

OGGETTO: La presente circolare, preparata dal Dott. Federico Venturi e dal collega praticante Dott. Luca Cavalleri, tratta le principali novità legislative e propone alcuni approfondimenti sui più recenti temi di fiscalità internazionale, con particolare attenzione alle comunicazioni e delibere dell'OCSE e delle Istituzioni della Comunità Europea. La circolare copre il trimestre Aprile – Maggio – Giugno 2009.

INDICE		
Par.		Pag.
1.	<u>OCSE</u>	5
1.1	Rispetto degli standards internazionali	5
1.2	Cooperazione fiscale	5
2.	<u>CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI</u>	6
2.1	Ratifica della Convenzione Italia - Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali <i>2.1.1 Campo di applicazione della Convenzione</i> <i>2.1.2 Dividendi</i> <i>2.1.3 Interessi</i> <i>2.1.4 Royalties</i> <i>2.1.5 Procedura amichevole</i> <i>2.1.6 Limitation on benefit clause (LOB)</i>	6
2.2	Trattato Germania - Sud Africa	8

2.3	Trattato Svizzera - Turchia	8
2.4	Trattato Romania - Siria	8
2.5	Trattato Algeria - Cina	9
2.6	Trattato Algeria - Svizzera	9
3.	<u>UNIONE EUROPEA</u>	10
3.1	Partecipazione nel capitale di una società di un altro Stato Membro	10
3.2	Distribuzione di dividendi e Direttiva Madre- Figlia	10
3.3	Tassazione discriminatoria dei dividendi in uscita	11
3.4	Comunicazione della Commissione Europea del 28 Aprile 2009 “ <i>Promoting Good Governance in Tax Matters</i> ”. <i>3.4.1 Premessa</i> <i>3.4.2 Good governance in materia fiscale: cooperazione fiscale nell’Unione Europea</i> <i>3.4.3 Cooperazione amministrativa e scambio di informazioni</i> <i>3.4.4 Concorrenza fiscale dannosa</i> <i>3.4.5 Aiuti di Stato</i> <i>3.4.6 Trasparenza</i> <i>3.4.7 Impegni assunti a livello europeo e le azioni in corso volti a garantire l’adesione ai principi di buona governance in materia fiscale</i> <i>3.4.8 Proposte della Commissione per rafforzare il principio di buona governante</i> <i>3.4.9 Iniziative interne</i> <i>3.4.10 Iniziative a livello comunitario nei confronti di Paesi terzi</i> <i>3.4.11 Principali iniziative presentate dalla Commissione</i> <i>3.4.12 Principali iniziative presentate dalla Commissione Ue nei confronti dei Paesi terzi</i>	11
3.5	Tassazione discriminatoria dei dividendi	19
3.6	Approvazione del regime italiano per agevolare l’accesso al	20

	capitale di rischio	
3.7	Quote della multiproprietà. Regime Iva dei corrispettivi del prestatore	20
3.8	Arrotondamento degli importi dell'Iva. Metodi e livelli di arrotondamento	21
4	<u>NORME ED INTERPRETAZIONI MINISTERIALI</u>	22
4.1	Disapplicazione della disciplina art. 110 del Tuir	22
4.2	Modifiche alle ritenute sui dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nella UE e nei paesi aderenti all'accordo sullo spazio economico europeo (Circolare del 21 Maggio 2009) <i>4.2.1 Ambito soggettivo</i> <i>4.2.2 Adempimenti procedurali</i> <i>4.2.3 Decorrenza</i> <i>4.2.4 Ritenuta per i dividendi in uscita</i>	22
5	<u>OSSERVATORIO FISCALE INTERNAZIONALE</u>	27
5.1	Cina: dividendi	27
5.2	Cina: nuove norme in materia di capital gain	27
5.3	Danimarca	28
5.4	Francia	28
5.5	Repubblica Ceca	28
5.6	Islanda	28
5.7	Svezia	29
5.8	Stati Uniti	29
5.9	Giappone	29
5.10	India	30

1 OCSE

1.1 Rispetto degli standards internazionali

Il Segretario Generale dell'OCSE, Angel Gurría, ha annunciato il 7 aprile 2009 a Parigi che i quattro Paesi che figuravano sulla "lista nera" dei paradisi fiscali (Uruguay, Costa Rica, Filippine e Malaysia) hanno preso l'impegno di rispettare le norme fiscali internazionali e di procedere a scambi di informazioni in materia.

Di conseguenza, i quattro Paesi non saranno più nella cosiddetta "lista nera" diffusa dall'OCSE dopo il G20 di Londra del 2 aprile 2009.

1.2 Cooperazione fiscale

In una recente nota il Segretario generale dell'OCSE ha affermato che le iniziative prese da alcuni Paesi in materia di scambio di informazioni fiscali costituiscono un importante passo in avanti al fine di aumentare la trasparenza e lo scambio di informazioni fiscali.

In particolare, di recente la Svizzera, l'Austria e il Lussemburgo hanno dichiarato che nelle proprie Convenzioni adotteranno "standard" di scambio di informazioni fiscali internazionalmente riconosciuti, conformi a quelli elaborati

dall'OCSE; anche altri Paesi, tra cui Andorra, Belgio e Liechtenstein hanno dichiarato di voler adeguarsi alle indicazioni OCSE in materia.

2 CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

2.1 Ratifica della Convenzione Italia - Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali

Con Legge del 3 marzo 2009, n. 20, pubblicata in Gazzetta Ufficiale del 18 marzo 2009, n. 64, è stata ratificata la Convenzione tra l'Italia e gli Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni in materia di Imposte sul Reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali, siglata a Washington il 25 agosto 1999, con scambio di note effettuato a Roma il 10 aprile 2006 e il 27 febbraio 2007. Tale Convenzione entrerà in vigore quando sarà effettuato lo scambio degli strumenti di ratifica, al momento non ancora attuato.

A decorrere da tale momento, la nuova Convenzione sostituirà la precedente (firmata il 17 aprile 1984, ratificata con Legge dell'11 dicembre 1985, n. 763 e pubblicata in Gazzetta Ufficiale del 27 Dicembre 1985, n. 303) che, tuttavia, qualora più favorevole, potrà trovare applicazione, anche dopo la ratifica della nuova Convenzione, per un ulteriore periodo di un anno.

Di seguito, commentiamo alcune delle principali disposizioni convenzionali.

2.1.1 Campo di applicazione della Convenzione

Gli art. 1 e 2 della Citata Convenzione delimitano il campo soggettivo ed oggettivo di applicazione della stessa. In particolare, i soggetti interessati dalle disposizioni convenzionali sono i residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti, mentre le imposte accreditabili ai fini convenzionali sono, per quanto concerne gli Stati Uniti, le Imposte Federali sul Reddito e per quanto concerne l'Italia, l'IRPEF, l'IRES, nonché l'IRAP. In particolare, l'IRAP è accreditabile in misura parziale, limitatamente alla parte dell'Imposta che è considerata Imposta sul Reddito. Stabile organizzazione

Va osservato che i redditi o gli utili attribuiti ad una stabile organizzazione o una base fissa sono imponibili nello Stato contraente in cui la stabile organizzazione o la base fissa è localizzata anche se i pagamenti di detti utili sono differiti fino a quando tale stabile organizzazione abbia cessato di esistere.

2.1.2 Dividendi

I dividendi sono imponibili nello Stato di residenza del beneficiario effettivo dei medesimi; tuttavia, lo Stato della fonte potrà applicare la ritenuta del 5% dell'ammontare lordo dei dividendi se il beneficiario effettivo è una società che ha posseduto almeno il 25% delle azioni con diritto di voto della società che paga i dividendi per un periodo di 12 mesi aventi termine alla data alla quale dividendi sono dichiarati; la ritenuta alla fonte sarà del 15% in tutti gli altri casi. La precedente Convenzione prevedeva le ritenute del 5%, del 10% e del 15%.

2.1.3 Interessi

Gli interessi sono tassati nello Stato di residenza del beneficiario effettivo degli stessi. Tuttavia, gli interessi potranno essere tassati anche nello Stato della fonte ma se l'effettivo beneficiario degli stessi è un residente dell'altro Stato contraente, la ritenuta non potrà eccedere il 10% dell'ammontare lordo dei medesimi. In alcuni casi particolari, gli interessi non sono tassati nello Stato della fonte. Nella precedente Convenzione era prevista la ritenuta del 15%.

2.1.4 Royalties

Le royalties sono imponibili nello Stato di residenza del soggetto percettore; tuttavia, esse potranno essere tassate anche nello Stato della fonte con le aliquote del 5% dell'ammontare lordo nel caso di canoni corrisposti per l'uso e la concessione in uso di software per computer o di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche, ovvero dell'8% dell'ammontare lordo in tutti gli altri casi. Le precedenti ritenute erano del 5%, dell'8% e del 10%.

2.1.5 Procedura amichevole

Al fine di risolvere il problema della concreta applicabilità della procedura amichevole, è stato introdotto lo strumento della procedura arbitrale. Infatti, qualora le Autorità competenti non riescano a prevenire ad un accordo il caso può essere sottoposto ad arbitrato, previo accordo tra le Autorità competenti e il contribuente, a condizione che quest'ultimo si impegni per iscritto a ottemperare alle decisioni della Commissione arbitrale.

2.1.6 Limitation on benefit clause (LOB)

Oltre alle specifiche clausole anti-abuso previste in tema di dividendi, interessi, royalties e redditi diversi, l'art.2 del Protocollo della Convenzione prevede la C.d. "limitation on benefit clause" - LoB -, applicabile a tutte le disposizioni convenzionali, il cui scopo è quello di limitare i benefici convenzionali ai soli soggetti qualificati.

2.2 Trattato Germania - Sud Africa

Il 9 settembre 2008, è stato firmato il nuovo Trattato contro le doppie imposizioni tra la Germania e il Sud Africa. In particolare, l'aliquota d'imposta prevista per la determinazione della ritenuta alla fonte sarà:

- del 15% sui dividendi, ovvero del 5% se il beneficiario effettivo degli stessi detiene direttamente almeno il 10% dei diritti di voto della società che distribuisce i medesimi.

Con riferimento agli interessi e alle royalties, la Convenzione prevede l'esclusiva potestà impositiva dello Stato di residenza del percettore, qualora quest'ultimo ne è il beneficiario effettivo.

2.3 Trattato Svizzera - Turchia

Il 22 maggio 2008, è stato firmato il nuovo Trattato contro le doppie imposizioni tra la Svizzera e la Turchia. In particolare, l'aliquota d'imposta prevista per la determinazione della ritenuta alla fonte sarà:

- del 15% sui dividendi, ovvero del 5% qualora la società detenga una partecipazione diretta di almeno il 20% del capitale della società che corrisponde i medesimi;
- del 10% sugli interessi, salvo determinate eccezioni;
- del 10% sulle royalties.

Inoltre, un cantiere di costruzione o di montaggio costituisce stabile organizzazione se la sua durata oltrepassa i 6 mesi.

2.4 Trattato Romania - Siria

E' stato siglato il 24 giugno 2008 il Trattato tra Romania e Siria per evitare le

doppie imposizioni in materia di Imposte sul Reddito, attualmente non ancora in vigore. In particolare, l'aliquota d'imposta prevista per la determinazione della ritenuta alla fonte sarà:

- del 15% sui dividendi, ovvero del 5% se il beneficiario effettivo è una società che detiene direttamente almeno il 25% delle azioni della società che corrisponde i dividendi;
- del 10% sugli interessi, salvo determinate eccezioni;
- del 12% sulle *royalties*.

2.5 Trattato Algeria - Cina

Il Trattato contro le doppie imposizioni tra Algeria e Cina, siglato il 6 novembre 2006, è entrato in vigore il 1° gennaio 2008. In particolare, l'aliquota d'imposta prevista per la determinazione della ritenuta alla fonte sarà:

- del 10% sui dividendi, ovvero del 5% se il beneficiario effettivo è una società che detiene direttamente almeno il 25% del capitale della società che distribuisce i medesimi;
- del 7% sugli interessi, salvo determinate eccezioni;
- del 10% sulle *royalties*.

2.6 Trattato Algeria - Svizzera

Il Trattato contro le doppie imposizioni tra Algeria e Svizzera, siglato il 3 giugno 2006, è entrato in vigore dal 9 febbraio 2009. In particolare, l'aliquota d'imposta prevista per la determinazione della ritenuta alla fonte sarà:

- del 15% sui dividendi, ovvero del 5% se il beneficiario effettivo è una società che detiene direttamente almeno il 20% del capitale della società che distribuisce i medesimi;
- del 10% sugli interessi, salvo determinate eccezioni;
- del 10% sulle *royalties*.

3 UNIONE EUROPEA

3.1 Partecipazione nel capitale di una società di un altro Stato Membro

La Corte di Giustizia Ue, con Sentenza del 22 dicembre 2008, C-48/07, in materia di regime fiscale comune applicabile alle società Madri e Figlie di Stati membri diversi (Direttiva del 23 luglio 1990, 90/435/CEE), ha chiarito che la nozione di partecipazione nel capitale di una società di un altro Stato membro, non comprende la detenzione di quote in usufrutto.

In particolare, secondo il parere della Corte, si evince chiaramente dal testo dell'art. 3 della Direttiva in parola che la nozione di partecipazione nel capitale di una società, ai sensi di tale disposizione, non ricomprende l'usufrutto detenuto da una società sulle quote del capitale di un'altra società.

3.2 Distribuzione di dividendi e Direttiva Madre- Figlia

La Corte di Giustizia Ue, con Sentenza del 12 febbraio 2009, resa nel procedimento C-138/07, ha fornito chiarimenti con riferimento alla C.d. Direttiva Madre-Figlia (Direttiva del Consiglio del 23 luglio 1990, 90/435/CEE).

In particolare, è stato chiarito che l'art. 4, n.1, primo trattino, della Direttiva (il quale dispone che quando una società madre, in veste di socio, riceve dalla società figlia utili distribuiti in occasione diversa dalla liquidazione di quest'ultima, lo Stato della società madre si astiene dal sottoporre tali utili a imposizione) in parola deve essere interpretato nel senso che esso osta alla normativa di uno Stato membro che prevede che i dividendi percepiti da una società capogruppo siano inclusi nella base imponibile di quest'ultima, per esserne in seguito detratti nella misura del 95% qualora, per il periodo d'imposta considerato, sussista un saldo attivo previa detrazione degli altri utili esentati.

L'art. 4, n.1, primo trattino, della Direttiva 90/435/CEE è incondizionato e sufficientemente preciso per poter essere invocato dinanzi ai Giudici nazionali.

3.3 Tassazione discriminatoria dei dividendi in uscita

La Commissione Europea, con Comunicato del 19 marzo 2009, ha reso noto di voler adire davanti la Corte di Giustizia UE la Germania per le disposizioni interne relativamente alla tassazione dei dividendi in uscita.

In particolare, la normativa tedesca prevede una tassazione più gravosa per i dividendi in uscita, rispetto a quelli domestici.

Infatti, mentre i dividendi in uscita sono assoggettati ad una tassazione del 25 per cento a cui va aggiunta l'imposta di solidarietà, i secondi sono esentati da tassazione.

Come chiarito dalla Commissione, tale disparità di trattamento risulta in contrasto con i principi sanciti dal Diritto Comunitario.

3.4 Comunicazione della Commissione Europea del 28 Aprile 2009 “Promoting Good Governance in Tax Matters”.

3.4.1 Premessa

Le misure intraprese dalla Commissione Ue volte a promuovere la good governance in ambito fiscale rappresentano una tematica costante e frequente nei dibattiti internazionali dato che nel contesto attuale è particolarmente avvertita la necessità di una maggiore, nonché più efficace, cooperazione internazionale in materia fiscale.

In particolare, la Comunicazione del 28 aprile 2009 in oggetto si focalizza sui seguenti aspetti:

- gli elementi di good governance in materia fiscale, facendo riferimento al lavoro svolto dall'Unione Europea per il miglioramento della cooperazione fiscale;
- gli impegni assunti a livello europeo e le azioni in corso volti a garantire l'adesione ai principi di buona governance in materia fiscale;
- la creazione di un'azione più coordinata degli Stati membri dell'Ue, anche nei confronti dei Paesi terzi, al fine di ottimizzare e completare le iniziative internazionali adottate in altre sedi quali, ad esempio, l'Ocse e l'Onu.

3.4.2 Good governance in materia fiscale: cooperazione fiscale nell'Unione Europea

I Ministri delle Finanze dell'UE, riuniti al Consiglio (ECOFIN) il 14 maggio 2008, hanno definito la good governance in materia fiscale come l'insieme dei principi di trasparenza, scambio di informazioni e leale concorrenza fiscale.

Tuttavia, negli anni passati gli Stati Membri hanno concordato diverse misure al fine di promuovere una migliore governance in materia fiscale nell'UE, riconoscendo così che le singole disposizioni nazionali e bilaterali possono affrontare soltanto in parte le difficoltà dovute all'erosione del gettito e che la cooperazione estesa a tutta l'UE è fondamentale.

Le azioni volte a promuovere una migliore governance riguardano i seguenti ambiti:

- la cooperazione amministrativa, comprendente lo scambio di informazioni;
- la concorrenza fiscale dannosa;
- gli aiuti di Stato;
- la trasparenza.

3.4.3 Cooperazione amministrativa e scambio di informazioni

Gli strumenti giuridici adottati in materia di cooperazione amministrativa sono:

- la Direttiva sull'assistenza reciproca¹, la quale prevede lo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali nel settore delle imposte dirette;
- la direttiva in materia di recupero di crediti fiscali², la quale istituisce un regime per cui uno Stato membro può chiedere l'assistenza di un altro Stato membro per il recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi e imposte;
- la Direttiva in materia di tassazione dei redditi da risparmio³, che se pur limitata al solo reddito da risparmio individuale sotto forma di

¹ Cfr. Direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, modificata dalla Direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004.

² Cfr. Direttiva 2008/55/CE del Consiglio del 26 maggio 2008.

³ Cfr. Direttiva 2003/48/CE del Consiglio del 3 giugno 2003.

pagamento interessi, consente alle Amministrazioni Fiscali di scambiarsi informazioni automaticamente, sebbene si applichi tre Stati membri siano stati autorizzati ad applicare temporaneamente una ritenuta alla fonte.

3.4.4 Concorrenza fiscale dannosa

Il c.d. Codice di condotta definisce dannose tutte quelle misure fiscali che hanno, ovvero possono avere, una sensibile incidenza sull'ubicazione delle attività imprenditoriali nel territorio dell'UE e che determinano un livello d'imposizione nettamente inferiore a quelli generalmente applicati nello Stato membro interessato⁴.

3.4.5 Aiuti di Stato

In materia di aiuti di Stato, la politica dell'UE applicata a tali aiuti ha contribuito ad eliminare le distorsioni della concorrenza derivanti da regimi specifici di tassazione delle imprese introdotti dai singoli Stati membri.

3.4.6 Trasparenza

In tale ambito, si fa riferimento a tutte quelle Legislazioni e regole societarie che garantiscono la trasparenza finanziaria e aziendale.

E' interessante sottolineare come le azioni svolte dall'Ue rispecchiano molti dei principi fondamentali che da parecchi anni ispirano l'attività dell'OCSE contro la concorrenza fiscale dannosa; infatti, va ricordato che le norme, nonché le interpretazioni, da quest'ultime elaborate prevedono, al ricorrere di particolari condizioni, lo scambio di informazioni su richiesta in tutte le materie fiscali, indipendentemente dalle esigenze di interesse nazionale o dal segreto bancario.

⁴ L'OCSE enumera quattro fattori chiave per definire se una giurisdizione sia un paradiso fiscale: i) la giurisdizione impone una tassazione nulla o puramente nominale; ii) mancanza di trasparenza; iii) vi sono leggi o prassi amministrative che impediscono un efficace scambio di informazioni in materia fiscale con altri Governi sui contribuenti che usufruiscono della tassazione nulla o puramente nominale; iv) non è richiesto che l'attività svolta nel Paese abbia carattere sostanziale.

3.4.7 Impegni assunti a livello europeo e le azioni in corso volti a garantire l'adesione ai principi di buona governance in materia fiscale

Il 14 maggio 2008, durante la riunione del Consiglio (ECOFIN) i Ministri delle Finanze dell'Ue hanno riconosciuto la necessità di promuovere i principi di good governance in materia fiscale; a tal fine, hanno proposto di inserire una norma relativa alla buona governance in materia fiscale negli accordi conclusi in merito dalla Comunità e dai suoi Stati membri con Paesi terzi o gruppi di Paesi terzi, con lo scopo di raggiungere un accordo con il maggior numero possibile di Paesi terzi sui principi comuni di cooperazione e di trasparenza.

Inoltre, l'Ue ha adottato una serie di misure in diversi ambiti volte a garantire che i Paesi terzi aderiscano ai principi di buona governance in materia fiscale.

Di seguito, riportiamo le principali misure:

- tassazione del risparmio: sono applicate in alcuni Paesi terzi⁵ e nei territori dipendenti ed associati degli Stati membri, misure uguali o equivalenti a quelle previste nella Direttiva UE in materia di tassazione dei redditi da risparmio;
- codice di condotta: gli Stati membri dell'UE, nell'approvare il Codice di condotta, si sono impegnati a garantire che i principi volti ad abolire la concorrenza fiscale dannosa siano rispettati anche nei territori dipendenti o associati degli Stati membri, nonché a promuovere tali principi fra i Paesi terzi⁶;
- relazioni con i Paesi dello Spazio Economico Europeo e la Svizzera: l'UE mantiene strette relazioni con i paesi dello Spazio Economico Europeo (Islanda, Liechtenstein e Norvegia) e con la Svizzera. Infatti, l'intera normativa dell'UE in materia di mercato interno si applica direttamente ai paesi del SEE, mentre norme equivalenti alle norme UE in materia di aiuti di Stato sono contenute nell'accordo SEE e il controllo della loro applicazione è affidato all'Autorità di vigilanza EFTA (*European Fair Trade Association*);

⁵ Questi Paesi sono la Svizzera, il Liechtenstein, San Marino, Monaco e Andorra.

⁶ Tale elemento rientra nel programma di lavoro 2009 - 2010 del gruppo "codice di condotta" dell'UE.

- politica europea di vicinato: la politica europea di vicinato prevede vari piani d'azione conclusi con i Paesi interessati da tale politica che contengono riferimenti generali alla cooperazione in materia fiscale⁷; alcuni di questi contengono riferimenti specifici ai principi di trasparenza, scambio di informazioni, nonché allo stesso Codice di condotta;
- politica di allargamento: tale politica impone ai Paesi candidati e ai Paesi candidati potenziali di recepire progressivamente la Legislazione UE nelle proprie Legislazioni nazionali, ivi compresa la normativa fiscale;
- attuazione delle conclusioni del Consiglio UE del Maggio 2008: la Commissione ha avviato negoziati con numerosi Paesi terzi affinché, come concordato dal Consiglio ECOFIN nelle Conclusioni del maggio 2008, vengano attuate e recepite nei singoli ordinamenti nazionali delle disposizioni relative alla good governance in materia fiscale;
- politica di cooperazione allo sviluppo: la Commissione ha fornito un ulteriore sostegno ai Paesi in via di sviluppo disposti ad impegnarsi a favore dell'implementazione dei principi di buona governance⁸; questi, infatti, potranno beneficiare di finanziamenti supplementari a seconda della qualità dell'impegno assunto⁹.

3.4.8 Proposte della Commissione per rafforzare il principio di buona governance

La Commissione ritiene che al fine di promuovere una miglior governance fiscale nell'UE siano necessarie sia iniziative interne sia iniziative congiunte, concordate a livello comunitario, nei confronti dei Paesi terzi.

⁷ I piani d'azione sono strumenti di cooperazione economica e politica tra l'UE ed i Paesi partner, che portano a una fase più avanzata gli impegni e gli obiettivi contenuti negli accordi di partenariato e di cooperazione.

⁸ E' stato proposto un incentivo a titolo del 10° Fondo europeo di sviluppo (FES, per gli anni 2008 - 2013) tramite l'iniziativa sulla governance con cui l'UE offre finanziamenti aggiuntivi per sostenere il dialogo e la riforma della governance, anche in materia fiscale.

⁹ Vari Paesi dei Caraibi e del Pacifico si sono ora assunti tali impegni, altri invece, fino ad oggi, hanno rifiutato o comunque non hanno ancora accettato l'offerta. Numerosi Paesi e territori d'Oltremare si sono impegnati presso l'OCSE in materia di norme di trasparenza e di scambio di informazioni.

3.4.9 Iniziative interne

Per quanto concerne le iniziative interne in corso, la Commissione invita il Consiglio ad approvare quanto prima le sue proposte, di seguito brevemente commentate.

In particolare, la Commissione ha presentato nel febbraio 2009 una proposta per sostituire l'attuale Direttiva in materia di assistenza reciproca¹⁰. Tale proposta introduce due nuovi aspetti importanti che la Commissione considera indispensabili per rafforzare l'azione dell'UE contro la frode e l'evasione fiscale a livello internazionale. La prima proposta è relativa alla c.d. clausola della nazione più favorita, in base alla quale gli Stati membri dovrebbero essere obbligati ad offrire ad un altro Stato membro lo stesso livello di cooperazione che hanno accettato di offrire a un Paese terzo.

Inoltre, la proposta prevede che gli Stati membri non possano invocare il segreto bancario nei confronti dei soggetti non residenti, quale motivazione per rifiutarsi di fornire informazioni allo Stato richiedente.

Inoltre, la Commissione ha anche presentato una proposta volta a sostituire la Direttiva esistente in materia di recupero di crediti fiscali¹¹. La proposta è intesa ad aumentare l'efficienza dell'assistenza reciproca al fine di rafforzare la capacità delle Amministrazioni Fiscali di recuperare le imposte non corrisposte e contribuire così alla lotta contro la frode fiscale.

E' stata altresì presentata nel 2008 la proposta volta a modificare la Direttiva in materia di tassazione del risparmio¹²; con tale modifica si intende ampliare la portata della Direttiva a taluni pagamenti di interessi che sono corrisposti tramite strutture intermediarie stabilite in Paesi terzi.

3.4.10 Iniziative a livello comunitario nei confronti di Paesi terzi

Per quanto concerne le iniziative a livello comunitario nei confronti dei Paesi terzi, le principali disposizioni da adottare sono le seguenti:

- il Consiglio dovrebbe assegnare alla questione della buona governance in materia fiscale la priorità politica adeguata;

¹⁰ Cfr. COM(2009) 29 del 2 febbraio 2009.

¹¹ Cfr. COM(2009) 28 del 2 febbraio 2009.

¹² Cfr. COM(2008) 727 del 13 novembre 2008.

- nei casi per cui si prevede che i dibattiti sui principi della good governance saranno controversi, il dialogo politico tra UE e Paesi terzi dovrebbe affrontare tale argomento prima dei negoziati sulle materie commerciali al fine di agevolarli;
- il Consiglio dovrebbe garantire alla Commissione sufficiente flessibilità nei negoziati sulla formulazione di Accordi in materia fiscale, in modo da essere in grado di negoziare le soluzioni più idonee al caso specifico di ogni Paese;
- il contenuto di tali Accordi dovrebbe contenere anche disposizioni simili a quelle applicabili nell'UE nell'ambito delle norme in materia di Aiuti di Stato, al fine di incrementare la concorrenza leale tra gli Stati membri ed i Paesi terzi in materia di tassazione delle imprese;
- per quanto riguarda il Codice di condotta, la Commissione ritiene che deve essere elaborata una politica coerente di azioni coordinate nei confronti dei Paesi terzi che non sono in linea con quanto disposto dal Codice stesso.

Inoltre, sono state formulate delle proposte per gli incentivi per la cooperazione allo sviluppo e in merito al coordinamento internazionale della politica fiscale.

La Commissione intende proseguire un dialogo costruttivo con tutte le parti interessate per quanto attiene ai principi e all'attuazione pratica delle misure indicate nella presente Comunicazione invitando il Consiglio a garantire la loro rapida attuazione.

Inoltre, la Commissione su tutti gli aspetti in precedenza analizzati intende presentare in merito una relazione nel 2010.

3.4.11 *Principali iniziative presentate dalla Commissione*

Iniziative interne in corso	Obiettivo perseguito
Sostituire l'attuale Direttiva in materia di assistenza reciproca.	Introdurre due nuovi aspetti importanti: a) clausola della nazione più favorita; b) vietare agli Stati membri di invocare il segreto bancario per i non residenti.
Sostituire l'attuale Direttiva in materia di recupero di crediti fiscali	Aumentare l'efficienza dell'assistenza al fine di rafforzare la capacità delle amministrazioni tributarie di recuperare le tasse non corrisposte e contribuire alla lotta contro la frode fiscale.
Modificare la Direttiva in materia di tassazione del risparmio.	Ampliare la portata della direttiva a taluni pagamenti di interessi a residenti Ue che sono corrisposti tramite strutture intermedie esenti da tasse e stabilite in Paesi terzi.

3.4.12 *Principali iniziative presentate dalla Commissione Ue nei confronti dei Paesi terzi*

Disposizioni a livello comunitario nei confronti dei Paesi terzi	Obiettivo perseguito
Il Consiglio dovrebbe assegnare alla questione della buona governance la priorità politica adeguata.	Introdurre un riferimento alla buona governance in materia fiscale nel corso del negoziato, ad esempio nelle direttive negoziali impartite dal Consiglio alla Commissione.

Il Consiglio dovrebbe garantire alla Commissione sufficiente flessibilità nei negoziati sulla formulazione di tali accordi.	Essere in grado di negoziare le soluzioni più idonee al caso specifico di ogni Paese.
Il contenuto di tali accordi dovrebbe contenere anche disposizioni simili a quelli applicabili nell'Ue nell'ambito delle norme in materia di aiuti di Stato.	Incrementare la concorrenza leale tra gli Stati membri ed i Paesi terzi in materia di tassazione delle imprese.
Necessità di proseguire la discussione con altri Paesi terzi, ovvero Singapore, Hong Kong e Macao, in materia di trasparenza e scambio di informazioni.	Esplorare con tali Paesi le possibilità di attuazione di misure adeguate equivalenti a quelle contenute nella Direttiva sulla tassazione del risparmio.
Considerare accordi specifici in materia fiscale che contengano norme sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni in materia fiscale a livello UE.	Accelerare il mantenimento degli impegni assunti da taluni Paesi in materia di aumento della trasparenza e scambio di informazioni.
Per quanto attiene il Codice di condotta, la Commissione ritiene che il Consiglio potrebbe elaborare una politica coerente di azioni coordinate nei confronti dei Paesi terzi che usano prassi di tassazione delle misure antiabuso.	Approvare un'impostazione comune per l'applicazione delle misure anti-abuso.

3.5 Tassazione discriminatoria dei dividendi

La Commissione Europea ha deferito la Grecia davanti la Corte di Giustizia Ue al fine di porre rimedio alla tassazione discriminatoria dei dividendi in entrata.

In particolare, la Corte di Giustizia Ue, nella Causa C-406/07, ha chiarito che è incompatibile con i principi del Diritto Comunitario una normativa come quella in esame che prevede un diverso e discriminatorio trattamento dei

dividendi di fonte domestica rispetto a quelli stranieri tassati più onerosamente.

3.6 Approvazione del regime italiano per agevolare l'accesso al capitale di rischio

La Commissione Europea il 28 maggio 2009 ha approvato, in materia di Aiuti di Stato, una serie di misure temporanee presentate dall'Italia al fine di agevolare nell'attuale crisi economica le possibilità di accesso, da parte delle imprese, al finanziamento.

In particolare, la misura italiana a favore del capitale di rischio è la prima autorizzata dalla Commissione e consentirà investimenti più flessibili in capitale di rischio fino al 2010.

3.7 Quote della multiproprietà. Regime Iva dei corrispettivi del prestatore

L'Avvocato Generale della Corte di Giustizia Europea, Verica Trstenjak, ha depositato in data 2 aprile 2009 le proprie Conclusioni, nell'ambito del procedimento pregiudiziale C-37/08, concernente alcune questioni interpretative, poste dall'Autorità giudiziaria del Regno Unito, sull'individuazione del luogo delle prestazioni rese da una società che esercita l'attività di consentire e organizzare lo scambio, da parte dei suoi associati, dei diritti di godimento turnario su alloggi di villeggiatura situati all'estero, secondo il modello c.d. "multiproprietà".

In particolare, secondo le predette Conclusioni, le quote di iscrizione e le quote associative versate per l'adesione al circuito di scambio della multiproprietà immobiliare costituiscono, ai fini dell'IVA, corrispettivi di prestazioni di servizi generici, soggetti all'imposta nel paese del prestatore.

Le commissioni pagate dagli associati in relazione all'effettiva fruizione dello scambio dell'alloggio, invece, sono soggette all'imposta nel luogo in cui si trova l'immobile ottenuto in godimento.

Con Sentenza 3 settembre 2009, n. C-37/08, la Corte di Giustizia UE si è espressa in merito al corretto criterio di territorialità applicabile.

Secondo i giudici europei tale associazione, che percepisce dai suoi associati una quota di iscrizione, una quota annuale ed una commissione di scambio,

deve pagare l'Iva su tali proventi nel territorio in cui si trova il bene immobile, il cui diritto di godimento viene ceduto dall'associato.

I giudici, in particolare, hanno evidenziato che esiste un rapporto sinallagmatico fra i corrispettivi pagati ed i servizi resi. In effetti, riguardo al criterio di territorialità, la Corte ricorda di aver precisato che, per applicare il criterio stabilito per le prestazioni relative a beni immobili occorre un nesso sufficientemente diretto tra la prestazione e il bene immobile.

Nella fattispecie, la relazione sussiste se si tiene conto dello scopo del rapporto tra l'associazione e gli associati. Inoltre, i diritti di godimento costituiscono diritti su beni immobili, la cui cessione in cambio del godimento di diritti analoghi costituisce una transazione relativa a beni immobili.

Pertanto, rientrano nella stessa regola di territorialità non solo i compensi specifici pagati per usufruire dello scambio dell'immobile in multiproprietà, ma anche le quote di iscrizione e quelle associative.

3.8 Arrotondamento degli importi dell'Iva. Metodi e livelli di arrotondamento

La Corte di Giustizia UE, con la Sentenza del 5 marzo 2009, resa nel procedimento C-302/07, ha chiarito che, allo stato attuale, il Diritto Comunitario non prevede prescrizioni specifiche circa il metodo di arrotondamento degli importi dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

In mancanza, dunque, di una normativa comunitaria specifica, è rimesso agli Stati Membri il determinare le norme e i metodi per l'arrotondamento degli importi Iva, fermo restando il doveroso rispetto dei principi sui quali si fonda il sistema comune dell'Iva e, segnatamente, dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità. Lo Stato Membro che consente l'arrotondamento per difetto solo ai contribuenti tenuti all'emissione della fattura, e non a quelli che vendono i beni e servizi per un prezzo comprensivo dell'imposta, non viola il principio di neutralità, data la diversità delle situazioni in cui si trovano le due categorie di soggetti.

4 NORME ED INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

4.1 Disapplicazione della disciplina art. 110 del Tuir

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione dell'8 aprile 2009, n. 100/E, ha chiarito che per ottenere la disapplicazione della disciplina prevista dall'art. 110, comma 10, del TUIR, concernente l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra le imprese residenti e quelle domiciliate fiscalmente in Stati o Territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati, non è sufficiente dimostrare l'esistenza in loco della sede, ovvero dell'attività decisionale della società, bensì occorre dimostrare l'effettivo radicamento nel territorio estero di localizzazione, in modo da partecipare in maniera stabile e continuativa alla vita economica di quest'ultimo.

In particolare, nel caso analizzato nella Risoluzione citata, la società controllata svizzera (che è una società mista con sede della propria direzione in Svizzera) pur disponendo in loco di una struttura organizzativa, opera su mercati diversi da quello elvetico, per cui non può ritenersi, a giudizio della stessa Amministrazione, effettivamente radicata nel territorio elvetico, così da partecipare in maniera stabile e continuativa alla vita economica dello Stato svizzero.

4.2 Modifiche alle ritenute sui dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nella UE e nei paesi aderenti all'accordo sullo spazio economico europeo (Circolare del 21 Maggio 2009)

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare del 21 maggio 2009, n. 26/E, ha fornito chiarimenti con riferimento all'applicazione del comma 3-ter, introdotto nell'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973 dall'art. 1, comma 67, della Finanziaria 2008, riguardante il regime tributario dei dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nell'Unione europea e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo.

La norma prevede l'applicazione di una ritenuta (ridotta) pari all'1,375% sui dividendi distribuiti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società residenti dell'UE e nei Paesi aderenti all'accordo sullo Spazio

Economico Europeo, a condizione che consentano un adeguato scambio di informazioni.

La ratio delle modifiche introdotte dalla Legge Finanziaria 2008 è quella di rendere equivalente il carico fiscale gravante sui dividendi corrisposti a soggetti residenti nella UE a quello previsto per i soggetti residenti, conformemente a principi comunitari di non discriminazione e di libera circolazione dei capitali. Infatti, la ritenuta dell'1,375% è pari al carico fiscale complessivo gravante sui dividendi distribuiti a soggetti IRES residenti (pari al 27,5% del 5% del dividendo ricevuto, con un'aliquota fiscale complessiva pari a 1,375%). Ne deriva che la ritenuta ridotta dell'1,375% non potrà essere chiesta a rimborso da parte dei soggetti non residenti.

Analogamente a quanto avviene per gli utili distribuiti a soggetti non residenti, tale ritenuta si applica altresì sui dividendi e sui proventi relativi a strumenti fiscalmente considerati simili alle azioni, nonché sui proventi derivanti da contratti di associazione in partecipazione, di cui all'art. 109, comma 9, lett. b) del TUIR, che prevedono un apporto diverso da quello di opere e servizi, non derivanti da stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Tuttavia, qualora i soggetti UE beneficiari dei dividendi posseggano i requisiti previsti per l'applicazione della Direttiva Madre-Figlia – Direttiva 2003/123/CE del 22 dicembre 2003 - (ossia, detengano ininterrottamente da almeno un anno una percentuale di partecipazione non inferiore al 10%), il dividendo distribuito sarà esente da ritenuta.

4.2.1 Ambito soggettivo

La ritenuta dell'1,375% si applica sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società, con esclusione delle persone fisiche e degli enti non residenti che non scontano le imposte societarie.

Per i dividendi distribuiti a questi soggetti, pertanto, continua ad applicarsi l'aliquota ordinaria del 27%.

In particolare, possono beneficiare della ritenuta dell'1,375% le società estere che:

- sono residenti in uno Stato membro UE, ovvero in uno Stato aderente allo Spazio Economico Europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni;

- sono soggetti passivi delle Imposte sui Redditi, indipendentemente dalla circostanza che, per effetto di agevolazioni compatibili con la normativa comunitaria, di fatto ne siano esenti.

Con riguardo al primo requisito, va precisato che, nell'attesa che venga emanato il Decreto di cui all'art. 168-bis del TUIR con cui saranno individuati gli Stati e i territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, deve essere fatto riferimento alla lista dei Paesi contenuta nel Decreto del Ministero delle Finanze del 4 settembre 1996 - detto Decreto individua i Paesi che beneficiano dell'esonero dall'imposta sostitutiva per gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari previsto dall'articolo 6, comma 1, del D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239.

Ad oggi, l'unico Stato aderente allo Spazio Economico Europeo incluso nella predetta lista è la Norvegia; l'Islanda e il Liechtenstein, anch'essi facenti parte dello Spazio Economico Europeo, non essendo inclusi nella lista dei Paesi di cui al Decreto del Ministero delle Finanze del 4 settembre 1996, non potranno beneficiare invece della ritenuta dell'1,375%.

Inoltre, la condizione di soggetto passivo della locale Imposta sul Reddito delle società va interpretata come assoggettabilità di carattere generale ad imposizione, soddisfatta da tutte quelle società potenzialmente soggette alle imposte cui sono soggette le società e gli enti non residenti, indipendentemente dalla circostanza che queste *“godono di fatto di agevolazioni comunque compatibili con la normativa comunitaria”*.

Ne consegue che possono fruire della ritenuta dell'1,375% tutte quelle società, ovvero enti, ai quali è riconosciuta la soggettività passiva ai fini delle imposte societarie, incluse quelle che non pagano imposte in virtù di particolari esenzioni oggettive collegate alla tipologia del reddito da loro prodotto (ad esempio, qualora godano dell'esenzione sui c.d. *passive income*), ovvero del luogo in cui è svolta l'attività.

Non beneficiano, invece, della ritenuta in parola, gli enti e le società estere che non rientrano nel presupposto soggettivo di applicazione dell'Imposta sul Reddito delle società.

4.2.2 Adempimenti procedurali

Le società italiane applicheranno l'aliquota dell'1,375% solo in seguito alla richiesta dei beneficiari, corredata da certificazione di residenza e di *status* fiscale rilasciata dalle Autorità fiscali del Paese di appartenenza.

In assenza di tale documentazione, gli utili continueranno a scontare l'aliquota del 27%, ovvero quella più favorevole prevista dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra lo Stato della fonte e quello di residenza del beneficiario effettivo dei dividendi.

4.2.3 Decorrenza

La nuova disciplina si applica a decorrere dal 1° gennaio 2008; in particolare, l'art. 1, comma 68, della Legge Finanziaria 2008 ha disposto che l'aliquota del 1,375% si applica agli utili formati a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, mentre quelli generati in esercizi precedenti continuano ad essere assoggettati al 27% (la ritenuta è del 12,5% nel caso di azionisti di risparmio).

Al riguardo, va precisato che non trova applicazione la presunzione stabilita dal D.M. del 2 aprile 2008, in base alla quale *“a partire dalle delibere di distribuzione successive a quella avente ad oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino a tale esercizio”*.

Ne deriva che i dividendi distribuiti a decorrere dal 1° gennaio 2008 non si considereranno prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato in esercizi precedenti a tale data; quest'ultimi, se distribuiti, saranno, come in precedenza osservato, assoggettati alla ritenuta del 27%, ovvero a quella più favorevole convenzionale.

La società emittente deve comunicare all'intermediario in quale periodo si è formato il dividendo in distribuzione ed, in particolare, se e in che misura si è formato con utili dell'esercizio 2008, ovvero con attribuzione di riserve preesistenti.

La società dovrà mantenere, pertanto, separata evidenza del periodo di formazione del dividendo.

4.2.4 Ritenuta per i dividendi in uscita

Dividendi in uscita	Ritenuta
Art. 27, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 - dividendi corrisposti a soggetti <i>Black List</i>	27%
Art. 27, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 - dividendi corrisposti ad azionisti di risparmio	12,50%
Art. 27, comma 3-ter, D.P.R. n. 600/1973 - dividendi corrisposti a società residenti nella UE e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni	1,375%
Direttiva Madre-Figlia - 2003/123/CE dividendi corrisposti a società comunitarie (partecipazione . 10%)	0%
Art. 10 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni partecipazione . 25% partecipazione < 25%	5% 15%

5. OSSERVATORIO FISCALE INTERNAZIONALE

5.1 Cina: dividendi

Il 23 gennaio 2009, l'Amministrazione Fiscale Cinese, (State Administration or Taxation - SAT), ha emanato il Ruling (Gua Shui Han 2009) con il quale ha confermato che, salvo diversa disposizione convenzionale, i dividendi e gli interessi corrisposti da una società residente ad un investitore istituzionale straniero sono sottoposti ad una ritenuta alla fonte del 10%.

5.2 Cina: nuove norme in materia di capital gain

Il 9 gennaio 2009, l'Agenzia delle Entrate cinese ha emesso le Interim Measures on the Administration of Non-Resident Enterprise Income Tax Withholding at Source (di seguito: "Misure Provvisorie"), entrate retroattivamente in vigore a partire dal 1 gennaio 2009 ed emanate al fine di rendere effettiva la tassazione dei redditi di soggetti non residenti in Cina. Le Misure Provvisorie hanno dato attuazione alla nuova Income Tax Law e relativi regolamenti attuativi, tutti emanati nel 2007 ed entrati in vigore a partire dal 1 gennaio 2008, stabilendo le modalità operative secondo le quali i soggetti non residenti in Cina, o direttamente, ovvero nominando un proprio rappresentante fiscale in Cina, debbono provvedere a dichiarare e pagare le imposte sui redditi derivanti dal trasferimento di quote societarie.

In particolare, secondo quanto disposto dalle Misure Provvisorie, l'obbligo di effettuare il pagamento delle relative imposte grava sull'acquirente delle quote trasferite. La società di diritto interno cinese, inoltre, ha l'obbligo di cooperare con le autorità fiscali affinché queste ultime ricevano il pagamento delle imposte da parte dell'acquirente non residente.

Nel caso in cui l'acquirente non corrisponda le tasse dovute, l'Amministrazione finanziaria ha la facoltà di rifarsi su altri redditi o beni che si trovino in Cina di proprietà del soggetto non residente acquirente.

Da ultimo, le Misure Provvisorie prevedono l'obbligo, in capo alla società oggetto del trasferimento delle quote, di depositare, presso l'Amministrazione finanziaria, copia del contratto di trasferimento: previsione che, precedentemente, non era espressamente contenuta tra gli adempimenti da effettuare per il cambio del socio presso l'Amministrazione finanziaria cinese.

5.3 Danimarca

Il 2 febbraio 2009, l'Amministrazione Fiscale ha pubblicato il Report contenente le proposte di riforma fiscale. Le principali modifiche relative alla disciplina dell'Imposta sul Reddito riguardano:

- la normativa in tema di deducibilità degli interessi passivi;
- gli investimenti in fondi patrimoniali privati;
- la normativa in tema di dividendi e di Participation Exemption.

5.4 Francia

Recentemente l'Amministrazione Finanziaria (Instruction, 4A110/08) ha fornito importanti chiarimenti con riferimento alla concessione di un credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

In particolare, è stato precisato che il credito è fruibile solo nell'anno di sostenimento delle spese; inoltre, la percentuale di credito riconosciuto è stata incrementata dal 10% al 30% delle spese sostenute, nei limiti di € 100 milioni.

5.5 Repubblica Ceca

Sono state pubblicate in Gazzetta Ufficiale le modifiche alla normativa dell'Imposta sul Reddito, in vigore dal 1° gennaio 2009.

In particolare, le principali modifiche riguardano:

- l'ampliamento del regime di *participation exemption*;
- la possibilità per i fondi pensioni di beneficiare di una aliquota d'imposta ridotta del 5%, in luogo di quella ordinaria del 20%.

5.6 Islanda

Il 15 aprile 2009 il Parlamento ha introdotto la disciplina CFC; in particolare, l'azionista residente che detiene partecipazioni in una società non residente, sarà tassato sui redditi prodotti da tale società, anche se non distribuiti, qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- l'azionista residente deve possedere almeno il 50% del capitale o del diritto di voto della società che produce i dividendi medesimi;
- la società non residente deve essere residente in un paradiso fiscale.

5.7 Svezia

Il 28 aprile 2009 il Governo svedese ha sottoposto al Parlamento una proposta per l'implementazione della Direttiva UE 2005/56/EC sulle fusioni transfrontaliere delle società a responsabilità limitata. La presente Direttiva si applica alle fusioni di società costituite conformemente alla Legislazione di uno Stato Membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale nella Comunità Europea, a condizione che almeno due di esse siano soggette alla Legislazione di Stati membri diversi.

In particolare, l'obiettivo è di estendere tale Direttiva alle società finanziarie e assicurative costituite nella forma di società a responsabilità limitata; le nuove regole sono entrate in vigore a partire dal 15 luglio 2009.

5.8 Stati Uniti

Il Ministero delle Finanze statunitense, (*Internal Revenue Service - IRS*) ha recentemente pubblicato (*Publication 901*) una versione aggiornata di tutte le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dagli Stati Uniti; in particolare, sono riportate le relative date di entrata in vigore, nonché le ritenute alla fonte previste per interessi, dividendi e *royalties*.

Il documento in parola include anche le informazioni riguardanti la conclusione dei recenti Trattati stipulati dagli Stati Uniti con la Bulgaria, il Canada e l'Islanda.

5.9 Giappone

Il 10 aprile 2009 il Governo ha emanato una serie di misure e incentivi economici sottoposti all'approvazione del Parlamento il 27 aprile 2009. In particolare, le misure fiscali riguardano:

- la disciplina fiscale delle spese di rappresentanza: le società con capitale sociale superiore a 100 milioni di JPY (Yen) potranno beneficiare della deduzione del 90% di dette spese; il limite massimo di deduzione sarà, comunque, pari a 3,6 milioni di JPY;
- il credito per ricerca e sviluppo; in particolare, per il 2009 e il 2010 è stato aumentato al 40% l'ammontare di detto credito e il periodo per poterne fruire è stato esteso da 1 a 3 anni.

5.10 India

La Corte Suprema indiana si è pronunciata con la recente Sentenza resa il 25 marzo 2009 nella Causa CIT vs Eli Lilly & Co. (India) P Ltd. statuendo che le società straniere operanti in India debbono dedurre la ritenuta d'acconto (TDS) anche sui salari pagati all'estero ai propri dipendenti espatriati per servizi resi in India.

La Sentenza pone serie implicazioni fiscali soprattutto a carico delle multinazionali che sinora avevano beneficiato dell'omessa applicazione della ritenuta d'acconto sui salari pagati ai dipendenti espatriati e che invece ora, alla luce della Sentenza della Corte Suprema, debbono dedurre su questi salari corrisposti oltre i confini nazionali indiani la ritenuta d'acconto.

La Corte Suprema ha motivato: "ritiene questo Giudice che, qualora i pagamenti all'estero di salari negli stati di appartenenza da parte di società non indiane ai propri dipendenti espatriati abbia una connessione o un nesso con la prestazione di servizi in India, allora tali pagamenti costituiscono, come salario percepito in India, reddito generato in India".

La Sentenza della Corte ha peraltro riformato la pronuncia del giudice dell'appello che statuiva invece che, in forza dell'art. 192 dell'Income Tax Act, 1961, nei confronti delle società non indiane non gravava obbligo di dedurre la ritenuta d'acconto sui salari pagati nello stato di appartenenza ai propri espatriati in valuta straniera.

Parimenti significativo è, tuttavia, il passo della Sentenza della Corte laddove stabilisce che, in caso di omessa deduzione della ritenuta d'acconto nei termini appena esposti, le società straniere non possono essere soggette a multe/ sanzioni alcune da parte dell'Autorità indiana.

* * *

Commenti a cura del Dott. Federico Venturi

Membro della Commissione di Diritto Tributario Internazionale dell'Ordine
DCEC della Circostrizione del Tribunale di Brescia.