

Federalismo fiscale strategia in quattro mosse

La Germania tra ripartizione verticale dei tributi e perequazione supplementare



La Repubblica federale tedesca, pur non avendo al suo interno rilevanti differenze etnico-culturali, si è storicamente sviluppata in senso federale. Da una parte, a livello locale, i singoli stati (Länder) che godono di un certo grado di autonomia legislativa, amministrativa ed impositiva con una propria costituzione, un Parlamento ed un governo autonomo; dall'altra, a livello centrale, il Parlamento federale (Bundesrat). Questo modello federale trova la sua massima espressione e la sua peculiarità nell'autonomia finanziaria di cui godono gli enti territoriali più specificamente definita con il ter-

mine federalismo fiscale. Uno dei punti qualificanti è rappresentato dal principio costituzionale dell'uniformità delle condizioni di vita che prevede l'esistenza sull'intero territorio di livelli minimi di assistenza per ciò che concerne i servizi pubblici e le infrastrutture.

Il ruolo della Costituzione

Nella Costituzione finanziaria, emendata ormai molte volte, si racchiude la base dell'autorità finanziaria dello Stato, disciplinata dalla legge fondamentale, così come la sua suddivisione federale ed il sistema tributario.

La Germania nel continuo altalenarsi tra unità e pluralità tipica degli Stati federali, tende a privilegiare, in materia tributaria, il concetto di unità, azzerando per quanto possibile la competizione tra i Land e stimolando la creazione di una legislazione fiscale uniforme.

Gli articoli 106 e 107 della Costituzione finanziaria regolano la distribuzione del gettito fiscale tra i vari livelli di governo e disciplinano la c.d. perequazione finanziaria a cui fa seguito la legge fondamentale (Finanzausgleichgesetz - Fag).

Si delineano così due sistemi:

- il Trennsystem (sistema della separazione) in cui ogni livello di governo ha il diritto a ricevere l'intero gettito tributario prelevato nel suo territorio;
- il Verbundsystem (sistema della partecipazione al gettito) in cui le imposte comuni incassate collettivamente devono essere attribuite pro quota a tutti i livelli.

Le fasi di attuazione

Anche se dalla riforma fiscale del 1969 la prevalenza del secondo principio rispetto al primo è ormai tendenzialmente associata, il meccanismo della perequazione fiscale prevede una commistione tra i due diversi principi.

Si possono, infatti, individuare quattro fasi:

- la ripartizione verticale dei tributi;
- la ripartizione orizzontale dei tributi;
- la perequazione in senso proprio;
- la perequazione verticale supplementare.

Nella prima fase avviene la suddivisione verticale del gettito delle imposte comuni tra i Bund, i Länder, i Comuni e viene definito il diritto a percepire per intero i propri tributi. Una volta stabilita la quota di gettito delle imposte comuni spettante di diritto ai Länder nel loro complesso, si provvede (seconda fase) a suddividerla tra i vari Länder sulla base di criteri diversi a seconda del tipo di

LA SCHEDA

	SUPERFICIE 356.970 kmq.
	POPOLAZIONE 82.260.000 abitanti

FORMA ISTITUZIONALE:

repubblica federale che comprende 16 Länder. Tre sono le città-stato di Amburgo, Berlino e Brema e a queste se ne sono aggiunte altre cinque a seguito del processo di riunificazione con la repubblica democratica tedesca nel 1990. Bund e Länder costituiscono lo Stato federale.

UNIONE EUROPEA:

la Germania è Stato membro fondatore.

CAPITALE:

Berlino.

LINGUA UFFICIALE:

tedesco.

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 dei redditi, firmato a Bonn il 18 ottobre 1989 (G.U. n. 280 SO del 27.11.1992).

imposta considerata. La terza e la quarta fase puntano invece a correggere i risultati raggiunti nelle prime due e, avendo un carattere perequativo, si prefiggono di potenziare la capacità finanziarie dei Länder finanziariamente più deboli. E questo facendo leva su trasferimenti interregionali (terza fase) o tramite contribuzioni federali supplementari (quarta fase).

Il meccanismo se da un lato garantisce un certo grado di solidarietà tra gli enti, dall'altro ha spinto alcuni Länder occidentali a sollevare davanti al tribunale l'illegittimità costituzionale della legge di perequazione finanziaria. Le motivazioni sono da ricercarsi nell'eccessiva dipendenza economica di alcuni, lesiva degli interessi finanziari dei Länder più forti, e la minore efficienza complessiva del sistema.

Guerrino Sozza

IL TEMA DEL MESE

La riorganizzazione societaria è un'operazione incompiuta

PAGG. 2-3

QUADERNI GIURIDICI

- Il trattamento fiscale delle plusvalenze

- Capital gain tra imponibilità limitata e rilevanza complessiva

PAGG. 4-5

OLTRE CONFINE

- L'Australia, tra economia che tira e fortuna che gira

- Quando l'economia competitiva dipende anche dal Fisco

PAG. 6

DIRITTO E DIRITTI

- OSSERVATORIO GIURISPRUDENZIALE
- DALL'UNIONE EUROPEA

PAG. 7

La riorganizzazione societaria è un'operazione incompiuta

Le cause legate all'assenza di norme fiscali su fusioni e scissioni transnazionali



La sala del Bundesrat, il Parlamento Federale

La direttiva comunitaria n. 434 del 23 luglio del 1990 rappresenta il primo significativo passo verso un'armonizzazione fiscale comunitaria relativamente ai redditi d'impresa. La Direttiva, come già più volte sottolineato nel corso delle nostre trattazioni, stabilisce un regime fiscale comune da applicare alle cosiddette operazioni di riorganizzazione tra società appartenenti a Stati membri diversi. Ciò permette di "adeguarsi alle esigenze del mercato comune, di migliorare la loro produttività e di rafforzare la loro posizione competitiva sul piano internazionale". L'elemento caratterizzante di questa normativa è da ricercarsi nell'introduzione del con-

retto di neutralità fiscale, inteso come sospensione o rinvio della tassazione, in un'ottica di inidoneità di tali operazioni all'effettivo realizzo di materia imponibile e di mantenimento, in capo ai beni, del regime fiscale anteriore all'operazione.

Tale principio, comunque, non mina la salvaguardia degli interessi finanziari dello Stato in cui si effettua l'operazione. E questo perché la normativa comunitaria stabilisce la piena rilevanza fiscale dell'atto posto in essere qualora non siano rispettate determinate condizioni o "risulti che l'operazione abbia come obiettivo la frode o l'evasione fiscale".

La legislazione tedesca ha recepito la direttiva

nel 1992 ma la sua attuazione ha riguardato esclusivamente le operazioni di conferimento di attivo e di scambio azionario poste in essere tra un soggetto residente in Germania e un soggetto residente in un altro Stato membro dell'Unione Europea.

La ragione del parziale recepimento di questa direttiva è da ricercarsi nell'assenza di una regolamentazione civilistica della materia da parte del diritto tedesco. La mancanza di una normativa interna che disciplini le fusioni e le scissioni transnazionali dal punto civilistico e fiscale è stato il maggior ostacolo e ha reso nullo ogni sforzo di implementazione della direttiva europea.

Il regime delle operazioni straordinarie è attualmente contenuto nella legge sulle riorganizzazioni societarie (Umwandlungssteuerrecht, UmwStG) entrata in vigore nel 1995.

La fusione

La legislazione tedesca non disciplina le operazioni di fusione transnazionale che però possono avvenire, in via teorica, soltanto qualora una società residente in uno Stato membro trasferisca la propria sede legale o la sede dell'amministrazione in Germania. In tal caso infatti, diventando la società estera una società residente, l'operazione di fusione sarebbe disciplinata applicando il regime fiscale previsto per le fusioni nazionali.

Tale operazione è possibile soltanto da un punto di vista teorico in quanto la legge tedesca, non considera fiscalmente residente una società estera che trasferisce nel territorio nazionale la sede legale o dell'amministrazione. L'unica alternativa plausibile per adeguarsi alla norma e attuare l'operazione di fusione tra le due società diventa la costituzione di una stabile organizzazione della società estera in Germania e successivamente il trasferimento dei beni ad essa appartenenti ad una nuova società controllata dalla società straniera (vedi figura 1).

Nel caso inverso, ossia se la società residente in Germania trasferisce la sede legale o la sede dell'amministrazione in un altro Stato UE ed effettua, successivamente, una fusione con una società residente in quel Paese, la legge non riconosce tale operazione come un'operazione di riorganizzazione transnazionale ma considera la società incorporata alla stregua di una società in liquidazione con il conseguente pagamento di imposte sulle eventuali plusvalenze che derivano dall'operazione.

CHI È CHI

di Gianluca Di Muro

Risale al 23 maggio 1949 la promulgazione della Grundgesetz intesa come "Legge Fondamentale della Repubblica Federale Germanica". Non è una costituzione nel senso proprio del termine ma una "legge fondamentale" in quanto facendo riferimento soltanto ad una parte della Germania è da considerarsi provvisoria. E questo fino a quando tutti i tedeschi della Germania riunificata non saranno nelle condizioni di darsi una definitiva carta costituzionale. L'orientamento è precisato nel preambolo alla Grundgesetz laddove si legge testualmente che l'obiettivo del popolo tedesco dei Lander occidentali è di "darsi un nuovo ordinamento, per un periodo transitorio...agendo anche per quei tedeschi cui non è dato partecipare".

La costituzione federale e le imposte

La Legge fondamentale all'articolo 106 classifica i tributi suddividendoli in imposte federali, in comune, dei Lander e dei Comuni (Gemeinde). La definizione di imposte in comune è connessa al fatto che inizialmente il gettito è in comune tra Bund (governo federale) e Lander (governi regionali) e comprendono quelle sul reddito delle persone fisiche, giuridiche e sul valore aggiunto. Le imposte federali dipendono dalla competenza esclusiva del Bund e in esse figurano le accise (oli minerali, tabacco, alcool esclusa la birra), la sovrattassa sull'imposta sul reddito personale e delle società. Per quanto riguarda infine i Lander quelle più rilevanti sono le imposte sui veicoli a motore e l'imposta sulle donazioni e successioni.

Il sito Internet dell'amministrazione fiscale

Risponde all'indirizzo www.bundesfinanzministerium.de il sito Internet del ministero federale delle Finanze della Germania. All'interno figurano informazioni di carattere generale, la legislazione tributaria nazionale, i punti contatto e i modelli. In particolare per quanto riguarda le imprese è possibile prelevare direttamente dal sito, che peraltro dispone anche di una versione in lingua inglese, notizie sul meccanismo di funzionamento del sistema Iva mentre ulteriori dettagli sono disponibili sul sito Internet (www.bffonline.de) dell'ufficio federale delle imposte, il Bundesamt fur Finanzen. L'unico limite è rappresentato dal fatto che in questo secondo caso le informazioni sono disponibili soltanto in lingua tedesca.

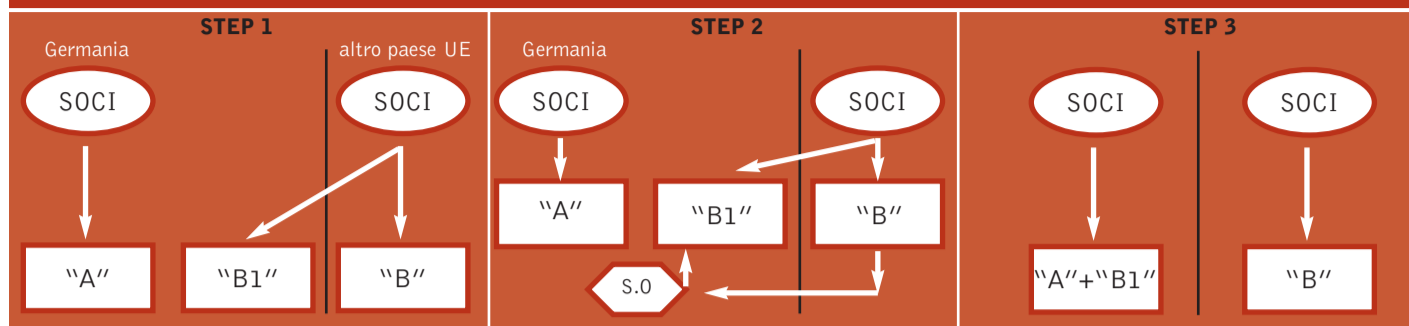
Le disposizioni relative all'Iva

La cessione, l'acquisto intracomunitario o la prestazione di servizi nella Repubblica federale di Germania implica l'iscrizione Iva e la dichiarazione ai fini fiscali del proprio volume di affari. Sul sito Internet del Bundesamt fur Finanzen (www.bff-online.de/ust/ustv/ustzust.html) è disponibile un elenco degli uffici Iva competenti per gli operatori stranieri in relazione allo Stato di riferimento.

1. Decreto del Ministro delle Finanze (IV B 7 - S1978 _ 37/91, Der Betrieb, 1992) noto come "Spaltungsgrundsatz" del 9 gennaio 1992.

2. In Germania esiste la possibilità, come avviene in Italia, di emettere azioni senza diritti di voto quindi l'essere in possesso della maggioranza del capitale sociale non significa necessariamente avere la maggioranza dei diritti di voto. È necessaria la presenza di entrambe le ipotesi per l'applicazione del regime agevolato.

Fig. 1 Fusione



La scissione

Per la legge tedesca la dissoluzione di una società può avvenire soltanto a seguito di una procedura di liquidazione e, quindi, come già affermato, l'ipotesi di scissione non rientra nel novero delle operazioni straordinarie disciplinate. Il legislatore, però, sollecitato da continue richieste da parte di società interessate ad effettuare operazioni di scissione, con un decreto ministeriale ha stabilito la neutralità fiscale di questa operazione in presenza di determinate condizioni:

- la società scissa e la società beneficiaria devono essere assoggettate a tassazione in Germania sui redditi ovunque prodotti;
- la tassazione delle riserve latenti deve essere garantita, anche se in un momento successivo all'operazione;
- le azioni ricevute dai soci della società scissa in cambio del trasferimento dei beni non devono essere alienate dagli stessi per un periodo di cinque anni;
- la società beneficiaria deve essere neocostituita.

Il requisito dell'imposizione fiscale nel territorio tedesco delimita l'applicazione di questo decreto alle società residenti in Germania, estraniando (ancora una volta) le operazioni di scissione a carattere transnazionale.

Il conferimento d'attivo

Per quanto riguarda l'operazione di conferimento d'attivo la legge tedesca ha recepito *in toto* quanto stabilito dalla direttiva europea, estendendo il regime agevolato previsto per le operazioni di conferimento tra società residenti a quelle effettuate tra società appartenenti a Stati membri diversi.

L'unico elemento di "dissonanza" con quanto imposto dalla direttiva europea concerne il diverso concetto di azienda e ramo d'azienda sancito dalla dottrina tedesca. Mentre secondo quest'ultima la nozione di azienda si riduce a

quel "complesso di beni organizzato in modo autonomo", per il legislatore comunitario tale definizione non è sufficiente ed esaustiva in quanto deve sussistere anche la capacità di funzionare autonomamente.

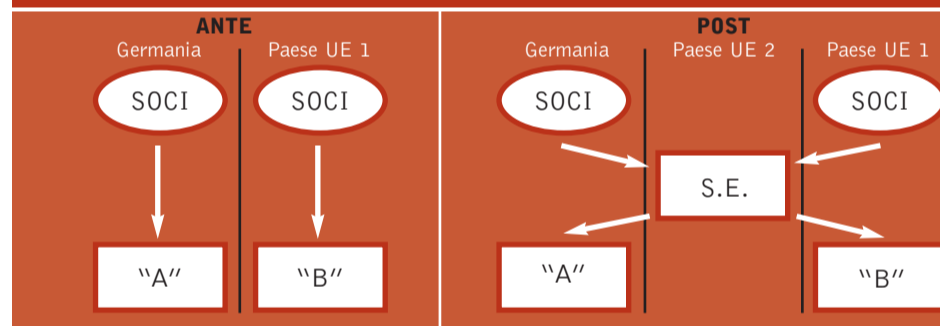
I soggetti non residenti che hanno la facoltà di porre in essere operazioni di conferimento d'azienda o ramo d'azienda in regime di neutralità d'imposta con soggetti residenti in Germania coincidono con quanto previsto dall'articolo 3 della direttiva. La società interessata, infatti, deve:

- a) avere una delle forme enumerate nell'allegato. Per la Germania le società denominate «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «Bergrechtliche Gewerkschaft»;
- b) essere considerata, secondo la legislazione fiscale di uno Stato membro, come avente il domicilio fiscale in tale Stato e, ai sensi di una convenzione in materia di doppia imposizione conclusa con uno Stato terzo, non deve esse-

lenze che si sono formate nel corso dell'operazione ma in termini di "doppia sospensione di imposta". E questo a condizione che si realizzi la continuità dei valori fiscali. In altre parole, è necessario che:

- la società conferente assuma come valore fiscale della partecipazione l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto;
 - la società conferente porti a diminuzione del valore delle azioni ricevute l'eventuale conguaglio in denaro pagato dalla società conferitaria;
 - i beni conferiti siano iscritti nei libri contabili della società conferitaria al medesimo valore di libro che essi avevano in capo alla società conferente prima dell'operazione.
- In particolare nel primo caso la neutralità fiscale è subordinata al fatto che la società di capitali tedesca conferente riceva nuove azioni dalla società beneficiaria la quale deve risultare autonoma e rispettare le condizioni previste dalla direttiva. È necessario che il ramo d'a-

Fig. 2 Scambio azionario



re considerata come avente tale domicilio fuori della Comunità;

c) essere assoggettata, senza possibilità di opzione e senza esserne esentata, a una delle seguenti imposte: *Körperschaftsteuer* in Germania, o a qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate.

In particolare la normativa interna prevede le seguenti ipotesi di conferimento:

- conferimento di una stabile organizzazione nazionale di una società di capitali residente in Germania (e soggetta alla *Körperschaftsteuer*) in una società di capitali residente in un altro Stato membro UE;
 - conferimento da parte di una società di capitali residente in un altro Stato membro dell'Unione Europea e parzialmente tassabile in Germania per i redditi ivi prodotti da una sua stabile organizzazione, di tale stabile organizzazione in una società di capitali residente in un altro paese dell'Unione Europea che diventerà anch'essa parzialmente tassabile in Germania;
 - conferimento da parte di una società di capitali residente in un altro Stato membro dell'Unione Europea della stabile organizzazione situata in Germania in una società di capitali residente nel territorio tedesco;
 - conferimento da parte di una società di capitali tedesca della stabile organizzazione situata in altro Stato dell'Unione Europea in una società di capitali residente in altro Stato dell'Unione Europea e parzialmente tassata in Germania;
- In tutte queste ipotesi la legge prevede il regime di neutralità d'imposta non alla stregua di totale esenzione fiscale delle eventuali plusva-

azienda o l'azienda conferita siano in grado di funzionare autonomamente.

Nel secondo e nel terzo caso, la neutralità fiscale può essere conseguita a condizione che:

- vengano emesse nuove azioni da parte della beneficiaria;
- tutte le società appartenenti all'operazione (conformemente a quanto previsto dalla direttiva) siano assoggettate ad imposizione sui redditi societari in maniera limitata (per le società non residenti) ed illimitata (per le società residenti).

Nell'ultimo caso preso in considerazione, invece, la neutralità fiscale viene applicata soltanto se la società beneficiaria emette nuove azioni e se la stabile organizzazione della società di capitali residente situata in un Stato estero sia costituita almeno da un'azienda situata in tale Stato. Nel caso in cui la stabile organizzazione non costituisca azienda, l'operazione di conferimento sarebbe regolata dalla Convenzione contro le doppie imposizioni pattuita tra la Germania e lo Stato coinvolto nell'operazione.

L'operazione di conferimento risulta in neutralità d'imposta fintanto che i beni conferiti non vengano ceduti a terzi. In questo caso la differenza tra il prezzo di vendita e il valore di libro costituirà plusvalenza tassabile. La Germania, in questo senso, ha una forte norma antiabuso che prevede la concessione dell'agevolazione fiscale soltanto se le azioni ricevute in cambio del conferimento di beni non vengano alienate nei sette anni successivi alla data in cui è stata effettuata l'operazione.

La normativa sulle operazioni straordinarie

IL REGIME DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE È ATTUALMENTE CONTENUTO NELLA LEGGE SULLE RIORGANIZZAZIONI SOCIETARIE (UMWANDLUNGSTEUERRECHT, UMWSTG) ENTRATA IN VIGORE NEL 1995. IL REGIME DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE D'IMPRESA È STATO INFATTI RIORDINATO NELL'OTTOBRE 1994 E L'ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA N. 434 DEL 1990 È AVVENUTA IN GERMANIA NEL FEBBRAIO 1992 (STEUERÄNDERUNGSGESETZ).

Lo scambio azionario

Lo scambio azionario è "l'operazione mediante la quale una società acquista nel capitale sociale di un'altra società una partecipazione il cui effetto sia quello di conferire la maggioranza dei diritti di voto di questa società. E questo mediante l'attribuzione ai soci dell'altra società, in cambio dei loro titoli, di titoli rappresentativi del capitale sociale della prima società ed, eventualmente, di un saldo in contanti che non superi il 10 per cento del valore nominale o, in mancanza di valore nominale, della parità contabile dei titoli consegnati in cambio".

Tale definizione era già presente nell'ordinamento giuridico tedesco prima dell'entrata in vigore della direttiva ma era limitata soltanto all'ipotesi di scambio azionario come conferimento dell'intero capitale sociale della società acquisita. L'attuazione della direttiva ha esteso il regime agevolato allo scambio di azioni che ha come oggetto soltanto la parte di capitale sociale che consente di ottenere la maggioranza dei diritti di voto.

In ipotesi di scambio azionario (vedi figura 2), la legge tedesca risulta essere più "generosa" rispetto agli altri casi finora esaminati, apparendo più favorevole anche rispetto al regime previsto dalla direttiva.

La norma interna, infatti, prevede quattro ipotesi:

- il soggetto che conferisce le azioni può essere una persona fisica, una società di capitali o un'associazione;
- in caso di società di capitali, il conferimento può avvenire nei confronti di una società non dell'Unione Europea oppure che entrambe le società siano residenti nello stesso Stato;
- non è necessaria la condizione, prevista invece in caso di conferimento, di imponibilità almeno parziale della società di capitali;
- le azioni assegnate non devono essere necessariamente di nuova emissione.

La neutralità fiscale di tale operazione rimane comunque subordinata alle seguenti condizioni:

- la società acquirente attribuisce alle azioni acquisite lo stesso valore che avevano nella società conferente;
 - i soci della società acquisita devono iscriverle le azioni ricevute in cambio al medesimo valore di libro delle azioni scambiate, al netto dell'eventuale conguaglio in denaro ricevuto;
- Anche per lo scambio azionario, vale la norma antiabuso che prevede, in capo alla società che riceve le azioni, il divieto di alienazione per un periodo di sette anni.

La nozione di azienda

SECONDO LA GIURISPRUDENZA TEDESCA LA NOZIONE DI AZIENDA SI RIDUCE A QUEL "COMPLESSO DI BENI ORGANIZZATO IN MODO AUTONOMO". PER IL LEGISLATORE COMUNITARIO TALE DEFINIZIONE NON È SUFFICIENTE ED ESAUSTIVA IN QUANTO DEVE SUSSISTERE ANCHE LA CAPACITÀ DI FUNZIONARE AUTONOMAMENTE. DI CONSEGUENZA LA DIRETTIVA, OLTRE AL COMPLESSO AUTONOMO DI BENI, RICHIEDE ANCHE L'UTILIZZO DEI BENI NELLA PRODUZIONE DI BENI E SERVIZI NELL'AMBITO DI UNA ATTIVITÀ IMPRENDITORIALE FINO AL MOMENTO DEL CONFERIMENTO.

QUADERNI GIURIDICI

DOPO I DIVIDENDI IN ENTRATA E IN USCITA IL TERZO APPROFONDIMENTO

Il trattamento fiscale delle plusvalenze

Dalla normativa italiana alla sentenza della Corte di Giustizia. Il caso della Francia.



A proposito di plusvalori maturati, quali implicazioni derivano dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea dell'11 marzo 2004 (Causa C-9/02)? Resiste la domestica exit tax? Quale futuro per il trasferimento di sede della società europea di diritto comunitario? Sono questi alcuni degli interrogativi che emergono dalla recente giurisprudenza comunitaria.

La normativa italiana

Come è noto, l'articolo 166 del Tuir prevede una exit tax, riservata ai soggetti titolari di reddito di impresa che trasferiscano all'estero la residenza. Sono assoggettati a tassazione con riferimento ai plusvalori latenti dell'azienda che non siano confluiti in una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e, in ogni caso, ai plusvalori relativi alle stabili organizzazioni all'estero. All'interno della Comunità, il Regolamento 2157 del 2001, entrato in vigore l'8 ottobre 2004, ha introdotto la società europea di diritto comunitario, capace di trasferire la propria sede da uno Stato membro all'altro, senza doversi liquidare ed estinguere. In attesa di dotare l'ente di una disciplina fiscale armonizzata, la proposta di direttiva n. 613 del 17 ottobre 2003, in avanzata fase di approvazione, prevedeva di modificare la direttiva 90/434/CEE per includere il trasferimento di sede della suddetta società tra le operazioni societarie effettuabili in regime di neutralità fiscale. La soluzione, allora suggerita, comportava un regime di sospensione d'imposta per i componenti dell'azienda confluiti in una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e il riconoscimento di un credito d'imposta "figurativo" in relazione alle plusvalenze di stabili organizzazioni localizzate in altri Stati membri. In questo contesto è sopraggiunta la sen-

tenza della Corte di Giustizia (Causa C-9/02) che afferma l'incompatibilità con il Trattato di una particolare tipologia di exit tax, presente nell'ordinamento francese e che impone alcune riflessioni.

Il caso della Francia

Recentemente la Francia aveva inserito, nel proprio codice generale delle imposte, una disposizione secondo cui le persone fisiche residenti sono soggette, sulle plusvalenze maturate su azioni e quote di partecipazione in società, ad imposizione nel momento in cui trasferiscono il proprio domicilio al di fuori del territorio nazionale. A determinate condizioni, il pagamento della relativa imposta può essere differito fino all'effettivo realizzo. In questo caso l'imposta diventa esigibile soltanto nei limiti dell'ammontare della plusvalenza poi effettivamente realizzata. In altri termini, se, nello Stato di destinazione, le partecipazioni sono cedute ad un prezzo minore, rispetto al valore stimato nel momento del trasferimento della residenza, la Francia è tenuta a rideterminare, in favore del contribuente, l'imposta precedentemente liquidata e a concedere, altresì, in detrazione le imposte pagate all'estero.

La sentenza Ue

Investita della questione, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha esaminato la compatibilità della norma con le libertà fondamentali del Trattato. Lo Stato francese si era difeso invocando le ragioni imperative di interesse generale, ravvisabili nello scopo antielusivo delle disposizioni, finalizzate a contrastare costruzioni puramente artificiali. Infatti molti contribuenti trasferivano, soltanto temporaneamente, il domicilio fiscale prima di cedere titoli e quote partecipativi. Lo scopo era di eludere il pagamento dell'imposta dovuta in Francia sul capital gain. Intervenuta in causa, l'Olanda aveva invece sostenuto che la disposizione era conforme al principio di "territorialità fiscale" e che pertanto era necessaria per garantire, con la territorialità dell'imposizione, la "coerenza del regime fiscale nazionale". La Corte, constatato che la misura è di ostacolo alla libertà di stabilimento, passa a considerare se possa essere giustificata da ragioni imperative di interesse generale, tenuto conto che lo scopo perseguito non deve, comunque, eccedere quanto necessario per raggiungerlo.

In riferimento all'obiettivo dichiarato, di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, ribadisce che il suo perseguimento deve essere affidato a norme idonee a contrastare le sole operazioni puramente artificiali poste in essere per aggirare la normativa. Invece violano il principio di proporzionalità le disposizioni generali che introducono una presunzione assoluta di evasione, fondata sul fatto che il domicilio di una persona fisica sia stato trasferito in un altro Stato membro.

La Corte esclude, altresì, la validità dello scopo evidenziato dal governo olandese, che, richiamandosi alla sentenza Bachmann (Causa C-300/90), si appellava alla coerenza del sistema. A parere della Corte, infatti, l'obiettivo di garantire in modo generale l'imposizione delle plusvalenze, maturate in Francia, è contraddetto, nel caso, dalle particolari modalità di applicazione della norma che "consente uno sgravio di qualsiasi imposizione di cui sono state oggetto le plusvalenze, in caso di realizzazione delle stesse, nel Paese in cui il contribuente ha trasferito il suo domicilio. Infatti, una tale imposizione potrebbe avere la conseguenza che le plusvalenze realizzate, compresa la parte delle stesse acquisite durante il primo soggiorno del contribuente in Francia, verranno interamente tassate nel detto paese" (par.66 della sentenza).

In definitiva, la norma in esame, permettendo di rideterminare l'imposta dovuta in Francia e di attribuire credito a fronte delle imposte eventualmente pagate all'estero a seguito della cessione delle partecipazioni, comporta la rinuncia definitiva da parte del Paese delle fonte all'esercizio del proprio potere impositivo sui plusvalori riconducibili alla permanenza del soggetto in Francia. E questo perché, al momento del realizzo, essi siano almeno tassati nel paese di destinazione. Con ciò, la norma dimostra la sua intrinseca natura antielusiva, e, dunque, la sua inidoneità a salvaguardare la coerenza del sistema. Dalla sua struttura emerge che l'obiettivo non è garantire allo Stato francese l'imposta sui plusvalori maturati sul suo territorio bensì assicurarsi che almeno uno dei due Stati, quello della fonte o quello di destinazione, prelevi l'imposta. Questa "indifferenza" della norma rispetto alla rivendicazione generale, da parte dello Stato di provenienza, della esclusiva sovranità impositiva sui plusvalori maturati nel proprio territorio, la rende intrinsecamente inidonea ad avvalorare la coerenza del sistema. Ed è ciò che la Corte ha sottilmente dedotto.

Ma ciò, nel contempo, circoscrive la portata della sentenza, in termini più limitati rispetto a quanto affermato in alcuni commenti, con riferimento alla exit tax presente nel nostro ordinamento.

L'articolo 166 del Tuir

I principi affermati nella sentenza in commento si ritiene che non confliggano con le disposizioni dell'articolo 166 del Tuir, quale norma di chiusura a garanzia della coerenza e della simmetria dell'ordinamento. Esse si applicano, innanzitutto, soltanto in relazione ai componenti dell'azienda. Come è noto, quando la fonte dell'incremento della ricchezza è l'attività di impresa, sono fiscalmente rilevanti non soltanto gli incrementi qualificabili come reddito prodotto ma anche le mere entrate e gli incrementi di valore del patrimonio, sui quali il prelievo è comunque dovuto all'avverarsi di determinati eventi. I maggiori valori dell'azienda e dei suoi componenti derivano infatti da complesse attività economiche i cui costi sono analiticamente riconosciuti in deduzione del reddito imponibile. A differenza di quanto accade per le persone fisiche che agiscono al di fuori dell'esercizio di impresa, la stessa acquisizione di cespiti o di una intera azienda da parte di un imprenditore genera spese d'esercizio, interessi passivi a fronte di eventuali finanziamenti, ammortamenti deducibili, ecc. Coerentemente, nell'ambito del reddito di impresa, è sempre fiscalmente rilevante, con riguardo al prezzo o al valore normale, l'estromissione di beni dal complesso aziendale a qualsiasi titolo avvenga: trasferimento a titolo oneroso o gratuito, dismissione, autoconsumo, assegnazione ai soci..., secondo quanto prevedono gli articoli 85, comma 2, e 86, comma 1, lettera c) del Tuir. L'exit tax di cui all'articolo 166 chiude il sistema imponendo l'acquisizione a tassazione dei plusvalori latenti dell'azienda o di suoi componenti, nel momento estremo dopo il quale viene meno, con il trasferimento all'estero della residenza dell'imprenditore, il potere impositivo dello Stato. La coerenza del sistema può essere affermata perché esiste un nesso diretto, in capo al medesimo soggetto, tra il riconoscimento dei costi inerenti l'attività generatrice dell'incremento patrimoniale e l'effettiva riscossione dell'imposta al momento del trasferimento della residenza. Ciò è in sintonia con la sentenza Bachmann. Infatti la Corte affermò la necessità che venisse mantenuto il legame tra la deducibilità dei contributi e l'imposizione delle somme dovute dagli assicuratori in esecu-

zione dei contratti di assicurazione. In quel caso la deducibilità dei soli contributi versati nello Stato fu considerata compatibile con il Trattato, a fronte della successiva imponibilità delle somme ricevute dal contraente. In questo caso l'imponibilità dei plusvalori relativi a cespiti dell'azienda deriva dalla deducibilità dei costi inerenti l'attività da cui derivano, che, nei precedenti esercizi, avevano abbattuto il reddito imponibile nel territorio dello Stato. Diverso e più problematico sarebbe il caso, non previsto dal nostro ordinamento, di una exit tax che incidesse sui soggetti titolari, al di fuori dell'esercizio di impresa, di beni con meri incrementi patrimoniali che, se realizzati in Italia, sarebbero tassabili ai sensi dell'articolo 67 del Tuir. Su tali valori il diritto impositivo dello Stato di provenienza si affievolisce a mera aspettativa in quanto l'incremento di valore non deriva da attività, come tali, fiscalmente rilevanti. Non a caso i costi di acquisizione, gestione, manutenzione... relativi a tali beni saranno deducibili, nei precisi limiti previsti, soltanto nel momento della cessione, in riduzione dei valori realizzati. Pertanto non sarebbero possibili, al riguardo, disposizioni strutturali ma soltanto norme antielusive, proporzionate a contrastare, secondo l'orientamento della Corte, fenomeni di trasferimenti di

residenza soltanto temporanei o fittizi. E in questi limitati termini è stata concepito il comma 2-bis dell'articolo 2 del Tuir che inverte l'onere della prova, ponendo a carico dei cittadini italiani emigrati in Stati a fiscalità privilegiata la dimostrazione dell'effettività della nuova localizzazione.

I trasferimenti di sede

Dalla sentenza sembra, inoltre, potersi evincere che il principio di territorialità, invocato a garanzia della coerenza del sistema, richiede che l'imposizione avvenga sui maggiori valori come determinabili nel momento del trasferimento della residenza. E questo perché si tratta dei valori generati da attività fiscalmente rilevanti esercitate nel territorio dello Stato. Soltanto la riscossione potrebbe, eventualmente, essere sospesa, ma non la determinazione della plusvalenza imponibile né la liquidazione dell'imposta dovuta. Potrebbe apparire incoerente, rispetto al sistema, accordare credito per le imposte prelevate all'estero sulla plusvalenza ivi realizzata (ma già maturata nel Paese di origine) o rideterminare, ex post, la plusvalenza imponibile, per un ammontare diverso rispetto ai plusvalori maturati al momento del trasferimento, ossia in misura pari, se minore, alla plusva-

lenza effettivamente realizzata nello Stato di destinazione per effetto di perdite successive. La Corte, infatti, al paragrafo 66 della sentenza, coglie la contraddittorietà del richiamo al diritto di imposizione del Paese della fonte, qualora il differimento dell'imposta sia regolato in modo da prefigurare una rinuncia al suo esercizio, a fronte di eventi successivi, riconducibili allo Stato di destinazione.

Ciò determina più di un problema, con riferimento alla disciplina del trasferimento di sede della società europea, come disegnato nella originaria proposta emendativa della direttiva 90/434/CEE.

Infatti le esigenze degli Stati a non perdere i propri diritti sui plusvalori, relativi ai componenti dell'azienda e alle stabili organizzazioni all'estero, si scontrano con la necessità di garantire la "circolazione" in neutralità della società europea all'interno dell'Unione. Se è facilmente ipotizzabile il regime di neutralità per i componenti dell'azienda confluiti in una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, più difficile è immaginare una soluzione accettabile per i plusvalori che fanno riferimento alle stabili organizzazioni localizzate negli altri Stati membri. Il differimento del prelievo, ipotizzato appena un anno fa, crea notevoli problemi soprattutto alla

luce della sentenza in esame.

A garanzia del principio di territorialità, infatti, le vicende successive non dovrebbero pregiudicare l'integrità del diritto dello Stato d'origine a prelevare, sia pure in via differita, l'imposta liquidata al momento del trasferimento sui plusvalori, allora maturati. Ma nello stesso tempo il contribuente non dovrebbe essere tenuto ad applicare, ex post, l'imposta su una plusvalenza superiore a quella effettivamente realizzata. Il definitivo prezzo di cessione, infatti, per effetto di perdite conseguite nello Stato di destinazione, potrebbe essere anche notevolmente inferiore a quello stimato in uscita dallo Stato di provenienza. Era legittimo dubitare che la rinnovata direttiva 90/434/CEE riuscisse a dare risposta a tutte queste diverse esigenze. Ed, in effetti, il testo concordato dal Consiglio Ecofin del 7 dicembre 2004 prevede, nell'ipotesi di trasferimento della società europea, la sospensione d'imposta per gli elementi dell'azienda confluiti in una stabile organizzazione nello Stato di provenienza. Tuttavia non affronta, come era nelle originarie intenzioni, il più complesso problema delle plusvalenze relative alle stabili organizzazioni localizzate in altri Stati membri.

Tamara Gasparri

QUADERNI GIURIDICI

NORMATIVA NAZIONALE, REQUISITI E CATEGORIE INTERESSATE

Capital gain, tra imponibilità limitata e rilevanza complessiva

Dal regime extra impresa al modello convenzionale Ocse

La tassazione dei guadagni di capitale varia da Stato a Stato. In alcuni ordinamenti le plusvalenze non sono imponibili o lo sono soltanto se relative a particolari tipologie di beni; in altri rilevano esclusivamente nell'ambito del reddito d'impresa. In generale, non sono imponibili, per i non imprenditori, i plusvalori latenti, non effettivamente realizzati. Nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano vediamo di comprendere come si estrinseca il trattamento impositivo nelle due ipotesi: al di fuori del regime d'impresa e in presenza di un'impresa.

Il regime extra impresa

In questo caso l'imposizione è limitata ad alcune fattispecie realizzative specifiche, elencate nell'articolo 67 del Tuir, idealmente riconducibili ad attività di cui si assume esistente, in re ipsa, l'intento speculativo. Si tratta delle plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di determinati beni immobili, aziende, partecipazioni, titoli non partecipativi, contratti e valute.

Per i residenti, il presupposto impositivo si avvera anche se i beni sono localizzati o detenuti all'estero. Per i non residenti,

invece, l'articolo 23 del Tuir considera prodotti in Italia i redditi "diversi", derivanti da beni che si trovano nel territorio dello Stato, comprese le plusvalenze relative a partecipazioni in società residenti. Sono escluse le plusvalenze realizzate su partecipazioni non qualificate in società residenti, negoziate in mercati regolamentati, e altri guadagni di capitale di cui alla lettera f), punti 2) e 3) del primo comma del medesimo articolo 23.

In presenza di un'impresa

Diverso il contesto di riferimento in presenza di un'impresa. Sono, in tal caso, rilevanti tutte le plusvalenze realizzate sui beni ad essa relativi e sono attratti a tassazione anche i plusvalori maturati, e ancora latenti, in tutte le ipotesi in cui si chiude il ciclo di impresa (per autoconsumo, assegnazione ai soci, liquidazione ecc...) o viene meno, con il trasferimento all'estero della residenza, la potestà impositiva dello Stato. Ciò interessa i non residenti, con riguardo alle loro stabili organizzazioni in Italia, e le imprese residenti anche per tutti i beni detenuti all'estero, singolarmente o tramite stabili organizzazioni.

Né costituisce propriamente una eccezione, rispetto a quanto evidenziato, il regime di esenzione ora previsto per le plusvalenze relative a titoli e quote partecipativi. L'esenzione, infatti, non è sempre piena e generalizzata, in quanto spetta soltanto a determinate condizioni e in misura totale o parziale con riguardo alla qualificazione soggettiva del socio. Non è, infatti, una agevolazione, ma una misura organica e coerente con la nuova articolazione del rapporto società-socio, con la separata disciplina dei flussi percepiti dalle diverse tipologie di soci (soggetti Ires o Irpef, imprenditori o no), con il regime di esclusione dei dividendi e la contestuale indeducibilità di svalutazioni e minusvalenze su partecipazioni.

Il regime convenzionale

A livello convenzionale, l'articolo 13 del modello Ocse attribuisce il diritto esclusivo di imposizione dei capital gain allo Stato di residenza del cedente, tranne che per le plusvalenze derivanti da beni immobili (o da partecipazioni in società il cui valore è prevalentemente rappresentato da immobili), e da beni relativi a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, per le quali il

diritto è attribuito anche allo Stato della fonte, in cui il bene o la stabile organizzazione sono localizzati.

Per le navi e gli aeromobili, rileva la sede effettiva dell'impresa, o, in subordine, il porto di attracco o la residenza dell'imprenditore.

Il modello di convenzione Ocse esclude, dunque, il diritto dello Stato della fonte a tassare le plusvalenze derivanti da partecipazioni in società residenti e la gran parte degli altri guadagni di capitale, che invece sarebbero imponibili secondo le disposizioni interne degli articoli 23 e 67 del Tuir.

Pertanto, in presenza di un trattato contro le doppie imposizioni conforme al richiamato articolo 13, i soggetti non residenti sono assoggettati a tassazione sui guadagni in linea capitale relativi a beni stabilmente ancorati al territorio dello Stato (immobili o stabili organizzazioni) e non, ad esempio, su quelli relativi a partecipazioni in società residenti, per i quali prevale ed è assorbente il collegamento con lo Stato di residenza dell'investitore.

Tamara Gasparri

OLTRE CONFINE

SECONDO L'OCSE LA PIÙ ABILE NEL COLLEZIONARE RECORD DI CRESCITA

L'Australia, tra economia che tira e fortuna che gira

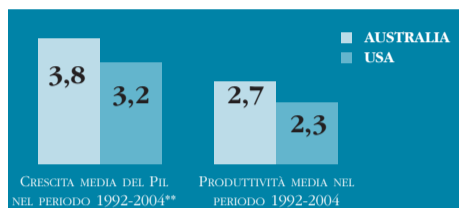
Definita "lucky country" per la capacità di cogliere alcune contingenze favorevoli

Da tredici anni, un tempo infinito in economia, la ricchezza australiana è segnalata in rapida e costante crescita. In pratica, correndo ad una media vicina al 4 per cento annuo nel corso dell'ultimo decennio, il Pil australiano ha messo in fila tutte le economie rivali ben più blasonate e di taglia maggiore, senza eccezioni. Gli Usa, per esempio, hanno sostenuto, nel medesimo periodo, un'andatura di crescita non superiore al 3,2 per cento, mentre sulla sponda gemella dell'Atlantico i motori delle industrie europee hanno consentito ai Paesi dell'area euro di mantenere un passo vicino al 2 per cento, ovvero, soltanto la metà di quello australiano.

Australia e Usa a confronto

Quando l'Ocse alcuni anni or sono indicò proprio l'economia australiana come la più abile nel collezionare *record* di crescita tra i Paesi più ricchi del Pianeta, molti osservatori ed esperti del settore sollevarono un mare di dubbi. Oggi, giunti al tredicesimo anno consecutivo di una crescita che pare saldamente alimentata e mai posta in discussione nonostante i ripetuti riassetamenti del governo federale e le crisi succedutesi nell'economia globale, le perplessità si sono dissolte, sommerse dai numeri, e gli elogi largheggiano. La cenerentola del Pacifico si è trasformata in una locomotiva asiatica che strizza l'occhio a quella planetaria americana e tratta da

partner con pari dignità con Cina, India e Giappone. Perfino sul terreno della produttività, l'elegante indicatore che in questi anni ha riassunto meglio di altri il differenziale di crescita tra Stati Uniti ed Europa, l'Australia non è seconda a nessuno. Negli ultimi dieci anni infatti, la dimensione della produttività australiana non è mai scesa, in media, al di sotto del 2,7 per cento, registrando una *performance* migliore di quella statunitense, ferma invece ad un più modesto 2,3 per cento. L'allievo, in questo caso, ha fatto meglio del maestro.



*Crescita media del Pil e della produttività in Australia e negli Stati Uniti nel periodo 1992-2004. Per quest'ultima annualità si tratta di stime. (Fonti: Sachs, National Accounts)

Un Paese fortunato

"The lucky country", ovvero, un Paese baciato dalla buona sorte. Intorno ai tavoli internazionali, nel corso degli incontri mondiali che raccolgono i sacerdoti dell'economia e all'interno delle organizzazioni regionali, rimbalza sovente questo ritornello che riassume in forma quasi fiabesca

l'origine delle fortune australiane. Insomma, secondo alcuni, e sono in molti, l'ingrediente principale del successo economico australiano sarebbe proprio il caso.

Gli esempi di buona sorte

Tre gli esempi che tradizionalmente si espongono a sostegno della teoria della buona sorte. Il primo riguarda la crisi finanziaria che, nel biennio 1997-98, retrocesse le tigri asiatiche alla dimensione di teneri gattini. Il terremoto monetario che sconvolse i mercati asiatici, lasciò invece ancor più solido il sistema produttivo australiano, sfiorandolo appena. In quell'occasione, per Canberra risultò decisiva la combinazione della crisi delle economie asiatiche con la svalutazione temporanea del dollaro australiano. L'economia australiana poté infatti respirare in attesa della ripresa. Il secondo esempio invece, si riferisce alla bolla della "new economy", nel 2001. In quell'occasione, il mercato australiano non subì se non rovesci di entità davvero marginale. La ragione di tale inattesa resistenza si collega ad un semplice fattore: il settore dell'IT rappresenta e ha rappresentato storicamente una quota piuttosto ridotta dell'economia australiana, un modesto 15 per cento, mentre le illusioni collegate ad Internet e al boom dell'informatica erano, per esempio negli Usa, quasi dominanti sia nelle dimensioni che nelle misure della capitalizzazione e degli investimenti azionari, oltre che nei fon-

damentali dell'economia reale, ovvero, capannoni, stabilimenti e uffici. In tale caso quindi, la sopravvivenza della "old economy" australiana si è dimostrata un argine sicuro al crollo delle promesse e dei titoli dell'IT. Il terzo esempio a sostegno della teoria della buona sorte si riferisce invece all'emergere del gigante cinese. Infatti, l'insaziabile fame di materie prime del mercato cinese, avrebbe trovato proprio nell'Australia, ricca di risorse naturali, il partner ideale. Minerali, prodotti agricoli ed energia costituiscono oggi la parte maggiore delle esportazioni australiane che, e questo poco o nulla ha a che fare con la fortuna, ogni giorno si incamminano verso Pechino.

E le cifre parlano chiaro

A tal riguardo i numeri parlano più di qualsiasi ingegnosa costruzione verbale, per sofisticata che possa risultare. Negli ultimi cinque anni le esportazioni australiane verso il mondo ricco sono aumentate del 20 per cento, i beni e le materie prime indirizzate verso la Cina sono invece cresciute del 150 per cento, ad un ritmo quasi otto volte superiore rispetto ai restanti flussi commerciali intrattenuti con le altre economie del Pianeta. Insomma, mentre tra Canberra e le altre capitali dei Paesi ricchi il commercio si muove transitando su una strada provinciale, i medesimi flussi con la Cina si spostano utilizzando una superstrada.

Stefano Latini

VISTI DA VICINO

RISALE AL DUEMILA LA PIÙ IMPORTANTE REVISIONE DEL SISTEMA IMPOSITIVO

Quando essere competitivi dipende anche dal Fisco

In Australia riforme, aliquote e servizi decretano il successo del New Tax System

L'arrivo nel Nuovo Galles del Sud, nel 1788, del governatore Phillip con un mandato reale che gli conferiva anche il potere di imporre tasse nella colonia, segna l'inizio della tassazione in Australia.

Le prime imposte, riscosse per completare la prima prigione di Sydney e aiutare gli orfani della colonia, furono messe sugli spiriti, sul vino e sulla birra e in seguito sui beni di lusso.

Dal 1900, in tutte le colonie, anche se con metodi e aliquote differenti, è riscossa l'imposta sul reddito. Nel 1942 il Governatorato del Commonwealth inizia a riscuotere tutte le imposte sul reddito in modo uniforme da un capo all'altro dell'Australia.

Passato e presente del Fisco

Negli anni il sistema fiscale è diventato sempre più moderno, nel 1911 è stato istituito l'Australian Taxation Office (Ato) e negli anni più recenti sono state introdotte nuove misure e nuove tasse come la "Fringe Benefits Tax" e quella sui Capital gains (Cgt).

La più importante revisione del sistema impositivo australiano, però, è del luglio 2000 con la realizzazione del "New Tax System" che ha introdotto, al posto della tassa sulle vendite all'ingrosso, la tassa sulle merci e sui servizi (Gst) con l'aliquote del 10 per cento.

Tutte le imprese con un fatturato annuo pari o superiore ai 50 mila dollari australiani (circa 30 mila euro) devono chiedere la registrazione ai fini della "Goods and Services Tax". L'obbligo vale anche per tutti gli enti senza fini di lucro con un giro d'affari di 100 mila dollari e oltre.

Le modalità di tassazione

Il principio in base al quale l'ufficio australiano delle imposte (Australian Taxation Office) impone la tassazione del reddito, fa riferimento al concetto di residenza. Una persona è residente in Australia se è riconducibile ad una delle seguenti situazioni:

- è domiciliato in Australia e non ha alcun altro posto fuori dallo Stato dove vive in maniera abituale e continuativa;
- non è domiciliato in Australia ma è stato presente nel Paese, dove ha i suoi interessi, continuativamente o anche in maniera intermittente per oltre 183 giorni durante l'anno fiscale;
- è un residente, ma va a lavorare all'estero per un periodo di tempo inferiore ai due anni e ha intenzione di ritornare in Australia.

I residenti sono tassati per i redditi prodotti in Australia e in tutto il resto del mondo, l'anno fiscale decorre dal 1° luglio al 30 giugno dell'anno successivo e la dichiarazione dei redditi si presenta entro il 31 ottobre. Per l'anno finanziario 2003/2004 i residenti godono di un'esenzione fino a 6 mila dollari australiani e poi sono tassati in maniera progressiva per scaglioni di reddito e con le relative aliquote.

L'incidenza delle aliquote

Da 6.001 a 21.600 dollari con l'aliquote del 17 per cento, da 21.601 a 52.000 dollari al 30 per cento, da 52.001 a 62.500 dollari al 42 per cento e da 62.501 ed oltre al 47 per cento. In più sopra la soglia esente di 15.529 dollari di reddito per le persone fisiche e 26.205 dollari per le famiglie si paga l'1,5 per cento per l'assistenza sanitaria nazionale. L'imposta sulla salute è entrata a far parte dell'imposta sul reddito nel 1986.

Con la finanziaria 2004 sono stati riordinati gli scaglioni di reddito che si applicheranno a partire dall'anno fiscale 2004/2005 e sono rimaste invariate le relative aliquote. In particolare non cambia la "no tax area" di 6.000 dollari e il primo scaglione di reddito, il secondo scaglione è compreso tra 21.601 e 58.000 dollari, il terzo tra 58.001 e 70.000 e il quarto scaglione compreso tra 70.001 e redditi superiori.

I non residenti sono tassati soltanto per i redditi prodotti in Australia e non hanno diritto a una soglia esente da imposta.

Per l'anno fiscale 2003/2004 i quattro scaglioni sono stati così suddivisi:

- da 0 a 21.600 dollari l'aliquote è del 29 per cento,
- da 21.601 a 52.000 dollari l'aliquote è del 30 per cento,
- da 52.001 a 62.500 dollari è al 42 per cento mentre se si superano i 62.501 dollari si applica l'aliquote del 47 per cento.

Anche gli scaglioni dei non residenti sono stati rivisti per il prossimo anno fiscale. Il primo scaglione resta invariato, il secondo va da 21.601 a 58.000 dollari, il terzo da 58.001 a 70.000 dollari e il quarto scaglione è per i redditi oltre i 70.001 dollari australiani.

L'imposizione sulle imprese

Le imprese che svolgono la propria attività in Australia e le società costituite ai sensi della Corporations Law 2001 devono richiedere l'Australian Business Number (Abn) e registrarsi all'Australian Business Register. L'Abn è un numero unico di undici cifre che individua la società ed è usato nei rapporti con l'Ufficio australiano delle imposte, in quello con gli altri organi dell'Amministrazione e per la registrazione ai fini dell'imposta sulle merci e sui servizi (Gst). La tassa sulle società (Company

tax), applicata a tutte le imprese comprese quelle private e le società fiduciarie che per l'anno fiscale 2000/2001 era del 34 per cento, è stata ridotta al 30 per cento a partire dalla dichiarazione dei redditi 2001/2002.



I servizi telematici

L'Australian Taxation Office ha anche sviluppato un sistema denominato "e-tax", riservato alle persone fisiche e alle imprese individuali, per la compilazione e la presentazione per via telematica della dichiarazione dei redditi. Il servizio è stato introdotto nel 1998 e per la denuncia dei redditi di quest'anno l'Ato ha calcolato che almeno un milione di dichiarazioni, su 10 milioni di contribuenti che presentano la dichiarazione dei redditi, sarà on line. L'anno in cui è stato attivato il servizio telematico le denunce trasmesse sono state 27 mila. Con la trasmissione elettronica, i contribuenti che hanno diritto a un rimborso da parte del fisco, riescono ad ottenerlo nel giro di quattordici giorni invece delle sei settimane previste per chi presenta la dichiarazione cartacea. Infine dal novembre 2003, i contribuenti australiani nel loro rapporto con l'Ufficio delle imposte possono avvalersi delle garanzie previste dallo Statuto del contribuente.

Giuseppe Ciliberto

DIRITTO E DIRITTI

OSSERVATORIO GIURISPRUDENZIALE

A cura di Rosanna Acierno

Nella rubrica sono mensilmente riproposte 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.

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE - 23 novembre 2004 - Causa C-412/03 - "Sesta direttiva IVA - Fatto imponibile - Operazioni assimilate a cessioni di beni o prestazioni di servizi a titolo oneroso - Distribuzione di pasti al proprio personale ad un prezzo inferiore al costo, da parte di un'impresa operante nel settore alberghiero e della ristorazione - Interpretazione degli artt. 2, 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. b), della direttiva".

OPERAZIONI ASSIMILATE A CESSIONI DI BENI O PRESTAZIONI DI SERVIZI

Le disposizioni contenute nella sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni

degli Stati membri sull'Iva non consentono ad un Paese membro di considerare ai fini fiscali come autoconsumo le operazioni, effettuate a titolo non gratuito, per le quali venga pagato un prezzo, ancorché inferiore al prezzo di vendita dei beni o di beni simili o al costo del servizio prestato. Inoltre, al fine di qualificare l'operazione quale cessione di beni o quale prestazione di servizi, occorre tenere conto dell'elemento prevalente. E' quanto ha precisato l'Avvocato generale Jacobs, in una recente pronuncia, a seguito di alcune questioni sottoposte da una società svedese, che, gestendo un albergo ed un ristorante e offrendo pasti al proprio personale durante l'orario di lavoro ad un prezzo inferiore al costo, ha chiesto di sapere se tali prestazioni

dovessero essere considerate come cessioni di alimenti, ovvero come prestazione di servizi. Inoltre, con la seconda questione si chiedeva se la base imponibile dovesse essere calcolata tenendo conto dell'importo versato dal personale ovvero in conformità delle regole stabilite dalla normativa svedese in materia di autoconsumo.

RELAZIONE D'UDIENZA - 16 novembre 2004 - Procedimento C-475/03

RIMBORSO IRAP

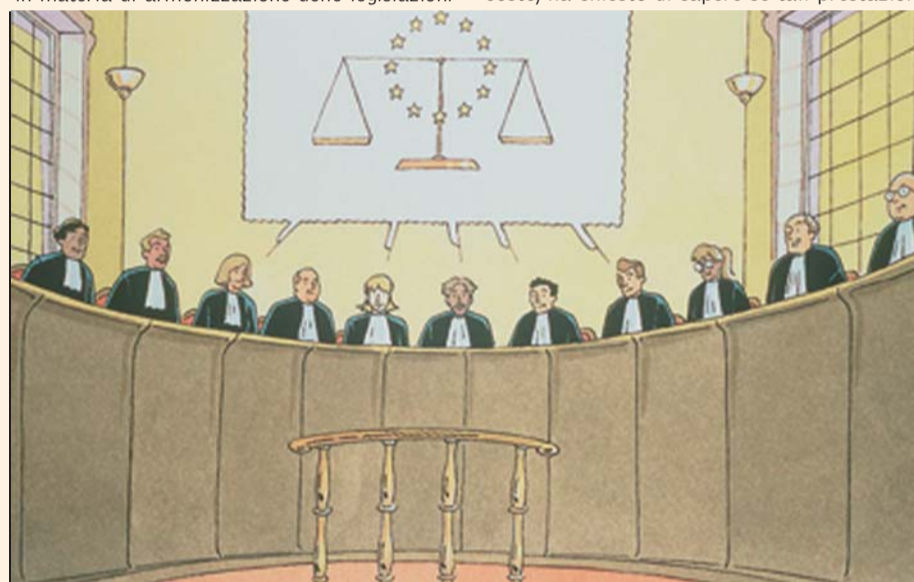
L'articolo 33 della sesta direttiva europea che disciplina l'Iva non consente l'introduzione e il mantenimento di un'imposta che ha le caratteristiche dell'imposta regionale sulle attività produttive come l'Irap che colpisce in generale il valore della produzione netta derivante dall'esercizio di un'attività economica "autonomamente organizzata" e la cui base imponibile è determinata dalla differenza fra l'ammontare dei compensi percepiti dal soggetto passivo e l'ammontare dei costi dallo stesso sostenuti ed inerenti l'attività esercitata. E' questa la posizione proposta dalla Commissione europea ai giudici del Lussemburgo che dovranno prendere in esame la causa introdotta da una Commissione tributaria provinciale a seguito del rimborso dell'Irap chiesto da un istituto di credito. La Commissione Europea si era già espressa sostenendo l'incompatibilità. Ora tocca alla Corte di giustizia europea pronunciarsi. La sentenza è attesa per la prossima primavera.

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE - 9 novembre 2004 - Causa C-22/03 "Libera circolazione dei capitali - Imposte indirette - Imposte sulla raccolta di capitali - Direttiva 69/335/CEE - Ambito di applicazione - Mercato dei valori mobiliari - Società autorizzate ad operare su tale mercato - Tassa annuale, calcolata in base agli utili lordi, la cui finalità è di finanziare l'ente pubblico incaricato di vigilare sul mercato dei valori mobiliari".

IMPOSTE SULLA RACCOLTA DI CAPITALI

Il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di imporre una tassa annuale alle imprese autorizzate a svolgere operazioni sul mercato dei valori mobiliari al fine di finanziare le spese sostenute nell'esercizio delle proprie funzioni dall'ente pubblico incaricato di vigilare su tale mercato.

È questa la principale precisazione fornita dall'Avvocato generale a seguito di una richiesta presentata dalla sezione del contenzioso amministrativo olandese volta a sapere se la direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali si applichi agli importi che, al fine di coprire le spese della sua attività di controllo, l'autorità nazionale incaricata di vigilare sul mercato dei valori mobiliari addebita annualmente alle imprese del settore e che sono calcolati in base agli utili lordi dell'esercizio precedente.



DIRITTO E DIRITTI

DALL'UNIONE EUROPEA

A cura di Saverio Cinieri



CONSIGLIO UE, SESSIONE CONSIGLIO ECONOMIA E FINANZA
16 NOVEMBRE 2004

Il Consiglio Ue, nella sessione Economia e Finanza del 16 novembre 2004, ha preso atto della presentazione, da parte della Commissione, di alcune proposte legislative intese a semplificare gli obblighi delle imprese legati all'imposta sul valore aggiunto. L'obiettivo è quello di agevolare le formalità che debbono assolvere, per conformarsi agli obblighi legati all'Iva, le imprese che non sono stabilite negli Stati membri in cui svol-

gono le loro attività, avvalendosi, per le dichiarazioni, di un sistema di "sportello unico" ed estendendo il meccanismo di inversione contabile per dichiarare l'Iva.

Conformemente alle proposte della Commissione, quando un'impresa effettua una transazione soggetta ad imposizione in uno Stato membro in cui non sia stabilita:

- il cliente contabilizza l'Iva conformemente al meccanismo di inversione contabile e in tal caso il venditore non avrebbe obblighi cui conformarsi nello Stato membro di imposizione;
- il venditore è responsabile del pagamento dell'Iva e potrebbe, se così decidesse, fare una dichiarazio-

ne Iva nello Stato membro in cui è stabilito.

Le proposte comprendono:

- un progetto di direttiva che modifica la direttiva n. 77/388/Cee in vista della semplificazione degli obblighi in materia di Iva;
- un progetto di direttiva che fissa modalità dettagliate per il rimborso dell'Iva, previsto dalla direttiva 77/388/Cee, per i soggetti passivi non stabiliti nello Stato di imposizione, ma in un altro Stato membro;
- un progetto di regolamento che modifica il regolamento 1798/2003 relativo alla cooperazione amministrativa nell'ambito del sistema dello Sportello Unico e alla procedura di rimborso dell'Iva.

CONSIGLIO UE, DECISIONE 2 NOVEMBRE 2004
N. 2004/758/CE (G.U.U.E. 12 NOVEMBRE 2004, L336)

Il Consiglio Ue, in deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 77/388/Cee, modificato dall'articolo 28 octies della stessa direttiva, ha autorizzato la Repubblica d'Austria a designare debitore dell'Iva il destinatario delle cessioni di beni. Secondo quanto stabilito con la Decisione, il destinatario dei beni può essere designato debitore dell'Iva nei seguenti casi:

- 1) trasferimento di beni ceduti a titolo di garanzia da un soggetto passivo Iva ad un altro soggetto passivo Iva in esecuzione di detta garanzia;

2) trasferimento di beni a seguito della cessione di un diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;

3) cessione da parte del debitore giudiziario di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto ad un altro soggetto.

COMMISSIONE UE, REGOLAMENTO 29 OTTOBRE 2004, N. 1925/2004 (G.U.U.E. 5 NOVEMBRE 2004, L331)

La Commissione europea ha varato un Regolamento che stabilisce le modalità d'applicazione di talune disposizioni del regolamento (Ce) n. 1798/2003 del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto.

In particolare è previsto che ciascuno Stato membro deve notificare, per iscritto alla Commissione entro un termine di tre mesi dall'entrata in vigore del regolamento, la decisione che esso intende adottare ai sensi dell'articolo 18, secondo paragrafo del regolamento (CE) n. 1798/2003, sulla partecipazione allo scambio di una categoria o sottocategoria d'informazioni di cui agli articoli 3 e 4 del regolamento.

Inoltre, nella stessa comunicazione, ogni Stato deve precisare, se del caso, se vi procede in modo automatico o automatico organizzato. La Commissione, ricevute tali informazioni, le trasmette agli altri Stati membri.

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.

Arm's lenght principle

I prezzi e le condizioni che devono essere applicate di norma tra operatori che svolgono attività in regimi fiscali differenti. Questo principio, che tradotto letteralmente è detto della "lunghezza del braccio", trova applicazione nel commercio internazionale.

Auditing fiscale

Metodo di stima dell'evasione fiscale che ha trovato la sua prima applicazione negli Stati Uniti d'America con il Tax Payer Measurement Program per valutare l'ampiezza del fenomeno. Si concretizza nella scelta di un campione di contribuenti su cui vengono svolti accertamenti e verifiche contabili per individuare eventuali frodi fiscali.

Bid price

Prezzo massimo che l'operatore di Borsa è disposto a pagare per acquistare un determinato titolo.

Cambio traettizio

L'operazione che coinvolge chi effettua pagamenti connessi agli scambi commerciali internazionali. Tale operazione riguarda infatti le divise estere (ad esempio i titoli di credito in moneta estera e i crediti presso banche).

Parafatura

Una delle fasi fondamentali che caratterizza l'elaborazione di un trattato contro le doppie imposizioni. In particolare la parafatura è l'operazione di stesura del trattato finale che viene siglato dai capi delegazione e precede la firma da parte del ministro dell'Economia e delle Finanze e la successiva ratifica da parte del Parlamento.

Remittance based taxation

Clausola 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 sfugge a imposizione.

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.

FIERE - CONGRESSI - CONVEGNI

A FIRENZE SEMINARIO SULLA FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il 2 dicembre a Firenze presso l'Auditorium della Banca Toscana di via Panciatichi si è svolta la quarta edizione del seminario sulla fiscalità internazionale organizzato dalla direzione regionale delle Entrate della Toscana in collaborazione con la direzione centrale Accertamento dell'Agenzia. Il tema di quest'anno è stato dedicato alla cooperazione internazionale e allo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali. Per il quarto anno consecutivo la direzione regionale delle Entrate della Toscana ha puntato l'attenzione sulla fiscalità internazionale e, in particolare, sugli aspetti di cooperazione e collaborazione fiscale tra gli Stati.

A ROMA LA TONNAGE TAX AL CENTRO DI UN CONVEGNO

Il 25 novembre si è svolto nella sede di Confitarma, la Confederazione italiana degli Armatori, il convegno, organizzato in collaborazione con la HSH Nordbank AG, "Tonnage Tax e prospettive di utilizzo del modello KG nello scenario armatoriale italiano". All'incontro, presieduto da Giovanni Montanari, presidente di Confitarma, hanno partecipato Nicola Coccia, presidente della commissione Finanza e Diritto della confederazione armatoriale italiana, Harald Kuznik, presidente di Shipping della HSH Nordbank AG di Amburgo, e Frank Bunte, esperto del modello KG in Germania e altri esperti del settore.

A TORINO PROTAGONISTA L'ECONOMIA BULGARA

Il 9 dicembre si è svolto a Torino presso la Sala conferenze della Regione Piemonte il convegno dal titolo "Mercati

emergenti e nuove frontiere del business - la Bulgaria: prospettive e opportunità". L'incontro è stato organizzato dalla Regione Piemonte e dall'ambasciata della Repubblica di Bulgaria in collaborazione con il centro estero delle Camere di commercio piemontesi. Nel corso del convegno sono state illustrate le prospettive legate agli scambi economico-commerciali, ai finanziamenti e alle agevolazioni fiscali per gli operatori che decidono di investire sul territorio. E questo a fronte dei risultati confortanti dell'economia che ha registrato nel 2003 una crescita del Pil pari al 4,3 per cento in termini reali e che nel 2004 sta mantenendo un trend positivo grazie anche alla crescita della produzione industriale e del settore dei servizi.

A SHANGHAI IL FORUM DEL MADE IN ITALY

In occasione della recente visita di Stato del Presidente della Repubblica, Carlo Azeglio Ciampi, è stato organizzato a Shanghai il Forum imprenditoriale "Made in Italy in China". L'appuntamento, organizzato dall'Istituto del Commercio Estero e da Confindustria, è stata una occasione importante per presentare alcuni prodotti di rilievo del made in Italy. E questo a corollario della firma da parte dell'Istituto per il Commercio con l'Estero di un Memorandum d'Intesa con il China Council for the promoting of International Trade CCPT.

PUBBLICATA DA EUROPEAID LA QUARTA "CALL" PER ASIA-LINK

La quarta "call for proposals" per il progetto Asia-Link è stata recentemente pubblicata dall'ufficio di cooperazione della Commissione Europea, EuropeAid.

A cura di Anna Maria Badiali

La call, indirizzata esclusivamente a progetti di partenariato che coinvolgono due partner europei e due asiatici, prevede 750mila euro come importo massimo di co-finanziamento della Commissione Europea. Tutte le informazioni sono reperibili all'indirizzo http://europa.eu.int/comm/europeaid/projects/asia-link/apply_en.htm.

A BRUXELLES RIFLETTORI PUNTATI SUL FUTURO DELLA RICERCA

Il 9 e 10 dicembre, a Bruxelles, si è tenuto un workshop sul futuro della ricerca scientifica e tecnologica in Europa. Presenti al dibattito la Commissione Europea e le istituzioni intergovernative di ricerca. I temi a confronto sono stati gli obiettivi dell'Unione Europea in questo campo e la conseguente politica della ricerca, il VII programma quadro, la politica del personale e le pari opportunità, l'attuazione dei programmi di ricerca, compresi quello nucleare, aerospaziale e CCR.

FORUM DI ASSINDUSTRIA A FIRENZE

Dal 21 al 28 novembre si è svolto a Firenze il Forum dal titolo "La cultura della comunicazione d'impresa: dall'etichetta all'etica" organizzato da Assindustria Firenze all'interno della Settimana della Cultura d'Impresa di Confindustria, manifestazione promossa insieme alla Cassa di Risparmio di Firenze. Al centro del dibattito l'evoluzione della comunicazione d'impresa e di quanto essa abbia influito sulla trasformazione dei valori all'interno della società. Hanno partecipato, oltre ai rappresentanti di Assindustria, economisti e docenti universitari.

NOTIZIE FLASH

Dal 2005 in Cina evasori alla gogna

Di fronte all'allarmante ingigantirsi del gap tra entrate fiscali attese e gettito effettivo e per arginare la fuga dei cinesi dal perimetro delle tasse, il direttore dell'Amministrazione tributaria di Pechino, Xie Xuren, ha deciso di giocare la carta della denuncia pubblica, tramite l'esposizione di lunghe liste con i nomi delle aziende, degli imprenditori e dei semplici contribuenti che non sono in regola con il fisco. In pratica, si tratta di veri e propri bandi che, a partire dal 2005, saranno esposti al pubblico con cadenza periodica presso gli uffici dell'Amministrazione e destinati a una libera consultazione da parte di tutti i cittadini.

Il Congresso Usa conferma niente tasse sul web

Accesso alla Rete tax-free e vendite on-line al riparo dal fisco. E' questa la prima novità fiscale del dopo voto negli Usa. Infatti la Camera dei Rappresentanti ha approvato in via definitiva il testo che prevede l'estensione, fino al 1° novembre 2007, dell'Internet Tax Freedom Act. Si tratta di un regalo che giunge in anticipo rispetto al periodo natalizio, ma che ha già riscosso un ampio consenso sia tra le aziende guida nel

settore del commercio elettronico, che tra le organizzazioni dei consumatori che acquistano i loro regali di Natale sul web.

Negli Usa la partita con il fisco si chiude a centouno

È il numero complessivo delle giornate lavorative impiegate per soddisfare le esigenze del fisco. La Tax Foundation realizzando uno studio davvero singolare che in parte si basa su una serie di dati raccolti dal Bureau of Economic Analysis ha dimostrato che nel 2004 i cittadini americani hanno trascorso mediamente ben 65 giorni di lavoro per versare al fisco federale le somme dovute. Inoltre per mettersi in regola con i tributi e le imposte richieste dalle Amministrazioni dei singoli Stati e da quelle locali i contribuenti Usa hanno dovuto sostare in ufficio, in media, 36 giorni che vanno ad aggiungersi ai 65 riservati a saldare il debito con l'erario di Washington.

In questo modo, sottolineano gli esperti della Tax Foundation, il numero complessivo delle giornate lavorative impiegate per soddisfare le esigenze del fisco, federale e locale, sale complessivamente a quota 101. Un numero piuttosto elevato che, nonostante i tagli recentemente introdotti dal Congresso, risulta ben lontano dai minimi storici registrati nel corso degli anni '80 e '70.

A cura di Sonia Angeli

In Francia il Fisco riparte da trenta

Sono le misure che saranno adottate in materia fiscale dal governo francese nel periodo compreso tra novembre 2004 e dicembre 2005. E gli obiettivi che ci si propone di raggiungere sono: migliore sicurezza giuridica per le imprese, maggior rispetto della buona fede del contribuente, fisco più vicino alle persone fisiche per l'assolvimento degli adempimenti, semplificazione delle procedure, maggiore disponibilità dell'amministrazione fiscale nei confronti dei cittadini.

G7 in Gran Bretagna nel prossimo febbraio

Nella prima settimana di febbraio a Londra si terrà la riunione del prossimo G7. A questo proposito, il ministro dell'Economia e delle Finanze, Domenico Siniscalco, ha concordato con il cancelliere dello scacchiere britannico, Gordon Brown, durante un incontro tenutosi lo scorso mese di novembre, di lavorare su un documento congiunto relativo alle riforme europee. Il secondo semestre del 2005 vedrà infatti la Gran Bretagna alla presidenza dell'Unione e le riforme europee sono la priorità per garantire la crescita della competitività economica.

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