

ZOOM EUROPA

RESIDENZA, ALIQUOTE PROGRESSIVE E CALCOLO DELLA BASE IMPONIBILE

In Spagna il sistema tributario è "muy estructurado"

Dal reddito delle persone fisiche alla tassazione delle società

In Spagna vige il principio di tassazione dei redditi su base mondiale (cosiddetto *world wide principle*). Questo significa che i contribuenti residenti sono assoggettati ad imposta sui proventi ovunque prodotti previo riconoscimento di un credito d'imposta per le imposte sul reddito assolate all'estero. Una persona fisica si considera residente in Spagna se permane per più di 183 giorni all'anno o se nel territorio è situato il centro dei propri interessi vitali.

Il trattamento del reddito

Le persone fisiche residenti sono soggette ad imposta (*impuesto sobre la renta de las personas físicas, Irpf*) che si applica a tutti i redditi prodotti dal contribuente e alle plusvalenze. Il reddito totale del contribuente (*renta*) che risulta da diverse tipologie si divide in:

- base imponibile speciale costituita dalla somma di tutte le plusvalenze e minusvalenze che derivano dalla cessione di beni detenuti da un anno e un giorno e dei diritti di opzione delle azioni possedute per almeno un anno e un giorno (l'imposizione del 15 per cento);
- base imponibile ordinaria che rappre-

senta la risultante derivante dalla differenza tra importi positivi e negativi di tutti gli altri tipi di reddito (cosiddetto reddito ordinario) più il saldo positivo delle plusvalenze (sottratte le minusvalenze) che derivano da cessioni di beni detenuti da un anno o meno. Da questa base si detraggono poi le esenzioni personali, i contributi previdenziali e si determina la base imponibile finale tassata con aliquote progressive analogamente all'Italia (l'aliquota massima è del 45 per cento).

Il peso del fisco sulle imprese

Una società si considera residente se è registrata secondo le modalità stabilite dalla legge ha la sede legale o di direzione in Spagna. I trattati internazionali stipulati dalla Spagna prevedono che, nel caso in cui una società risulti residente in due Paesi diversi, per stabilire la residenza fiscale si assuma come base di riferimento il luogo dove si svolge la gestione effettiva dell'attività. L'imposta sui redditi societari (*impuesto sobre sociedades, Is*) si applica sul reddito imponibile netto complessivo prodotto dalle seguenti entità giuridiche: società per azioni, a responsabilità limi-

tata, altre entità giuridiche, fondi vari (pensione, di investimento, di capitale di rischio, per la regolamentazione di mutui ipotecari).


Le modalità di tassazione

La tassazione di tali redditi avviene attraverso un meccanismo di imputazione parziale. Questo significa che gli utili vengono prima tassati in capo alla società e poi in capo agli azionisti. Il reddito imponibile, di norma, viene calcolato sulla base del conto dei profitti e delle perdite, opportunamente rettificato, anche se la legge prevede dei metodi di determinazione forfetari. Le rettifiche di maggior importanza riguardano la deducibilità delle spese, gli ammortamenti, le norme relative alla thin capitalization, il riporto a nuovo delle perdite, le operazioni con soggetti black list, la valutazione dei beni. L'aliquota generale dell'imposta sui redditi societari è del 35 per cento. È prevista l'applicazione di aliquote ridotte per particolari categorie di soggetti (banche, società di mutua assicurazione, associazioni no profit, istituti di investimento collettivo e previdenziali).

Guerrino Sozza



LA SCHEDA

	SUPERFICIE 504.782 kmq. POPOLAZIONE 41.800.000 di abitanti
---	---

FORMA ISTITUZIONALE: monarchia costituzionale e stato membro dell'Unione europea e dell'Unione economica e monetaria (UEM)
CAPITALE: Madrid
LINGUA UFFICIALE: spagnolo anche se le comunità autonome di Catalogna, Galizia, Isole Baleari, Navarra, Paesi Baschi e Valencia considerano lingue ufficiali i rispettivi idiomi locali
MONETA: euro materialmente in circolazione dal 2002 ma introdotto dal 1° gennaio 1999 come moneta scritturale
PRINCIPALI TRATTATI CON L'ITALIA
■ accordo bilaterale per evitare la doppia imposizione in materia di imposta sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali firmato a Roma l'8 settembre 1977 (Legge n. 663 del 29 settembre 1980 - G.U. n. 292 SO del 23 ottobre 1980)

CHI È CHI

di Gianluca Di Muro

Il Rapporto 2003 dell'Osservatorio Internazionale sull'Informatica nella Pubblica Amministrazione colloca la Spagna, e l'Agenzia Estatal de Administración Tributaria (Aeat) in particolare, tra le organizzazioni degli Stati membri dell'Unione europea più evoluti per la realizzazione di progetti di e-government (non a caso nel 2003 l'Agenzia ha ottenuto l'Award "eEurope 2003" con "Informazione fiscale tra amministrazioni pubbliche", il premio attribuito dalla Commissione europea in materia di cooperazione on line per le autorità pubbliche europee, centrali e locali n.d.r.). In particolare, osserva il Rapporto, grazie al servizio di dichiarazione e pagamento delle imposte via Internet, nel 2001 sono state presentate attraverso il sito www.aeat.es dell'Agenzia spagnola delle Entrate 500.151 dichiarazioni con un incremento del 434 per cento rispetto all'esercizio precedente. Nel 2001, sempre secondo cifre contenute all'interno del Rapporto, il sito registrava 18 milioni di accessi e 12 milioni di transazioni.

La struttura organizzativa

L'Aeat è l'organo a cui è stata affidata la gestione del sistema tributario statale e di quello doganale. L'indirizzo Internet è www.aeat.es e all'interno è possibile consultare non soltanto la legislazione tributaria di riferimento ma anche le risoluzioni della Direzione generale della Fiscalità. Altre informazioni di carattere fiscale sono invece reperibili sul sito del ministero delle Finanze (www.minhac.es) sotto Dirección general de tributos (Direzione generale della fiscalità).

I progetti di e-government

Secondo le cifre fornite nel 2003 da "Informe de progreso", su 305 progetti gestiti da ministeri ben 147 sono già pienamente in esercizio. Tra i servizi che hanno permesso alla Spagna di ottenere dalla Commissione europea l'"E-government label" figurano il progetto riguardante la gestione integrata dell'imposta sul patrimonio e sui redditi, realizzato dall'Aeat per semplificare le procedure delle tasse e velocizzare i rimborsi, e l'ufficio elettronico presso il Dipartimento dei marchi e brevetti del ministero di Scienza e Tecnologia che velocizza le procedure amministrative per le aziende.

IL TEMA DEL MESE

La riorganizzazione societaria in Spagna tra adeguamento e difformità

PAGG. 2-3

QUADERNI GIURIDICI

- Per i dividendi l'esclusione dal reddito rende definitiva la tassazione dello Stato fonte
- La tassazione delle pensioni nel diritto tributario internazionale

PAGG. 4-5

OLTRE CONFINE

- La rivoluzione fiscale spagnola è web oriented
- Gli artigli del Dragone cinese stringono la morsa sulle imprese

PAG. 6

DIRITTO E DIRITTI

- OSSERVATORIO GIURISPRUDENZIALE
- DALL'UNIONE EUROPEA



PAG. 7

La riorganizzazione societaria tra adeguamento e difformità

Recepita in Spagna la direttiva Ue nel contesto di revisione dell'ordinamento



Nel corso degli anni l'Unione europea ha emanato una serie di direttive per armonizzare le discipline interne dei vari Stati membri dedicando una particolare attenzione alle norme relative alle società di capitali. L'articolo 44 (ex 54) del Trattato CE stabilisce che: "Per realizzare la libertà di stabilimento in una determinata attività, il Consiglio, in conformità alla procedura di cui all'articolo 251 e previa consultazione del Comitato economico e sociale, delibera mediante direttive. Il Consiglio e la Commissione esercitano le funzioni loro attribuite in virtù delle disposizioni che precedono, e, in particolare, coordinando, nella necessaria misura e al fine di renderle equivalenti, le garanzie che sono richieste, negli Stati membri, alle società a mente dell'articolo 48, secondo comma per proteggere gli interessi tanto dei soci come dei terzi".

La necessità di favorire l'instaurazione di un regime di libera concorrenza, di garantire una tutela minima ai soggetti terzi che entrano in contatto con tali entità giuridiche e di creare un unico mercato che stimoli la nasci-

ta di società di dimensione europee sono i presupposti alla base del tentativo di attenuare le diversità insite in venticinque diversi ordinamenti giuridici nazionali attraverso la creazione di direttive comuni.

È in questo contesto che si inquadra la "terza"¹ direttiva comunitaria (n° 434 del 1990) relativa al regime fiscale comune applicabile alle fusioni, scissioni e scambi azionari tra Stati membri diversi.

L'Unione europea ha anche tentato di elaborare una normativa per armonizzare gli aspetti di natura civilistica relativi alle fusioni transnazionali, la cosiddetta "decima direttiva", che purtroppo non è mai stata approvata. E nonostante vi sia stato un indubbio interesse nei confronti di tali operazioni, la mancanza di una disciplina civilistica uniforme ha comportato l'incompleto recepimento da parte di alcuni Stati della direttiva. Come abbiamo già visto², in Lussemburgo, la disciplina delle fusioni si applica soltanto su espressa previsione normativa alle "sociétés anonymes" di diritto lussemburghese. La Spagna ha recepito *in toto* questa direttiva

con la legge n. 29 del 1991. In seguito la riforma sulla tassazione delle società, attuata con la legge n. 43 del 1995 (meglio conosciuta come legge sull'imposta delle società), ha abolito il regime previsto dalla legge del 1991 e ne ha introdotto uno nuovo, disciplinandolo con gli articoli 97-110, e finalizzato a semplificare queste operazioni.

Recentemente, il regio decreto (4/2004 del 5 marzo) ha modificato il testo legislativo dell'imposta sulle società senza però intaccare il regime delle fusioni e scissioni che è stato semplicemente trasfuso negli articoli 83-96. Il regime va applicato indistintamente alle operazioni di riorganizzazione interne e a quelle transnazionali³. La normativa, in linea con quanto stabilito dalla direttiva, si applica alla società anonima, accomandata per azioni, a responsabilità limitata, e, infine, alla società unipersonale.

Inoltre queste entità giuridiche devono essere assoggettate all'imposta sul reddito delle società e non devono godere di particolari privilegi o esenzioni nello Stato di residenza.

Normativa interna

Rispetto a quanto previsto dalle norme comunitarie, il legislatore spagnolo ha ampliato l'ambito di applicazione di tale regime. La norma interna, infatti, prende in considerazione le seguenti tipologie:

- società residenti in Spagna che hanno ad oggetto beni e diritti ubicati in Spagna;
- società residente in Spagna e una società straniera che hanno ad oggetto una stabile organizzazione situata all'estero;
- società residenti in Spagna che hanno ad oggetto una stabile organizzazione situata all'estero;
- società non residenti in Spagna che hanno ad oggetto una stabile organizzazione situata in territorio spagnolo.

Le definizioni di fusione, scissione, scambio di azioni e conferimento azionario, come del resto le relative discipline, sono, sostanzialmente, in linea con quanto previsto dalla

direttiva comunitaria ad eccezione di alcuni punti di non perfetta aderenza che saranno evidenziati successivamente. In questo contesto una particolare attenzione merita il Regolamento Ce n. 2157/2001, di imminente attuazione⁴, che disciplina la costituzione della Società Europea attraverso operazioni di riorganizzazione a carattere transnazionale che saranno analizzate di seguito.

La fusione e la scissione

Secondo l'articolo 83 comma 1 del Capitolo VIII della *Ley del impuesto sobre sociedades* si definisce fusione l'operazione con cui:

- una o più società, che stanno per essere sciolte senza liquidazione, trasferiscono le proprie attività e passività ad un'altra società già esistente, o di nuova costituzione, in cambio dell'emissione di titoli azionari di tale società a favore dei loro azionisti ed, eventualmente, di un conguaglio in denaro non superiore al 10 per cento del valore nominale o del valore contabile equivalente (cosiddetta fusione propria, vedi figura 1);

- una società, che sta per essere sciolta senza essere posta in liquidazione, trasferisce le sue attività e passività alla società che possiede titoli rappresentativi del suo capitale sociale (cosiddetta fusione per incorporazione, vedi figura 2);

Al comma 2 dello stesso articolo, il legislatore spagnolo definisce la scissione come l'operazione con cui:

- società, che sta per essere sciolta senza essere messa in liquidazione, divide le proprie attività o passività in due o più parti e le trasferisce a due o più società preesistenti, o di nuova costituzione, in cambio dell'emissione di azioni della/e società ricevente/i agli azionisti della società scissa ed, eventualmente, un conferimento in denaro che non superi il 10 per cento del valore nominale, o in mancanza, del valore contabile (cosiddetta scissione totale, vedi figura 3);

- una società che divide una o più parti del proprio capitale netto, che costituisca ramo

Fig. 1 Fusione propria

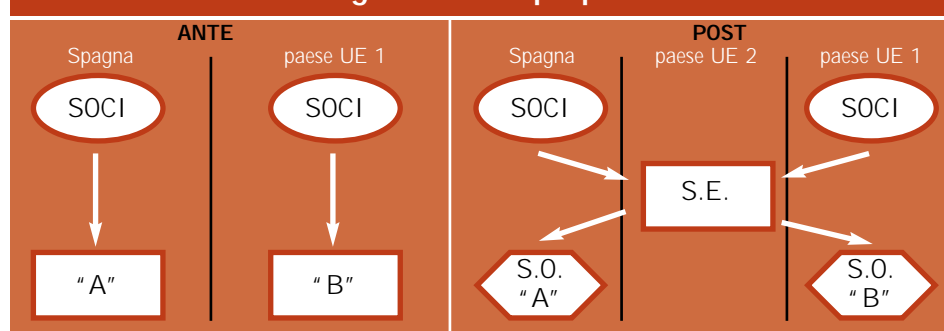
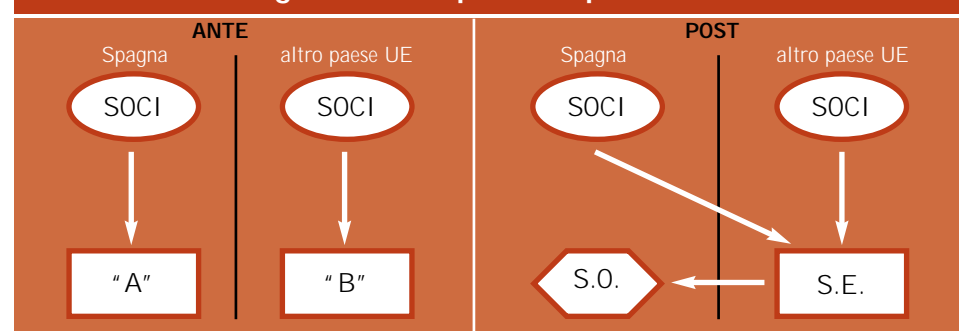


Fig. 2 Fusione per incorporazione



1. La prima direttiva, n°68/151/CEE del 9 marzo 1968, aveva ad oggetto gli obblighi di pubblicità in occasione della costituzione della società; la seconda, invece, n° 77/91/CEE del 13 dicembre 1976, prevedeva un capitale sociale minimo per le società a garanzia e tutela dei creditori.

2. Si veda il n°5 - Maggio 2004 di MEMOEntrate disponibile all'indirizzo: www.agenziaentrate.it/documentazione/memo_entrate/index.htm

3. Il 17 luglio 1997 la Corte di Giustizia Europea ha stabilito che, in merito al caso Leur-Bloem: "... The Court of Justice has jurisdiction under Article 177 of Treaty to interpret Community law where the situation in question is not governed directly by Community law but the national legislature, in transposing the provisions of a directive into domestic law, has chosen to apply the same treatment to purely internal situations and to those governed by the directive, so that it has aligned its domestic legislation to Community law.

4. L'entrata in vigore è prevista per l'8 ottobre 2004, fatto salvo un possibile differimento per consentire agli Stati membri di recepire le disposizioni della direttiva 2001/86/CE che disciplina il coinvolgimento dei lavoratori nella gestione (vedi Il Sole 24 Ore del 20 settembre 2004).

Fig. 3 Scissione totale

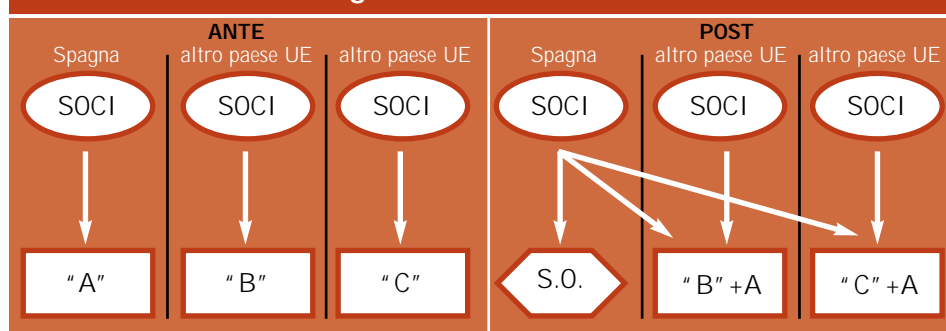
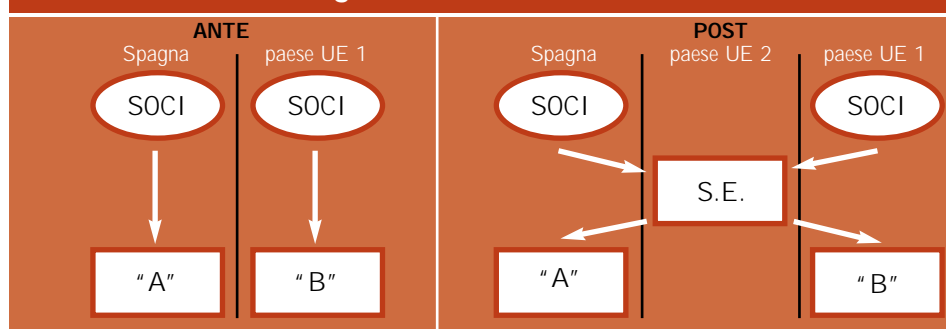


Fig. 3 Scambio azionario



di impresa e li trasferisca ad una o più società preesistenti, o di nuova costituzione, in cambio dell'emissione di azioni della/e società ricevente/i agli azionisti della società scissa ed, eventualmente, un conferimento in denaro che non superi il 10 per cento del valore nominale, o in mancanza, del valore contabile (cosiddetta scissione parziale).

Tali operazioni potrebbero dar luogo a plusvalenze imponibili ma, come rilevato, la società può optare per il regime di neutralità fiscale già previsto per le operazioni interne ed applicabile anche alle operazioni transnazionali in seguito al recepimento della direttiva comunitaria.

Tale regime prevede il differimento dell'imposta sulle plusvalenze ottenute in seguito a tale operazione fino ad un successivo atto di disposizione dei beni trasferiti. L'articolo 84, in particolare, stabilisce che, quando la società acquirente non è residente, si applica tale regime privilegiato soltanto a due condizioni:

- i beni permangono ancorati ad una stabile organizzazione situata nel territorio spagnolo;
- la società acquirente non sia soggetta, nello Stato di residenza, ad un regime speciale o privilegiato, risulti cioè pienamente assoggettata ad imposizione ordinaria.

Il valore dei beni trasferiti alla società acquirente sarà lo stesso valore (cosiddetto fiscalmente riconosciuto) che avevano nel bilancio della società trasferente. Il valore fiscale delle azioni ricevute in virtù delle operazioni di fusione e scissione, sia essa totale che parziale, è equivalente al valore che avevano prima dell'operazione di trasferimento, diminuito o aumentato a seconda dell'importo in denaro ricevuto od effettuato a conguaglio.

Se la società acquirente detiene più del 5 per cento del capitale azionario della cedente, l'avanzo o il disavanzo che si realizza a seguito dell'annullamento di tale partecipazione gode del regime di esenzione. In questo caso non è possibile riconoscere, in capo alla società

acquirente, un credito d'imposta contro la doppia imposizione sui dividendi.

Invece se la partecipazione è inferiore al 5 per cento l'annullamento della partecipazione produrrà una plusvalenza, determinata dalla differenza tra il valore di mercato degli elementi patrimoniali ricevuti e attribuibili alla partecipazione e il valore contabile della stessa.

In seguito all'operazione di fusione o scissione, la società beneficiaria si assume tutti gli obblighi tributari e subentra in tutti i diritti della società fusa o scissa. In particolare la società acquirente si assume la responsabilità di mantenere i requisiti necessari per godere dell'agevolazione fiscale già in possesso della società trasferente.

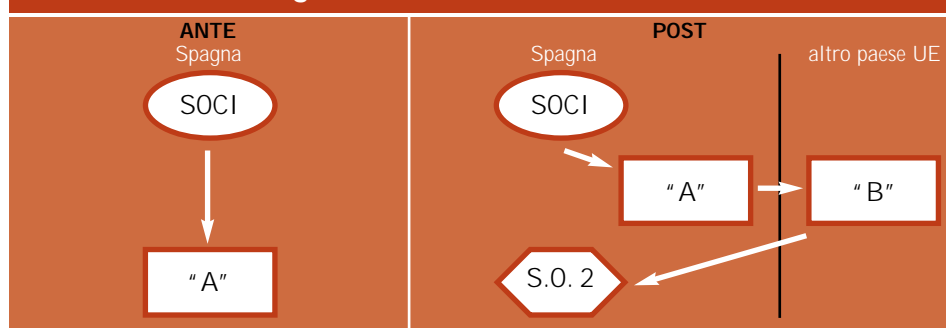
Per quanto riguarda le perdite fiscali della società cedente, la normativa in vigore stabilisce invece che possano essere portate a compensazione dalla società acquirente. Se quest'ultima deteneva una partecipazione nella prima, l'importo che si può portare in compensazione si traduce nella differenza tra il capitale della cedente e il valore contabile netto della partecipazione.

È vietata, in ogni caso, la compensazione quando le perdite suddette derivino da una svalutazione della partecipazione detenuta dalla società acquirente nella società trasferente.

Un primo elemento di difformità rispetto alla normativa comunitaria riguarda il carattere facoltativo dell'opzione poiché la legge spagnola all'articolo 96 afferma che esso si applica soltanto in conseguenza di una precisa scelta del contribuente.

Tale opzione deve essere notificata al ministero delle Finanze entro tre mesi dalla data di registrazione dell'atto o, nei casi in cui tale registrazione non sia richiesta, dalla data di emissione dell'atto. In entrambi i casi la comunicazione deve essere fatta prima dell'iscrizione in contabilità dei valori dei beni. Nelle ipotesi di fusione o scissione transnazionale tale richiesta deve essere inoltrata dalla società residente in Spagna.

Fig. 4 Conferimento d'azienda



In caso di mancata comunicazione la norma interna non dispone nulla in merito ad eventuali conseguenze. Tuttavia tenendo conto della *ratio* della direttiva e, secondo il parere dottrinale prevalente, l'omessa comunicazione è una violazione soltanto di tipo formale e non comporta la perdita dell'agevolazione fiscale.

Inoltre il legislatore spagnolo si è avvalso della facoltà, prevista dalla direttiva, di rendere inapplicabile tale regime nei casi in cui l'operazione posta in essere abbia come obiettivo la frode o l'evasione fiscale. In particolare tale regime non si applica quando l'operazione non è stata effettuata per motivi economici validi (es. la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società coinvolte). È data comunque facoltà agli interessati presentare istanza di interpello all'Amministrazione finanziaria per richiederne il parere in merito alla possibilità di usufruire di tale regime.

Lo scambio azionario

L'articolo 83 comma 5 definisce scambio azionario l'operazione sociale con cui una società acquista una partecipazione nel capitale sociale di un'altra società per ottenere la maggioranza dei diritti di voto, con l'attribuzione ai soci della società trasferente di azioni della società acquirente ed, eventualmente, un conguaglio in denaro non superiore al 10 per cento del valore nominale delle azioni. Anche per questa operazione è prevista l'applicazione del regime di neutralità fiscale a condizione che:

- i soci che realizzano lo scambio azionario siano residenti nel territorio spagnolo o in uno Stato membro dell'Ue, o in un altro Stato. In quest'ultima ipotesi le azioni ricevute devono essere rappresentative del capitale sociale di una società residente in Spagna;
- la società che acquista le azioni sia residente in Spagna o in uno Stato soggetto alla direttiva comunitaria.

Il valore fiscale delle partecipazioni ricevute sarà lo stesso valore che avevano nel patrimonio della società che ha effettuato lo scambio a meno che il loro valore di mercato non sia inferiore. In tal caso si prende in considerazione quest'ultimo. Tale valore, comunque, aumenta o diminuisce a seconda del pagamento in contanti ricevuto.

Anche in merito a tale operazione è possibile rinvenire un elemento di difformità rispetto a quanto stabilito dalla direttiva. Infatti la norma comunitaria prevede la neutralità fiscale di questa operazione, indipendentemente dal luogo di residenza dell'azionista, mentre quella spagnola subordina tale neutralità al fatto che l'azionista sia residente in Spagna.

E nel caso in cui il l'azionista perda la qualità di residente ne deriva una plusvalenza che è determinata dalla differenza tra il valore contabile e il valore di mercato delle azioni o partecipazioni considerate, diminuita eventualmente da eventuali svalutazioni fiscalmente deducibili.

La conseguenza è una causa di tassazione in più non prevista dalla normativa comunitaria e una difformità di trattamento fiscale tra un soggetto residente in Spagna e un altro soggetto residente in un paese appartenente all'Unione Europea. Per gli aspetti fiscali e contabili di tale operazione valgono le stesse disposizioni previste per le fusioni e scissioni.

Il conferimento di ramo d'azienda

La legge spagnola definisce ramo d'azienda (art. 83, comma 1), "l'insieme degli elementi patrimoniali che costituiscono, dal punto di

L'imposta sulle attività economiche

L'IMPOSTA SULLE ATTIVITÀ ECONOMICHE (IAE) È UN'IMPOSTA COMUNALE OBBLIGATORIA CHE L'ARTICOLO 79 DELLA LEGGE N. 39 DEL 1988 DEFINISCE COME "TRIBUTI DIRETTI DI CARATTERE REALE CHE COLPISCE L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ AZIENDALE, PROFESSIONALE O ARTISTICA". LA LEGGE DI RIFORMA N. 51, INTRODOLTA NEL 2002, CONSIDERA ESENTI DALL'IAE TUTTE LE PERSONE FISICHE E GIURIDICHE IL CUI REDDITO NETTO SIA INFERIORE AD UN MILIONE DI EURO. L'OBIETTIVO È DI FAVORIRE LO SVILUPPO ECONOMICO E LA CREAZIONE DI NUOVE IMPRESE.

L'iter normativo

LA SPAGNA HA RECEPITO LA DIRETTIVA COMUNITARIA CON LA LEGGE N. 29 DEL 1991. IN SEGUITO LA RIFORMA SULLA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ, ATTUATA CON LA LEGGE N. 43 DEL 1995, HA ABOLITO IL REGIME PREVISTO DA QUESTA LEGGE E NE HA INTRODOLTO UNO NUOVO, DISCIPLINANDOLO CON GLI ARTICOLI 97-110. RECENTEMENTE, IL REGIO DECRETO (4/2004 DEL 5 MARZO) HA MODIFICATO IL TESTO LEGISLATIVO DELL'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ SENZA PERÒ INTACCARE IL REGIME DI FUSIONI E SCISSIONI CHE È STATO SEMPLICEMENTE TRASFUSO NEGLI ARTICOLI 83-96. LA NORMATIVA, IN LINEA CON QUANTO STABILITO DALLA DIRETTIVA, SI APPLICA ALLA SOCIETÀ ANONIMA, ACCOMANDITA PER AZIONI, A RESPONSABILITÀ LIMITATA E ALLA SOCIETÀ UNIPERSONALE.

vista organizzativo, un'entità economica autonoma che determina uno sfruttamento economico, ossia un insieme capace di funzionare con i propri mezzi. La norma, inoltre, dispone che "potranno essere attribuiti alla società acquirente i debiti contratti per l'organizzazione o il funzionamento degli elementi che si cedono" (vedi figura 4).

Dalla definizione si rileva una differenza con quanto indicato nella normativa comunitaria. Infatti secondo la legge spagnola non è necessario che per definire un'operazione come "cessione di ramo d'azienda" siano conferiti anche gli elementi del passivo, essendo questo soltanto un carattere meramente occasionale.

La norma interna stabilisce che il principio di neutralità fiscale è applicabile all'operazione di conferimento di ramo d'azienda a condizione che le società siano assoggettate ad imposta nel territorio spagnolo.

L'esclusione dal reddito rende definitiva la tassazione dello Stato fonte

È una delle implicazioni del nuovo regime applicato agli utili di partecipazione estera

La recente riforma, introdotta con decreto legislativo n. 344 del 2003, ha inciso profondamente sul regime di tassazione dei dividendi (qui intesi in senso a-tecnico come utili di partecipazione). Essa risolve il problema della doppia imposizione societaria, sostituendo il regime dell'esenzione (o meglio di esclusione) a quello della imputazione con credito di imposta. L'utile è tassato presso la società che lo produce, mentre i dividendi distribuiti ai soci sono parzialmente esclusi dalla formazione del reddito.

La disciplina è ora uniforme sia per i dividendi di fonte interna che di fonte estera, con l'eccezione di quelli provenienti dai paradisi fiscali, nonché per i dividendi di fonte interna attribuiti a soci residenti e non residenti.

I flussi in entrata

I dividendi di fonte estera, al pari di quelli di fonte interna, sono esclusi parzialmente dal reddito del socio in ragione del suo status. L'esenzione, pressoché totale (pari al 95 per cento) per i soci Ires, si riduce per i dividendi che, lungo la catena partecipativa scendono fino alle persone fisiche, per ridurre il gap tra l'aliquota proporzionale al 33 per cento, prevista per le società partecipate, e le aliquote progressive Irpef degli scaglioni più elevati. L'attuale regime di esenzione, infatti, consolida – tendenzialmente – il livello di tassazione subito dalla partecipata mentre il precedente sistema di imputazione comportava la totale rideterminazione del carico fiscale sul socio in relazione alla sua posizione personale.

Ne consegue che, quanto ai dividendi di fonte estera, l'esenzione rende definitiva la tassazione applicata dallo Stato della fonte sulla partecipata. È questa una importante implicazione del nuovo regime da cui derivano le novità più significative: la necessità di valutare l'effettiva natura partecipativa delle attività da cui derivano gli utili di fonte estera e la disciplina, differenziata, dei dividendi in entrata dai paradisi fiscali.

Gli utili di fonte estera

Agli utili distribuiti da soggetti non residenti si applica il regime di esenzione, al verificarsi della condizione stabilita dall'articolo 44, comma 2, lettera b), a condizione che gli utili di fonte estera derivino da partecipazioni o attività di cui possa essere effettivamente riconosciuta la natura partecipativa. E questo in

ragione della loro connessione con i risultati economici della società emittente, di altre società del gruppo o dell'affare. La norma ha lo scopo di negare l'esenzione alle remunerazioni di strumenti finanziari ibridi che lo Stato di residenza della partecipata potrebbe considerare interessi passivi, deducibili dal reddito, piuttosto che utili di partecipazione. La frontiera tra i due Stati, l'eventuale differente qualificazione attribuita dai due ordinamenti alla remunerazione di un medesimo strumento finanziario, potrebbe, infatti, generare arbitraggi contrari alla finalità della norma specificamente rivolta ad evitare la doppia tassazione e non ad assicurare una doppia esenzione sia dal reddito della partecipata che da quello del socio. La valutazione della natura partecipativa delle attività o degli strumenti finanziari da cui derivano le remunerazioni, pur effettuata in base alle regole previste dall'ordinamento interno, consente di escludere da tassazione in capo al socio soltanto ciò che, per le sue intrinseche caratteristiche, non è stato, presumibilmente, dedotto dal reddito imponibile della partecipata. È un criterio, diverso rispetto a quello adottato dal modello di convenzione Ocse contro le doppie imposizioni, che invece dà rilevanza alla qualificazione attribuita dallo Stato della fonte che non esclude del tutto la possibilità che si verifichi il fenomeno che la norma si propone di contrastare.

La regola per i dividendi da paradisi fiscali ...

I dividendi provenienti dai paradisi fiscali sono stati ora diversamente regolati per evitare una doppia esenzione. Poiché il nuovo regime comporta che lo Stato della residenza del socio rinunci al proprio potere impositivo, in favore dello Stato in cui è prodotto il reddito della partecipata, è necessario che quest'ultimo eserciti in modo adeguato il proprio potere.

Ne deriva che gli utili distribuiti da soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata – in quanto non sottoposti ad un congruo livello di tassazione nel paese fonte – concorrono integralmente al reddito dei soci, siano essi soggetti Ires, persone fisiche che agiscono o non agiscono in regime di impresa, società di persone o enti non commerciali.

In questo quadro, appare distorsivo – sia detto per inciso – il trattamento riservato agli utili corrisposti a persone fisiche, fuori dell'esercizio di impresa, in relazione a partecipazioni non qualificate, che

sono assoggettati a ritenuta a titolo di imposta del 12,5 per cento, e hanno – forse per un difetto di coordinamento normativo – il medesimo trattamento dei dividendi della stessa specie provenienti da paesi a tassazione ordinaria.

... e le eccezioni

La regola dell'integrale concorso al reddito dei flussi in entrata dai paradisi conosce, comunque, alcune eccezioni, tutte accomunate dalla circostanza che l'utile è stato già tassato o in capo alla partecipata o in capo al socio. In questi casi torna a rendersi applicabile l'ordinario regime di esenzione, differenziato in ragione dello status del socio.

Il contribuente ha, in primo luogo, la possibilità di dimostrare che la società partecipata aveva subito, a dispetto della sua localizzazione nel paradiso, una tassazione adeguata al momento della produzione del reddito. Il socio può, cioè, fornire la prova dell'avverarsi della seconda esimente di cui all'articolo 167, comma 5, lettera b) del Tuir. A tal fine, secondo le indicazioni dell'articolo 5, comma 2, del decreto ministeriale n. 429 del 21 novembre 2001, può dimostrare, tramite l'esercizio dell'interpello, che i redditi conseguiti dalle imprese estere sono prodotti in misura non inferiore al 75 per cento in Stati o territori diversi da quelli a fiscalità privilegiata e qui sottoposti integralmente a tassazione ordinaria.

Analogamente, opera l'esenzione in tutti i casi in cui il reddito della controllata o della collegata sia stato imputato per trasparenza al socio, in applicazione del regime di Cfc, di cui agli articoli 167 e 168 del Tuir.

In conclusione i dividendi distribuiti dalle partecipate residenti nei paradisi fiscali avranno il seguente trattamento:

- partecipate cui si applica il regime Cfc. In capo al socio, tassato per trasparenza, il dividendo distribuito è del tutto escluso da tassazione. Soltanto l'eventuale parte, eccedente l'imponibile già tassato, concorre interamente al reddito.
- partecipate cui non si applica il regime Cfc per effetto dell'esimente di cui alla lettera a) dell'articolo 167, comma 5 (esercizio di un'effettiva attività commerciale). In questo caso i dividendi concorrono al reddito dei soci per il loro intero ammontare, in quanto non si pongono problemi di doppia imposizione economica, non avendo la partecipata subito tassazione.
- partecipate cui non si applica il regime Cfc per effetto della seconda esimente di cui all'articolo 167, comma 5, lettera b).

I dividendi sono parzialmente esclusi dal reddito dei soci, secondo le regole ordinarie sopra richiamate.

I dividendi in entrata

La riforma ha inoltre completamente equiparato il trattamento degli utili di fonte estera a quelli interni, prevedendo che, se fanno riferimento a partecipazioni non qualificate, non debbano più concorrere, neppure per opzione, al reddito complessivo. Se sono incassati senza l'intervento di intermediari e devono essere esposti nella dichiarazione dei redditi sono comunque assoggettati ad imposta sostitutiva del 12,5 per cento.

Tra le altre novità si segnala che, in ogni caso, le ritenute a titolo di acconto o d'imposta sugli utili di fonte estera sono applicate sul netto frontiera, ossia sull'importo in ingresso, al netto delle ritenute operate dallo Stato estero. L'esplicita previsione dell'articolo 27, comma 4, del DPR n. 600 del 1973 modifica di conseguenza il precedente orientamento dell'Amministrazione. Si precisa, inoltre, che le ritenute sui dividendi in entrata si applicano soltanto se essi sono percepiti da persone fisiche che non agiscono in regime di impresa e sono operate, con l'aliquota del 12,5 per cento, a titolo di acconto per le partecipazioni qualificate e a titolo di imposta per le partecipazioni non qualificate. Tuttavia sono esclusi da ritenuta i dividendi corrisposti a società semplici o equiparate – non comprese nella previsione di cui al citato articolo 27, comma 4, del Dpr n. 600 – che pertanto concorrono a formare il reddito, imputato al socio per trasparenza, in misura pari al 40 per cento del loro ammontare, tanto se relativi a partecipazioni qualificate che non qualificate.

Inoltre, coerentemente con la parziale esclusione dei dividendi dal reddito del socio, il credito a fronte delle ritenute subite nello Stato della fonte è ora riconosciuto soltanto in proporzione agli ammontari oggetto di tassazione. Quale rimedio contro la doppia imposizione giuridica, il tax credit opera soltanto in favore degli importi effettivamente interessati al fenomeno. È in ogni caso escluso per i dividendi relativi a partecipazioni non qualificate, che non concorrono al reddito, e, come detto, sono assoggettati ad un modesto livello di tassazione, a titolo definitivo.

Il trattamento delle pensioni nel diritto tributario internazionale

Dalla normativa interna agli accordi per evitare le doppie imposizioni

All'inizio del terzo millennio la vita comincia a sessanta anni e la popolazione delle "pantere grigie" risulta in continuo aumento. Nell'era della globalizzazione un gran numero di pensionati si trasferisce da uno Stato all'altro per svariate ragioni. Per quanto riguarda l'Italia, al tradizionale flusso di ex emigranti che tornano a godersi il meritato riposo nel Belpaese, si è contrapposta, negli ultimi anni, un'ondata crescente di pensionati che ha deciso di traslocare in località più o meno esotiche.

Tale fenomeno è un chiaro indice del miglioramento della qualità della vita ma può porre qualche problema in più ai contribuenti costretti a districarsi, oltre che con la normativa interna, con il diritto internazionale pattizio, rappresentato dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni che limitano la potestà impositiva del nostro Stato.

La normativa interna

Per quanto concerne la potestà impositiva italiana, si osserva come, dal combinato disposto degli articoli 3, comma 1, e 23, comma 2, lettera a), del Tuir, risulta che le pensioni corrisposte da soggetti fiscalmente residenti all'estero a residenti italiani, vengono assoggettate integralmente, in assenza di specifiche norme contenute in accordi internazionali, a tassazione in Italia. Mentre gli emolumenti pensionistici di fonte italiana erogati a residenti esteri sono assoggettati ad imposizione soltanto se corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni di soggetti esteri nel nostro Paese.

Tutti i citati trattamenti pensionistici sono considerati, ai sensi dell'articolo 49, comma 2, lettera a), del Tuir, redditi da lavoro dipendente ed assoggettati a tassazione secondo le norme contenute nel Testo Unico.

In ogni caso per evitare la doppia imposizione, l'ordinamento interno accorda, all'articolo 165 del Tuir, anche in assenza di reciprocità e quindi di trattati internazionali bilaterali, il riconoscimento al pensionato residente in Italia del credito d'imposta sulle imposte pagate all'estero a titolo definitivo.

Se questo è il quadro normativo interno, si segnala che, in virtù del richiamo effettuato alle norme di diritto internazionale pattizio dall'articolo 75 del Dpr n. 600 del 29 settembre 1973 e dall'articolo 169 del Tuir, le disposizioni inserite in tutte le convenzioni per evitare le doppie imposizioni modificano la potestà impositiva



del nostro Stato in relazione a quanto previsto dalle leggi vigenti. Tali trattati internazionali, pur regolando soltanto in via bilaterale la potestà impositiva degli Stati, seguono le linee guida del modello di Convenzione elaborato dall'Ocse.

Le pensioni private

Il regime fiscale riservato alle pensioni nei trattati per evitare le doppie imposizioni in vigore nel nostro Paese risulta, in generale, conforme alle previsioni degli articoli 18 e 19 del modello di Convenzione redatto dall'Ocse.

L'articolo 18 prevede che, fatte salve le disposizioni dell'articolo 19, paragrafo 2, "le pensioni e le altre remunerazioni analoghe pagate a un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego" devono essere assoggettate ad imposizione esclusiva nello Stato di residenza del pensionato.

La tassazione esclusiva nello Stato di residenza si applica alle pensioni pagate in relazione ad un impiego privato mentre per le pensioni pubbliche, tassativamente indicate nel successivo articolo 19, paragrafo 2, vige il criterio opposto.

Le pensioni pubbliche

Secondo quanto disposto dall'articolo 19, paragrafo 2, lettera a), "le pensioni corrisposte da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o da un suo ente locale, sia direttamente sia mediante prelievo da fondi da essi costituiti, a una

persona fisica in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione o ente locale" sono imponibili esclusivamente nello Stato della fonte dei predetti emolumenti.

Alla successiva lettera b) del paragrafo 2 si dispone, tuttavia, che le predette pensioni scontano la tassazione esclusiva nello Stato di residenza, allorché il pensionato abbia la nazionalità di questo Stato.

Il paragrafo 3 dell'articolo 19 del modello Ocse specifica, infine, che le disposizioni dell'articolo 18 si applicano alle "pensioni pagate in corrispettivo di servizi resi nel quadro di una attività industriale o commerciale esercitata da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o da un suo ente locale".

Il significato di questa ultima disposizione è chiarito ancor meglio dal Commentario Ocse all'articolo 19 del modello. Si specifica che, indipendentemente dalla qualificazione come pubbliche o commerciali, delle funzioni specifiche svolte da alcuni enti (ad esempio le Ferrovie e le Poste), le pensioni erogate devono essere esplicitamente incluse dagli Stati contraenti nelle disposizioni convenzionali riguardanti gli emolumenti a carattere pubblico, per l'assoggettamento a tassazione esclusiva nello Stato della fonte. Nel caso di una mancata menzione esplicita si applica, quindi, a tali pensioni la tassazione esclusiva nello Stato di residenza.

Le pensioni di sicurezza sociale

In numerose convenzioni per evitare le doppie imposizioni è inserita, general-

mente al paragrafo 2 dell'articolo 18, una norma riguardante le pensioni di sicurezza sociale.

Per le somme pagate nell'ambito di un sistema di sicurezza sociale, conformemente all'attuale Commentario all'articolo 18 del modello Ocse, si intendono nel nostro ordinamento le prestazioni garantite dallo Stato, per conseguire obiettivi generali di solidarietà, a coloro che versano in una situazione ritenuta dalla legge meritevole di tutela (si pensi alle cosiddette "pensioni sociali" erogate a soggetti privi di copertura previdenziale che versano in difficoltà economiche, o alle "pensioni d'invalidità" erogate a soggetti che, a causa delle loro minorazioni fisiche, hanno subito una riduzione permanente della capacità lavorativa).

Questi emolumenti sono, nella quasi totalità di questi trattati, assoggettati ad imposizione in entrambi gli Stati sulla base delle rispettive legislazioni nazionali.

Tale imposizione concorrente implica la conseguenza, nel caso di un residente italiano, che, per le imposte pagate a titolo definitivo sugli emolumenti nello Stato della fonte, spetta il credito d'imposta di cui al citato articolo 165 del Tuir.

Le pensioni di professionisti e autonomi

Si osserva, infine, che il Commentario al modello Ocse è periodicamente aggiornato dall'organizzazione internazionale.

La conseguenza è che questi aggiornamenti possono comportare la modifica dell'interpretazione, seguita sino a tale momento dalle parti, delle norme contenute in questi trattati.

A questo proposito si segnala che si è recentemente aperto un dibattito in sede Ocse per chiarire se le pensioni derivanti da lavoro autonomo ricadano nell'ambito applicativo dell'articolo 18 (posizione tradizionalmente sostenuta dall'Amministrazione fiscale italiana), oppure in quello dell'articolo 21 (altri redditi) del modello Ocse.

Tale eventuale modifica non avrà, comunque, alcuna incidenza pratica sulla tassazione delle pensioni erogate a residenti in Stati (la quasi totalità) le cui convenzioni con l'Italia sono conformi all'articolo 21 (altri redditi), paragrafo 1, del modello Ocse che prevede, come l'articolo 18, la tassazione esclusiva nello Stato di residenza.

VISTI DA VICINO

UNA SCELTA IN LINEA CON IL PROCESSO DI RIFORMA DEL SISTEMA

La rivoluzione fiscale spagnola é web oriented

Dalla dichiarazione dei redditi alle aste in rete si consolida il modello telematico

Due riforme fiscali e una nuova legge generale tributaria varate negli ultimi otto anni, sintetizzano gli interventi messi in atto dall'amministrazione fiscale spagnola con la finalità di rendere più moderno e semplice il rapporto con i contribuenti.

I vantaggi della telematica

L'intento di facilitare e incrementare l'adempimento volontario degli obblighi tributari da parte dei cittadini ha comportato l'elaborazione di un modello relazionale che non soltanto ha rispettato a pieno i diritti e le garanzie dei contribuenti, così come riconosciuti dalle leggi, ma nello stesso tempo ha semplificato gli adempimenti. L'utilizzo di tecnologie avanzate e di Internet a beneficio dei contribuenti che, comodamente da casa, possono in questo modo avere accesso ad un gran numero di servizi, risparmiando tempo e denaro è servito allo scopo.

Nel 1998 per la campagna dei redditi l'Amministrazione fiscale annunciò agli spagnoli una novità: la possibilità di presentare attraverso Internet la dichiarazione dei redditi. Grazie a questo sistema, gestito dall'Agenzia delle entrate spagnola, i contribuenti potevano ottenere, con Internet, un certificato elettronico che permetteva di consultare per via telematica i dati fiscali, ottenere certificazioni, convalidare e trasmettere on line la dichiarazione dei redditi.

Il gradimento dell'utenza

I contribuenti che nel 1998 hanno utilizzato il nuovo sistema telematico, capace anche di velocizzare l'eventuale rimborso, sono stati 21.559. L'anno successivo le dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche trasmesse al Fisco attraverso Internet diventano così 95 mila. Il successo ottenuto, avvalorato da un'indagine



da cui risultava il pieno apprezzamento dei contribuenti per il nuovo servizio telematico, ha stimolato l'Agenzia tributaria a puntare sull'allargamento dei servizi tramite Internet con ulteriori novità. Collegandosi al sito web dell'Agenzia diventa possibile consultare in maniera dettagliata la situazione dei rimborsi delle imposte sul reddito delle persone fisiche, richiedere il cambio di domicilio fiscale, presentare dichiarazioni e comunicazioni Irpef, imposta sul patrimonio e sulle società e chiedere un appuntamento con un funzionario dell'Agenzia per avere assistenza nella compilazione della dichiarazione dei redditi.

Il passaggio all'euro

La campagna dei redditi 2002, con la prima dichiarazione in euro, vede l'Agenzia tributaria impegnata nella sperimentazione di un progetto pilota per l'invio al domicilio fiscale dei contribuenti del certificato relativo all'ultima dichiarazione (redditi 2001). Il certificato che riportava i dati personali, familiari ed economici presenti nella dichiarazione Irpef era necessario per richiedere prestazioni sociali e borse di studio ad altre amministrazioni. Oltre al converti-

to in euro, inserito all'interno del programma d'aiuto alla dichiarazione dei redditi, la principale novità era rappresentata dalla possibilità per i coniugi che presentavano separatamente la dichiarazione dei redditi di utilizzare l'istituto della compensazione con la richiesta di sospensione, da parte del coniuge a debito, del versamento nella misura massima del credito dell'altro. Il 90 per cento dei contribuenti utilizzò in quell'anno per la dichiarazione dei redditi il programma d'aiuto realizzato dall'Agenzia e le dichiarazioni inviate tramite Internet sono state 1 milione e 150 mila.

Un biennio ricco di novità

Il 2003 si apre con l'entrata in vigore del regolamento della nuova imposta sui redditi delle persone fisiche e l'introduzione, per le lavoratrici madri, di una nuova detrazione di 1200 euro l'anno per ciascun figlio con meno di tre anni. L'incentivo fiscale poteva essere portato in detrazione nella dichiarazione dei redditi o in forma anticipata percependo 100 euro mensili con accredito bancario. La novità più rilevante, però, è rappresentata dall'esperimento d'invio per posta ai contribuenti che percepiscono red-

diti da lavoro e da capitale assoggettati a ritenuta, principalmente salariati e pensionati, la bozza pre-compilata, con i conteggi già effettuati, della dichiarazione dei redditi. I servizi offerti dall'Agenzia si arricchiscono con la vendita di beni mobili e immobili su Internet, dove i partecipanti all'asta, dopo essersi accreditati presso l'Aeat, formulano offerte attraverso il web e il servizio per la notifica tributaria ai contribuenti via e-mail. Alla prima asta telematica di beni mobili hanno partecipato 82 internauti. Si arriva così ad oggi. Il 2004 vede lo sviluppo del progetto pilota di dichiarazione Irpef pre-compilata con la possibilità per il contribuente, una volta accertata la congruità dei conteggi, di confermare i dati inviando all'Agenzia un semplice "messaggino" telefonico dal cellulare. Il numero delle dichiarazioni telematiche comprese quelle trasmesse attraverso gli uffici dell'Agenzia è stato di 3, 5 milioni e l'utilizzo della dichiarazione pre-compilata ha permesso al Fisco di restituire, entro il mese di luglio, ai contribuenti che avevano pagato più del dovuto circa 6300 milioni di euro, pari all'81 per cento del totale dei rimborsi.

Le prospettive

Continuare sulla strada del cambiamento e della modernizzazione migliorando gli standard dei servizi, semplificare l'imposta sul reddito delle persone fisiche, aumentarne l'equità e elevarne le esenzioni, intervenire sull'imposta sulle società e, infine, assicurare la trasparenza informativa soprattutto in ambito tributario. Sono queste le nuove sfide che attendono l'amministrazione tributaria spagnola per i prossimi anni con un unico obiettivo: facilitare i contribuenti nell'adempimento tributario volontario.

Giuseppe Ciliberto

OLTRE CONFINE

DAL 2006 AL DEBUTTO UN PIANO CON NUOVE MISURE TRIBUTARIE

Gli artigli del Dragone cinese stringono la morsa sulle imprese

Destinato ad aumentare il prelievo fiscale su redditi e profitti

Nei prossimi anni, al più tardi a partire dal 2006, il costo del fisco per le aziende internazionali che accettano di scommettere sul sogno cinese è destinato a occupare maggiore spazio nei bilanci e tra i capitoli della contabilità. Infatti, secondo quanto rivelato recentemente dalle autorità finanziarie di Pechino, sarebbe oramai in dirittura d'arrivo la definizione di un piano per l'adeguamento e la razionalizzazione del regime fiscale che grava sui redditi e sui profitti delle imprese. L'obiettivo delle nuove misure tributarie, che dovrebbero entrare in vigore entro il 2006, è di allineare la pressione fiscale esercitata sulle aziende nazionali a quella, fino ad oggi decisamente più blanda, che appesantisce i conti delle società estere.

I costi dell'operazione

Naturalmente, il riordino del regime fiscale cinese, che dovrebbe esordire nel 2005, non sarà a costo zero, soprattutto in considerazione del fatto che il differenziale fiscale attualmente in vigore tra le aziende cinesi e quelle estere è di circa 18 punti percentuali. Infatti l'aliquota che si applica sui redditi delle aziende nazionali è in media del 33 per

cento mentre quella riservata alle imprese estere non supera, generalmente, la soglia del 15 per cento.

Gli obiettivi

Secondo i responsabili economici di Pechino la distanza attuale nei valori del prelievo fiscale rappresenta un'anomalia non più sostenibile per il giovane sistema produttivo interno, soprattutto dopo l'ingresso nella WTO. Infatti nel decennio passato le differenze di trattamento che il fisco ha riservato agli operatori stranieri rispetto a quelli nazionali sono state progressivamente riassorbite in favore delle aziende cinesi in crisi applicando una serie di misure tariffarie e di quote, quindi di misure non fiscali, che hanno alimentato un regime di import-export di tipo controllato. Ma proprio l'adesione alla Wto impegna ora Pechino a eliminare tali distorsioni commerciali abbandonando, di fatto, le aziende locali alla competizione degli operatori stranieri. L'impraticabilità di bilanciare la diversità di trattamento fiscale ricorrendo a strumenti non direttamente collegati all'imposizione ha, quindi, accelerato il processo interno di armonizzazione dei due sistemi di prelievo in vigore.

Lo scenario

Nei prossimi anni l'obiettivo è creare un sistema fiscale unitario che faccia perno su un'aliquota unica, probabilmente tra il 25 e il 27 per cento, e che valga per tutte le aziende, sia per quelle nazionali che per quelle straniere. Naturalmente agli operatori internazionali sarà riservato un trattamento speciale ma definito in termini di agevolazioni legate ai volumi e ai settori degli investimenti piuttosto che in base alla mera distinzione tra società nazionali o estere.

La migrazione verso l'offshore

E se è vero che il costo del fisco per le aziende internazionali è destinato a occupare maggiore spazio nei bilanci e tra i capitoli della contabilità è anche vero che sta crescendo l'attrazione per i paradisi fiscali da parte delle aziende cinesi. Secondo dati in possesso del ministero del Commercio sono circa 10 mila le imprese che, negli ultimi due anni, sono corse a registrarsi al riparo delle numerose giurisdizioni offshore disponibili sul mercato internazionale. Naturalmente in cerca di vantaggi fiscali ma, soprattutto, finanziari. In pratica per poter aggirare le regole complesse della legi-



slazione di Pechino in materia d'impresa che, di fatto, costituiscono un freno per lo sviluppo su scala globale dei gruppi industriali cinesi di recente formazione. Secondo alcuni analisti ed esperti del mercato cinese, la moda dell'offshore indicherebbe che una parte almeno del settore produttivo cinese ha oramai acquisito una solida conoscenza ed esperienza delle regole del sistema finanziario internazionale ed è quindi pronta a competere su scala globale con i maggiori colossi mondiali.

Stefano Latini

DIRITTO E DIRITTI

OSSERVATORIO GIURISPRUDENZIALE

A cura di Rosanna Acierno

Nella rubrica sono mensilmente riprodotte le ultime decisioni della Corte di Giustizia europea relative a tematiche fiscali di attualità, accompagnate dalle note di riferimento al contenzioso che ne facilitano la reperibilità.

SENTENZA DELLA CORTE – 9 settembre 2004 – procedimento C-72/03. Tassa imposta dal Comune di Carrara sul marmo estratto nel proprio territorio e trasportato fuori dai confini comunali.

Non è compatibile con il diritto comunitario la tassa imposta dal Comune di Carrara sul marmo estratto nel proprio territorio e trasportato fuori dai confini comunali. Tale imposta, infatti, equivale ad un dazio all'esportazione. È questa la principale conclusione contenuta nella sentenza del 9 settembre 2004, procedimento C-72/03, con cui i giudici della Corte di giustizia europea, confer-

mando in pieno le conclusioni dell'Avvocato generale nella causa proposta da un'azienda contro il comune di Carrara, si sono pronunciati sulla "speciale tassa" istituita, in base ad una legge del lontano 1911 e modificata nel 1997, a favore del Comune di Carrara sui marmi estratti nel suo territorio e trasportati oltre i confini comunali.

LE MOTIVAZIONI DELLA CORTE

In particolare, il Comune di Carrara, conformemente alla legge n. 749 del 1911, ha imposto finora una tassa sui marmi scavati nel suo terri-

torio ed esportati fuori di esso, in base ad un regolamento del Consiglio comunale, anche se destinati a poche decine di chilometri di distanza. Così una società operante nel settore dei marmi, ritenendo illegittima questa imposizione sui materiali lapidei "in uscita" dal territorio del comune toscano, aveva impugnato un avviso di imposta dinanzi alla locale Commissione tributaria provinciale, che aveva chiesto, a sua volta, alla Corte di Giustizia di pronunciarsi sulla compatibilità della tassa comunale con il Trattato CE. L'accertamento e la riscossione della tassa sui marmi a favore del Comune di Carrara, disciplinata dalla legge 15 luglio 1911, n. 749, e successive modificazioni, sono effettuati in conformità del regolamento comunale. La misura del tributo veniva deliberata ogni anno dal Consiglio comunale di Carrara in base alle esigenze della spesa inerente direttamente ed indirettamente all'industria dei marmi e loro derivati prevista sia per l'adozione di misure di sostegno che per neutralizzare o lenire le conseguenze negative derivanti dall'impatto che l'esercizio di tale industria esercita sull'ambiente.

IL RISCHIO DI APPLICARE DAZI DOGANALI

Alla luce di tali circostanze, i giudici europei hanno precisato che un tributo, imposto soltanto da un Comune di uno Stato dell'Unione e che grava su una categoria di merci (in proporzione al peso delle stesse) a causa del loro tra-

sporto oltre i confini comunali, equivale ad un dazio doganale all'esportazione anche nel caso in cui la tassa gravi anche sulle merci destinate ad altre aree dello stesso territorio nazionale. In particolare, secondo la Corte, la tassa sui marmi configura in generale un ostacolo per la circolazione delle merci e pertanto è illegittima. Con la dichiarazione dell'illegittimità della tassa sul trasporto dei marmi fuori dal Comune di Carrara, dunque, tutti i soggetti interessati potranno richiedere il rimborso delle somme versate. Tuttavia, tale richiesta potrà essere effettuata solo per i tributi versati a partire dal 16 luglio 1992, data di emissione di una sentenza su una stessa questione, ovvero prima di tale data soltanto nel caso in cui i soggetti colpiti ne avevano già contestato l'applicabilità.

ILLEGITTIMITÀ DELLA TASSA E RICHIESTE DI RIMBORSO

La Corte ha infatti sentenziato che l'illegittimità dell'imposizione sui marmi imposta dal Comune di Carrara non può essere invocata a sostegno di richieste di rimborso di importi riscossi anteriormente al 16 luglio 1992, salvo dai richiedenti che, prima di tale data, abbiano agito in giudizio o contestato l'imposizione con una impugnativa equivalente. E d'altra parte fino a quella data il Comune toscano poteva a ragione ritenere che la tassa controversa fosse conforme al diritto comunitario mentre successivamente no.



DIRITTO E DIRITTI

DALL'UNIONE EUROPEA

A cura di Saverio Cinieri



COMMISSIONE UE, COMUNICAZIONE 3 SETTEMBRE 2004 N. 2004/C221/02 I

La Commissione europea, con la comunicazione n. 2004/C221/02 del 3 settembre 2004 (pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea 3 settembre 2004, C221) ha reso noto l'avvio di un procedimento formale d'indagine nei confronti dell'Italia per le misure predisposte dall'articolo 1, comma 1, lett. b, D.L. n. 269/2003 che prevede l'esclusione dall'imposizione sul reddito d'impresa delle spese direttamente sostenute per la partecipazione espositiva

di prodotti in fiere all'estero. Le eccezioni sollevate dalla Commissione sono le seguenti:

- la misura concederebbe un vantaggio economico selettivo consistente nella riduzione dell'imponibile dell'impresa che partecipa a fiere all'estero per un importo corrispondente ai costi sostenuti rispetto alla data di partecipazione. Infatti si tratta di una agevolazione limitata a società che effettuano determinati investimenti connessi esclusivamente con la partecipazione a fiere commerciali all'estero ed esclude altri concorrenti che non partecipano a tali fiere. Il vantaggio inoltre è da imputarsi allo Stato in quanto comporta un mancato gettito fiscale per lo stesso;

- la misura altererebbe la concorrenza e gli scambi tra gli Stati, dal momento che sia l'obiettivo che gli effetti del regime sono destinati a migliorare le condizioni commerciali dei beneficiari in vista dell'esportazione dei loro beni sui mercati esteri;

- l'aiuto concesso a favore di imprese partecipanti a fiere commerciali all'estero non sarebbe compatibile con il mercato unico. Infatti i vantaggi fiscali concessi dal regime in questione non sembrano connessi a investimenti specifici ma semplicemente costituiscono una riduzione degli oneri che di norma dovrebbero essere sostenuti dai beneficiari nel corso delle loro attività e quindi sono da considerarsi aiuti al finanziamento.

COMMISSIONE UE, COMUNICAZIONE 3 SETTEMBRE 2004 N. 2004/C221/03 (G.U.U.E. 3 SETTEMBRE 2004, C221)

La Commissione europea, con la comunicazione n. 2004/C221/03 del 3 settembre 2004 (pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea 3 settembre 2004, C221) ha reso noto l'avvio di un procedimento formale d'indagine nei confronti dell'Italia per le misure predisposte dall'articolo 1, comma 1, lett. d, D.L. n. 269/2003 che prevede la riduzione al 20 per cento (anziché 33 per cento), per 3 anni, dell'aliquota dell'imposta sul reddito per le società le

cui azioni sono ammesse alle quotazioni in un mercato regolamentato di uno Stato membro dell'Unione europea nel periodo 2 ottobre 2003 - 31 dicembre 2004 (cosiddetto premio per la quotazione in borsa).

Il beneficio fiscale (riconosciuto a condizione che le azioni non siano state precedentemente negoziate in un mercato regolamentato in uno Stato membro dell'Unione europea e che le società effettuino un'offerta di sottoscrizione delle proprie azioni che dia luogo ad un incremento del patrimonio netto non inferiore al 15 per cento), oltre alla riduzione dell'aliquota Ires permette ad un'impresa quotata per la prima volta nel 2004 la possibilità di iscrivere nei propri conti relativi al reddito imponibile un importo negativo corrispondente all'esclusione del reddito imponibile dell'ammontare equivalente alle spese sostenute per la quotazione.

Data la riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società, gli investitori beneficiano indirettamente di dividendi più elevati al netto delle imposte e di guadagni sulla vendita delle azioni di tali società.

Secondo la Commissione, anche in questo caso, i vantaggi sono imputabili allo Stato e sono selettivi in quanto limitati alle società quotate nel breve periodo di tempo previsto dal regime.

Allo stesso modo la Commissione ritiene che la misura alteri la concorrenza e incida sugli scambi tra gli Stati membri e dubita che l'aiuto di Stato sia compatibile con il mercato unico.

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.

Break-even point

L'espressione, che letteralmente tradotta significa punto di equilibrio, viene utilizzata nell'analisi del conto economico di una società per designare lo stato di sostanziale pareggio tra ricavi e costi totali.

Brokerage

È l'attività del mediatore che si concretizza nel compiere transazioni mobiliari per conto di terzi dietro corrispettivo che in genere si concretizza in una commissione. Il broker, da cui deriva l'attività di brokerage, è un esperto al quale viene affidato l'incarico di acquistare o vendere titoli su mandato specifico del cliente committente.

Business plan

È il piano d'impresa con cui l'imprenditore valuta i rischi connessi alla realizzazione di un progetto. Nel piano d'impresa sono evidenziati non soltanto gli obiettivi che l'impresa si propone di raggiungere ma anche le possibilità di successo di una nuova idea di business e le concrete possibilità di attuarla. E questo anche in considerazione dello stato di salute dell'impresa.

Corporate governance

La traduzione letterale è governo dell'impresa ed è una espressione utilizzata nel linguaggio economico finanziario per indicare gli organi societari.

CAC40

È l'indice di Borsa di Parigi che comprende i quaranta titoli quotati per liquidità e capitalizzazione.

CBOT

Acronimo che sta per Chicago Board of Trade ovvero la borsa merci e mercato americana dei futures.

Dax

Indice indicativo della borsa germanica che rileva l'andamento delle quotazioni tra le 10,30 e le 11,30.

Dealer

In contrapposizione al broker il dealer è invece colui che provvede a negoziare attività finanziarie in nome proprio o della società per cui lavora assumendosi i rischi dell'intera operazione.

FIERE - CONGRESSI - CONVEGNI

RIFORME FISCALI, POLITICA E PROFESSIONE ECONOMICA

Questo è il titolo del convegno nazionale di aggiornamento e formazione professionale che si è svolto a Tirrenia (PI) l'8 ottobre scorso presso il Green Park Resort di Tirrenia e organizzato dal Sindacato ragionieri commercialisti di Livorno in collaborazione con quello di Pisa.

Una occasione di confronto tra i vari attori protagonisti per discutere sulle prospettive della riforma fiscale e sugli effetti che più incidono sull'attività dei professionisti.

A SAN SALVADOR GEMELLAGGIO TRA ITALIA E AMERICA CENTRALE

Dal 22 al 25 novembre si svolgerà a San Salvador il primo forum workshop italo-centroamericano. Un evento che offrirà alle aziende italiane l'opportunità di incontrare imprenditori provenienti da tutti i paesi del Centro America, interessati a conoscere da vicino i sistemi produttivi per imparare e migliorare la capacità industriale in un'area che conta più di 20 milioni di consumatori. La valenza della manifestazione è confermata dai numerosi organismi che l'hanno organizzata e che sono, tra gli altri, il ministero degli Affari Esteri, l'Istituto Italo Latino Americano, il ministero delle Attività produttive, le ambasciate e le Camere di Commercio italiane dei sei Stati centroamericani.

A BOLOGNA L'IMPRESA TRA QUALITÀ E COMPETENZA

Nell'ambito del programma d'azione comunitario in materia di formazione professionale "Leonardo da Vinci", che privilegia in primo luogo la qualità e la competenza quali criteri per l'ingresso dei giovani nel mondo del lavoro e imprenditoriale, si terrà a Bologna il 21 e 22 ottobre, presso l'hotel Savoia, il Convegno internazionale intitolato "L'impresa: un luogo di apprendimento per lo sviluppo delle competenze". Una nuova occasione per un confronto ad ampio spettro sulle strategie comunitarie del lifelong learning con approfondimento delle varie tipologie di apprendimento, da quello formale a quello informale, direttamente in azienda o come formazione continua e permanente.

A NAPOLI GLI SPORTELLI REGIONALI MISURANO I RISULTATI

Il Castel dell'Ovo di Napoli ha ospitato il 18 ottobre scorso la III conferenza nazionale degli Sportelli regionali per l'internazionalizzazione delle imprese. Il tema dell'incontro è stato "Nuove politiche a sostegno dell'internazionalizzazione territoriale: attività strategiche e risultati degli sportelli regionali". La conferenza ha rappresentato soprattutto l'opportunità per le Pmi di riflettere sui nuovi processi e sui nuovi spazi economici generati dall'allargamento della Comunità Europea.

A cura di Anna Maria Badiali

IN ROMANIA IL MADE IN ITALY IN VETRINA

Dal 2 al 6 novembre ad Arad (Romania) torna la "Settimana del made in Italy". La manifestazione, giunta alla sua terza edizione, è organizzata dall'Associazione Interco-oper di Benevento ed è cofinanziata dal Ministero per le Attività Produttive. L'evento è dedicato principalmente alle aziende del centro-sud Italia, e punta a promuovere scambi e incontri tra gli operatori stranieri opportunamente selezionati. Tessile, agroalimentare, edilizia, ambiente e turismo sono soltanto alcuni dei settori al centro della manifestazione che rappresenta un tradizionale appuntamento per le imprese del settore.

NEGLI STATES IL PRIVATE LABEL TRADE SHOW

L'Ice ha organizzato una collettiva italiana alla più importante fiera statunitense dedicata a questa tipologia di mercato che si svolgerà presso il Rosemont Convention Centre di Rosemont (Chicago) il 15 e 16 novembre prossimi. Private Label, che tradotto in italiano significa marca commerciale, è il termine con cui vengono definiti i prodotti denominati secondo il marchio del distributore e quindi in qualche modo indipendenti dal nome delle grandi aziende di produzione. Questa tipologia di mercato, sicuramente più economica per il consumatore che si affida alla scelta di qualità effettuata dal suo distributore di fiducia, è in notevole espansione negli Stati Uniti che in Europa.

NOTIZIE FLASH

Nel 2005 cambia l'Irpef in Ungheria

Il Primo Ministro ungherese, Ferenc Gyurcsány, ha annunciato alcune novità per l'Irpef 2005. Per i redditi superiori a 1.500.000 di fiorini ungheresi, scatterebbe l'aliquota del 38 per cento. Ai redditi inferiori a questa soglia, invece, dovrebbe essere applicata l'aliquota del 18 per cento, con l'abolizione, quindi, dell'aliquota del 26 per cento che veniva calcolata sui redditi da 800.000 fino a 1.500.000 di Huf. Inoltre i redditi più alti godranno di minori agevolazioni. Il Governo di Budapest annuncia anche una nuova imposta per gli istituti di credito. L'imposta sui redditi societari delle banche dovrebbe, infatti, aumentare dal 16 al 24 per cento.

UE applicherà IAS 39 in versione leggera

È stata approvata, a maggioranza, la proposta del commissario olandese, Frits Bolkestein, di applicare, con decorrenza 1° gennaio 2005, i nuovi standard di contabilità internazionale in versione ridotta. Sono state stralciate le disposizioni relative alla "fair value option", che non potranno quindi essere applicate dai 25 Paesi dell'Unione, in attesa di una nuova rivisitazione che tenga conto della specifica situazione europea. Mentre per ciò che concerne il "core deposit" ogni Stato membro ha la facoltà di applicare, a livello nazionale, la disposizione contenuta nella versione integrale degli IAS 39.

Sulla tonnage tax l'Ue chiede modifiche

La Commissione europea a giugno di quest'anno si è espressa positivamente ad una modifica del regime spagnolo di tonnage tax approvato nel 2002 dall'esecutivo europeo. A luglio sempre la Commissione europea ha dato il via libera ad una serie di misure a sostegno del trasporto marittimo nello Stato del Belgio tra cui figura l'introduzione del sistema fiscale basato sulla tonnage.

Islanda il nuovo paradiso fiscale immerso tra i gyser

In Islanda dal 1999 è possibile operare all'interno del mercato domestico tramite la costituzione di speciali società a responsabilità limitata chiamate International Trading Companies (ITCs). Il fisco islandese chiede a tali aziende di versare ogni anno un'imposta del 5 per cento sui redditi dichiarati.

Nella Big Apple i supertassati Usa

Il primo ad aver paragonato la città di New York ad una mela è stato nel 1909 lo scrittore Edward Martin che nel libro "The Wayfaver in New York" le ha attribuito l'appellativo di "frutto aristocratico" per i sussidi economici sproporzionati che riceveva rispetto agli altri Stati dell'Unione. È altrettanto vero però che oggi vivere a New York

costa caro, almeno dal punto di vista delle tasse. Infatti secondo uno studio pubblicato recentemente dall'autorevole Massachusetts Taxpayers Foundation, spetterebbe proprio ai cittadini della Grande Mela il titolo di contribuenti più tartassati dal fisco locale americano. In pratica per ogni 1.000 dollari di reddito sono, in media, ben 131 quelli che finiscono ogni anno, in diverse forme e balzelli, nei rispettivi caveaux delle due amministrazioni fiscali che agiscono a livello territoriale, quella cittadina e, naturalmente, quella dello Stato.

In Cina è allarme per l'evasione fiscale delle imprese

Secondo il China National Audit Office, braccio investigativo del Fisco cinese, l'infedeltà delle grandi imprese nazionali ha superato il livello di guardia e costituisce ormai un'emergenza per le finanze pubbliche del Paese. Le conclusioni di un'indagine realizzata recentemente proprio dal CNAO su un campione di circa 800 aziende confermano tale previsione. Infatti, gran parte delle società controllate sono risultate non in regola con il fisco e sono stati contabilizzati ben 3 miliardi di dollari di imposte evase.

A cura di Sonia Angeli

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, Giuseppe Ciliberto, Saverio Cinieri, Gianluca Di Muro, Silvano Forte, Tamara Gasparri, Stefano Latini, Francesco Raineri, Guerrino Sozza.