o di canoni effettuati nei confronti di una società consociata di un altro Stato membro o di una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro di una società consociata di uno Stato membro non deve superare il 10 per cento nei primi quattro anni ed il 5 per cento negli ultimi quattro anni. Inoltre relativamente alla Lituania, per un periodo transitorio di sei anni a decorrere dal 1° gennaio 2005, l'aliquota dell'imposta sui pagamenti di canoni effettuati nei

confronti di una società consociata di un altro Stato membro o di una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro di una società consociata di uno Stato membro non deve superare il 10 per cento. Durante i primi quattro anni del periodo transitorio di sei anni, l'aliquota dell'imposta sui pagamenti di interessi effettuati nei confronti di una società consociata di un altro Stato membro o di una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro non deve superare il 10 per cento; nei due anni seguenti l'aliquota dell'imposta su questi pagamenti non deve superare il 5 per cento.

La Repubblica Ceca è stata anche autorizzata a non applicare le disposizioni previste dall'articolo 1 della direttiva 2003/49/CE in materia di pagamenti di canoni. Per tale nazione, infatti, per un periodo transitorio di sei anni a decorrere dal 1° gennaio 2005, l'aliquota dell'imposta sui pagamenti di canoni effettuati nei confronti di una società consociata di un altro Stato membro o di una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro di una società consociata di uno Stato membro non deve superare il 10 per cento.

Infine la Slovacchia è stata autorizzata, per quanto riguarda il pagamento di canoni, a non applicare le disposizioni dell'articolo 1 della Dir. n. 2003/49/CE durante un periodo transitorio di due anni a decorrere dal 1° maggio 2004.



## GLOSSARIO

A cura di Silvano Forte

Anche in questo numero una breve panoramica di alcuni dei termini più utilizzati nel linguaggio della fiscalità e della finanza internazionali.

## Advanced pricing agreement

Si tratta di accordi preventivi tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria in base ai quali sono individuati i criteri da utilizzare per la determinazione dei prezzi di trasferimento. E questo prima di procedere alla effettuazione della transazioni infragruppo. Nell'accordo sono generalmente coinvolte più imprese e più amministrazioni. Il fondamento normativo di questi accordi è contenuto nell'articolo 25, paragrafo 3 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni.

## Acid test

Nella terminologia anglosassone è il quoziente acido di liquidità e rappresenta un indicatore che viene utilizzato nell'analisi di bilancio. L'acid test è dato dal rapporto tra le poste con elevato livello di liquidità e le passività correnti.

## Adverse selection

Il termine, che tradotto letteralmente dall'inglese è "selezione avversa", è stato studiato nella fenomenologia microeconomica e indica tutti i casi di disarmonie informative nella stipulazione dei contratti.

## Aggregato

Grandezza economica che si ottiene sommando valori individuali. Esempi tipici di grandezze aggregate sono il prodotto interno lordo (PIL), gli investimenti, i consumi. Nell'ambito degli aggregati si distinguono quelli monetari che rappresentano la quantità di moneta circolante in uno Stato o in un determinato gruppo di paesi. Gli aggregati monetari a loro volta si suddividono in categorie e sono ordinati in base alla liquidità e alla velocità con cui la moneta può essere spesa.

## Elusione fiscale

Comportamento del contribuente finalizzato ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. In questo caso in diritto si è soliti definire questa situazione comportamentale *extra legem*.

## Evasione fiscale

Comportamento del contribuente che si estrinseca nel sottrarsi in tutto o in parte all'obbligo di pagare le tasse (evasione totale o parziale) infrangendo una norma dell'ordinamento. In diritto si parla anche di comportamento *contra legem*.

## FIERE - CONGRESSI - CONVEGNI

## A BOLOGNA IL "COUNTRY PRESENTATION BULGARIA"

Regime fiscale, opportunità d'affari, agevolazioni per gli investimenti in Bulgaria. Sono questi alcuni degli argomenti di cui si è discusso recentemente a Bologna in occasione di "Country Presentation Bulgaria", il convegno organizzato al Palazzo Congressi da Confindustria, Regione Emilia Romagna e Istituto per il Commercio con l'Estero. L'iniziativa è stata organizzata nell'ambito del progetto di cooperazione industriale "Doing Business in Bulgaria".

## IL MADE IN ITALY A "BRAVO ITALIA"

Si svolgerà a Kiev dall'8 all'11 settembre la manifestazione fieristica 'Bravo Italia', dedicata ai prodotti 'made in Italy' e rivolta alla 'business community' ucraina. Sede della manifestazione, organizzata dall'Istituto per il Commercio Estero in collaborazione con Promos/CCIAA Milano ed il sistema camerale italiano nell'ambito delle intese operative ICE-Unioncamere 2003, è il nuovo centro espositivo Expo Plaza di Kiev.

## A SIENA OCCHI PUNTATI SULLE IMPRESE

Docenti universitari e industriali insieme per confrontarsi sull'importanza da attribuire alla proprietà intellettuale per la ricerca pubblica e l'imprenditoria. L'innovazione e la competitività, soprattutto nell'attuale processo di globalizzazione dei mercati, costituiscono le basi fondamentali per la sopravvivenza del sistema produttivo

ed economico di un Paese. In questo contesto lo strumento del brevetto, senza nulla togliere alla ricerca e alla sperimentazione, protegge, anzi incentiva, lo studio e la diffusione di nuovi metodi e nuove tecnologie. Di questi ed altri argomenti si è discusso a Siena recentemente in occasione del seminario organizzato dalla Liaison Office dell'Università di Siena.

## CEBIT BILISIM EURASIA 2004 A ISTANBUL

A Istanbul dal 2 al 7 settembre appuntamento con Cebit Bilisim Eurasia 2003, la Fiera Internazionale dell'Information Technology, delle telecomunicazioni, software e dei servizi. Un evento importante per la regione dell'Eurasia e in particolare per la Turchia, che punta sull'ampliamento del comparto Ict per un più generale sviluppo dell'economia e del mercato. In questo contesto con le imprese italiane si stanno intensificando rapporti, sinergie e accordi. La manifestazione prevede la formula catalogoteca, meeting e consultation point e rappresenta soprattutto per le imprese, quelle italiane dovrebbero essere circa quindici, un centro servizi per proporsi e farsi conoscere.

## AD AMSTERDAM L'INTERNATIONAL BROADCASTING CONVENTION

La nuova edizione dell'International Broadcasting Convention (IBC) si terrà ad Amsterdam dal 10 al 14 settembre. La manifestazione è considerata il più importante appuntamento europeo per un settore in piena evoluzione. Il mercato italiano non si

A cura di Anna Maria Badiali

discosta affatto da questo trend positivo che, in alcuni settori, ha persino superato la media europea. Con i suoi 700 espositori provenienti da oltre 120 paesi, l'Ibc accoglie ogni anno più di 40mila visitatori.

## BUSINESS CO-OPERATION FORUM ALLA FIERA DI CELJE

Si svolgerà a Celje (Slovenia) il prossimo 9 settembre un Business Co-operation Forum, organizzato dalla Camera di Commercio, Industria, Artigianato della Slovenia e dallo Small Business Development Centre in collaborazione con gli Euro Info Centre. L'evento si inserisce nell'ambito del più importante avvenimento fieristico sloveno, la Fiera Internazionale di Celje, che raccoglie ogni anno un migliaio di espositori provenienti da più di 30 paesi e coinvolge circa 170.000 operatori.

## BIENNALE DEL DESIGN A SHANGHAI

Lo Shanghai Centre for Scientific and Technological Exchange with Foreign Countries organizza, dal 16 al 18 settembre, la seconda edizione della "International Design Innovation Forum & Exhibition". La manifestazione, sostenuta dai principali rappresentanti del settore insieme a università e centri di ricerca, prevede un forum che ospiterà prestigiosi designers provenienti da tutto il mondo che avranno modo di confrontarsi su nuove idee e tendenze. Contemporaneamente, una mostra espositiva, offrirà la possibilità di conoscere le più recenti soluzioni e innovazioni nel campo delle applicazioni pratiche.

## NOTIZIE FLASH

## Istituito in Francia il conciliatore fiscale

Un conciliatore fiscale a cui sottoporre direttamente i problemi relativi al calcolo o al pagamento di un'imposta nel caso di vertenza contro l'Amministrazione finanziaria e dopo una prima richiesta alla quale il Fisco ha dato una risposta che il contribuente non considera soddisfacente. È questa la nuova figura che lo Stato transalpino ha recentemente istituito con il compito di trovare entro 30 giorni una soluzione amichevole alla controversia.

## Meno tasse sulle imprese in Lituania, Cipro e Lettonia

Eurostat, l'Ufficio Statistico Comunitario, ha pubblicato, lo scorso 1° luglio, i dati 2004 relativi alla pressione fiscale sulle imprese. La pressione più bassa, pari al 15 per cento, è stata registrata in Lettonia, Cipro e Lituania che sono entrati a far parte dell'UE a partire dal 1° maggio. In totale nell'Unione Europea, la pressione media è pari al 27,4 per cento, mentre il dato relativo ai quindici Paesi prima dell'allargamento è del 31,4 per cento. I Paesi che riportano i livelli maggiori di tassazione del reddito delle imprese sono risultate, in ordine decrescente, Germania, Italia e Francia,

rispettivamente con il 38,3 per cento, il 37,3 per cento e il 35,4 per cento. Sul dato italiano influisce anche l'imposta locale dell'Irap del 4,25 per cento.

## Mosca taglia ancora l'Iva

Il Primo ministro, Aleksandr Zhukov, ha annunciato che l'Iva, dopo esser scesa dal 20 al 18 per cento nel gennaio del 2004, si ridurrà ulteriormente di tre o due punti percentuali ma a partire dal gennaio del 2006. I responsabili economici di Mosca hanno anche anticipato che la vasta gamma di esenzioni e di aliquote preferenziali di cui ha goduto fino ad oggi un numero svariato di prodotti e di servizi saranno progressivamente eliminate, in maniera tale da realizzare nel 2006 una riforma razionale, con un'aliquota ridotta, forse al 16 per cento, ma unitaria e quindi applicabile ad ogni settore e servizio.

## L'Iva debutta in India

A Nuova Delhi tutto o quasi è pronto per uno storico debutto. Grazie al consenso raggiunto tra i diversi Stati che costituiscono la federazione indiana, recentemente il Governo del Paese ha dato il via libera all'introduzione dell'Iva ma soltanto a partire dall'aprile del 2005.

A cura di Sonia Angeli

## Le Seychelles nel mirino dell'Offshore-New Look

Per le Seychelles è giunta l'ora di passare al più sofisticato turismo finanziario abbandonando il classico stereotipo costituito da occhiali da sole, maschera e ombrellone. Così la pensano i consulenti finanziari della City londinese che, riuniti recentemente in occasione della presentazione a Londra del nuovo look dell'arcipelago, hanno ammesso che le potenzialità delle Seychelles come futuro centro Offshore sono davvero rilevanti. Una legislazione particolarmente avanzata in tema di finanza e di norme bancarie, peraltro adottata recentemente, garantisce infatti agli investitori un soggiorno sicuro ai capitali messi a riposo nei caveaux dell'arcipelago.

## Italia-Cina: continua la crescita degli scambi commerciali

I rapporti commerciali fra i due Paesi si intensificano. Le esportazioni italiane in Cina, nel primo quadrimestre del 2004, sono aumentate del 4,8 per cento mentre le importazioni, nello stesso periodo, addirittura del 14,4 per cento. La bilancia commerciale quindi presenta per l'Italia un saldo negativo e una differenza a favore della Cina, per il periodo gennaio-aprile, pari a 2.253 milioni di euro.

MEMO entrate

PUBBLICAZIONE MENSILE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

## Direttore Responsabile

Antonio Iorio

## Caporedattore

Gianluca Di Muro

## Coordinatore editoriale

Silvano Forte

## Editore

Agenzia delle Entrate  
Direttore Raffaele Ferrara

## Redazione

Viale Europa 242 - 00144 Roma  
Tel. 0650545602 - 0650545085  
Fax 065914277  
redazione.memoentrate@agenziaentrate.it

## Registrazione Tribunale di Roma

n.347/2003 del 28/7/2003

## Progetto grafico

Interno Otto, Roma

## Hanno collaborato a questo numero:

Rosanna Acierio, Sonia Angeli, Anna Maria Badiali, Saverio Ciniere, Gianluca Di Muro, Cristiana Fazzini, Silvano Forte, Tamara Gasparri, Stefano Latini, Ciriaco Petrillo, Guerrino Sozza.

FISCO

affi

Rivista telematica

agenzia  
ENTRATE