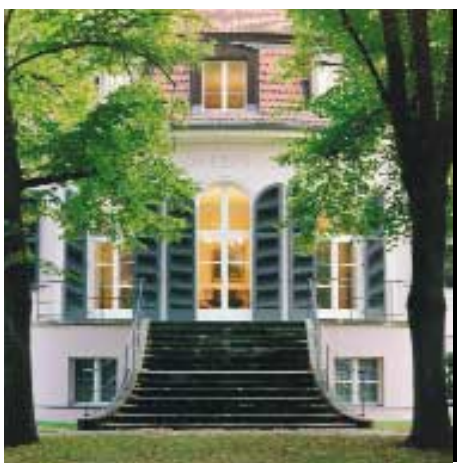


ZOOM EUROPA

DALLA SOGGETTIVITÀ FISCALE AL TRATTAMENTO DEI REDDITI IMPONIBILI

In Germania il Fisco busca alla porta del domicilio

Per la legge tedesca è la regola che fa scattare l'obbligo tributario



Una persona fisica è considerata fiscalmente residente in Germania, ed è conseguentemente assoggettata a tassazione su tutti i redditi ovunque prodotti, se il suo domicilio o la sua dimora abituale sono situati nel territorio. Secondo la legge tedesca il domicilio costituisce il punto di riferimento per dimostrare che l'abitazione in quel Paese rappresenta il fulcro delle attività del contribuente. E soltanto nel caso in cui non si riesca a dimostrare il requisito del domicilio si prenderà in considerazione la residenza abituale. I soggetti non residenti sono invece assoggettati a tassazione soltanto per i redditi prodotti in Germania. Una persona che non soddisfa i requisiti di domicilio o residenza può comunque richiedere di essere considerato fiscalmente residente quando i redditi prodotti costituiscono il 90 per cento o più del reddito complessivo su base mondiale, potendo così beneficiare delle deduzioni di imposta previste dalla legislazione fiscale vigente.

Classificazione delle imposte

L'articolo 106 della Costituzione o Legge Fondamentale (Grundgesetz) classifica i tributi suddividendoli in: imposte in comune,

federali, del Laender e dei Comuni. Le imposte in comune (definite così perché il gettito è inizialmente in comune tra Bund e Laender) comprendono quelle sul reddito delle persone fisiche e giuridiche, l'Iva. Le imposte federali, invece, sono quelle che fanno riferimento alla sola competenza esclusiva del Bund e comprendono le accise (tasse sugli olii e minerali, sul tabacco, sull'alcool ad esclusione della birra), la sovrattassa sull'imposta sul reddito personale e delle società che confluiscono entrambe nel Fondo per l'Unità della Germania. Per quanto riguarda infine i Laender quelle più rilevanti sono le imposte sui veicoli a motore e l'imposta sulle donazioni e successioni.

Calcolo della base imponibile

La base imponibile è formata da tutti i redditi che rientrano nelle categorie previste dalla normativa (redditi di lavoro dipendente, autonomo, d'impresa, di capitale, fondiari, da affitto o locazione e redditi diversi). I dividendi concorrono alla formazione della base imponibile limitatamente al 50 per cento del loro ammontare, indipendentemente dal fatto che la società erogante sia tedesca o estera. Le plusvalenze realizzate dalle persone fisiche al di fuori dell'attività d'impresa sono generalmente esenti da tassazione, fatte salve le seguenti eccezioni: plusvalenze relative a cessioni immobiliari intervenute entro 12 mesi dall'acquisto; capital gain relativi a partecipazioni qualificate pari ad almeno l'1 per cento del capitale della società partecipata.

Oltre alle spese relative alla produzione del reddito, dall'imponibile lordo sono ammessi in deduzione alcuni oneri di carattere perso-

nale. In particolare: 7.426 euro a titolo di deduzione base; 1.044 euro a titolo di deduzione forfetaria per i lavoratori dipendenti; spese sanitarie e per l'educazione; i contributi versati in relazione a polizze assicurative; le donazioni (entro certi limiti).

L'imposta è applicata sulla base di un'aliquota progressiva per scaglioni di reddito che varia da un minimo del 17 per cento ad un massimo del 47 per cento.

Fisco e imprese

Una società è considerata residente ai fini fiscali e viene assoggettata a tassazione sui redditi ovunque prodotti soltanto se la sua sede di direzione è situata in Germania. Le società che non soddisfano questo requisito, ancorché siano state costituite nel territorio, sono invece considerate non residenti e sono assoggettate a tassazione soltanto sui redditi prodotti in Germania. Dall'imponibile lordo è generalmente possibile dedurre tutte le spese connesse alla produzione del reddito, ad esclusione delle spese connesse alla produzione di reddito esente da imposta, delle multe e ammende, del 20 per cento delle spese voluttuarie, di altre determinate imposte.

Dividendi, capital gain e...

I dividendi percepiti e i capital gain realizzati dalla cessione di partecipazioni in società, residenti o estere, sono esenti dal pagamento dell'imposta sui redditi a prescindere dall'ammontare della quota e dal periodo di detenzione. Per quanto riguarda specificamente i dividendi di fonte estera, tuttavia, la normativa prevede l'indeducibilità delle spese e dei costi inerenti alle partecipazioni estere oggetto del beneficio imponendo che una somma pari al 5 per cento dei dividendi percepiti sia inclusa nella base imponibile.

L'imposta sul reddito delle società è applicata con aliquota del 25 per cento, sulla quale è dovuta un'imposta di solidarietà del 5,5 per

cento, con un carico fiscale effettivo del 26,375 per cento. Sulle società germaniche grava inoltre l'imposta locale sull'attività d'impresa, che si attesta mediamente intorno al 15 per cento.

Guerrino Sozza

LA SCHEDA



SUPERFICIE:
356.970 kmq.
POPOLAZIONE:
82.260.000 abitanti

FORMA ISTITUZIONALE
repubblica federale che comprende 16 Laender. 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 Laender costituiscono lo Stato federale. La Costituzione (Grundgesetz) o Legge Fondamentale risale al 23 maggio 1949.

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

PRINCIPALI TRATTATI SOTTOSCRITTI 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)



IL TEMA DEL MESE

-Il transfer pricing "made in Germany" è vigilato speciale



PAGG. 2-3

QUADERNI GIURIDICI

-La doppia imposizione internazionale si elimina con ... metodo

-Una ricetta per lo sviluppo che combina vari ingredienti

PAGG. 4-5

OLTRE CONFINE

-Hai diritto alla green card? Allora paghi anche le tasse

-Negli Usa decolla l'outsourcing fiscale



PAG. 6

DIRITTO E DIRITTI

-OSSERVATORIO GIURISPRUDENZIALE -DALL' UNIONE EUROPEA



PAG. 7

Il transfer pricing

“made in Germany” é vigilato speciale

Dal 2003 le imprese multinazionali tenute a rispettare precisi obblighi documentali



Un'immagine della sede del Parlamento federale tedesco (Bundestag).

La Germania in ambito europeo è sempre stata in prima linea nella lotta ai fenomeni di elusione fiscale messi in atto dai contribuenti a danno degli interessi erariali dello Stato.

Tra questi si annoverano le pratiche di transfer pricing, che, attraverso la manipolazione dei prezzi praticati per le operazioni infragruppo, consentono di “spostare” materia imponibile verso le consociate che godono di un minor carico fiscale. Già dal 1972, con la pubblicazione della Legge sulle imposte estere (*Aussensteuergesetz*), è stata introdotta la possibilità di rettificare le operazioni effettuate con società collegate situate in altri Stati quando le condizioni praticate tra le parti divergono da quelle normalmente attuate tra imprese indipendenti.

Il giusto prezzo

Nel corso degli anni la normativa tedesca in materia di transfer pricing ha subito alcune importanti modifiche, motivate, da un lato, dalla necessità di risolvere i problemi applicativi legati alla determinazione del “giusto prezzo” di riferimento, e, dall'altro, dall'esigenza di colmare le lacune evidenziate in sede processuale che hanno ostacolato l'attività di accertamento posta in essere dagli uffici finanziari.

In un caso, tuttavia, l'intervento garantistico dei giudici ha prodotto un aggravio degli obblighi posti a carico del contribuente. A seguito della sentenza della Corte Tributaria Federale del 17 ottobre 2001, nella quale la Suprema Corte affermò che, in assenza di un'espressa previsione, il contribuente non

era tenuto a fornire alcuna prova documentale a sostegno della propria politica di determinazione dei prezzi, il Governo tedesco è recentemente intervenuto prevedendo l'obbligo di predisporre un'adeguata documentazione relativa al metodo di determinazione dei prezzi infragruppo. Prima di analizzare nel dettaglio la nuova normativa, è necessario delineare il quadro di riferimento della disciplina tedesca sul transfer pricing.

La normativa di riferimento

La Sez.1 della Legge sulle Imposte estere (*Aussensteuergesetz*) prevede la rettifica del reddito inerente alle operazioni effettuate con imprese estere collegate a prezzi che si discostano da quelli normalmente praticati sul mercato di libera concorrenza (c.d. valo-

re normale). La norma si applica soltanto in presenza di un rapporto di collegamento, che si realizza quando:

- a)** una società detiene, direttamente o indirettamente, una partecipazione pari ad almeno il 25 per cento del capitale di un'altra società (partecipazione sostanziale) o quando è comunque in grado di esercitare un'influenza dominante sull'altra società;
- b)** due società sono controllate da un soggetto terzo in base a una partecipazione sostanziale o per un rapporto di influenza dominante;
- c)** una di queste parti è in grado di esercitare sull'altra parte un'influenza dominante nel corso delle negoziazioni ovvero ha un interesse nell'attività realizzata dalla stessa;
- d)** pur in presenza di questa specifica disposizione, la maggior parte dell'attività di

accertamento posta in essere dall'Amministrazione finanziaria tedesca in materia si basa su due norme antielusive di portata generale contenute nel Codice dell'imposta sulle società (*Körperschaftsteuergesetz*), relative alla distribuzione occulta di utili (Sez. 8(3)) e all'indeducibilità dei versamenti impliciti in conto capitale (Sez. 4(1)).

Nel primo caso la norma sanziona la concessione di benefici "eccessivi" nei confronti dei soci o di altre parti correlate, che non sarebbero stati altrimenti accordati nei confronti di soggetti terzi. Detta valutazione deve essere effettuata applicando il cosiddetto "criterio del prudente uomo d'affari", elaborato dalla giurisprudenza e richiamato dalla prassi ministeriale, per cui è necessario determinare se un amministratore diligente avrebbe concluso un accordo con un soggetto indipendente alle stesse condizioni concesse a favore del socio. Si tratta di un criterio sostanzialmente analogo al "principio di libera concorrenza" elaborato dall'Ocse, ancorché sia stato utilizzato dall'Amministrazione finanziaria tedesca per disconoscere operazioni fittizie che, pur nel rispetto del prezzo normale di mercato, realizzano un indebito spostamento di reddito a favore dei soci. La seconda norma richiamata si riferisce al caso inverso in cui l'operazione conclusa tra il socio e la società produce un vantaggio a favore di quest'ultima non altrimenti giustificabile sulla base delle ordinarie regole di gestione societaria.

Queste due norme antielusive, applicabili indipendentemente dalla presenza di un rapporto di collegamento qualificato tra i soggetti interessati, che possono essere entrambi residenti, prevalgono sulla disposizione di cui alla Sezione 1 dell'*Aussensteuergesetz* specificamente indirizzata alle operazioni internazionali con imprese collegate. In tal senso si è espresso il ministero delle Finanze nelle Linee Guida per la ripartizione degli utili nell'ambito di gruppi internazionali emesse nel 1983 e sottoposte ad un continuo aggiornamento, che pur non essendo vincolanti nei confronti dei contribuenti, costituiscono un utile punto di riferimento per l'applicazione delle disposizioni di legge.

Metodi di determinazione

Relativamente ai sistemi per la determinazione del prezzo di libera concorrenza, l'Amministrazione finanziaria tedesca consiglia l'utilizzo dei metodi tradizionali indicati dall'Ocse, basati sul confronto dei prezzi, sul prezzo di rivendita o sul costo maggiorato.

Le istruzioni ministeriali non indicano alcuna priorità nella scelta del metodo applicabile, che deve essere individuato dal contribuente sulla base delle caratteristiche del caso concreto in modo tale da consentire la determinazione del prezzo che più si avvicina a quello di mercato. A tale scopo si ammette anche il ricorso congiunto a più criteri mentre l'utilizzo di metodi alternativi basati sull'utile prodotto può essere effettuato, in estrema ratio, solo quando i metodi tradizionali non consentano il raggiungimento di risultati attendibili.

Le Linee Guida del 1983 si soffermano quindi sull'analisi di alcune operazioni tra imprese collegate, segnalando quei comportamenti che presentano un più alto

profilo elusivo. L'attenzione del ministero delle Finanze è rivolta in particolare alla ripartizione dei costi infragruppo, quali i costi di start-up, di amministrazione, di ricerca e sviluppo, ecc., nonché agli accordi di ripartizione degli stessi. Nel 1999 sono così state pubblicate le Linee Guida per la verifica degli accordi per la ripartizione dei costi tra imprese associate in ambito internazionale, in cui si chiarisce che detti accordi hanno rilevanza giuridica nei confronti dell'Amministrazione finanziaria soltanto se le imprese che vi partecipano hanno un effettivo interesse alle prestazioni fornite e ne ottengono un vantaggio, rappresentato da costi minori o ricavi maggiori.

Come si evince da alcune pronunce giurisprudenziali¹, uno dei principali target dell'attività di accertamento posta in essere dall'Amministrazione finanziaria tedesca è rappresentato dalle società di distribuzione che rivendono a proprie consociate, le quali manifestano perdite di lungo periodo. Sulla scorta del criterio del prudente uomo d'affari, la Suprema Corte tedesca ha dichiarato che questo tipo di attività non può comportare delle perdite per più di tre esercizi consecutivi, fatta salva la facoltà per il contribuente di dimostrare il ricorso di circostanze eccezionali e che, sulla base di attendibili metodi previsionali, le perdite potranno a breve essere compensate.

Gli accertamenti in rettifica

Le rettifiche in aumento conseguenti alla prova fornita dall'Amministrazione finanziaria tedesca che l'operazione posta in essere tra una società tedesca e un'impresa estera ad essa collegata non è stata effettuata secondo le regole di libera concorrenza, ovvero nell'ottica di una prudente gestione dell'azienda, seguono regole diverse a seconda della norma antielusiva applicata nel caso concreto.

Nell'ipotesi in cui la fattispecie concreta venga qualificata come distribuzione occulta di utili, ai sensi della Sezione 8(3) del *Körperschaftsteuergesetz*, le maggiori imposte sono accertate sia a carico della società estera che nei confronti dell'azionista estero con applicazione della ritenuta alla fonte prevista per i dividendi nella misura ordinaria del 20 per cento ovvero ridotta nel caso in cui siano applicabili le convenzioni internazionali. In molti casi l'applicazione della ritenuta è tuttavia esclusa in virtù dell'esistenza di una convenzione contro le doppie imposizioni, onde evitare un eccessivo aggravio per il soggetto estero. Nei trattati bilaterali sottoscritti dalla Germania si osserva infatti la clausola del "correlative adjustment" prevista dal Modello Ocse, per cui, a fronte della rettifica in aumento operata dall'Amministrazione finanziaria tedesca, deve corrispondere una rettifica in diminuzione dei redditi già assoggettati a tassazione in capo all'impresa residente nell'altro Stato che ha partecipato all'operazione.

Nel caso in cui l'operazione elusiva sia rivolta verso una società estera partecipata e sia fatta rientrare nell'ambito della Sezione 4(1) sull'indeducibilità dei versamenti atipici in conto capitale, la differenza tra il valore normale accertato e il valore praticato tra le parti va ad aumentare il valore della partecipazione nell'attivo del bilancio della società tedesca controllante; spetta a quest'ultima dimostrare che il

valore effettivo della partecipazione è inferiore a quello così accertato.

Allo stesso modo, la rettifica in aumento a seguito dell'applicazione della Sezione 1 della Legge sulle Imposte estere può comportare un aumento del valore fiscale della partecipazione nella società estera controparte nell'operazione oggetto di accertamento.

Gli obblighi documentali

La predisposizione di documentazione a sostegno della politica dei prezzi praticati infragruppo costituisce il principale mezzo di prova nelle mani del contribuente che può giustificare l'esistenza di scostamenti rispetto ai prezzi in uso tra imprese indipendenti. A seguito della modifica approvata il 28 ottobre 2003, con l'introduzione nella Sezione 90 del Codice Fiscale del nuovo paragrafo 3², con effetto retroattivo al 1° gennaio 2003, detto onere è diventato un obbligo per le imprese multinazionali presenti in Germania, che, entro 60 giorni dalla richiesta, sono tenute ad esibire la documentazione idonea a rappresentare i criteri di determinazione del prezzo per tutte le operazioni con soggetti esteri collegati, secondo l'ampia accezione di collegamento accolta dalla normativa tedesca in materia. È importante sottolineare che tale obbligo sussiste non soltanto per le società fiscalmente residenti ma anche per le stabili organizzazioni di società estere.

In particolare la documentazione richiesta riguarda tutti gli elementi idonei a definire le ragioni economiche e le basi giuridiche che hanno portato alla determinazione del prezzo di ciascuna singola operazione. In questo senso l'Amministrazione finanziaria considera necessarie, tra le altre, le seguenti informazioni:

- descrizione dell'operazione effettuata;
- analisi funzionale delle attività del gruppo e dei rischi sostenuti da ogni consociata;
- identificazione del metodo appropriato per la definizione del giusto prezzo di mercato;
- analisi dell'applicazione del metodo prescelto (individuazione della transazione comparabile) e valutazione dei risultati ottenuti con l'obbligo di motivare l'eventuale scostamento dai prezzi di mercato.

Per assicurare l'ottemperanza di questi obblighi, il ministero delle Finanze ha predisposto un apparato sanzionatorio alquanto severo. Il ritardo nella presentazione della documentazione richiesta comporta l'applicazione di una sanzione di 100 euro per ogni giorno di ritardo fino ad un massimo di un milione di euro. L'omessa presentazione legittima, invece, l'Amministrazione finanziaria a procedere alla determinazione del maggiore reddito sulla base delle informazioni in suo possesso ovvero ricorrendo a presunzioni quali l'esistenza di operazioni comparabili tra imprese indipendenti. La sanzione prevista in questo caso va da un minimo del 5 per cento ad un massimo del 10 per cento del maggiore reddito accertato.

Guerrino Sozza

La legge sulle imposte estere

DAL 1972 LA LEGGE SULLE IMPOSTE ESTERE (*AUSSENSTEUERGESETZ*), HA INTRODOTTO LA POSSIBILITÀ DI RETTIFICARE LE OPERAZIONI EFFETTUATE CON SOCIETÀ COLLEGATE SITUATE IN ALTRI STATI QUANDO LE CONDIZIONI PRATICATE TRA LE PARTI DIVERGONO DA QUELLE NORMALMENTE ATTUATE TRA IMPRESE INDIPENDENTI.

La sentenza

LA CORTE TRIBUTARIA FEDERALE TEDESCA CON LA SENTENZA DEL 17 OTTOBRE 2001 HA AFFERMATO CHE, IN ASSENZA DI UN'ESPRESSA PREVISIONE, IL CONTRIBUENTE NON È TENUTO A FORNIRE ALCUNA PROVA DOCUMENTALE A SOSTEGNO DELLA PROPRIA POLITICA DI DETERMINAZIONE DEI PREZZI. A SEGUITO DI TALE PRONUNCIA IL GOVERNO DI BONN È INTERVENUTO INTRODUCENDO UNA NORMA NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO CHE PREVEDE L'OBLIGO DI PREDISPORRE UN'ADEGUATA DOCUMENTAZIONE RELATIVA AL METODO DI DETERMINAZIONE DEI PREZZI INFRAGRUPPO.

IL DETTAGLIO

NELLA FISCALITÀ D'IMPRESA TEDESCA FIGURANO TRE DIVERSE TIPOLOGIE D'IMPOSTA. IN PARTICOLARE LE SOCIETÀ GERMANICHE RESIDENTI SONO SOGGETTE A:

■ imposta sul patrimonio netto complessivo ad accezione dei casi di esenzione specifica

■ imposta sull'attività d'impresa. Sono soggette a tale imposta tutte le società che esercitano in Germania attività d'impresa comprese quelle operanti mediante una stabile organizzazione o una unità locale.

■ imposta sul reddito societario (reddito, plusvalenze patrimoniali qualunque sia la fonte). L'imposta sul reddito societario è applicata sugli utili siano essi distribuiti o meno e sugli altri redditi.

1. Si citano, in particolare, le due sentenze della Corte Tributaria Federale del 17 febbraio 1993 e del 17 ottobre 2001.

2. Nella citata sentenza del 17 ottobre 2001, la Corte Tributaria Federale aveva dichiarato che il generico dovere di cooperazione, previsto a carico del contribuente nel corso della fase di accertamento dalla Sezione 90 (2) del codice fiscale, non comprende in sé l'obbligo di dimostrare che le operazioni poste in essere con altre società del gruppo sono effettuate secondo i prezzi praticati tra imprese indipendenti.

QUADERNI GIURIDICI

ANALISI, CONSEGUENZE, NORMATIVA INTERNA E INTERNAZIONALE

La doppia imposizione internazionale si elimina con... metodo

Dall'esenzione al credito, la scelta codificata nel modello di Convenzione Ocse

Il fenomeno della doppia imposizione internazionale si manifesta ogni qualvolta due o più ordinamenti giuridici asseriscono la pretesa tributaria nei riguardi della stessa fattispecie impositiva.

Ogni Stato è libero di esercitare la propria potestà impositiva, anche ultraterritoriale, attraverso la definizione di propri criteri di collegamento del reddito di natura personale o reale. La maggior parte dei Paesi adotta un sistema di tassazione impostato, da un lato, sul criterio di tassazione del reddito mondiale per i residenti e, dall'altro, sul criterio di tassazione su base territoriale nei confronti dei non residenti.

L'applicazione concorrente di questi principi genera - in assenza di coordinamento delle norme unilaterali dei diversi ordinamenti statuali o di accordi internazionali contro le doppie imposizioni - la sovrapposizione della tassazione sul reddito transnazionale da parte del Paese della residenza e di quello della fonte. Inoltre poiché ogni Stato determina autonomamente i criteri di localizzazione e trattamento del reddito, si può verificare un conflitto tra pretese impositive anche quando lo Stato della fonte e quello della residenza qualificano in modo diverso lo stesso elemento di reddito o di patrimonio in ragione delle differenti legislazioni nazionali. Ciò si verifica, ad esempio, quando sulla base della rispettiva normativa interna, il medesimo soggetto è considerato residente in entrambi gli Stati. O ancora quando, sulla base di differenti criteri di localizzazione del reddito, ogni Stato considera il reddito transnazionale prodotto entro la propria giurisdizione fiscale.

Le conseguenze sul piano pratico

Il verificarsi della doppia imposizione dà luogo a distorsioni fiscali negli investimenti che interferiscono negativamente sull'efficiente allocazione delle risorse a livello mondiale. A fronte della crescente mobilità del capitale e del lavoro, la doppia imposizione costituisce un grosso ostacolo allo sviluppo dell'integrazione delle economie nazionali. Cresce, pertanto, da parte della comunità internazionale l'interesse verso la ricerca degli strumenti giuridici atti ad eliminare o quantomeno ridurre le implicazioni negative della doppia

imposizione sulle transazioni internazionali. In ambito europeo lo stesso Trattato CE dispone che ai fini del buon funzionamento del mercato comune gli Stati membri provvedano ad avviare "fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini (...) l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità" (articolo 293).

La doppia imposizione giuridica ed economica

In particolare si parla di doppia imposizione giuridica quando uno stesso reddito subisce una duplice tassazione in capo allo stesso soggetto in conseguenza del prelievo fiscale operato sia dallo Stato della fonte del reddito che da quello di residenza del soggetto passivo. Ciò si manifesta tipicamente in capo al soggetto residente sul reddito prodotto all'estero in applicazione del *worldwide taxation principle*.

La doppia imposizione economica si realizza, invece, quando uno stesso reddito viene ad essere doppiamente tassato in capo a due soggetti passivi formalmente diversi. È quanto accade, ad esempio, ai dividendi percepiti da una società con partecipazione estera. In questo caso il reddito transnazionale viene ad essere tassato una prima volta, quale reddito d'impresa, in capo alla società estera nel suo paese di residenza fiscale e una seconda volta in capo alla società partecipante sotto forma di dividendi esteri provenienti da società controllate o collegate, negli ordinamenti che ancora adottano l'*imputation system*, in luogo della esenzione.

Le norme unilaterali per evitarla...

Al fine di attribuire all'uno o all'altro Stato il potere impositivo o di ripartire la pretesa tra i due Stati, gli ordinamenti nazionali possono adottare i seguenti sistemi tra loro alternativi: 1) l'attribuzione di un credito d'imposta per le imposte assolate all'estero (*foreign tax credit*); 2) l'esenzione per i redditi prodotti all'estero (*exemption method*).

La scelta da parte del Paese della residenza tra l'uno o l'altro metodo risponde a differenti obiettivi di politica fiscale internazionale. Nel primo caso, si intende perseguire un

principio di neutralità interna degli investimenti (o neutralità all'esportazione) per cui a coloro che producono redditi all'estero deve essere accordato lo stesso trattamento tributario applicato ai residenti per gli investimenti sul mercato domestico. Si parla, appunto, di neutralità interna perché da un punto di vista fiscale non vi dovrebbe essere alcuna differenza tra l'investire all'estero o all'interno dello Stato. Tuttavia, il Paese di residenza prevede generalmente delle limitazioni al riconoscimento del credito d'imposta (in relazione al suo ammontare, qualora il livello di imposizione nel Paese estero risulti superiore a quello domestico) e subordina il riconoscimento del credito a diverse condizioni (quale, ad esempio, la definitività delle imposte pagate all'estero) al punto tale che gli effetti dell'esercizio della potestà impositiva spettante allo Stato della fonte vengono ad essere fortemente compressi.

Il metodo dell'esenzione si basa, invece, sul riconoscimento della sovranità impositiva illimitata dello Stato di produzione del reddito e risulta idoneo a garantire la c.d. neutralità esterna degli investimenti in base alla quale ai soggetti residenti del Paese esportatore di capitali che producono reddito all'estero si applica lo stesso trattamento tributario che lo Stato della fonte applica ai propri residenti.

In alternativa al credito o all'esenzione, alcuni Paesi applicano il metodo della deduzione (*deduction method*). Quest'ultimo considera le imposte pagate all'estero alla stregua di spese inerenti alla produzione del reddito consentendone la deduzione dal reddito imponibile. In realtà, questo metodo, assai poco usato, non risolve il problema della doppia imposizione giuridica.

...e le norme internazionali

Le convenzioni per evitare la doppia imposizione internazionale rappresentano il risultato di un accordo tra due Stati al fine di regolamentare sulla base del principio di reciprocità la sovranità tributaria di ciascuno Stato. Di regola, i suddetti accordi internazionali vengono redatti sulla base di un apposito modello di convenzione elaborato in ambito Ocse.

Relativamente all'adozione dei metodi per

evitare le duplicazioni di tassazione sul medesimo reddito da parte dello Stato della residenza, alcuni Paesi hanno adottato il metodo dell'esenzione nelle loro convenzioni, mentre altri il metodo del credito.

Nel modello di convenzione Ocse entrambi i metodi sono sanciti rispettivamente agli articoli 23 A e 23 B. Tale disciplina soccorre nel caso in cui un residente realizza reddito o possiede un patrimonio nell'altro Stato contraente e tale reddito, conformemente a quanto prescritto dalla convenzione, può essere tassato nello Stato della fonte.

Più in particolare, il metodo dell'esenzione può assumere la forma della "esenzione piena" oppure della "esenzione con progressione". In quest'ultimo caso, anziché escludere del tutto il reddito estero dalla base imponibile, viene considerato nell'ambito del reddito complessivo ai soli fini della determinazione dell'aliquota applicabile.

Anche il metodo del credito, previsto dal successivo articolo 23 B, può essere applicato secondo due diverse varianti: quella del "credito pieno", per cui la detrazione dall'imposta dovuta nello Stato della residenza è pari all'ammontare complessivo dell'imposta effettivamente pagata nell'altro Stato; l'altra, del "credito ordinario", per cui l'importo massimo di credito riconosciuto è pari alla quota dell'imposta dovuta nello Stato di residenza sul reddito prodotto all'estero.

Il metodo adottato dall'Italia

L'Italia applica di norma il sistema del credito d'imposta quale rimedio alla doppia imposizione giuridica internazionale sia per le persone fisiche che per le società. In particolare, la disciplina interna in materia di credito d'imposta è contenuta nell'articolo 165 del Tuir (ex articolo 15) che prevede la detrazione delle imposte estere (pagate a titolo definitivo) dall'imposta italiana nella stessa proporzione con cui il reddito estero partecipa alla formazione del reddito complessivo.

Il metodo dell'esenzione è stato adottato soprattutto nelle convenzioni concluse prima della riforma tributaria del 1974, mentre attualmente è utilizzato solo in relazione a specifici elementi di reddito.

Cristiana Fazzini

IL PUNTO di Tamara Gasparri

LA TASSAZIONE DEI RESIDENTI IN BASE AL REDDITO MONDIALE È COERENTE CON IL PRINCIPIO DI UNITARIETÀ DEL REDDITO COMPLESSIVO E CON L'APPLICAZIONE, IN CAPO ALLE PERSONE FISICHE, DI ALIQUOTE PROGRESSIVE CHE MEGLIO VALORIZZANO LE DIFFERENTI CAPACITÀ CONTRIBUTIVE. IL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO SUI REDDITI PRODOTTI COMPLETA IL SISTEMA.

ECONOMIA, IMPRESE E TASSAZIONE

CON LA GLOBALIZZAZIONE, TUTTAVIA, IL REDDITO COMPLESSIVO TENDE A FRANTUMARSI E CIÒ MODIFICA LE VECCHIE COERENZE E SIMMETRIE. PER RINCORRERE GLI ELEMENTI REDDITUALI PIÙ VOLATILI, CHE POSSONO FACILMENTE TRA-

SFERIRSI IN PAESI A PIÙ BASSA FISCALITÀ, E, IN PARTICOLARE, PER CONTRASTARE LA MOBILITÀ DELLA RICCHEZZA, I REDDITI DI CAPITALE SONO TASSATI ISOLATAMENTE CON ALIQUOTE PROPORZIONALI RIDOTTE, SIA SE PRODOTTI IN ITALIA SIA SE PRODOTTI ALL'ESTERO (ARTICOLO 18 DEL TUIR). LA MOBILITÀ DELLE IMPRESE PONE PROBLEMI NUOVI DI DELOCALIZZAZIONE E ARMONIZZAZIONE E, A LIVELLO COMUNITARIO, SI DELINEANO PROSPETTIVE DI TASSAZIONE ESCLUSIVA NELLO STATO DELLA FONTE.

IL LAVORO DIPENDENTE

SUL VERSANTE OPPOSTO, IL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE (NOTORIAMENTE POCO VOLATILE) SI SOTTRADE AL REDDITO COMPLESSIVO DEL PAESE DI RESIDENZA, CON RIGUARDO ALLE PRESTAZIONI (QUOTIDIANAMENTE "MOBILI") DEI

FRONTALIERI, PER LE QUALI È ORA PREVISTA LA TASSAZIONE ESCLUSIVA NEL LUOGO DELLA FONTE. CON LA FINALITÀ, IN TAL CASO, DI EVITARE GLI EFFETTI DI AGGRAVIO DELLA IMPOSIZIONE, DERIVANTI DALLE "IMPERFEZIONI" DI FUNZIONAMENTO DEL TAX CREDIT. È NOTO, INFATTI, CHE IL SISTEMA DEL CREDITO DI IMPOSTA, A DIFFERENZA DELL'ESENZIONE, RENDE SEMPRE DEFINITIVO IL LIVELLO DI IMPOSIZIONE PIÙ ALTO, ESISTENTE IN UNO DEI DUE STATI CONCORRENTI E PONE PROBLEMI DI INCAPACITÀ QUANDO, ANCHE PER EFFETTO DI DEDUZIONI, L'IMPOSTA ITALIANA RELATIVA AL REDDITO ESTERO È INFERIORE ALLE IMPOSTE PAGATE OLTRE FRONTIERA.

LA REVISIONE DEI MECCANISMI DI PROGRESSIVITÀ E LA RIDUZIONE DEL NUMERO DELLE ALIQUOTE IRPEF VIENE, PERTANTO, A COLLOCARSI IN UN CONTESTO IN CUI LA PROGRESSIVITÀ È DESTINATA, TENDENZIALMENTE, AD INCIDERE SOPRATTUTTO SUI REDDITI, FONDIARI O DI LAVORO, POCO MOBILI.

L'INTERVENTO NORMATIVO

SULLA TASSAZIONE DEI RESIDENTI, LA RECENTE RIFORMA DEL TUIR - AD OPERA DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 344 DEL 2003 - HA COMUNQUE INTRODOTTTO DELLE SIGNIFICATIVE NOVITÀ CHE VERRANNO, IN SEGUITO, ESAMINATE. IN PRIMO PIANO, IL NUOVO LOOK DEL CREDITO D'IMPOSTA, RESO PIÙ FLESSIBILE E FRUIBILE; LA DEFINIZIONE DI REDDITO PRODOTTO ALL'ESTERO E L'AMPLIAMENTO DELLE IPOTESI DI ATTRIBUZIONE AI SOGGETTI RESIDENTI DEI REDDITI PRODOTTI CROSS BORDER DALLE PROPRIE COLLEGATE O CONTROLLATE - ENTITÀ GIURIDICAMENTE AUTONOME -, COME PREVEDONO LE NUOVE DISPOSIZIONI SULLE CFC (CONTROLLED FOREIGN COMPANIES) E L'ISTITUTO DEL CONSOLIDATO MONDIALE.

QUADERNI GIURIDICI

CARATTERISTICHE E FINALITÀ DEI TRATTATI STIPULATI DALL'ITALIA

Una ricetta per lo sviluppo che combina vari ingredienti

Come, quando e perché si firma una convenzione contro le doppie imposizioni

La storia ha dimostrato che gli scambi transnazionali di cultura, beni e flussi di ricchezza sono essenziali per tutti i Paesi. È opinione consolidata da tempo che lo Stato autarchico non ha futuro e che per garantire sviluppo e benessere occorre collaborare sul piano internazionale.

La convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio è tra le forme più diffuse di collaborazione per favorire gli scambi internazionali. Infatti l'eliminazione della doppia imposizione giuridica favorisce l'allargamento dei mercati e offre agli operatori economici maggiori opportunità di business. La predetta tipologia di trattato internazionale può essere bilaterale, se coinvolge soltanto due Stati, oppure plurilaterale se ad esserne interessati sono più di due. Le convenzioni stipulate dall'Italia sono, attualmente, tutte bilaterali.

L'iter procedurale

La prima fase si concretizza nello studio di fattibilità che permette di valutare le ragioni di opportunità politica ed economica che sono alla base della firma di un accordo bilaterale con un determinato Stato. Questa fase prevede una serie di contatti diplomatici e, in quanto tale, rientra nelle competenze del ministero per gli Affari Esteri. Effettuato lo studio sull'opportunità politico-diplomatica, si passa alla fase tecnico-giuridica in cui l'Amministrazione finanziaria si relaziona con i colleghi dell'altro Stato e valuta la fattibilità tecnica del trattato.

Durante i primi contatti avviene lo scambio delle bozze di accordo (cosiddetti *draft*) con cui entrambe le amministrazioni finanziarie evidenziano le proprie preferenze per il trattamento tributario da riservare alle varie categorie di reddito ed, eventualmente, di patrimonio. Attualmente è tenuto conto che in Italia non esistono imposte statali patrimoniali, le convenzioni negoziate riguardano esclusivamente il reddito.

Il *draft*, una volta ricevuto, viene sottoposto all'esame degli esperti dell'Amministrazione finanziaria. Se non esistono pretese vistosamente incompatibili con l'ordinamento giuri-

dico interno e comunitario allora si fissa un primo incontro ufficiale con la delegazione estera per iniziare la *negoziazione* del trattato. Gli incontri necessari per concludere l'accordo normalmente sono due (il numero può essere maggiore o minore e dipende dalle difficoltà riscontrate nel corso del negoziato) in modo tale da offrire, a ciascuna delegazione, l'onore di ospitare l'altra nel proprio Paese. Le delegazioni italiane sono composte da esperti del Dipartimento per le politiche fiscali, dell'Agenzia delle Entrate e da un rappresentante diplomatico.

Uno dei due *draft* viene assunto come base di partenza su cui lavorare. Gli articoli vengono esaminati, modificati ed approvati uno per volta fino alla stesura del trattato finale che viene siglato dai Capi delegazione (cosiddetta *parafatura*). Il testo parafato viene successivamente sottoposto alla firma dei rappresentanti dei rispettivi governi e poi alla ratifica in Parlamento. L'emanazione della legge di *ratifica* non perfeziona l'iter procedurale. La convenzione, infatti, non entra in vigore fino a quando non si concretizza lo *scambio degli strumenti di ratifica* con l'altro Paese che consiste nello scambio, per le vie diplomatiche ufficiali, degli estremi delle rispettive leggi di ratifica. Di conseguenza se uno Stato ratifica la convenzione prima dell'altro occorre aspettare l'approvazione da parte di questo ultimo per procedere con lo scambio di note. E questo per consentire che l'accordo entri in vigore. In Italia alcuni accordi ratificati da molti anni aspettano ancora di entrare in vigore in quanto nell'altro Stato l'iter di approvazione non si è ancora concluso.

Le convenzioni italiane

Le convenzioni stipulate dallo Stato italiano ricalcano le linee guida del Modello Ocse. Tuttavia, dato che ogni Paese ha proprie esigenze, priorità ed interessi da difendere, le convenzioni sono inevitabilmente diverse tra loro. Per esempio la convenzione stipulata con gli Usa non può avere, e non ha, lo stesso contenuto della convenzione stipulata con Cipro. Entrambi i trattati sono importanti per l'Italia ma le convenzioni non possono

ignorare le profonde diversità delle esigenze economiche e politiche dei due Stati.

Altro motivo che giustifica la differenza delle convenzioni stipulate dall'Italia è individuabile nel fatto che il modello Ocse non è rigido e chiuso ma è, e deve essere, uno strumento flessibile e aperto, capace di adattarsi all'evoluzione dei fattori economici e politici degli Stati che l'adottano. Pertanto le convenzioni italiane, stipulate nel corso degli anni, hanno seguito in gran parte l'evoluzione del Modello Ocse e sono testimoni delle condizioni politico-economiche del periodo storico in cui sono state stipulate. Passiamo ora ad esaminare in maniera sintetica alcune peculiarità dei trattati sottoscritti dall'Italia.

Le clausole anti-abuso

Le convenzioni stipulate dall'Italia non hanno l'esclusivo scopo di eliminare le doppie imposizioni ma mirano anche a prevenire l'evasione e l'elusione fiscale. Nei diversi trattati, infatti, è consueta l'introduzione di clausole *anti-abuso* per contrastare l'uso improprio dei benefici convenzionali. È frequente riscontrare, all'interno degli articoli o in alcuni casi in uno specifico articolo intitolato "Limitazione dei benefici", clausole di salvaguardia di norme nazionali con finalità *anti-evasive* o *anti-elusive*. Inoltre l'Italia, per orientamento consolidato, inserisce anche la prevenzione dell'evasione e dell'elusione fiscale tra le finalità dello scambio di informazioni.

La stabile organizzazione

Nei trattati stipulati dall'Italia l'impostazione dell'articolo 5 riguardante la disciplina della stabile organizzazione segue, nella quasi totalità delle convenzioni, la versione Ocse del 1963. In particolare, nel secondo paragrafo, gli esempi elencati costituiscono *a priori* stabili organizzazioni nel senso che l'Amministrazione finanziaria, in presenza degli esempi elencati, presume l'esistenza di una stabile organizzazione.

Nell'impostazione attuale del Modello, il predetto elenco di casi è semplicemente esemplificativo e l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare di volta in volta che i casi citati costituiscono delle stabili organizzazioni.

Il libero professionista

Nelle ultime edizioni del Modello, il Consiglio dell'Ocse ha deciso di sopprimere l'articolo 14 riguardante il trattamento tributario del reddito derivante dall'esercizio delle libere professioni e ricomprendere, sotto la disciplina dell'articolo 7 (utili di impresa), i redditi di lavoro autonomo. Tale orientamento nasce dal fatto che, in generale, i principi che ispirano i due articoli sono gli stessi e che, pertanto, una diversa disciplina non ha ragione di essere. L'Italia ha deciso di mantenere l'articolo 14 all'interno dei suoi nuovi trattati e di non aderire alla novità apportata al Modello in quanto l'ordinamento interno prevede due distinte categorie di reddito con regole non sempre coincidenti.

I professori e gli insegnanti

I trattati italiani prevedono, al loro interno e a differenza del Modello, uno specifico articolo per disciplinare i redditi provenienti dall'attività di insegnamento e ricerca svolta da professori e insegnanti. In pratica si tratta di esentare, per un breve periodo, i proventi dei docenti nel Paese ospitante allo scopo favorire gli scambi culturali tra gli Stati contraenti.

I rimborsi

Anche se l'applicazione diretta della convenzione rimane possibile, l'ordinamento giuridico italiano prevede un sistema basato sul pagamento delle imposte interne ed il successivo rimborso, a seguito di apposita istanza, delle imposte non dovute per beneficio convenzionale. Per garantire il funzionamento di un siffatto sistema, a differenza del Modello, le convenzioni italiane prevedono un apposito articolo intitolato "Rimborsi" nel quale è disciplinata la procedura da adottare nei casi in cui non viene applicata direttamente la norma convenzionale.

Ciriaco Petrillo

OLTRE CONFINE

LA TESSERA È RILASCIATA DAL GOVERNO A PRECISE CONDIZIONI

Hai la green card? Allora paghi anche le tasse

Chi la ottiene oltre a vivere e lavorare negli Usa è soggetto agli obblighi fiscali

Tre sono i documenti ai quali si fa storicamente risalire l'origine della colonizzazione inglese in America e la successiva fondazione degli Stati Uniti: il patto dei Padri Pellegrini del Mayflower (1620) che alla guida di William Bradford, membro della comunità puritana di Scrooby, lasciarono nel 1607 l'Inghilterra alla volta della più tollerante Olanda e da qui poco dopo decisero di trasferirsi in America alla ricerca di una maggiore libertà; la Carta di concessione di territori coloniali al quacchero William Penn (1681) che portò alla successiva fondazione della Pennsylvania; la Carta dei Privilegi della Pennsylvania (1701) che attribuiva agli uomini liberi di quel territorio di riunirsi per legiferare. Due i punti qualificanti di questo atto che non mancò di influire in maniera decisiva sugli sviluppi costituzionali degli Stati Uniti d'America: la libertà di coscienza e la gestione democratica del governo.

Gli Stati e la Costituzione

Una repubblica federale di tipo presidenziale con cinquanta stati e un distretto federale (Columbia), un mercato di oltre 200 milioni di potenziali consumatori fanno degli Stati Uniti il quarto Paese per estensione territoriale nel mondo. I poteri attribuiti al governo federale sono piuttosto articolati mentre agli Stati che compongono la federazione è attribuita una responsabilità normativa che si estende ad un gran numero di materie. La Costituzione federale, accompagnata da una Dichiarazione di diritti (Bill of Rights), costituisce il fondamento delle libertà pubbliche. Gli emendamenti apportati dal 1789 ad oggi alla carta costituzionale, che peraltro è stata modificata piuttosto

raramente, sono all'incirca una trentina. In virtù di questi emendamenti le Corti federali hanno assunto un ruolo da protagonisti nella tutela dei diritti e delle libertà dei cittadini contro le autorità federali (emendamenti dal 1° al 10°) e dei singoli Stati (emendamenti 13°, 14°, 15°).

Il diritto americano

La principale caratteristica del diritto americano è la sua marcata impronta giurisprudenziale. Una peculiarità condensata nella formula tanto cara ai giuristi d'oltreoceano secondo cui "there is no law on the point" (non c'è diritto sul punto) che qualifica l'assenza di precedenti giudiziari su una determinata questione collegata ad una controversia. In termini pratici questo sta a significare che, anche se apparentemente esiste una disposizione di legge, l'influenza dei precedenti giudiziari è determinante per dare forza e sostanza alla regola giuridica. Non sorprende quindi che le norme formulate dal legislatore americano diventino parte integrante del sistema giudiziario al verificarsi di due condizioni; intervento delle Corti federali che hanno provveduto ad interpretarle ed applicarle; possibilità di fare riferimento ad esse in un momento successivo e con la garanzia non trascurabile delle decisioni giudiziarie delle Corti che le hanno adottate.

Il sistema tributario

La materia fiscale è disciplinata da un codice (Internal Revenue Code) che regola le attività di individui, entità giuridiche, Trusts ed altro ancora. Il meccanismo impositivo è strutturato su due livelli. Il primo locale, il che sta a significare che lo Stato in cui il contribuente vive e lavora applica una serie di imposte limi-



tate al territorio. Il secondo potremo definirlo nazionale e comprende le imposte che devono essere invece corrisposte a livello federale.

Il trattamento fiscale

La soggettività fiscale è sostanzialmente collegata al concetto di residenza e la persona fisica in possesso della green card è considerata a tutti gli effetti residente. Per ottenerla è necessario che si dimostri di avere un lavoro con espressa richiesta da parte del datore. Cittadini e residenti sono soggetti all'imposta sul reddito percepito a livello mondiale. È prevista una ripartizione delle aliquote fiscali collegata allo status civile del contribuente. I raggruppamenti comprendono singles, coniugi con dichiarazione congiunta e separata, capifamiglia. Il contribuente con persone a carico può contare su detrazioni e agevolazioni (es. crediti d'imposta per ciascun figlio). Per quanto riguarda le società, invece, bisogna distinguere tra quelle residenti e non residenti. Le prime sono soggette all'imposta in base al reddito e alle plusvalenze patrimoniali mentre gli obblighi fiscali per quelle non residenti nascono nel preciso momento in cui si disponga di una stabile organizzazione, di una unità locale o sia stato nominato un rappresentante con procura generale negli Usa. Il carico fiscale sulle imprese è in media del 40 per cento e si ottiene sommando l'aliquota federale (35 per cento) e quella dei singoli Stati che varia da meno dell'1 ad un massimo del 12 per cento.

L'amministrazione finanziaria

L'Irs (Internal Revenue Service) è una struttura che opera alle dirette dipendenze del ministero del Tesoro americano e a cui è demandato il compito di gestione, accerta-

mento e riscossione delle imposte. La storia dell'Agenzia delle Entrate americana risale ai tempi della guerra civile quando il presidente Lincoln e il Congresso, dopo aver introdotto un'imposta sul reddito necessaria a finanziare le spese di guerra, decisero nel 1862 di nominare una sorta di commissario con l'incarico di provvedere alla gestione degli introiti fiscali. La prima riorganizzazione dell'Irs è stata attuata negli anni '50 ma è nel 1998 che è stata approvata una legge organica di riforma complessiva con l'introduzione di quattro divisioni dedicate alle persone fisiche, alle piccole e medie imprese, alle entità giuridiche di grandi dimensioni, ai gruppi di assistenza sociale e alle strutture governative. Il bilancio federale dell'Irs per il 2004 ammonta a 10 miliardi e 400 milioni di dollari di cui 4 miliardi dedicati alle strutture informatiche e ai servizi di e-government, 1,6 miliardi destinati ai controlli antievasione e la rimanenza destinata al potenziamento dell'intera organizzazione. Tra l'altro l'attuale presidente Usa, George W. Bush, ha chiesto esplicitamente al Congresso uno stanziamento ulteriore di 300 milioni di dollari da destinare alla lotta antievasione. E questo per garantire il potenziamento della Unit Criminal Investigation con nuovi mezzi sofisticati e risorse umane. Nel 2003, secondo gli ultimi dati ufficiali, l'Agenzia delle Entrate americana ha fornito assistenza ai contribuenti per più di 97 milioni di volte attraverso linee telefoniche, call center dedicati e corrispondenza cartacea.

Gianluca Di Muro

La curiosità

LA "GREEN CARD", IN SIGLA MODULO I-551 INS, COSTITUISCE LA DIMOSTRAZIONE EFFETTIVA DELLA RESIDENZA PERMANENTE NEGLI USA CON DIRITTO A VIVERE E A LAVORARE. IL POSSESSO DELLA GREEN CARD DÀ DIRITTO A CHI LA POSSEDE A USUFRUIRE DEI SERVIZI IN MATERIA DI SANITÀ E ISTRUZIONE MA NON LA CITTADINANZA. DAL 1990, CON L'APPROVAZIONE DELL'IMMIGRATION ACT, È STATA INTRODOLTA UNA VERA E PROPRIA LOTTERIA (DIVERSITY IMMIGRANT VISA LOTTERY PROGRAM) CHE PREVEDE L'ESTRAZIONE DI 50MILA GREEN CARD MESSE IN PALIO DAL DIPARTIMENTO DI STATO.

VISTI DA VICINO

IL FENOMENO IN ESPANSIONE NEL 2004 CON TREND IN CRESCITA

Negli Usa decolla l'outsourcing fiscale

Rispetto al 2003 risultano quintuplicati i modelli di dichiarazione preparati all'estero

Negli States l'outsourcing internazionale sembra non avere più confini. Alle aziende leader nel campo dell'informatica e dell'alta tecnologia e alle imprese del settore manifatturiero che vi ricorrono da anni, ora si aggiungono anche le società e gli studi che offrono servizi fiscali a milioni di contribuenti americani ogni anno.

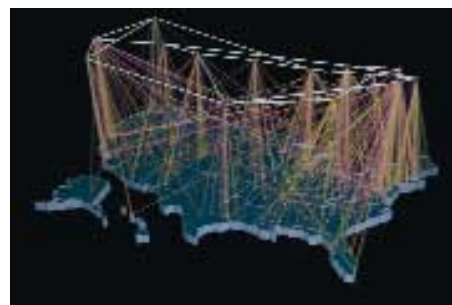
Quest'anno, per esempio, ben 150mila dichiarazioni dei redditi, prima di essere trasmesse al fisco, sono state lavorate, predisposte e compilate in India, a Bombay e a Nuova Delhi, piuttosto che negli uffici dei più prestigiosi e noti tax-preparer di New York.

La delocalizzazione dei servizi

È stato calcolato che il fenomeno nel futuro tenderà a crescere ulteriormente. Nel 2003 l'offshoring del fisco, ovvero, la tendenza a delocalizzare all'estero i servizi fiscali offerti ai propri clienti dai grandi studi che si occupano di consulenza in materia tributaria, aveva interessato soltanto 30mila dichiarazioni, mentre nel 2002 erano stati circa 1000 i modelli trasmessi via Internet in India per essere predisposti da esperti locali.

Le motivazioni di una scelta

Il trend, secondo gli esperti finanziari di Wall Street, continuerà a correre con lo stesso passo anche nei prossimi anni, con il risulta-



to che una quota sempre maggiore di dichiarazioni fiscali americane porterà in realtà la firma digitale di professionisti indiani. La ragione di tale corsa è attribuita dagli esperti a una mera questione di mercato: i professionisti indiani sono altamente qualificati e, soprattutto in prossimità della chiusura delle stagioni fiscali negli Usa, disponibili in gran numero e a un prezzo competitivo. In pratica, se un esperto fiscalista americano, magari con un Mba conseguito in una prestigiosa università americana o inglese, costa allo studio 3mila dollari al mese, il sostituto indiano, egualmente preparato anche se privo di Mba, ne costa dieci volte meno, cioè soltanto 300 dollari. Letta in questi termini, hanno ripetuto

recentemente i rappresentanti dei maggiori tax-preparer Usa, l'ascesa dell'outsourcing fiscale sarà inarrestabile nei prossimi anni.

Sicurezza e informazione

Un problema cruciale è invece quello della privacy. La stragrande maggioranza dei contribuenti americani che si rivolgono a studi o a società che offrono servizi fiscali sono all'oscuro del fatto che i dati fiscali che li riguardano transitano da un continente all'altro, in assenza di vincoli o di leggi che ne garantiscano il rispetto assoluto della sicurezza. Peraltro, come hanno sottolineato di recente alcuni esperti di diritto, non esistono norme federali negli Usa che sanciscano l'obbligo a carico dei professionisti in materie fiscali e finanziarie di rivelare ai propri clienti l'intervento di eventuali terze parti indipendenti nell'erogazione dei servizi per i quali si riceve il compenso concordato. Insomma, anche nel 2004, centinaia di migliaia di dichiarazioni dei redditi americane continueranno ad attraversare l'Oceano all'insaputa dei "dichiaranti".

Stefano Latini

DIRITTO E DIRITTI

OSSERVATORIO GIURISPRUDENZIALE

A cura di Rosanna Acierno

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



RACCOLTA DI CAPITALI

SENTENZA DELLA CORTE
(Seconda Sezione) - 15 luglio 2004 - causa C-415/02. "Inadempimento di uno Stato - Imposte indirette - Direttiva 69/335/CEE - Raccolta di capitali - Tassa sulle operazioni di Borsa - Tassa sulla consegna di titoli al portatore".

Il Regno del Belgio, avendo sottoposto alla tassa sulle operazioni di Borsa le sottoscrizioni di nuovi titoli, creati al momento della

costituzione di una società o di un fondo d'investimento a seguito di un aumento di capitale o all'atto dell'emissione di un prestito, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti della direttiva del Consiglio 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali. E' questa la principale conclusione cui è giunta la Corte di giustizia europea contenuta in una sentenza del 15 luglio 2004. Inoltre, secondo i giudici europei, anche l'assoggettamento alla tassa sulla consegna di titoli al portatore, effettuato dal Belgio, quali ad esempio titoli relativi a fondi

pubblici belgi o stranieri, creati al momento della costituzione di una società o di un fondo d'investimento, ovvero in seguito alla realizzazione di un aumento di capitale o all'atto dell'emissione di un prestito è contrario alle disposizioni comunitarie.

AIUTI COMUNITARI

SENTENZA DELLA CORTE
(Seconda Sezione) 15 luglio 2004 - Causa C-381/01 - "Inadempimento di uno Stato - Direttiva 77/388/CEE - IVA - Art. 11, parte A, n.1, lett. a) - Base imponibile - Sovvenzione direttamente connessa con il prezzo - Regolamento (CE) n. 603/95 - Aiuti concessi nel settore dei foraggi essiccati".

La Repubblica italiana, pur non avendo applicato l'imposta sul valore aggiunto sull'importo degli aiuti comunitari relativi all'organizzazione comune dei mercati dei foraggi essiccati, non è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri sull'Iva. In particolare, respingendo un ricorso proposto dalla Commissione europea, la Corte di giustizia ha precisato che l'aiuto versato dallo Stato italiano alle imprese di trasformazione di foraggi essiccati non è direttamente connesso con il prezzo dell'operazione di essiccazione e pertanto non è assoggettabile ad Iva. Infatti, l'obiettivo del regime di aiuto è, da un lato, un incentivo

alla produzione all'interno della Comunità nonostante i costi di produzione più elevati di quelli del mercato mondiale, al fine di garantire una fonte interna di approvvigionamento, e, dall'altro, la produzione di foraggi essiccati di qualità. Pertanto, alla luce di ciò, non risulta che il regime di aiuti sia un regime di promozione del consumo, ma è diretto a consentire ai terzi di rifornirsi nella Comunità ad un prezzo paragonabile al costo del mercato mondiale.

CANONI DI LOCAZIONE E IVA

SENTENZA DELLA CORTE
(Prima Sezione) - 15 luglio 2004 - C-321/02 - "Sesta direttiva IVA - Art. 25 - Regime comune forfettario applicabile ai produttori agricoli - Affitto di una parte di un'azienda agricola".

Un produttore agricolo, che abbia ceduto in affitto o in locazione a lungo termine una parte dei principali elementi della propria azienda agricola e che continui a praticare con la restante parte di essa l'attività di agricoltore, attività per la quale è assoggettato al regime forfettario ai fini Iva, non può far rientrare in tale regime forfettario il canone di un affitto o di locazione di un ramo della propria azienda. I relativi proventi, infatti, devono essere assoggettati al regime normale o, eventualmente, al regime semplificato dell'imposta sul valore aggiunto.

DIRITTO E DIRITTI

DALL' UNIONE EUROPEA

A cura di Saverio Cinieri

CONSIGLIO UE, DECISIONE 19 LUGLIO 2004

Il Consiglio dell'Unione europea, con la Decisione del 19 luglio 2004, pubblicata sulla GUCE n. 257 del 4 agosto 2004, ha prorogato al 1° luglio 2005 il termine di applicazione della Direttiva 2003/48/CE, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. Si ricorda che la finalità della Direttiva è quella di consentire che i redditi da risparmio, sotto forma di pagamenti di interessi

corrisposti in uno Stato membro a beneficiari effettivi che siano persone fisiche, residenti ai fini fiscali in un altro Stato membro, siano soggetti a un' effettiva imposizione secondo la legislazione di quest' ultimo Stato membro.

L'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva 2003/48/CE stabilisce le condizioni per l'applicazione delle disposizioni della direttiva a decorrere dal 1° gennaio 2005.

Pertanto, il Consiglio, anteriormente al 1° luglio 2004, ha deciso, sulla base di una relazione della Commissione, che le condizioni stabilite nel richiamato articolo 17, para-

grafo 2, non saranno soddisfatte, tenuto conto delle date di entrata in vigore delle pertinenti misure nei paesi terzi e nei territori dipendenti o associati interessati.

A tal fine, l'articolo 17, paragrafo 3, della direttiva 2003/48/CE prevede che il Consiglio, qualora decida che la condizione stabilita nel paragrafo 2 dello stesso articolo non è soddisfatta, adotti, all'unanimità su proposta della Commissione, una nuova data ai fini del paragrafo 2.

Sulla base di tali considerazioni, siccome dalle relazioni della Commissione e degli Stati membri interessati risulta che ciascuno dei paesi terzi e dei territori dipendenti o associati sarà in grado di soddisfare le condizioni stabilite in detto paragrafo per il 1° luglio 2005, il Consiglio ha deciso di prorogare a tale data il recepimento delle nuove norme.

CONSIGLIO UE, COMUNICATO 5 LUGLIO 2004

Il Consiglio Ue, nella riunione tenutasi il 5 luglio 2004, ha individuato alcune priorità su cui concentrare la propria attività nei prossimi mesi. In particolare è stata posta l'accento su una opportuna politica di riduzione degli oneri amministrativi a carico delle imprese nonché di sviluppo della normativa sui servizi finanziari e della normativa fiscale.

Altro aspetto degno di nota riguarda i principi contabili internazionali. A tale proposito, il Consiglio è stato informato dalla Commissione in merito agli sviluppi in seno al suo Comitato di regolamentazione contabile relativi all'introduzione nel diritto comunitario di due principi contabili internazionali riveduti e ha esortato la Commissione a proseguire i suoi lavori su tali principi. L'obiettivo è compiere progressi sui rimanenti problemi nel ristretto lasso di tempo consentito dalla procedura di approvazione. Mentre la maggior parte dei principi contabili internazionali è stata approvata nel settembre 2003 in virtù del regolamento n. 1725/2003 della Commissione, i due principi - Ias 32 "Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio d'esercizio e informazione integrativa" e Ias 39 "Strumenti finanziari: contabilizzazione e determinazione del valore" erano a quell'epoca esclusi in attesa della loro revisione. Uno Ias 32 riveduto è stato pubblicato lo scorso dicembre dall'International Accounting Standards Board e sono state inoltre pubblicate alcune parti di uno Ias 39 riveduto.

La Commissione ha riesaminato questi due principi per garantire che siano soddisfatte le condizioni di adozione previste dal regolamento 1606/2002, onde consentire che siano applicati in virtù del diritto comunitario a partire dal 2005.



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.

Agenzie di rating

Le agenzie di rating sono strutture specializzate che valutano i rischi di inadempienza di società o di enti pubblici debitori. Ogni agenzia può applicare un proprio codice di valutazione e il grado di rischio viene espresso mediante un voto che rispecchia una scala di valori fondamentali.

Blue chip

Termine utilizzato per designare le azioni delle più grandi società quotate in Borsa.

Book value

È il valore di una azione che si ottiene dividendo il patrimonio netto per il numero di azioni ordinarie.

Earning assets

Rientrano in questa categoria gli investimenti aziendali capaci di generare un flusso di reddito, di interessi o di commissioni. Corrispondono alle immobilizzazioni produttive.

Earnings before taxes

È una espressione tecnica con cui si indica l'ammontare degli utili di un'impresa prima della tassazione. In Italia si parla anche di utili *ante imposte*.

Oil facilities

Sono crediti che il Fondo Monetario Internazionale ha concesso, dopo la crisi petrolifera del 1974, a tutti quegli Stati che presentavano forti disavanzi nei conti con l'estero a causa del rincaro dei prodotti petroliferi. I crediti sono resi possibili grazie alle risorse monetarie che i paesi esportatori di petrolio hanno messo a disposizione dell'Fondo.

Takeover

È uno dei vocaboli più in uso nella terminologia finanziaria anglosassone e sta ad indicare l'operazione attuata da una società che, attraverso il rastrellamento di azioni sul mercato, mira a raggiungere il controllo di un'altra società.

FIERE - CONGRESSI - CONVEGNI

BUSINESS FORUM SUL TURISMO NEI CARAIBI

A Montego Bay, in Giamaica, si terrà nel mese di ottobre il business forum sul turismo nei Caraibi. Il meeting rientra tra le iniziative previste dal Programma comunitario "Proinvest" curato dal Centro per lo Sviluppo dell'impresa di Bruxelles (CDE), volto a favorire investimenti e cooperazioni commerciali con le imprese caraibiche, riservando naturalmente un occhio di riguardo al settore turistico che trova ancora terreno fertile in questi mari favolosi. Il forum, che si svolgerà dal 5 all'8 ottobre, ha in programma seminari, workshop e incontri con rappresentanti delle istituzioni locali. È rivolto principalmente a società di gestione dei servizi turistici, investitori in infrastrutture turistiche, tour operators, agenzie di viaggio, hotel, catene alberghiere, società di formazione del settore turistico, fornitori di tecnologie e servizi e stampa specializzata.

IN MOSTRA A SHANGHAI "IL MITO DELLA VELOCITÀ"

La mostra "Il mito della velocità" si inserisce all'interno del progetto "Marco Polo", promosso dal Ministero delle Attività produttive, con l'obiettivo di intensificare gli scambi tra Italia e l'universo Cina, attraverso una serie di iniziative a carattere culturale e sportivo e di eventi che stimolino collaborazioni commerciali e industriali. La mostra, aperta dal 10 settembre al 10 ottobre presso il Museo della Scienza e delle Tecnologie di Shanghai, rappresenta l'occasione

per promuovere tutti i settori dell'imprenditoria italiana legati all'industria dei trasporti. Sono previsti interessanti percorsi storici, artistici e culturali, ma particolare attenzione è riservata proprio alla eccellente tecnologia che caratterizza l'industria italiana. Fanno da corollario all'area espositiva seminari tecnici e informativi sui nostri distretti produttivi.

A SOFIA IL FORUM ECONOMICO PER L'EUROPA SUD ORIENTALE

Collaborazione tra business privato e pubblica amministrazione, sviluppo dei mercati finanziari, infrastrutture e trasporti, allargamento della Nato sono alcuni dei principali argomenti di dibattito al centro del Forum economico per l'Europa sud orientale che si svolgerà a Sofia dal 1° al 3 novembre nella sede del Palazzo Nazionale della Cultura. Una nuova occasione per riflettere sul tema della collaborazione tra settore pubblico e privato nei Paesi dell'area dei Balcani.

A MANTOVA LA RUSSIA IN PRIMO PIANO

L'8 settembre, a Mantova, si è svolto un seminario organizzato da Mantova Export in collaborazione con l'Associazione Industriali e la Banca Agricola Mantovana, rivolto a tutti coloro che intendono intraprendere attività commerciali in Russia. L'iniziativa ha offerto una opportunità in più per conoscere e approfondire gli elementi essenziali e le peculiarità del mercato russo. Presente all'incontro anche l'Ambasciatore della Federazione Russa in Italia, Alexej Jurievich Meshkov.

A cura di Anna Maria Badiali

ALLA FIERA DI MILANO IL "BIAS 2004"

La Fiera di Milano, dal 14 al 17 settembre, ha ospitato la 31a edizione di "Bias, Mostra Convegno Internazionale dell'Automazione, Strumentazione, Microelettronica e Ict per l'Industria". Appuntamento e punto di riferimento fondamentali per i mercati di un settore in crescita, ma alle prese con un'inesorabile concorrenza internazionale. La mostra, principale avvenimento a livello europeo, non è soltanto una semplice esposizione, ma ha fornito il pretesto per confrontare proposte, suggerimenti e strategie che diano nuovo slancio all'industria dell'elettronica italiana.

NAVI E CANTIERISTICA IN MOSTRA AD AMBURGO

Sarà l'Ice a curare, oltre al Punto Italia, l'immagine e la comunicazione delle aziende italiane presso la SMM (Shipbuilding, Machinery & Marine Technology), evento tra i più significativi a livello mondiale dedicato al comparto della cantieristica navale e alla logistica dei trasporti marittimi. La fiera, che ha cadenza biennale, si terrà ad Amburgo, fulcro dell'industria marittima tedesca e sarà aperta ai visitatori dal 28 settembre al 2 ottobre. I settori interessati sono veramente tanti e, soltanto per citarne alcuni, comprendono l'industria cantieristica, attrezzature e arredi per navi, sistemi di manutenzione e movimentazione, motori, attrezzatura tecnica sottomarina e spedizionieri.

NOTIZIE FLASH

In Belgio professionisti tributari alla ribalta

La novità introdotta quest'anno in Belgio nell'ambito della procedura elettronica per la trasmissione della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche è la possibilità di delegare un consulente fiscale o uno studio professionale per la trattazione della dichiarazione telematica. La dichiarazione telematica attraverso gli intermediari può essere presentata fino al 31 ottobre. La novità è stata molto apprezzata dai contribuenti.

In Germania risultati negativi per lo scudo fiscale

Il bilancio relativo al primo semestre della versione tedesca dello scudo fiscale, introdotto a gennaio dall'esecutivo di Berlino per favorire il rimpatrio dei capitali illecitamente trasferiti all'estero, è decisamente deludente e lontano dalle aspettative coltivate nei mesi invernali. Infatti il gettito complessivo dello scudo fiscale si è fermato a 224 milioni di euro, una somma distante dai 5 miliardi di euro inizialmente annunciati e inconciliabile anche con la successiva revisione, meno ottimista, che aveva fissato in 1,5 miliardi il traguardo dell'intera iniziativa per le casse dell'erario.

Anche in India sbarca la tonnage tax

Nella nuova legge finanziaria, presentata l'8 luglio scorso al Parlamento indiano di Nuova Delhi, figura una novità per le imprese di navigazione. Si tratta dell'introduzione del regime di tonnage tax, modellato sull'esempio di misure analoghe adottate in Europa dalle marine mercantili e conformi ai regimi già approvati dalla Commissione europea. Secondo lo schema di tonnage presentato da Palaniappan Chidambaram, ministro delle Finanze, l'impresa indiana di navigazione può scegliere di mantenere l'attuale

regime di imposta con riferimento tradizionale ai profitti di contabilità oppure corrispondere un importo fisso calcolato facendo riferimento al tonnellaggio di trasporto. La proposta, che nel caso in cui dovesse essere approvata entrerà in vigore con effetto retroattivo a partire dal 1° aprile 2004, è stata presentata dopo un lungo e vivace dibattito tra il governo indiano e gli imprenditori di settore.

In Serbia l'Iva alla ribalta

Il Parlamento serbo sta per essere chiamato a votare un progetto di legge che prevede l'adozione dell'imposta sul valore aggiunto. La Serbia, insieme alla Bosnia, sono gli unici Paesi della ex Jugoslavia che ancora non avevano introdotto l'imposta indiretta adottata nella UE. Il progetto di legge in via di approvazione definitiva, che prevede l'entrata in vigore dell'Iva a partire dal 1° gennaio 2005, trova d'accordo tutti i partiti del Parlamento serbo. Sostituirà l'attuale imposta del 20 per cento che grava sul volume di affari. Le nuove aliquote saranno fissate nella misura del 18 per cento, in via generale, e dell'8 per cento per i generi alimentari, i fertilizzanti, i prodotti fitosanitari, il bestiame e i mangimi per il bestiame. Secondo le stime del Ministero per le finanze serbo, lo Stato si assicurerà in tal modo maggiori entrate pari al 50 per cento delle attuali mentre i prezzi di mercato, con il nuovo regime fiscale, subiranno una riduzione valutata fra il 5 e il 7 per cento.

In Albania cambia il sistema dei rimborsi Iva

Dal 1° gennaio 2005, i rimborsi Iva per gli esportatori albanesi potrebbe avvenire secondo un nuovo schema previsto da un progetto di riforma del meccanismo. L'obiettivo è creare condizioni più favorevoli per gli scambi commerciali. Il nuovo schema

A cura di Sonia Angeli

distingue tre categorie di esportatori: la prima comprende le aziende che esportano totalmente la loro produzione e sono in attività da più di tre anni; la seconda include le aziende che destinano all'esportazione solo il 50 per cento dei propri prodotti e sono nel settore da meno di tre anni; infine la terza categoria relativa a tutti gli altri esportatori.

A Singapore prorogata al 2006 la riduzione delle tasse portuali

La riduzione del 20 per cento delle tasse portuali applicate alle navi portacontainer è stato esteso nel porto di Singapore sino al 30 giugno 2006. Ad annunciarlo è stata di recente la Maritime and Port Authority of Singapore (MPA). La misura non trova applicazione però per quelle navi che stazionano in porto per più di dieci giorni.

Ad un italiano la nuova direzione per le Pmi in seno all'Ocse

Si chiama Sergio Arzeni ed è il responsabile della nuova struttura che l'Ocse (l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) ha deciso di istituire per seguire più da vicino i problemi dello sviluppo locale e delle piccole e medie imprese. La nuova direzione guidata da Arzeni, che prima di assumere il nuovo incarico era responsabile del programma Leed (Local Employment and Employment Development), risponde direttamente a Donald Johnston, segretario generale dell'Ocse. Al suo interno riunisce il Leed e l'Unità Sme (piccole e medie imprese). Obiettivo della nuova direzione è diffondere le migliori pratiche per l'elaborazione e l'attuazione delle politiche che favoriscono l'imprenditorialità.



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

FISCO

affi

Rivista telematica

agenzia
ENTRATE