

Dimmi quanto ti trattiene e ti dirò quanto paghi di tasse

In Irlanda residenza e domicilio qualificano la soggettività fiscale



civile e del numero di figli a carico. I dipendenti residenti pagano le imposte secondo il sistema di riscossione denominato Paye (pay as you earn). In altri termini l'imposta viene detratta dallo stipendio e trasmessa al Fisco.

Le persone giuridiche

Per le società di capitali, in Irlanda, vige il sistema di imposizione classico. Questo significa che una società è soggetta alla "corporate income tax" sulla base degli utili prodotti diminuiti da determinati oneri, deduzioni, quote di ammortamento e perdite riportate dagli esercizi precedenti. La società di persone, invece, è considerata come in Italia fiscalmente trasparente e i soci sono tassati sulla quota di reddito e di utile di propria competenza. L'aliquota standard di imposta sul reddito delle persone giuridiche è del 12,5 per cento. Per determinate categorie di attività collegate ai terreni (diversi dai terreni totalmente edificabili dalla società, o da qualche altra società per suo conto) o per attività connesse all'estrazione, esplorazione e sfruttamento delle risorse petrolifere si applica un'aliquota del 25 per cento. Questa aliquota è applicabile anche ai redditi di fonte estera e a tutti i redditi non commerciali.

L'aliquota speciale

A partire dal 1° gennaio 1981, la legge irlandese, prevede l'applicazione di un'aliquota speciale del 10 per cento sugli utili che derivano da particolari attività di produzione di beni. Sono inoltre previsti regimi fiscali particolari per le società minerarie, le società petrolifere, le compagnie di assicurazione sulla vita, i fondi pensione, i metodi di investimento collettivo, le società di servizi finanziari internazionali,



LA SCHEDA



SUPERFICIE
84.412 kmq.
POPOLAZIONE
3.917.203 di abitanti

FORMA ISTITUZIONALE: repubblica parlamentare. Il Parlamento (Oireachtas) è composto da due Camere: la Camera dei Deputati (Dail Aireann o Eireann) composta da 166 membri e il Senato (Seanad Aireann o Eireann) composto da 60 membri nominati dal governo. Il Capo dello Stato viene eletto direttamente dal popolo, con mandato settennale. Il potere esecutivo è esercitato dal governo, guidato da un Primo Ministro (Taoiseach) nominato dal Presidente su raccomandazione della Camera dei Deputati. UNIONE EUROPEA: Stato membro dell'Unione europea (Ue) e dell'Unione economica e monetaria (Uem). Nel 1955 l'Irlanda è entrata nell'Onu, nel 1973 ha aderito alla Cee e nel 1991 ha ratificato il Trattato di Maastricht. CAPITALE: Dublino

LINGUA UFFICIALE: irlandese, gaelico, inglese. MONETA: euro materialmente in circolazione dal 2002 ma introdotto dal 1° gennaio 1999 come moneta scritturale. Dal 2002 l'euro ha sostituito la sterlina irlandese.

PRINCIPALI TRATTATI CON L'ITALIA

Convenzione per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito (protocollo firmato a Dublino l'11 giugno 1971).

le società cooperative, agricole, di trasporto marittimo e di cartolarizzazione, le banche, le compagnie concessionarie e le cooperative di credito edilizio.

Guerrino Sozza

Nella Repubblica d'Irlanda l'imposizione fiscale per le persone fisiche è determinata sulla base di tre distinti concetti: residenza, residenza ordinaria e domicilio. Una persona fisica è considerata residente se è presente in Irlanda per 183 giorni (o più) in un periodo d'imposta oppure se è presente per 280 giorni o più in un periodo d'imposta e nel precedente (anche se la residenza inizia nel secondo periodo d'imposta). È residente ordinario chi si trova in Irlanda nei 3 precedenti periodi di imposta. Invece è domiciliato chi ha l'abitazione naturale o permanente nel territorio.

Le persone fisiche

L'ambito territoriale di imposizione dipende da questi concetti. Ciò significa che

una persona fisica domiciliata e residente ordinario in Irlanda viene tassata sui redditi ovunque prodotti mentre una persona fisica domiciliata all'estero e residente o residente ordinario in Irlanda è soggetto ad imposta soltanto sui redditi o capital gains esteri portati in Irlanda. Le aliquote di imposta sono due e si applicano in modo progressivo:

- 20 per cento sui primi 28mila euro per le persone singole, elevato a 32mila euro per le persone singole con figli a carico e a 37mila euro per le persone sposate (56mila se coloro che percepiscono un reddito sono due in base alla disciplina del cumulo);
- 42 per cento sulla parte eccedente.

Sono concessi, inoltre, deduzioni e crediti di imposta da scomputare dal reddito imponibile in funzione dell'età, dello stato

IL TEMA DEL MESE

In Irlanda il prezzo è giusto se calcolato con metodo



PAGG. 2-3

QUADERNI GIURIDICI

- Il trattamento fiscale dei dividendi in uscita...
- ...e dei redditi da lavoro dipendente realizzati all'estero

PAGG. 4-5

OLTRE CONFINE

- In Irlanda "Pay and file" al servizio del contribuente
- In India 2 su 100 pagano le tasse



PAG. 6

DIRITTO E DIRITTI

- OSSERVATORIO GIURISPRUDENZIALE
- DALL'UNIONE EUROPEA



PAG. 7

In Irlanda il prezzo è giusto se calcolato con metodo

Dal criterio del confronto al cost plus passando per quello di rivendita



Camera e Senato della Repubblica d'Irlanda

Da sempre l'Irlanda ha offerto alle società residenti e non un carico fiscale complessivo relativamente poco oneroso rispetto ad altri Stati europei. La coesistenza di aliquote molto basse, associate a diverse tipologie di esenzioni fiscali, con altrettante aliquote relativamente "elevate" per peculiari tipi di attività, ha portato come diretta conseguenza ad un disinteresse da parte dell'Amministrazione finanziaria irlandese nei riguardi delle tematiche relative ai prezzi di trasferimento tra imprese collegate appartenenti a Stati diversi¹ e ad una concentrazione su problematiche inerenti

l'arbitraria allocazione dei redditi tra società affiliate residenti soggette ad aliquote diverse.

Oltre all'assenza di una specifica normativa interna sul transfer pricing, tale disinteresse in materia ha comportato la mancanza di una definizione precisa dell'*arm's length principle* sia nelle norme statutarie interne che nelle pubblicazioni dell'Amministrazione finanziaria, anche se si ritiene che si possa fare diretto riferimento alle linee guida dell'Ocse.

Pur non esistendo una definizione specifica di tale principio la legge irlandese ne dispone l'applicazione nei seguenti casi:

- transazioni tra società collegate che godono di un'aliquota agevolata del 10 per cento;
- pagamento di canoni tra società collegate derivanti dall'utilizzo di brevetti che godono dell'esenzione fiscale in capo al soggetto percipiente;

Le società agevolate

Le norme relative al transfer pricing sono applicabili soltanto alle transazioni tra società soggette ad un'aliquota agevolata del 10 per cento.

L'aliquota speciale del 10 per cento si applica alle imprese che svolgono attività

di produzione di beni ad esclusione di quelle destinate alla vendita al dettaglio o ad un organismo di intervento europeo.

Con il termine "produzione" l'amministrazione fiscale irlandese identifica le attività di carattere tipicamente industriale, anche se alcune di esse non sono state incluse nel novero delle attività agevolate, come ad esempio:

- attività di costruzione;
- attività minerarie;
- attività connesse con la pulitura, essiccazione, selezione, imballaggio, etichettatura, collaudo ecc...;
- preparazione di cibi per il consumo immediato;
- attività che determinano una modifica ed uno sviluppo dei prodotti;
- attività di riparazione, ripristino e ristrutturazione e altri processi similari;
- attività che prevedono metodi per la conservazione, la pastorizzazione o la stagionatura di prodotti alimentari e altri procedimenti simili;

Sono, inoltre, considerate agevolate le seguenti non industriali:

- attività per la produzione, l'assemblaggio e il ripristino di apparecchiature informatiche svolte in Irlanda;
- attività per la preparazione di carne e pesce svolte in Irlanda;
- produzione cinematografica, televisiva o per formazione professionale a condizione che almeno il 75 per cento della produzione sia svolto in Irlanda;
- attività di manutenzione e riparazione di aeromobili e relativa componentistica svolta in Irlanda;
- attività di stampa dei quotidiani;
- elaborazione dati, sviluppo di software e servizi di consulenza;

CHI È CHI

di Gianluca Di Muro

Risponde a www.revenue.ie l'indirizzo del sito Internet dell'amministrazione fiscale irlandese. Dieci sono i titoli principali che riuniscono tutte le informazioni e i servizi a disposizione dei contribuenti. Dalla sezione Services che fornisce una informazione dettagliata sulle imposte, i servizi elettronici, l'euro e la legislazione in materia di libertà di informazione sino alla sezione Links con tutti i riferimenti verso i siti Internet irlandesi e internazionali. E questo senza trascurare le Faq con tutte le principali risposte ai quesiti ricorrenti in materia di imprese, privati, tassa di immatricolazione degli autoveicoli, dogane e accise, contatti e calendario degli eventi, i Contacts con i vari modi per localizzare le informazioni sul sito, il What's new con informazioni delle Entrate relative al bilancio, ai comunicati stampa e un modello per l'abbonamento al bollettino on line, i Language con informazioni e documenti in gaelico e materiale in francese, tedesco e spagnolo. Seguono le sezioni Sitemap, About us, Publications e Contact.

L'e-government e la tutela dei dati personali

In Irlanda lo sviluppo dell'e-government rappresenta un punto di riferimento delle politiche di riorganizzazione dello Stato non disgiunto da un elevato livello di tutela dei diritti e delle libertà del singolo. E' quanto emerge dalla analisi contenuta nel documento comunitario sullo sviluppo

dell'amministrazione elettronica nella Ue, elaborato nel 2003 dal Gruppo di lavoro per la tutela delle persone con riguardo al trattamento dei dati personali (istituito dalla Direttiva 95/46 del Parlamento europeo e del Consiglio del 24 ottobre 1995).

L'approccio telematico

In Irlanda il trattamento dei dati personali di privati o società che si servono di un "portale" per l'accesso alle procedure amministrative on line è tutelato da un sistema che prevede l'autenticazione dell'identità con un numero di riferimento univoco e la fornitura di servizi amministrativi attraverso un intermediario. E' l'intermediario che conserva i dati personali sensibili (es. reddito, dati di nascita, numero di passaporto) in un deposito di sicurezza centrale e che provvede a gestire e tutelare le informazioni per conto dell'utente. A chi esegue transazioni amministrative attraverso il portale, l'intermediario rende disponibile un punto unico d'ingresso che consente la personalizzazione dei servizi grazie alla formazione di un profilo attuato attraverso successivi passaggi. L'amministrazione irlandese considera di fondamentale importanza la vita privata di ogni singolo cittadino che deve essere tutelata contro ogni tentativo di prevaricazione.



1. Ciò è dato anche dal fatto che nei paesi a più bassi fiscalità manca l'incentivo a spostare materia imponibile altrove.

2. Vedi "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration 1999", OCSE 1999.

3. Il caso Dolan V. AB Ltd è un esempio di contribuzione su cui è stata applicata tale regola: la società ha dovuto dimostrare che le spese sostenute erano interamente ed esclusivamente per lo svolgimento dell'attività.

4. Vedi il caso Ranson V. Higs in cui il prezzo (eccessivo) pagato da una società per lo sviluppo di diritti di proprietà fuoriusciva dal contesto economico in cui si inseriva la transazione ed era finalizzato al riconoscimento di particolari agevolazioni fiscali.

5. Convenzione n° 90/436/CEE del 23 luglio 1990.

- servizi di pianificazione e progettazione svolti in relazione ad opere di ingegneria realizzate in territori non appartenenti all'Unione Europea;

- produzioni ittiche irlandesi;

Anche per alcuni soggetti che svolgono attività commerciali, come i servizi finanziari internazionali che agiscono all'interno del l'fsc (*International Financial Services Center*) e che svolgono l'attività nell'area doganale Chda di Dublino (*Customs House Docks Area*), è prevista un'aliquota agevolata del 10 per cento previa autorizzazione scritta del ministero delle Finanze. Tale autorizzazione viene concessa soltanto se la società interessata acquista beni e servizi da un'associata basandosi sulla regola dell'*arm's length*. Inoltre se la parte collegata da cui si acquista è una società residente o una stabile organizzazione di una società non residente oppure è sotto il controllo di una società residente, allora le procedure di calcolo per l'applicazione del principio dell'*arm's length* devono essere supportate da un report annuale, redatto dai revisori della società stessa, in merito all'adeguatezza dei criteri utilizzati e al grado di attinenza.

Arm's length rule

Secondo le disposizioni contenute nella sezione 453 del *Taxes Consolidation Act* del 1997 in alcune transazioni di acquisto o di vendita di beni o servizi tra imprese collegate, che svolgono le attività indicate, l'Amministrazione fiscale irlandese ha la facoltà di applicare il prezzo di libera concorrenza.

In particolare la norma dispone che quando una società compra un bene o un servizio da un'altra società su cui esercita un "controllo" o viceversa da cui è controllata oppure quando entrambe le parti sono controllate da un soggetto terzo e il prezzo praticato nella transazione è inferiore a quello che verrebbe applicato in una transazione tra parti indipendenti, allora il maggior reddito per il compratore e la maggior perdita del venditore possono essere computate a fini fiscali attraverso la sostituzione dell'*arm's length price* in luogo del prezzo applicato.

I tipi di società

LIMITED COMPANY, HYBRID COMPANY, UNLIMITED COMPANY E PARTNERSHIP SONO ALCUNE FRA LE TIPOLOGIE SOCIETARIE OPERANTI SUL MERCATO IRLANDESE. NELLA PRIMA CATEGORIA RIENTRANO LE PRIVATE LIMITED COMPANY E LE PUBLIC LIMITED COMPANY CHE SONO QUELLE PIÙ UTILIZZATE PER AVVIARE ATTIVITÀ ECONOMICHE. LE HYBRID COMPANY, INVECE, SONO SPESSO UTILIZZATE IN ALTERNATIVA ALLA CREAZIONE DI TRUST. LE UNLIMITED COMPANY CORRISPONDONO INVECE ALLE SOCIETÀ IN NOME COLLETTIVO. LA PARTNERSHIP INVECE È UNA FORMA DI ATTIVITÀ ECONOMICA REGOLATA DA UN CONTRATTO SOTTOSCRITTO DALLE PARTI E DISCIPLINATA DAL PARTNERSHIP ACT DEL 1890 E DEL 1907.

Specularmente il comma 3 della stessa sezione dispone che quando una società vende beni o servizi ad un'altra società su cui esercita un "controllo", o viceversa da cui è controllata, oppure quando entrambe le parti sono controllate da un soggetto terzo, e il prezzo praticato nella transazione è superiore a quello che verrebbe applicato in una transazione tra parti indipendenti, allora il maggior reddito per il compratore e la maggior perdita del venditore possono essere computate a fini fiscali attraverso la sostituzione dell'*arm's length price* in luogo del prezzo applicato. L'Amministrazione finanziaria irlandese può, inoltre, richiedere per iscritto alla società interessata ulteriori informazioni o particolari sulla struttura del gruppo o sulla transazione oggetto della rettifica fiscale. Per quanto riguarda le royalty, invece, la legge irlandese riconosce in via di principio l'esenzione fiscale in capo al percipiente per quei canoni derivanti dallo sfruttamento di brevetti pagati per lo svolgimento di un'attività industriale oppure pagati da una società non connessa o che non abbia stipulato alcun accordo in merito al pagamento degli stessi.

Nel primo caso, ossia in presenza di transazioni tra società collegate che hanno per oggetto il pagamento di un canone finalizzato allo svolgimento di un'attività industriale, la legge dispone che tale agevolazione fiscale sia concessa soltanto per l'ammontare corrispondente al prezzo di libera concorrenza.

Sfortunatamente in nessuno dei due casi appena considerati, transazioni tra società agevolate e pagamento di canoni esenti fiscalmente, il legislatore irlandese fornisce indicazioni sulla procedura di calcolo del prezzo ad *arm's length*. In tal modo si crea un vuoto normativo che può essere colmato soltanto facendo riferimento alle disposizioni contenute nelle Linee Guida dell'Ocse².

Inoltre, nonostante la norma abbia carattere generale, nella pratica l'ambito di applicazione è limitato alle transazioni tra società residenti associate poiché le transazioni internazionali raramente danno origine ad una perdita fiscale per l'Amministrazione finanziaria irlandese.

A ciò contribuisce anche la limitatezza delle disposizioni normative relative all'applicazione dell'*arm's length principle* per transazioni con soggetti non residenti.

L'art. 1037, infatti, del *Taxes Consolidation Act* dispone che quando un soggetto fiscalmente non residente in Irlanda o una stabile organizzazione di una società non residente mette in atto una o più transazioni con un soggetto residente con cui ha uno "stretto collegamento" o un "controllo sostanziale" e tale transazione comporta una minor entrata (o una perdita) rispetto ai profitti ordinariamente prevedibili per quella transazione, allora l'Amministrazione fiscale irlandese ha la facoltà di tassare la società non residente in luogo della società residente per la parte di reddito mancante.

Purtroppo l'assenza di una definizione di "stretto collegamento" e di "controllo sostanziale" nonché l'assenza di disposizioni inerenti il calcolo del profitto adeguato alla transazione portano ad una inoperatività sostanziale della norma e alla non contemplazione della stessa nei trattati fiscali.

La nozione di controllo

La legge irlandese, pur essendo lacunosa sotto molti aspetti, chiarisce cosa si intende con il termine "controllo" ai fini del-

l'applicazione della regola dell'*arm's length*. La sezione 11 del *Taxes Consolidation Act* del 1997, infatti, dispone che si ha "controllo" quando un soggetto ha il potere di condurre gli affari di una determinata società attraverso la detenzione di azioni o il possesso di poteri di voto o in virtù di altri poteri conferiti dall'atto costitutivo o da altri documenti che regolano il rapporto con la società.

Poiché la condizione necessaria perché si abbia una situazione di controllo è la detenzione di più del 50 per cento dei poteri di voto in un'altra società, o in relazione a società di persone, più del 50 per cento degli utili, ai fini dell'applicazione dell'*arm's length principle* e in presenza di controllo azionario minoritario, non rileva l'esistenza di una condizione di influenza sostanziale.

Per la legge irlandese, quindi, è necessario che le parti interessate siano collegate da una situazione di *de jure control* creando in tal modo una rilevante differenza rispetto alla normativa italiana sui prezzi di trasferimento il cui ambito di applicazione è esteso anche alle ipotesi di "controllo di fatto".

Arm's length principle

L'Amministrazione finanziaria irlandese non ha emanato alcuna circolare per determinare come debba essere calcolato il prezzo di libera concorrenza. Tuttavia, colmando il vuoto normativo, ha stabilito che le parti interessate debbano seguire l'approccio contenuto nelle Linee Guida dell'Ocse che prevedono l'applicazione, in prima analisi, dei seguenti metodi base:

- metodo del confronto del prezzo;
- metodo del prezzo di rivendita;
- metodo del *cost-plus*.

A tal proposito, l'Irish Revenue invita a essere molto rigorosi nella scelta del metodo da applicare. E questo per fare in modo che risulti il più appropriato possibile alla transazione considerata. Nel contempo definisce "migliori" i metodi base e scoraggia l'utilizzo di metodi alternativi basati sulla comparazione e ripartizione dei profitti.

Inoltre la presenza di numerose transazioni che riguardano beni immateriali (es. marchi, brevetti, licenze ecc...) ha spinto l'Amministrazione finanziaria irlandese a considerarli, in caso di transazioni tra società, collegate alla stregua di beni materiali e a prevedere la stipula di particolari accordi o contratti tra le parti come il *cost sharing agreement* o il *joint venture agreement*.

La deducibilità delle spese

In Irlanda, vige la regola della "dualità": nessun soggetto può portarsi in deduzione delle spese se queste non sono state sostenute nell'"interesse" ed "esclusivamente" per lo svolgimento dell'attività commerciale. Questo significa che, se una società eroga un contributo ad un'altra società, il relativo pagamento non è fiscalmente deducibile per la prima se non dimostra che è avvenuto per ragioni che riguardano la propria attività³.

In questo modo il legislatore irlandese ha voluto disincentivare la deduzione di quei costi troppo spesso non sorretti da motivazioni economico-commerciali ma da ragioni puramente elusive⁴. Tale regola si applica anche ai servizi infragruppo svolti dalla società madre per conto delle società controllate.

Emblematico è a tal proposito il caso "Frangmap Development V. Cooper".

Il Company Act

LA NORMATIVA SULLE SOCIETÀ, CHE RACCHIUDE LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI DIRITTO COMMERCIALE, È CONTENUTA NEL COMPANY ACT DEL 1963. L'INTRODUZIONE DI UNA SERIE DI EMENDAMENTI SUCCESSIVI HA PROVVEDUTO AD INTEGRARE IL COMPLESSO ORIGINARIO DELLE REGOLE CODIFICATE. IN PARTICOLARE IL COMPANY ACT DEL 1990 CHE DEFINISCE I DOVERI E LE RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E IL COMPANY ACT DEL 1999 SULLE CONDIZIONI CHE CONSENTONO DI BENEFICIARE DEL REGIME FISCALE FAVOREVOLE. IN PARTICOLARE LO SVOLGIMENTO EFFETTIVO DELL'ATTIVITÀ ECONOMICA DA PARTE DELLA SOCIETÀ ALL'INTERNO DEL TERRITORIO E IL POSSESSO DELLA RESIDENZA IN IRLANDA DA PARTE DI UNO DEGLI AMMINISTRATORI.

Nella controversia in questione una sussidiaria inglese pagò alla società madre una rilevante somma per servizi di amministrazione e controllo. Poiché tali costi non furono supportati da alcuna prova circa l'effettiva prestazione del servizio e, di conseguenza, la società controllata non riuscì a dimostrare l'interesse e l'esclusività del servizio nello svolgimento della propria attività commerciale, la Corte considerò come non deducibili i costi sostenuti dalla sussidiaria.

Procedure e convenzioni

In Irlanda la procedura amichevole è utilizzata per risolvere problemi di doppia imposizione e non riguardanti i prezzi di trasferimento. La debolezza di tale istituto risiede nel fatto che la sua applicazione è subordinata alla conclusione di un accordo tra le autorità fiscali competenti dei paesi interessati.

La convenzione comunitaria⁵ di arbitrato tenta di risolvere questo problema stabilendo che, in caso di controversie tra le autorità fiscali di Stati membri diversi, la questione debba essere sottoposta ad una commissione consultiva con riserva di rinuncia al diritto di appello in base alle norme interne.

Inoltre la convenzione sancisce che se le relazioni finanziarie e commerciali tra due imprese associate risultano diverse da quelle tra due imprese indipendenti, allora gli utili di queste società dovrebbero essere rettificati in modo da giungere al corretto prezzo ad *arm's length*.

In questo contesto è possibile affermare che l'istituto della procedura amichevole e la convenzione arbitrale, accomunati dallo scopo di risolvere problemi di natura fiscale tra Stati membri diversi, sono sostanzialmente complementari. E questo perché se gli Stati non seguono le disposizioni stabilite dalla Commissione consultiva sono obbligati a pervenire ad un accordo attraverso la procedura amichevole.

QUADERNI GIURIDICI

DOPO I FLUSSI IN ENTRATA SECONDO APPUNTAMENTO CON L'ANALISI NORMATIVA

Il trattamento fiscale dei dividendi in uscita...

Come varia il livello impositivo dalle persone fisiche ai gruppi societari



L'abolizione del regime di imputazione consente un trattamento uniforme dei dividendi di fonte nazionale, siano essi percepiti da residenti che da non residenti. In precedenza, invece, non era riconosciuto, in favore dei soci non residenti, il credito a fronte delle imposte pagate dalla società partecipata. Ciò disinnesca un possibile profilo di discriminazione e, dunque, di censura da parte della Corte di Giustizia UE. Permangono tuttavia alcuni aspetti problematici connessi alle diverse modalità di tassazione.

La disciplina in vigore

I dividendi in uscita si considerano, ai sensi dell'articolo 23 del Tuir, redditi da capitale prodotti in Italia, e sono assoggettati a ritenuta a titolo di imposta. La norma di riferimento è il comma 3 dell'articolo 27 del Dpr n. 600 del 1973, che prevede, come già in precedenza, l'applicazione di una ritenuta alla fonte del 27 per cento, a titolo di imposta, sui dividendi distribuiti. E questo in relazione a partecipazioni, qualificate e non qualificate, non relative a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato. La ritenuta si applica, indipendentemente dalla qualificazione giuridica del socio residente, sull'intero ammontare dell'utile distribuito. Per moderare gli ulteriori effetti di doppia imposizione che si verificano quando il socio è altresì tassato nello Stato di residenza, spetta il rimborso dell'imposta pagata all'estero in via definitiva sugli stessi utili, fino alla concorrenza dei quattro noni della ritenuta alla fonte. Il trattamento fiscale dei dividendi in uscita, dunque, è rimasto immutato nonostante che la disciplina di riferimento, per gli utili distribuiti a soggetti residenti, sia stata profondamente modificata con l'adozione del regime di parziale esclusione del flusso dal concorso al reddito.

Il modello Ocse

Ad occuparsi di dividendi transnazionali, è l'articolo 10 del modello di convenzione Ocse, cui si conformano, ordinariamente, i trattati stipulati dall'Italia. Esso prevede, ai fini dell'imposta personale dovuta dal socio, la tassazione concorrente sia dello Stato della fonte, da cui proviene il flusso, sia di quello di residenza. Il regime convenzionale non rimuove dunque la doppia imposizione economica degli utili societari, tassati sia in capo alla partecipata che, al momento della distribuzione, in capo al socio, peraltro inciso dal tributo personale in entrambi gli Stati con effetti di doppia imposizione anche giuridica. Le convenzioni si limitano ad attenuare il fenomeno. Lo Stato della fonte, che già tassa gli utili della società, è ammesso ad operare, sui dividendi in uscita, ritenute ridotte che non possono superare il 5 per cento (se il beneficiario effettivo è una società che detiene almeno il 25 per cento del capitale) o il 15 per cento in tutti gli altri casi. Lo Stato della residenza accorderà, poi, l'esenzione o il credito per le imposte pagate all'estero dal socio.

Le società madri comunitarie

Come è noto, la Direttiva 90/435/Cee, per favorire il raggruppamento delle società, prevede che sia del tutto eliminata la doppia imposizione sugli utili societari, sia da parte dello Stato di residenza della società madre, tenuto ad accordare l'esenzione sui dividendi in entrata (o in alternativa il credito a fronte dell'imposta assolta dalla figlia), sia da parte dello Stato della fonte che deve limitarsi ad assoggettare ad imposizione gli utili societari, astenendosi dal prelevare imposte sui dividendi in uscita. Alla Direttiva è stata data attuazione con l'articolo 96-bis del Tuir (ora "sostituito", quanto ai suoi contenuti, dal nuovo, generale, regime di esenzione dei dividendi) e con l'articolo 27-bis del Dpr n. 600 del 1973.

Per i dividendi distribuiti a società madri comunitarie senza stabili organizzazioni, l'articolo 27-bis prevede il diritto di chiedere il rimborso della intera ritenuta o la non applicazione della stessa se si verificano le condizioni ivi stabilite. Ai benefici della direttiva sono, infatti, ammesse le società madri, residenti in uno Stato membro, che rivestono una delle forme giuridiche elencate nell'allegato, soggette nello Stato di residenza ad una delle imposte indicate nell'allegato e che detengono, ininterrottamente, partecipazioni dirette non inferiori al 25 per cento per almeno un anno. Soglia che la Direttiva

2003/123/CE ha abbassato al 20 per cento, invitando gli Stati membri a adottare le necessarie disposizioni entro il 1° gennaio 2005 e che verrà ulteriormente ridotta al 15 e al 10 per cento a decorrere dal 1° gennaio 2007 e dal 1° gennaio 2009.

In definitiva, per i soggetti cui si applica il particolare regime 'comunitario', l'esenzione sui dividendi in entrata nello Stato di residenza della madre, si cumula, a garanzia della completa neutralità del flusso, con l'esenzione sui dividendi in uscita dallo Stato della fonte. Nella logica della Direttiva, infatti, sono due aspetti di una medesima opzione, finalizzata ad eliminare la doppia imposizione sul socio, ad opera di entrambi gli Stati, dopo la tassazione dell'utile societario nello Stato di residenza della figlia. Come detto, invece, la recente riforma (fatte salve le fattispecie coperte dalla Direttiva) ha generalizzato il regime di esenzione dei dividendi in entrata, senza tuttavia rinunciare alla tassazione dei dividendi in uscita.

Gli aspetti problematici

Sugli utili distribuiti a soggetti non residenti deve essere operata dicevamo una ritenuta a titolo di imposta del 27 per cento. Ne deriva che il livello massimo di imposizione per i dividendi di fonte interna, spettanti a persone fisiche non residenti, è significativamente più accentuato di quello massimo gravante sugli utili attribuibili ai soci residenti che non supera il 18 per cento (pari all'aliquota massima marginale del 45 per cento applicata al 40 per cento del dividendo, che costituisce, per le partecipazioni qualificate, l'ammontare imponibile).

Per le persone fisiche, tuttavia, la situazione si riallinea quando, come ordinariamente accade, può essere invocata una Convenzione contro le doppie imposizioni, che prevede una ritenuta massima del 15 per cento.

Per i gruppi, invece, si conferma più elevato il carico fiscale sull'utile distribuito. Per le società non residenti, che non rientrano tra i beneficiari della Direttiva comunitaria, l'onere oscilla tra il 27 per cento e, in presenza di Convenzioni, il 15 per cento, riducibile al 5 per cento per partecipazioni non inferiori alla soglia minima di riferimento. Sui dividendi destinati a società di capitali residenti, grava invece un'imposta massima pari all'1,65 per cento (aliquota 33 per cento x 5 per cento - ammontare imponibile), indipendentemente dalla soglia di partecipazione. L'applicazione di ritenute ad aliquota ridotta sull'intero utile distribuito a non residenti, di qualsiasi natura giuridica, costituisce, indubbiamente, una semplificazione del sistema. Ma si rivela tendenzialmente più

onerosa rispetto alla tassazione, sulla base delle più elevate aliquote ordinarie, di un ammontare imponibile soltanto parziale.

Si tratta di differenziazioni rilevabili anche in precedenza per effetto del mancato riconoscimento a favore del non residente, del credito d'imposta sui dividendi. Oggi, tuttavia, è possibile dubitare della loro coerenza con l'attuale regime di esenzione.

Le differenze

Il prelievo alla fonte sull'intero utile distribuito si armonizzava con il sistema previgente, dove le imposte assolte dalla società partecipata si configuravano come meri "acconti" dell'imposta che sarebbe stata rideterminata in capo al socio a seguito della distribuzione. L'imposizione sul socio, il vero contribuente, completava la tassazione, in due fasi, dell'utile societario. E ciò, se era particolarmente vero per i soci residenti che, in relazione alla propria posizione, erano chiamati ad ulteriori contribuzioni ovvero potevano (tra svalutazioni e credito di imposta) recuperare, anche interamente, le imposte pagate dalla partecipata, si estendeva, nondimeno, anche ai soci non residenti, per i quali il "conguaglio" comportava, in ogni caso, l'applicazione di ulteriori imposte. Sintomatico, al riguardo, il meccanismo sopra richiamato secondo cui lo Stato della fonte si fa carico di ridurre la doppia imposizione giuridica in capo ad un soggetto non residente, provvedendo al parziale rimborso della ritenuta in uscita, in presenza di imposte pagate nel suo Stato di residenza. Tale disposizione, tuttora prevista dall'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 27 del Dpr n. 600 del 1973, è ricognitiva del principio di personalizzazione dell'imposta dovuta sugli utili societari in relazione alla posizione soggettiva del socio, che era particolarmente coerente con il previgente sistema di imputazione.

Oggi, invece, l'imposta sul reddito prelevata in capo alle società rimane acquisita a tassazione in via definitiva, senza rimodularsi sulla posizione dell'azionista, e si ritiene che ciò possa influire sugli stessi criteri di collegamento territoriale. Il parziale concorso del dividendo al reddito del socio è vicenda separata rispetto alla tassazione già definitiva dell'utile societario e si ritiene che sia finalizzata a dare attuazione al precetto costituzionale di progressività dell'imposta. Dovrebbe dunque riguardare, in punto di principio, soltanto lo Stato di residenza del socio.

...e dei redditi da lavoro dipendente realizzati all'estero

Soppressione del regime di esenzione e tassazione su base convenzionale

La disciplina della tassazione del reddito da lavoro dipendente prodotto all'estero trova applicazione a partire dal 2001 ed è stata realizzata per effetto della soppressione del regime di esenzione vigente per questa tipologia di redditi fino all'anno 2000 e con l'introduzione della tassazione su base convenzionale prevista dall'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir.

Analisi della normativa

Infatti fino al 31 dicembre 2000 è rimasto in vigore il trattamento di esclusione dall'Irpef per i redditi da lavoro dipendente prodotti all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. E questo in quanto la soppressione dell'articolo 3, comma 3, lettera c), prevista dal decreto legislativo n. 314 del 1997 avrebbe avuto effetto a decorrere dal 1° gennaio 2001, per espressa previsione recata dall'articolo 5, comma 1, lettera a), n.1) del decreto legislativo n. 314 del 1997. Pertanto il reddito da lavoro dipendente prodotto all'estero concorre alla formazione del reddito complessivo, in coerenza con il principio contenuto nel primo comma dell'articolo 3 del Tuir. La norma prevede per i soggetti residenti in Italia, in linea generale e salva l'applicazione di eventuali convenzioni per evitare la doppia imposizione fiscale, l'assoggettamento a tassazione di tutti i redditi ovunque prodotti. Nessuna rilevanza assume la residenza del soggetto che corrisponde il reddito né il luogo di pagamento. Qualora l'attività lavorativa sia prestata all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, l'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir, introdotto dall'articolo 36 della legge n. 342 del 2000, stabilisce una deroga alla determinazione analitica e onnicomprensiva dei redditi da lavoro dipendente. Ricorrendo i requisiti indicati, il reddito è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali di concerto con quello dell'Economia e delle Finanze, di cui all'articolo 4, comma 1, del dl n. 317 del 1987, convertito dalla legge n. 398 del 1987.

Le retribuzioni convenzionali

Le retribuzioni convenzionali sono da tempo utilizzate in ambito previdenziale con riferimento ai lavoratori italiani operanti all'estero in Paesi extracomunitari non legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale ovvero per le assicurazioni obbligatorie non contemplate nei predetti accordi ove esistenti. A partire dal 2001 costituiscono il riferimento anche ai fini della determinazione del reddito da lavoro dipendente. Tuttavia mentre ai fini previdenziali, per il personale distaccato all'estero in Paesi comunitari o legati all'Italia da accordi di sicurezza, continua a rilevare il reddito effettivo, ai fini reddituali le retribuzioni convenzionali tro-



vano applicazione generalizzata anche nei confronti dei soggetti che prestano attività lavorativa in Paesi dell'Unione Europea ovvero in Paesi extraeuropei che aderiscono a convenzioni per la sicurezza sociale o con cui l'Italia abbia stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni (circolare Inps n. 86 del 2001).

Le retribuzioni convenzionali sono stabilite annualmente in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali per i settori dell'industria, autotrasporto e spedizione merci, credito, assicurazioni, commercio, trasporto aereo, industria cinematografica, spettacolo, artigianato e dell'agricoltura nonché per la categoria dei giornalisti. (per il 2004 si veda il decreto ministeriale del 30 gennaio 2004). Per i quadri, i dirigenti ed i giornalisti, la retribuzione convenzionale imponibile è determinata per fasce in relazione alla qualifica e alla posizione del lavoratore. Ai fini dell'individuazione della fascia di riferimento rileva il reddito effettivamente percepito, al netto dell'indennità estera (circolare Inps n. 72 del 1990).

La permanenza oltre confine

La disciplina in materia di reddito da lavoro dipendente all'estero presuppone che l'attività sia svolta nello Stato estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi. Con la circolare n. 207 del 2000, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, per quanto concerne il computo dei giorni di effettiva permanenza del lavoratore all'estero, il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo ma è sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un minimo di 183 giorni nell'arco di dodici mesi anche a cavallo di due anni solari e considerando più rapporti di lavoro. Nel computo dei giorni rilevano il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, compresi i giorni di malattia, purché questa non determini la risoluzione del rapporto di lavoro, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi.

Il rapporto di lavoro

Il requisito dell'esclusività del rapporto ricorre qualora sia stipulato uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero. La normativa agevolativa non si applica, ad esempio, se il dipendente si reca all'estero in trasferta, mancando, in tale caso, il requisito della esclusività dell'attività lavorativa all'estero che deriva da un contratto specifico.

Le categorie interessate

La tassazione del reddito su base convenzionale è rivolta esclusivamente ai lavoratori dipendenti, fiscalmente residenti in Italia (articolo 2 del Tuir). Nel caso in cui manchi una delle condizioni richieste dalla norma, torna applicabile il regime della tassazione ordinaria sulla base dell'articolo 51, commi da 1 a 8, del Tuir. Ad esempio sono esclusi dal beneficio coloro che prestano lavoro all'estero per un periodo inferiore a 183 giorni (manca il requisito temporale) ovvero coloro che si recano all'estero in trasferta (manca il requisito dello svolgimento del rapporto esclusivamente all'estero) o i lavoratori stranieri che prestano attività di lavoro dipendente in Italia anche se acquistano la residenza fiscale in Italia (il lavoro non è svolto all'estero ma in Italia). Determina l'impossibilità di applicare le retribuzioni convenzionali anche la mancanza di un contratto collettivo nazionale di categoria e, di conseguenza, la mancanza del reddito convenzionale di riferimento. Sono esclusi, inoltre, i lavoratori frontalieri (difetta il requisito della continuità del soggiorno all'estero). Specifiche disposizioni escludono dall'applicazione del reddito determinato su base convenzionale i lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera (articolo 5, comma 5, della legge n. 88 del 2001) e i pubblici dipendenti (articolo 5 del dl n. 317 del 1987, convertito dalla legge n. 398 del 1987).

La base imponibile

Ai fini della determinazione della base imponibile va considerata la retribuzione convenzionale senza tener conto dei compensi effettivamente erogati. Dall'introduzione del cri-

terio convenzionale consegue che eventuali benefit non sono soggetti ad alcuna tassazione autonoma, dovendosi ritenere che siano assorbiti nella determinazione forfettaria della base imponibile realizzata attraverso il rinvio alle retribuzioni convenzionali.

Il reddito convenzionale è assoggettato alle addizionali all'Irpef. Ai fini dell'individuazione dell'ente locale competente a ricevere il pagamento del tributo occorre fare riferimento al domicilio fiscale del contribuente alla data del 31 dicembre che, di norma, coincide con il Comune di residenza. Qualora il lavoratore sia iscritto all'Aire (Anagrafe della popolazione italiana residente all'estero) è da ritenere che debba farsi riferimento al Comune di ultima residenza in Italia. In mancanza di una regola espressa, infatti, appare ragionevole adottare il criterio previsto dall'art. 58 del Dpr n. 600 del 1973 per i dipendenti della Pubblica Amministrazione che prestano servizio all'estero e per i soggetti considerati residenti in base alla presunzione di cui all'articolo 2, comma 2-bis, del Tuir, in Stati a fiscalità privilegiata.

Il regime convenzionale non si applica all'indennità di fine rapporto percepita dal personale che presta lavoro all'estero. Infatti come tutti gli altri redditi posseduti dai lavoratori in questione, va regolarmente assoggettato a tassazione secondo la legislazione tributaria italiana anche per la parte che riguarda l'attività prestata all'estero.

Il credito d'imposta

Se il reddito di lavoro dipendente è stato assoggettato a tassazione anche all'estero, il contribuente ha diritto a chiedere il credito d'imposta per le imposte che li sono state pagate.

Il credito d'imposta può essere riconosciuto dal sostituto d'imposta in sede di conguaglio qualora alla formazione del reddito concorrano redditi da lavoro dipendente prestatosi all'estero e ivi assoggettati a tassazione in via definitiva. La medesima disposizione si applica anche nel caso in cui i redditi esteri abbiano concorso alla formazione del reddito complessivo in anni precedenti. E questo per evitare che gli interessati, eventualmente esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi (es. possiedono soltanto il reddito da lavoro dipendente), siano costretti alla presentazione della dichiarazione soltanto per fruire del credito in questione. Il recupero ad opera del sostituto d'imposta mediante lo strumento del conguaglio di fine anno delle imposte pagate all'estero, è possibile esclusivamente nelle ipotesi in cui i redditi di provenienza estera siano stati percepiti dallo stesso sostituto d'imposta (Risoluzione n. 281/2002). Naturalmente se il dipendente possiede altri redditi per i quali è tenuto alla presentazione della dichiarazione deve, in questa sede, ricalcolare il credito d'imposta spettante sulla base del reddito complessivo e dell'imposta corrispondente.

VISTI DA VICINO

LE NUOVE FRONTIERE DEL RAPPORTO TRIBUTARIO E LA TAX COMPLIANCE

“Pay and file” ovvero la tecnologia al servizio del contribuente

Lo slogan utilizzato in Irlanda nel 2002 per semplificare gli adempimenti fiscali



La cosa che più colpisce della Repubblica d'Irlanda è la rapida crescita della sua economia nel corso dell'ultimo decennio. Crescita che non si è arrestata nonostante la flessione dell'economia a livello mondiale e i tragici avvenimenti dell'11 settembre 2001.

Le ragioni del successo

Tre possono essere considerati i fattori principali di questo sviluppo:

- la fine di una politica protezionistica che ha

fatto sì che, grazie a incentivi mirati, molte imprese estere trasferissero la loro sede in Irlanda;

- l'arrivo, attraverso i fondi strutturali dell'Unione Europea, d'ingenti somme da destinare al superamento del divario con i paesi più ricchi della Ue;
- la politica fiscale adottata dal governo irlandese e basata sulla progressiva diminuzione della pressione fiscale che i dati Ocse del 2003 danno al 30 per cento. Negli ultimi sei anni, inoltre, la corporation tax (tassa sulle società) è andata progressivamente diminuendo.

Dai contribuenti alle imprese

L'imposta sul reddito è applicata, in maniera progressiva, sui redditi delle persone fisiche residenti in Irlanda e ovunque conseguiti. La tassazione tiene conto della composizione del nucleo familiare a vantaggio delle famiglie monoreddito e concede esenzioni e riduzioni ai contribuenti con un basso reddito.

L'Iva, la cui aliquota standard è del 21 per cento, è l'imposta principale sulle operazioni commerciali, ci sono, però, prodotti soggetti a dazi doganali e imposte sul consumo che si pagano separatamente sulle merci e sui beni importati da Stati non membri dell'Unione Europea. Le aliquote per i dazi vanno dal 2 al 20 per cento. Il fisco irlandese richiede obbligatoriamente la partita Iva quando le vendite superano un certo limite. Per i redditi da capitale, la tassazione dei dividendi effettuati da una società con sede in Irlanda sconta una ritenuta alla fonte del 20 per cento. Il governo è intervenuto nel corso degli anni anche sulla tassazione dei capital gain portandola al 20 per cento.

Tecnologia e tax compliance

L'amministrazione finanziaria nella politica tesa a facilitare gli adempimenti fiscali ha sviluppato un efficiente sistema tributario telematico (Revenue on-line service). A fronte di un piano sistematico di ristrutturazione per rendere più funzionale il sistema organizzativo e favorire la tax compliance la linea di condotta fin qui

Anno finanziario	Aliquota
2004	12,5%
2003	12,5%
2002	16%
2001	20%
2000	24%
1999	28%

seguita si è ispirata alla cultura del servizio. Questo nuovo approccio ha condotto, a partire dal 2002, al potenziamento dell'assistenza tributaria nei riguardi dei contribuenti e all'utilizzo intensivo delle tecnologie dell'informazione all'insegna dello slogan "Pay and file". L'Amministrazione fiscale irlandese ha offerto ai contribuenti l'opportunità di pagare le tasse contestualmente alla presentazione telematica della dichiarazione dei redditi.

Giuseppe Ciliberto

OLTRE CONFINE

CRESCITA ECONOMICA, MERCATO GLOBALE E SPEREQUAZIONE FISCALE

In India 2 su 100 pagano le tasse

Un miliardo di abitanti ma soltanto venti milioni i contribuenti effettivi

È in questa istantanea fiscale della realtà indiana che si consuma la differenza tra ricchezza presunta e effettiva in un Paese che le misure della macroeconomia ci consegnano in rapida crescita mentre quelle più vicine alle tasche dei cittadini ci descrivono ancora in grave ritardo rispetto ai parametri delle economie cosiddette avanzate. Insomma è tutta in questa proporzione, in un modesto 2 per cento tra chi è dentro e chi è fuori del perimetro tracciato dal fisco, che si esaurisce la contraddittorietà del presunto miracolo economico indiano, ovvero di una crescita che è sì reale ma che non produce sviluppo, o almeno, non nella misura richiesta per realizzare un salto davvero apprezzabile per le condizioni di vita dell'intera popolazione. Alla fine è sul fronte del fisco, piuttosto che su quello dei grandi numeri dell'economia, che l'India potrebbe vincere la sfida del futuro.

1	0,2
Popolazione	Contribuenti che presentano la dichiarazione

* I contribuenti indiani in rapporto alla popolazione. Fonte: The Economist, World Bank e Ministero delle finanze indiano.

I numeri del fisco

All'interno dell'economia indiana il gettito delle imposte, circa 22 miliardi di dollari l'anno, è fermo da dieci anni al 9 per cento del Pil nazionale e, anche per il futuro, non mostra segnali tali da giustificare un improvviso boom degli incassi erariali che, quindi, rimarranno ad un livello tra i più bassi del mondo. Le ragioni del flop fiscale sono naturalmente molteplici. Innanzitutto il sistema tributario messo in piedi da Nuova Delhi è tra i più complessi di quelli esistenti. Una miscela di esenzioni,

di privilegi e di regimi speciali (per esempio i redditi degli agricoltori sono esentasse anche se si tratta di ricchi proprietari terrieri) contribuiscono a rendere la vita impossibile alle aziende e ai soggetti individuali. Il risultato è sotto gli occhi di tutti. Con la crescita economica è cresciuta anche l'evasione fiscale, aiutata spesso da fenomeni diffusi di corruzione tra le fila dell'Amministrazione tributaria. Un secondo fattore è invece relativo al dilagare del sommerso che in India ha raggiunto quote davvero impressionanti, tra il 30 e il 50 per cento, del Pil nazionale. Insomma è come se la metà di un'intera economia si inabissasse d'improvviso, trascinando



* Andamento del Pil indiano dal 2000 al 2003. Fonte: FMI e EIU.

dosi via bilanci, salari e consumi. Un terzo fattore, interessa invece il sistema impositivo legato alla tassazione indiretta. In questa materia l'India, che è uno Stato federale, esibisce una inimmaginabile serie di tasse e balzelli tra i più vari e diversi, sia sul piano delle procedure che su quello delle aliquote. Una tale complessità, accresciuta dall'esistenza di molteplici centri politico-amministrativi titolari di una loro specifica sovranità impositiva, ha avuto un effetto depressivo sulle tasche dei contribuenti indiani che sono costretti ad acquistare prodotti sul mercato interno a prezzi superiori e dunque non competitivi rispetto, per esempio, a quelli dei beni in vendita sui mercati cinesi. Dunque la confusione sul fronte dell'imposizione indiretta determina un artificiale appesantimento dei listini che rallenta la dinamica dei consumi interni e finisce per erodere il già debole potenziale di spesa dei contribuenti indiani.

In questo scenario non risulta difficile comprendere per quale ragione soltanto il 2 per cento degli indiani risultino registrati all'anagrafe dei contribuenti e il livello dell'evasione così elevato. Le aziende, se possono, nascondono quote significative dei loro profitti al fisco utilizzando i numerosi centri offshore della regione, soprattutto, ma è una moda degli ultimi anni, tramite la piazza finanziaria di Mauritius. Per i contribuenti individuali invece resta sempre aperta l'immensa riserva dell'economia sommersa, praticamente fuori dai controlli e dalle verifiche della debole Amministrazione tributaria indiana. Insomma non è soltanto sui grandi

numeri dell'economia che gli indiani vinceranno o perderanno la sfida con i mercati globali ma piuttosto è sul versante meno attraente del fisco, delle tasse e delle riforme amministrative interne che quella scommessa si consumerà.

Le cifre del modello indiano

L'economia indiana è in fase di decollo, quella cinese invece spera in un atterraggio morbido. I due giganti asiatici delle statistiche mondiali si scrutano per la prima volta senza timore, fidando che il boom economico dell'uno aiuti la rapida espansione dell'altro.

Della Cina conosciamo tutto, o quasi, per l'India invece si tratta di un debutto inatteso e recente sulla ribalta economica internazionale. Infatti la robusta ascesa di Nuova Delhi tra le capitali mondiali dell'economia è stata confermata soltanto in questi mesi da una lunga striscia di dati positivi



che, almeno sul terreno macroeconomico, stanno ridisegnando il profilo di un Paese che, anche se con qualche resistenza e giustificate riserve, sembra ormai pronto a raccogliere le sfide del mercato globale.

I numeri dell'exploit indiano sono davvero convincenti, all'apparenza. Nel 2003 il Pil è cresciuto con un passo dell'8 per cento, proprio mentre in Europa molti Paesi brindavano per un più modesto 2 per cento. Peraltro anche per l'anno in corso le stime dei maggiori istituti internazionali prevedono un salto della medesima misura per l'economia indiana che, alla fine del 2004, dovrebbe poter doppiare per la seconda volta consecutiva il traguardo di crescita dell'8 per cento.

Insomma l'India sembra aver inserito la marcia giusta: la ricchezza complessiva del Paese sale con continuità, l'inflazione si misura senza dover scomodare tutte le dita delle mani (5 per cento) e la moneta nazionale gode di un'insolita stabilità. Anche la Banca Mondiale nell'ultimo rapporto pubblicato il mese scorso - Doing Business 2005 - ha certificato il buono stato di salute dell'economia indiana, riconoscendo che proprio Nuova Delhi ha realizzato negli ultimi anni i passi più rapidi nell'area del sud-est asiatico in direzione di un maggior allineamento agli standard mondiali del mercato globale. L'ultimo riconoscimento in ordine di tempo i responsabili economici di Nuova Delhi lo hanno incassato dalla Goldman Sachs. La prestigiosa banca d'investimento ha previsto che nel 2030 il pil indiano avrà superato quello giapponese in valore assoluto mentre nel 2050 le disponibilità delle tasche dei cittadini della più grande democrazia planetaria si saranno moltiplicate di ben 35 volte.

Stefano Latini

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.

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione) - 7 ottobre 2004 - Procedimento C-247/02 - "Direttiva 93/37/CEE - Appalti pubblici di lavori - Aggiudicazione degli appalti - Diritto dell'amministrazione aggiudicatrice di optare tra il criterio del prezzo più basso e quello dell'offerta economicamente più vantaggiosa".

CRITERI DA ADOTTARE NELLE GARE DI APPALTO DI LAVORI PUBBLICI

Non è lecito imporre in astratto il criterio del prezzo più basso nelle gare per gli appalti di

lavori pubblici. Questa la principale precisazione contenuta in una recente sentenza della Corte di Giustizia europea, interpellata dal Tribunale amministrativo della Lombardia. In particolare, secondo i giudici europei la normativa comunitaria sulle procedure di aggiudicazione (Direttiva 93/37) non è stata correttamente recepita nella legislazione italiana (Legge 109/1994). La questione è sorta a seguito della denuncia da parte di una impresa edile che contestava la conformità di una gara di appalto europea rispetto a quanto previsto dalla normativa italiana. In particolare la gara di appalto a licitazione privata riguardava la

costruzione di un parcheggio nel centro di Brescia e la società incaricata dal Comune aveva scelto per l'aggiudicazione il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa. Tuttavia, secondo il parere dei giudici della Corte chiamati a risolvere la questione, mentre la direttiva europea ammette l'uso alternativo del criterio del prezzo più basso e di quello dell'offerta economicamente più vantaggiosa, imponendo per questo ultimo il vaglio di criteri variabili a seconda dell'appalto (quali, ad esempio, il prezzo, il valore tecnico, il costo di utilizzazione, i tempi di esecuzione, e così via), la normativa italiana rende preminente il criterio del prezzo più basso, subordinando la determinazione di alcune variabili qualitative da elencare in ordine di importanza e da formulare in termini numerici. In questo modo il legislatore italiano vuole limitare il potere discrezionale delle commissioni aggiudicatrici a fronte del fenomeno della corruzione. Tuttavia, secondo la Corte di Giustizia, la libera concorrenza viene garantita al meglio dall'uso discrezionale dei due criteri alternativi: il prezzo più basso e l'offerta economicamente più vantaggiosa. Pertanto se è pur vero che la direttiva non stabilisce le circostanze per l'applicazione dell'uno e dell'altro, il ricorso al criterio del prezzo più basso non dovrebbe privare le Amministrazioni aggiudicatrici della possibilità di considerare in primis la natura e i caratteri peculiari di ciascun appalto, e di applicare, quindi, il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa.

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione) - 21 ottobre 2004 - procedimento C-8/03 - "Sesta direttiva IVA - Artt. 4 e 9, n. 2, lett. e) - Nozione di soggetto passivo - Luogo di prestazione dei servizi - SICAV".

TRATTAMENTO AI FINI IVA DELLE ATTIVITÀ SVOLTE DALLE SICAV

Le società d'investimento a capitale variabile (Sicav) sono soggetti passivi ai fini Iva. E' quanto ha precisato la Corte di giustizia europea in una recente sentenza, a seguito di una domanda volta a sapere se le attività svolte dalle Sicav siano imponibili ai fini Iva. Secondo i giudici europei, dunque, la società di gestione o la Sicav che gestisce un fondo svolge indiscutibilmente un'attività che comporta lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti, distinguendosi così dalle holding che si limitano a detenere azioni. In particolare, le operazioni delle Sicav consistono nell'investimento collettivo in valori mobiliari dei capitali raccolti presso il pubblico. Infatti, con i capitali che i sottoscrittori depositano acquistando quote, le Sicav costituiscono e gestiscono, per conto di essi e dietro remunerazione, portafogli composti da valori mobiliari. Un tale attività, quindi, che esula dall'ambito del mero acquisto e della semplice vendita di titoli e che è diretta alla produzione di introiti di carattere stabile, costituisce un'attività economica ai sensi dell'articolo 4, n. 2, della sesta direttiva e, pertanto, è assoggettabile ai fini Iva.



DIRITTO E DIRITTI

DALL'UNIONE EUROPEA

A cura di Saverio Ciniere



COMMISSIONE UE DECISIONE 21 OTTOBRE 2004 N. 2004/737/CE (G.U.U.E. 28 OTTOBRE 2004, L325)

La Commissione europea, con la decisione n. 2004/737/CE del 21 ottobre 2004 (pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea 28 ottobre 2004, L325) ha autorizzato l'Italia a concludere un accordo con la Svizzera per non imporre l'Iva sui pedaggi del traforo del Gran San Bernardo. La richiesta è giustificata da due motivi: in primo luogo, l'introduzione dell'Iva sui pedaggi del traforo del Gran San Bernardo, a decorrere dal 1° gennaio 2003, ha causato distorsioni di concorrenza nel settore degli abbo-

namenti. In secondo luogo la ripartizione degli introiti per la determinazione della parte imponibile Iva, con riferimento alla suddivisione fisica del territorio, comporta notevoli costi amministrativi. E questo poiché gli introiti vengono calcolati e ripartiti secondo criteri economici di concorrenza alle spese di gestione e manutenzione del tunnel. Tali spese riguardano non soltanto il traforo ma anche l'autostrada che lo collega alla rete stradale italiana.

L'autorizzazione viene concessa a condizione che la Repubblica italiana proceda ogni anno ad una stima delle perdite a livello di Iva allo stadio del consumo finale e aggiunga una compensazione equivalente alla base Iva utilizzata per calcolare i suoi contributi alle risorse proprie della Comunità.

COMMISSIONE UE COMUNICATO STAMPA 20 OTTOBRE 2004

Il 20 ottobre 2004 la Commissione Europea ha deciso di autorizzare l'introduzione del regime di imposizione forfetaria basata sul tonnellaggio, denominata "Tonnage Tax". Tale disciplina era già stata approvata con il decreto legislativo n. 344 del 2003 contenente la riforma fiscale che ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2004, la nuova imposta sulle società (c.d. Ires), ma la sua concreta applicazione era subordinata alla autorizzazione dell'Unione Europea. La Commissione, in particolare, ha ritenuto che il nuovo regime di imposta applicabile alle imprese di trasporti marittimi è conforme ai requisiti degli orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi. Si ricorda che la "Tonnage tax" si presenta come regime fiscale forfetario rapportato al tonnellaggio e all'anzianità delle navi, alternativo al regime fiscale ordinario, con lo scopo di consentire la riduzione delle asimmetrie fiscali esistenti tra la flotta italiana e quelle europee.

COMMISSIONE UE NOTA 19 OTTOBRE 2004, PROT. IP/04/1243

La Commissione europea ha chiesto formalmente all'Italia di modificare il capitolo Iva del

recente condono fiscale adottato con la finanziaria 2003. La misura in questione concede a tutti i soggetti passivi una "immunità" per periodi imponibili precedenti attraverso il pagamento di una somma forfetaria e, quindi, l'esenzione da qualsiasi controllo amministrativo. Non sarà più possibile alcun procedimento legale nei confronti del soggetto anche qualora in un secondo tempo venissero provate irregolarità.

La Commissione ritiene che tale regime comporti una violazione della sesta direttiva Iva che prevede la tassazione di tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate all'interno del paese ed obbliga gli Stati membri ad adottare le misure necessarie affinché i soggetti passivi assolvano i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva. Secondo la Commissione, le misure italiane vanno al di là del margine di discrezionalità lasciato agli Stati membri per poter tarare la propria azione di controllo in funzione delle risorse umane e tecniche disponibili. L'Italia parrebbe anzi rinunciare effettivamente, in maniera generale e indiscriminata, all'attività di accertamento e riscossione dell'Iva, in violazione degli obblighi assunti in applicazione del diritto comunitario. Inoltre la Commissione ritiene che le misure adottate dall'Italia mettano a rischio la corretta riscossione delle risorse proprie dell'UE, una parte delle quali è costituita da una percentuale della base imponibile Iva degli 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.

Corporate banking

Un servizio che consente alle imprese, previa installazione di un software fornito dalla banca, di conoscere costantemente l'andamento dei flussi finanziari dei conti accessi presso i vari istituti di credito.

Deflatore del Pil

L'indice di variazione dei prezzi del Pil. Oltre a comprendere i prezzi dei beni di consumo e d'investimento comprende anche quelli relativi alle esportazioni.

Deflazione

Con questo termine si è soliti fare riferimento alla riduzione del livello generale dei prezzi. Si tratta di un fenomeno inverso all'inflazione.

Differenziale inflazionistico

Differenziale nell'indice del costo della vita fra due Stati.

Domicilio fiscale

Il luogo in cui la persona fisica ha la propria residenza mentre per le persone giuridiche quello della sede legale, amministrativa o dove la società esercita la propria attività.

Dont

Il termine che deriva da un francesismo indica il contratto a premio che assicura al compratore la possibilità di ritirare o meno i titoli alla scadenza al prezzo pattuito. È il più diffuso nell'ambito della Borsa italiana.

Dumping

Una tecnica di vendita a basso prezzo dei prodotti all'estero. Generalmente si tratta di un prezzo inferiore rispetto a quello che viene praticato sul mercato nazionale. L'obiettivo di questa tecnica è di acquisire vaste quote di mercato.

Dividend yield

La relazione che intercorre tra il dividendo e il prezzo di un'azione. Tale rapporto esprime in termini percentuali il guadagno che l'investitore ottiene ogni anno incassando il dividendo distribuito da un'azienda.

FIERE - CONGRESSI - CONVEGNI

CONVEGNO A ROMA
SULL'IVA NEI RAPPORTI
INTERNAZIONALI

Il 4 novembre scorso si è svolta nella sede dell'Hotel Nazionale a Roma una giornata di studio organizzata dall'Istituto Nazionale dei Tributaristi (I.N.T.). Al centro dell'incontro di approfondimento l'Iva nei rapporti internazionali e la detrazione dell'imposta. Una particolare attenzione è stata infatti dedicata alla disciplina transitoria degli scambi intracomunitari, all'agevolazione del plafond per gli esportatori abituali e alla detrazione dell'Iva con riferimento alle limitazioni oggettive e alle problematiche connesse all'indetraibilità dell'imposta.

ACCORDO DI COOPERAZIONE
TRA FIERA DEL LEVANTE E EASE

Il Presidente della Fiera del Levante, Luigi Lobbuono, e il Direttore generale dell'Ease (Associazione fieristica del Sud-Est europeo), Aleksander Andrejevic, hanno firmato di recente un accordo di cooperazione commerciale. L'Associazione, che rappresenta otto Paesi dei Balcani, negli ultimi tempi ha aumentato il numero delle fiere organizzate da 14 a 20. L'accordo con la Fiera del Levante consentirà, a entrambe, di unire le forze per aumentare la competitività con le grandi fiere del Nord che si tengono in Europa (Francia, Germania e anche Milano). Una valida alternativa per tutti gli imprenditori internazionali.

A TRENTO SEMINARIO OCSE
SULLO SVILUPPO

Il 29 ottobre si è svolto nella sede del Centro per lo sviluppo locale di Trento il seminario Ocse (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) per presentare le nuove attività e i progetti che si stanno sviluppando nell'ambito del programma Leed (Local Economic and Employment Development Program).

SCUOLA E LAVORO
A JOB&ORIENTA 2004

"Persona, società impresa: per una cittadinanza attiva" è il titolo della mostra-convegno dedicata soprattutto ai giovani in procinto di scegliere l'attività professionale. La manifestazione, dopo il successo della scorsa edizione che ha visto la partecipazione oltre 30mila visitatori, torna alla Fiera di Verona dal 25 al 27 novembre con un ricco calendario di incontri culturali, dibattiti e workshop. Le aree espositive sono due, una dedicata alla scuola e l'altra al mondo del lavoro.

UNGHERIA TRA COMMERCIO
INTERNAZIONALE
E INVESTIMENTI

Il 29 ottobre alle 17 presso la sede della Camera di Commercio di Brindisi si è svolto il seminario "Ungheria: opportunità di investimenti e di collaborazione" e focalizzato sulle opportunità commerciali e sulle possibilità di investimento in Ungheria. L'incontro organizzato dall'Agenzia Ungherese per lo Sviluppo Commerciale e per gli Investimenti (ITD-H), la Confapi Brindisi e la Camera di Commercio di Brindisi.

A SOFIA PRIMI CONTATTI
PER IL PROGRAMMA ISPA

Il 1° e il 2 dicembre, a Sofia, l'Italia parteciperà a una missione-workshop organizzata dall'Ice e legata al programma comunitario Ispa, che prevede un contributo finanziario ai Paesi in procinto di entrare a far parte della Comunità europea. E questo per adeguare le infrastrutture connesse all'ambiente e ai trasporti agli standard degli altri stati dell'Unione. Obiettivo dell'iniziativa è stabilire un primo contatto tra le aziende italiane e le istituzioni che gestiranno i fondi per gli interventi e, quindi, anche le future gare di appalto.

IN INDIA L'ITME 2004

Partecipazione ufficiale dell'Italia a Itme, fiera dedicata al settore delle macchine tessili che avrà luogo a Mumbai dal 4 all'11 dicembre. L'India,

A cura di Anna Maria Badiali

come è noto, è uno tra i maggiori produttori mondiali di prodotti tessili ma l'industria manifatturiera soffre della mancanza di un apparato tecnologico al passo con il tipo di richiesta che impone oggi il mercato. La carenza è visibile soprattutto nel comparto della tessitura, dove le macchine utilizzate producono manufatti di qualità nettamente inferiore rispetto a quelli prodotti nei paesi più industrializzati. Nonostante l'industria indiana appaia per ora fondata su piccole imprese restie alle innovazioni, la mostra offrirà alle aziende italiane l'occasione di proporsi per futuri investimenti e modernizzazioni.

WORKSHOP SUL MADE IN ITALY
A "ELECTRIX 2004"

Iniziativa proposta dall'Istituto per il Commercio Estero e la Federazione Anie, in concomitanza con la Fiera "Electricx 2004", che si terrà al Cairo dal 18 al 21 dicembre 2004. Il seminario/workshop si svolgerà nei giorni 19 e 20 dicembre e rappresenta una vetrina della innovativa produzione italiana nel settore elettronica/elettrotecnica come sistema integrato. Obiettivo è incentivare i rapporti di partenariato e collaborazione commerciale e industriale.

ROMANIA E BULGARIA
AL CENTRO DELLE FORMAZIONE
DELLE PMI

Si sono conclusi recentemente a Bucarest e a Sofia due seminari di formazione per l'internazionalizzazione delle Pmi organizzati dall'Ice, richiesti direttamente dalla Romania e dalla Bulgaria come strumenti di formazione e a completamento delle attività formative già previste dalla legge n. 84/2001, relativa alla ricostruzione e stabilizzazione dell'area balcanica. Il primo si è tenuto a Bucarest il 15 e 16 novembre, il secondo a Sofia il 17 e 18 novembre. I temi affrontati sono stati molteplici ma i riflettori erano puntati soprattutto sull'e-commerce come strategia aziendale nei processi di internazionalizzazione, sul modello di impresa consortile e sulle varie tipologie di sostegno ai consorzi export.

NOTIZIE FLASH

In Russia aumentano i redditi
della popolazione

Il Comitato federale per le statistiche rileva che i redditi reali della popolazione russa sono aumentati del 9,8 per cento al netto dell'inflazione nel periodo compreso tra settembre 2003 e settembre 2004, con una crescita dello stipendio medio dei russi fino a 7000 rubli al mese (circa 250 dollari). Questo miglioramento è stato determinato dalla ripresa economica che in Russia è in atto ormai da quasi cinque anni. I dati statistici del Comitato federale oltretutto non tengono conto dell'economia sommersa che produce proventi pari a circa la metà di quella ufficiale.

In Francia pagare le tasse
è più semplice

Il ministro dell'Economia francese, Nicolas Sarkozy, nell'ottica dell'aggiornamento del sistema fiscale e per migliorare i rapporti tra il fisco e il contribuente, ha pensato di trasformare la dichiarazione dei redditi in un modello precompilato dagli uffici fiscali con gli elementi già a disposizione. Il contribuente dovrà soltanto firmare ovviamente dopo aver controllato la correttezza dei dati riportati. Questa rivoluzione è stata annunciata qualche giorno fa sul quotidiano francese "Le Figaro" dove si precisa anche che l'innovazione partirà sperimentalmente in tre province e riguarderà alcuni milioni di contribuenti. Sono previste novità anche per le aziende, come quella di ridurre il tempo delle verifiche, il che permetterà non soltanto di diminuire i costi delle procedure di controllo ma anche di ridurre i disagi alle imprese.

In Portogallo diminuiscono
i tributi ma aumentano i controlli

Per stimolare la crescita delle entrate erariali, che nel corso del 2005 dovrebbero garantire una quota maggiore di risorse rispetto all'anno passato pari almeno al 4 per cento, l'esecutivo di Lisbona ha definito una manovra complessa, che viaggia su un doppio binario. In pratica, sul versante delle imposte, il peso del fisco sarà alleggerito sia per i contribuenti individuali che per le aziende, mentre, sul terreno burocratico, è allo studio la costituzione di una speciale task force anti-evasione che avrà il compito di investigare sulle frodi fiscali messe a segno dalle imprese e dai contribuenti più facoltosi.

Un tesoro targato
Jersey e Guernsey

Secondo gli ultimi dati, diffusi recentemente dalle Commissioni che rilevano periodicamente la salute delle due piazze finanziarie dei territori che fanno capo alla Corona britannica, le somme che risultano complessivamente depositate nei caveaux delle banche locali avrebbero oramai superato il muro dei 260 miliardi di sterline, ovvero, circa 330 miliardi di euro. Inoltre gli ultimi dati confermano il primato scontato dell'isola di Jersey che, anche quest'anno, supera la rivale e collega Guernsey, sia nel sedurre gli investitori internazionali in cerca di rifugi sicuri dove lasciare in custodia profitti e redditi che in termini di crescita calcolata su base annua. Infatti sui conti delle banche di Jersey risultano immobilizzati quasi 160 miliardi di sterline (circa 230 miliardi di euro), mentre su quelli della concorrente le somme registrate si attestano sulla

A cura di Sonia Angeli

più modesta cifra di 73 miliardi di sterline, ovvero, circa 103 miliardi di euro.

In Australia la dichiarazione
si prepara con e-tax

E-tax è il nome del software che l'amministrazione fiscale australiana (Ato) ha messo gratuitamente a disposizione dei contribuenti attraverso il sito Internet www.ato.gov.au. L'e-tax, oltre ad aiutare il contribuente nella preparazione della dichiarazione fiscale, formula domande e compila il prospetto della dichiarazione dei redditi sulla base delle risposte ricevute. Annesso al programma, scaricabile dal sito Internet, anche un pratico strumento di ausilio per dichiarare i profitti e le perdite in conto capitale e per stimare il rimborso e il debito sulle tasse. Le dichiarazioni presentate attraverso l'e-tax sono istruite dall'amministrazione finanziaria nel termine di 14 giorni.

Il fisco statunitense
taglia le tasse alle aziende

Il Presidente americano G.W. Bush, dopo l'approvazione di Camera e Senato, ha controfirmato una legge che consente alle industrie manifatturiere nazionali di usufruire di riduzioni fiscali pari a 136 miliardi di dollari. La norma contenuta nella legge riduce infatti l'aliquota delle imposte, dall'attuale 35 al 32 per cento. La nuova legge, che prevede l'abrogazione dell'incentivo alle esportazioni, molto criticato dall'Unione Europea perché garantisce ai redditi provenienti dall'estero l'esclusione dalla tassazione, compensa le società americane assicurando loro un beneficio complessivo intorno ai 76 miliardi di dollari.

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 Acerno, Sonia Angeli, Anna Maria Badiali, Giuseppe Ciliberto, Saverio Cinieri, Gianluca Di Muro, Silvano Forte, Tamara Gasparri, Stefano Latini, Stefania Lucchese, Guerrino Sozza.

FISCO

affi

Rivista telematica

agenzia
ENTRATE