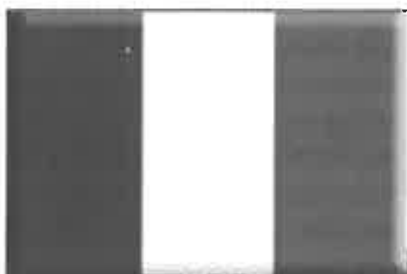


Schede Paese

Francia

Il sistema tributario francese si fonda su imposte nazionali e imposte locali distinte in base alla destinazione del gettito



Il sistema fiscale francese è improntato ai principi di uguaglianza, di capacità contributiva e di progressività, enunciati nella dichiarazione dei diritti dell'uomo del 1789. Per la loro attuazione il legislatore transalpino - nell'adottare una fiscalità di tipo dichiarativo articolata in imposte nazionali e imposte locali, distinte in base alla destinazione del gettito - ha privilegiato non soltanto l'imposizione del patrimonio ma anche quella dei redditi che da esso derivano (fiscalità patrimoniale)

parallelamente alla tassazione del consumo (fiscalità indiretta) e dei redditi prodotti dall'attività delle persone fisiche e giuridiche (fiscalità personale).

Tassazione delle persone fisiche

I soggetti passivi

Fatte salve le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, in Francia l'assoggettamento all'imposta sul reddito (IR) non è legato alla nazionalità del contribuente, ma al principio di territorialità. Infatti, sono assoggettate a IR sia le persone fisiche che hanno il domicilio fiscale in Francia per i redditi ovunque prodotti sia le persone fisiche che non hanno il domicilio fiscale in Francia per i redditi prodotti all'interno del territorio francese.

Affinché una persona possa essere considerata fiscalmente domiciliata in Francia è necessario il possesso di uno dei seguenti requisiti: avere in Francia il foyer (cioè l'abitazione in cui il contribuente e la sua famiglia risiedono abitualmente a condizione che questa residenza abbia carattere permanente) ovvero il luogo di soggiorno principale (che ricorre quando, nell'arco di un anno, si trascorrono più di 183 giorni nel territorio francese); esercitare in Francia di un'attività (salarziata o meno) da cui derivi la produzione di un reddito; avere il centro degli interessi economici in Francia.

Le persone fisiche non fiscalmente domiciliate in Francia sono suscettibili di imposizione a seconda che dispongano o meno di un'abitazione nel territorio francese. Nel primo caso il contribuente sconta l'IR in ragione del reddito prodotto dall'immobile. La tassazione è di tipo forfettario, pari a tre volte il valore locativo dell'abitazione; il calcolo dell'imposta corrispondente a detta base imponibile forfettaria viene effettuato applicando il sistema del quoziente familiare e le aliquote progressive. Nella seconda ipotesi il contribuente non è assoggettato a IR a meno che non disponga di redditi di fonte francese, cioè redditi provenienti da beni, diritti o attività localizzate in Francia (ad esempio redditi di immobili, redditi di impresa agricola, commerciale o artigianale esercitata in Francia, somme derivanti da prestazioni artistiche o sportive eseguite o utilizzate in Francia) ovvero redditi o remunerazioni ricevuti da un debitore domiciliato in Francia (ad esempio pensioni e vitalizi indipendentemente dal paese in cui è stato reso il servizio che viene remunerato, somme percepite da scrittori o da compositori e dai loro eredi o legatari a titolo di diritto d'autore). La determinazione della base imponibile è

effettuata secondo le regole applicabili ai redditi della medesima natura percepiti da un contribuente fiscalmente domiciliato in Francia. Alla base imponibile sono applicati il sistema del quoziente familiare e le aliquote progressive, ma l'imposta calcolata non potrà essere inferiore al 25% del reddito netto imponibile a meno che il contribuente dimostri che l'aliquota media che risulterebbe dall'imposizione in Francia dell'insieme dei suoi redditi di fonte francese ed estera è inferiore a detta aliquota minima del 25%.

Sono esenti dal pagamento dell'IR le persone fisiche il cui reddito non superi il "salario minimo interprofessionale di crescita" (SMIC, per il 2012 fissato a 9,40 euro lordi all'ora, corrispondente a 1.425,67 euro lordi mensili e a 1.118,87 euro netti), le persone fisiche il cui reddito non superi 8.440 euro ovvero 9.220 euro se di età superiore ai 65 anni.

Le regole di tassazione: foyer fiscal e quoziente familiare

La tassazione delle persone fisiche è stabilita non a livello individuale ma in base al foyer fiscal (il "nucleo fiscale") vale a dire l'entità familiare che può risultare composta da una persona sola (non coniugata, vedova, divorziata o separata) da una coppia coniugata (indipendentemente dal tipo di regime matrimoniale), da persone (anche dello stesso sesso) legate da un'unione di fatto regolata da un P.A.C.S. (patto civile di solidarietà) e dalle persone che sono a loro carico.

Pertanto, contribuente ai fini dell'I.R. non è l'individuo ma il "nucleo fiscale" e la base imponibile è costituita dalla somma dei redditi conseguiti dalle persone considerate facenti parte del nucleo fiscale.

La presa in conto dei carichi di famiglia è la naturale conseguenza del principio della tassazione in base al foyer fiscal. A tal fine è stato introdotto (nel 1945) il sistema del quoziente familiare (QF), un criterio di tassazione per parti che sostituisce le detrazioni per carichi di famiglia.

Il sistema consiste nel sommare i redditi di tutti i componenti del foyer fiscal e nel dividerne il risultato (reddito complessivo netto imponibile = R) per un quoziente rappresentato dalla somma di opportuni coefficienti assegnati a ciascun componente del foyer fiscal (numero di parti = N e $QF = R/N$); sul reddito pro-capite così ottenuto si calcola l'imposta lorda corrispondente applicando le aliquote progressive.

La base imponibile e le aliquote

Una volta individuata la categoria reddituale di appartenenza, i redditi conseguiti da ciascun componente del foyer fiscal devono essere sommati per la determinazione della base imponibile. Detto reddito complessivo lordo viene poi diminuito:

- degli oneri deducibili sostenuti nell'anno d'imposta, debitamente documentati, che non sono stati già presi in considerazione per la determinazione delle singole categorie di reddito. Sono previsti tassativamente e riguardano essenzialmente spese legate alla situazione personale del contribuente (ad es. oneri che presentano un carattere obbligatorio come gli assegni alimentari corrisposti agli ascendenti o ai discendenti, gli assegni periodici corrisposti al coniuge divorziato, i contributi versati alle forme pensionistiche complementari, i contributi previdenziali versati in forza di disposizione di legge);

- degli abbattimenti previsti in ragione dei carichi di famiglia, dell'età o della situazione personale.

Il reddito complessivo netto imponibile viene diviso per il numero di parti (N) corrispondenti al quoziente familiare di cui beneficia il contribuente. All'importo ottenuto - che rappresenta l'ammontare di ogni parte di reddito - si applicano le aliquote previste dalla tabella (*barème progressif par tranches*).

Tassazione delle società

L'imposta sulle società (IS) si applica obbligatoriamente alle società di capitali e assimilate (società anonime, SAS, società per azioni e società per azioni semplice,

società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni e a talune società cooperative) in ragione della loro forma giuridica e indipendentemente dall'oggetto sociale. L'IS si applica, inoltre, in ragione della natura dell'attività esercitata, alle società civili industriali e più genericamente alle società che esercitano attività commerciali o effettuano operazioni a carattere lucrativo. Possono optare, invece, per la tassazione all'IS le società di persone e gli organismi assimilati. Sono totalmente esenti dall'IS gli enti pubblici territoriali (regioni, dipartimenti, comuni, istituti pubblici di cooperazione intercomunale a fiscalità propria, sindacati dei comuni e sindacati misti costituiti esclusivamente da enti locali o loro raggruppamenti). Beneficiano invece di una esenzione temporanea dall'IS le imprese che si installano in alcune zone del territorio francese caratterizzate da disagi economici e sociali (ad es. Corsica, zone di aiuto a finalità regionale, zone di rivitalizzazione rurale, zone urbane sensibili, zone di ridinamizzazione urbana, zone franche urbane, poli di competitività).

Imposta sul valore aggiunto

Sono assoggettate a Iva le persone fisiche e giuridiche che effettuano operazioni a titolo oneroso riconducibili ad un'attività (indipendentemente dalla natura della stessa) diversa da quella di lavoro dipendente o che non sia espressamente esente. Le attività esercitate dalle persone giuridiche di diritto pubblico in quanto "pubblica autorità" sono fuori dal campo di applicazione dell'Iva ad eccezione dei casi in cui tale esclusione comporti una distorsione della concorrenza (in generale, si tratta dei servizi pubblici a carattere industriale e commerciale che possono essere dati in concessione dalle collettività locali alle imprese private).

L'aliquota ordinaria è fissata al 19,6% (20% a decorrere dal 1° gennaio 2014). Per particolari categorie di beni o servizi sono previste tre aliquote ridotte: l'aliquota del 7% (10% a decorrere dal 1° gennaio 2014 ad eccezione del settore degli alloggi sociali) applicata alle operazioni di acquisto e importazione di taluni beni e servizi (ad esempio, prodotti agricoli, della pesca e dell'avicoltura che non hanno subito trasformazioni, prodotti della silvicoltura e prodotti fitosanitari), per i quali vigeva l'aliquota del 5,5% (5% a decorrere dal 1° gennaio 2014) che si applica ai prodotti alimentari, ai servizi per i disabili, alla fornitura di gas ed elettricità e di riscaldamento prodotto da fonti di energia rinnovabili, alla somministrazione di pasti nelle mense e l'aliquota del 2,1% applicata ai prodotti editoriali e ai medicinali rimborsabili dal servizio sanitario nazionale, al canone tv e a taluni spettacoli e pubblicazioni. Aliquote specifiche sono previste nei Dipartimenti d'Oltremare e in Corsica (8% fino al 31 dicembre 2013, poi 10%).

Tra le operazioni esenti troviamo quelle relative all'attività di insegnamento, le prestazioni mediche e paramediche e le spese di ospedalizzazione, le operazioni di assicurazione, riassicurazione e le prestazioni di servizio ad esse afferenti, talune operazioni bancarie (ad es. concessione, negoziazione e gestione di crediti). Per alcune operazioni esenti, come la locazione per uso professionale di fabbricati non ammobiliati, la locazione di beni rurali o le operazioni bancarie e finanziarie, è possibile optare per l'imposizione all'Iva. In caso di contemporaneo esercizio di attività imponibili e attività esenti, il coefficiente di tassazione forfetaria dipende dal risultato del rapporto tra le operazioni imponibili (al numeratore) e tutte le operazioni attive (al denominatore) aumentate entrambe delle sovvenzioni direttamente collegate al prezzo delle suddette operazioni.

Dichiarazioni, obblighi strumentali e versamento delle imposte

La liquidazione delle imposte è curata esclusivamente dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria che inviano ai contribuenti degli avvisi di pagamento per il versamento degli "acconti" e un avviso di liquidazione per il versamento del saldo. Tuttavia per le imposte sui redditi, il contribuente può effettuare il calcolo in "autoliquidazione" utilizzando lo stampato allegato al modello di dichiarazione. Per "autoliquidazione" deve intendersi il

calcolo dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta oggetto di dichiarazione (quindi l'anno d'imposta precedente) e non il calcolo degli acconti d'imposta dovuti per il periodo d'imposta in corso. E' prevista, inoltre, la possibilità di optare per il versamento rateizzato di alcune imposte (l'IR, l'IS, la TF, la TH e la CFE) calcolate sulla base di quelle versate l'anno precedente, mediante il pagamento di un decimo dell'imposta ogni 15 del mese da gennaio a ottobre e versando il saldo a dicembre. I contribuenti che presentano per la prima volta la dichiarazione pagano l'intero importo direttamente al ricevimento dell'avviso di liquidazione. Se l'opzione viene effettuata entro il 15 giugno ha effetto per le imposte dovute per il periodo d'imposta oggetto di dichiarazione, se è effettuata dopo tale data ha effetto per le imposte dovute per il periodo d'imposta successivo (quindi per il pagamento di veri e propri acconti d'imposta). In assenza di opzione per la rateizzazione, le imposte devono essere versate alle scadenze previste.

Capitale: Parigi

Lingua ufficiale: francese

Moneta: euro

Forma istituzionale: repubblica presidenziale

Principali trattati sottoscritti con l'Italia

- Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione e la frode fiscali, con protocollo e scambio di lettere, firmata a Venezia il 5 ottobre 1989. La Convenzione è stata ratificata da parte della Repubblica italiana con legge n. 20 del 7 gennaio 1992, ed è entrata in vigore il 1° maggio 1992. Per la Repubblica francese è stata pubblicata nel *Journal Officiel* dell' 8 maggio 1992.
- Accordo amministrativo per l'applicazione delle disposizioni sullo scambio di informazioni previsto dalla Convenzione tra l'Italia e la Francia al fine di evitare le doppie imposizioni firmata a Parigi il 29 ottobre 1958.
- Accordo amministrativo per l'effettuazione di verifiche fiscali simultanee firmato a Parigi il 1° marzo 1985.

Fonti informative

- sito ufficiale del Ministero delle Finanze: www.economie.gouv.fr
- sito con informazioni dettagliate sulle imposte: www.impots.gouv.fr
- sito ufficiale dell'Attaché Fiscal presso l'Ambasciata di Francia in Italia: www.attachefiscal.it
- portale della P.A. francese: www.service-public.fr

aggiornamento bis: **maggio 2013** (versione completa Scheda)

Katia Caruso

pubblicato Venerdì 7 Ottobre 2011

Schede Paese

Spagna

Dal 2012 sono state introdotte alcune ulteriori modifiche alle aliquote dell'imposta sulle persone fisiche e in materia di Iva



Il territorio spagnolo è costituito dalla Spagna continentale, le Isole Baleari, le Canarie e le enclavi di Ceuta e Melilla in Marocco. In base a quanto previsto dalla normativa fiscale vigente, sulle persone fisiche residenti in Spagna si applica l'imposta sul reddito delle persone fisiche (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Irpf) secondo il principio del worldwide income. Sulle persone fisiche non residenti grava l'imposta sul reddito dei non residenti (Impuesto sobre la Renta de los

No Residentes, Irnr) che incide soltanto sul reddito prodotto nel territorio dello Stato. Le società residenti in Spagna sono soggette all'imposta sui redditi societari (Impuesto sobre Sociedades, IS) che si applica secondo il principio del worldwide income. L'imposta sul patrimonio (Impuesto sobre el Patrimonio) è stata abolita in Spagna dal 1° gennaio 2009.

Il sistema fiscale e i livelli di governo

La Spagna ha un sistema fiscale quasi federale, con tre livelli di governo. In Spagna una parte dell'imposta sulle persone fisiche viene ceduta alle comunità autonome e conseguentemente il processo di liquidazione dell'imposta è composto da due fasi: una statale e una complementare. I governi regionali ricevono una quota significativa del gettito fiscale complessivo (33% del reddito delle persone fisiche, il 35% di Iva, il 40% delle accise sugli idrocarburi, tabacco, birra e alcolici; il 100% di accise su energia elettrica e registrazione degli autoveicoli). Le entrate fiscali indirette vengono trasferite in base a un indice di consumo del territorio. Le aliquote Irpef possono essere modificate dai governi regionali anche se la struttura conserva la progressione e la suddivisione in scaglioni di imposta. Le imposte sulle successioni e sulle donazioni, l'imposta di registro e le tasse sulle lotterie e gioco d'azzardo sono interamente assegnati ai governi territoriali. Nel caso in cui la spesa stimata dovesse superare i potenziali ricavi, il governo regionale riceve un trasferimento compensativo da parte del governo centrale.

Le principali categorie di reddito

In Spagna esistono cinque categorie di reddito:

- di lavoro;
- di capitale;
- redditi di esercizio di attività economiche;
- i guadagni e le perdite patrimoniali;
- le imputazioni di reddito stabilite dalla legge.

La tassazione delle persone fisiche

Il riferimento normativo che disciplina l'imposta sulle persone fisiche è la Ley 35/2006 e il regolamento contenuto nel Real Decreto 439/2007. Alle persone fisiche residenti in Spagna si applica l'imposta sul reddito delle persone fisiche (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Irpf) secondo il principio del worldwide income. Sulle persone fisiche non residenti grava l'imposta sul reddito dei non residenti (Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, Irnr) che incide soltanto sul reddito prodotto nel territorio dello Stato. Per essere considerati fiscalmente residenti in Spagna bisogna risiedere per più di 183 giorni durante l'anno solare oppure aver stabilito in Spagna il centro dei propri interessi economici o la propria attività imprenditoriale o professionale. L'imposta sul reddito delle persone fisiche è un tributo personale e diretto ispirato ai principi di uguaglianza, generalità e progressività.

Per ridurre il deficit, il governo spagnolo ha deciso di aumentare le aliquote fiscali sul reddito per il 2012. Una misura temporanea e di emergenza che, in linea di principio, introdotta dal 2012 dovrebbe essere mantenuta fino alla fine 2013. Una sorta di "aliquota fiscale complementare" che trova applicazione al reddito delle persone fisiche. Le aliquote fiscali complementari variano dallo 0,75% per la prima fascia di reddito al 7% per i redditi superiori a 300mila euro. L'aliquota marginale varia anche in funzione della regione di residenza. Nelle regioni di Andalusia e Catalogna è oggi del 56%.

Reddito		Aliquota 2011	Aliquota complementare per il 2012-2013	Aliquota totale
Da	A			
0 €	17.707 €	24%	0,75%	24,75%
17.708 €	33.007 €	28%	2%	30%
33.008 €	53.407 €	37%	3%	40%
53.408 €	120.000 €	43%	4%	47%
120.001 €	175.000 €	44%	5%	49%
175.001 €	300.000 €	45%	6%	51%
300.001 €	oltre	45%	7%	52%

La tassazione delle persone giuridiche

Il riferimento normativo che disciplina l'imposta sui redditi societari (Impuesto sobre sociedades) è il Real Decreto Legislativo 4/2004. Le società residenti in Spagna sono soggette all'imposta sui redditi societari (Impuesto sobre Sociedades, IS) che si applica secondo il principio del worldwide income. Il territorio spagnolo è costituito dalla Spagna continentale, le Isole Baleari, le Canarie e gli enclavi di Ceuta e Melilla in Marocco. Le società residenti in questi ultimi due territori, in Navarra e Paesi Baschi sono soggette a regimi fiscali speciali. Le società non residenti sono tali se non sono state registrate secondo la legge spagnola e non hanno la sede legale o la sede principale della gestione situata in Spagna. Queste società, come le persone fisiche, sono soggette all'imposta sui

redditi dei non residenti (Irnrr), quindi vengono tassate sugli utili commerciali e sui capital gains, ma soltanto in relazione al reddito di fonte spagnola. Per le società residenti, la base imponibile dell'Is è costituita dal reddito e dalle plusvalenze patrimoniali.

Dal 2008 l'aliquota è stata fissata al 30%. Dall'anno d'imposta che inizia dal 1° gennaio 2011 le piccole e medie imprese (Empresas de Reducida Dimensión) che fatturano fino a 10 milioni di euro sono soggette a un'aliquota ridotta del 25% per la base imponibile fino a 300.000 euro (30% per la quota che supera tale soglia). Due differenti aliquote, invece, trovano applicazione nei riguardi delle imprese che fatturano fino a 5 milioni di euro e con meno di 25 dipendenti: 20% fino a 300.000 euro, 25% per la rimanente base imponibile. Dal 2011 sono stati poi introdotte alcune novità in materia di pagamenti frazionati per le grandi aziende e non comportano aumenti impositivi.

Sono soggetti imponibili dell'Is le società per azioni, le società a responsabilità limitata, le società holding, i gruppi di interesse economico, le fondazioni, le associazioni, le cooperative e le società di persone, il raggruppamento temporaneo di società, le società di capitale di rischio, i fondi d'investimento, i fondi pensione, per la regolamentazione o la conversione dei mutui ipotecari, per la conversione in titoli delle attività, i fondi di investimento garantiti. Il periodo d'imposta coincide con l'esercizio economico ma in nessun caso può superare i dodici mesi. L'aliquota dell'imposta sulle società residenti, come indicato in precedenza, è il 30% a cui si applica una sovraimposta legata all'iscrizione alla Camera di Commercio.

L'imposta sulle attività produttive

L'ordinamento tributario prevede poi una imposta sulle attività produttive che si applica a tutte le attività economiche gestite da persone fisiche e giuridiche. Il riferimento normativo è il Real Decreto Legislativo 1175/1990 e dalla Ley Reguladora de las Haciendas Locales di cui al Real Decreto Legislativo 2/2004 (articoli 78 e ss.). Essa consiste in un importo forfettario stabilito dall'ente territoriale competente a seconda del territorio in cui si esercita l'attività, a cui si aggiungono o sottraggono dei coefficienti correttivi.

L'imposta sul valore aggiunto

La Ley 37/1992 e il regolamento di cui al Real Decreto 1624/1992 disciplinano l'Impuesto sobre el valor añadido (IVA). Dal 1° settembre 2012 l'aliquota Iva ordinaria è fissata al 21% con due aliquote, ridotta al 10% e super ridotta al 4%. L'aliquota del 10% si applica a taluni beni e servizi, come ad esempio l'acquisto di una proprietà di nuova costruzione, hotel e ristoranti, prodotti per la salute, attività di intrattenimento e sport. L'aliquota del 4% si applica ai beni considerati di prima necessità, come ad esempio alcuni alimenti e anche a prodotti di lettura (giornali, riviste, libri).

Oltre al regime generale, ci sono regimi speciali con norme Iva, come quelli per le agenzie di viaggio, oggetti d'antiquariato e la produzione agricola e zootecnica.

Alcune attività professionali sono esenti da Iva, come quelle svolte dagli istituti finanziari e assicurativi e le commissioni percepite dagli agenti, le spese mediche e dentistiche.

Nelle Isole Canarie vige un regime speciale chiamato IGIC che si applica, con una aliquota standard del 7%. Un dazio speciale si applica poi anche alle importazioni e alle merci nelle isole Canarie. La recente riforma ha introdotto uno speciale regime del consolidato Iva applicabile a gruppi aziendali.

Accise e altre imposte indirette

Le imposte speciali di fabbricazione su alcool e bevande alcoliche, idrocarburi, prodotti del tabacco, elettricità sono le principali accise (Impuestos especiales) previste dalla Ley 38/1992 e dal regolamento di cui al Real Decreto 1165/1995. Tra le imposte indirette figura anche l'imposta sui trasferimenti patrimoniali (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), disciplinata dal Real Decreto Legislativo 1/1993 e dal relativo regolamento di cui al Real Decreto 828/1995. Essa prevede tre

aliquote: 7%, per i beni immobili e diritti reali su immobili; 4%, per beni mobili o semimobili; 1%; per diritti reali di garanzia, prestiti e cessione di crediti.

Dichiarazioni, obblighi strumentali, versamenti

Il periodo d'imposta corrisponde all'anno solare. Per le persone fisiche la dichiarazione dei redditi deve essere presentata entro sei mesi dalla chiusura dell'anno fiscale e le persone coniugate possono scegliere di presentarla congiuntamente o separatamente. Per le società, la dichiarazione deve essere presentata e le imposte devono essere pagate entro sei mesi dalla chiusura dell'anno fiscale. Le società sono tenute a fare tre anticipi di imposta sul reddito in aprile, ottobre e dicembre di ogni anno. Ai fini Iva la registrazione è obbligatoria per le operazioni effettuate sul territorio nazionale.

Capitale: Madrid

Lingua ufficiale: castigliano

Moneta: euro (EUR)

Forma istituzionale: monarchia costituzionale

Principali trattati sottoscritti con l'Italia

Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali firmata a Roma l'8 settembre 1977 e ratificata con legge n. 663 del 29 settembre 1980. In vigore dal 24 novembre 1980.

Accordo amministrativo per l'applicazione delle disposizioni sullo scambio di informazioni firmato a Madrid il 1° giugno 1984.

Aspetti internazionali

La Spagna ha recepito, come altri Paesi, la c.d. direttiva madre-figlia in materia di imposizione sui flussi di dividendi infracomunitari (direttiva 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE).

Pertanto, gli utili in uscita, diretti a case madri ubicate in Paesi dell'Unione europea, sono esenti da tassazione se la holding estera rispetta la condizione di detenere almeno il 25 per cento del capitale della subsidiary spagnola per un periodo ininterrotto di almeno un anno, decorrente dal momento in cui viene presentata la dichiarazione dei redditi dalla quale emerge la distribuzione del provento.

Nei caso in cui la predetta condizione non sussista, il dividendo in uscita sconta una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 25%, salve diverse pattuizioni di natura convenzionale.

A decorrere dal periodo d'imposta 2000 è stata introdotta, anche in Spagna, un'esenzione da imposizione sui dividendi e capital gain a favore delle società holding residenti se ricorrono, congiuntamente, le seguenti tre condizioni:

- il contribuente detiene, anche indirettamente, almeno il 5% del capitale della società non residente per tutto l'anno precedente il momento in cui è distribuito il dividendo (in alternativa, tale periodo deve decorrere dopo la distribuzione);
- la società non residente è soggetta a un'imposta equivalente a quella cui è sottoposta in Spagna la holding;
- la società non residente svolge nel Paese estero una effettiva attività industriale o commerciale.

Accordi sulle doppie imposizioni

Fonti informative:

- Il sistema fiscale spagnolo e le nuove misure adottate – Camera.it - Dossier di documentazione - Materiale di legislazione comparata (2011 per alcune novità);
- Precedente Scheda Paese a cura di Alessandro Lentini (e aggiornamento 2010 a cura di Antonina Giordano) per alcune informazioni invariate;
- Agenzia spagnola delle Entrate;
- Unione europea;
- Individui e dipendenti (Agenzia Entrate)
- Aziende e professionisti (Agenzia Entrate)
- principali riferimenti delle leggi vigenti
- calendario fiscale del contribuente

aggiornamento: **2013**

Gianluca Di Muro

pubblicato Venerdì 29 Luglio 2011

Schede Paese

Germania

Il sistema tributario è articolato su tre diversi livelli corrispondenti a quelli di governo secondo la Costituzione



Il sistema tributario è articolato su tre diversi livelli corrispondenti a quelli di governo previsti dalla Costituzione: il governo federale (Bund), i governi regionali (Länder) e quelli dei comuni (Gemeinde). La fonte di finanziamento più importante è rappresentata da un articolato sistema di condivisione di alcune imposte come l'Iva, l'imposta sul reddito delle persone fisiche, quella sui redditi societari, le ritenute alla fonte sugli interessi e l'imposta sui redditi di capitale.

La ripartizione del gettito delle imposte in compartecipazione

Tributo	Ente	Ente	Ente
Tipologia	Governo federale	Regioni	Comuni
Imposte redditi F	42,5 per cento	42,5 per cento	15 per cento
Imposte redditi PD	50 per cento	50 per cento	-
Ritenute alla fonte sul lavoro	44 per cento	44 per cento	12 per cento
Imposte redditi capitale	50 per cento	50 per cento	-
Iva	50,5 per cento	49,5 per cento	-

Le quote di spettanza di ciascun ente territoriale sono stabilite in sede costituzionale per tutte le imposte tranne che per l'Iva. Per questa, infatti, la Costituzione rinvia a una apposita legge federale

frequentemente modificata, per tenere conto di eventuali esigenze congiunturali.

L'imposta su reddito delle persone fisiche

Le persone fisiche residenti sono tassate su tutti i loro redditi mentre quelle non residenti solo su quelli di fonte tedesca. Si è considerati residenti in Germania se vi si soggiorna per più di sei mesi. Sono considerati redditi tassabili tutti i proventi dell'attività lavorativa in qualsiasi forma erogati, i redditi da capitale e gli altri redditi. I contribuenti residenti sono suddivisi in categorie a seconda della propria condizione familiare e della presenza di più redditi nello stesso nucleo familiare.

Ciascun contribuente ha il diritto ad un'esenzione dall'imposta per i primi 8.113 euro (raddoppiati nel caso di dichiarazione congiunta). Sono deducibili dal reddito le seguenti spese:

- premi assicurativi fino a 2.800 euro per i lavoratori autonomi e 1.900 per i dipendenti;
- costi per la formazione professionale fino a 4.000 euro;
- donazioni ad associazioni caritative, culturali e sportive;
- alimenti pagati ai coniugi divorziati fino a 13.805 euro.

Sono previste anche detrazioni per i figli a carico per 2.184 euro per ogni figlio.

Aliquote persone fisiche per il 2013

Aliquota %	Classi di reddito (in euro)
esente	Fino a 8.113
progressione lineare tra 14 e 42%	da 8.114 a 52.881
42%	tra 52.882 a 250.730
45%	oltre 250.730

Nel caso di coppie che presentino dichiarazioni dei redditi congiunte gli estremi degli scaglioni di reddito sono raddoppiati. A questo si aggiunge un contributo di solidarietà del 5,5% del valore dell'imposta sui redditi dovuta.

I redditi da capitale (interessi, dividendi e plusvalenze) non rientrano nel reddito imponibile ma sono soggette ad aliquota unica del 25% cui si aggiunge il contributo di solidarietà.

Imposta sui redditi delle società

Le società sono tassate su tutti i redditi ovunque prodotti se residenti mentre soltanto su quelli di provenienza tedesca per i non residenti. In molti trattati contro le doppie imposizioni è comunque prevista la tassazione di redditi prodotti all'estero soltanto nel Paese di provenienza e la loro completa esenzione in Germania. Una società è considerata residente se è costituita secondo la legge tedesca o se la principale attività gestionale viene svolta in Germania. Tutti i redditi percepiti da una società di qualsiasi natura essi siano sono generalmente considerati reddito di impresa e pertanto sottoposti alle disposizioni dell'imposta.

In generale il punto di partenza per la determinazione del reddito imponibile è il risultato di bilancio cui vanno apportate alcune correzioni determinate dalle leggi fiscali. Sono deducibili tutte le spese relative all'attività economica svolta con l'eccezione di quelle concernenti redditi esenti e di quelle per le quali è consentita una detraibilità limitata. A partire dal 2008 è in vigore un sistema di detraibilità degli interessi netti passivi. Essi sono detraibili immediatamente nel limite del 30% dell'EBITDA indipendentemente dai rapporti tra debitore e creditore. L'eccesso di interessi rispetto al limite consentito può essere riportato in avanti indefinitivamente mentre, l'eccesso di EBITDA può essere utilizzato solo per i successivi 5 anni. Il limite del 30% non si applica nei seguenti casi:

- interessi netti inferiori a 3 milioni di euro;
- non appartenenza a gruppi;
- nel caso di società appartenente ad un gruppo, qualora il suo equity ratio sia non inferiore del 2% rispetto a quello complessivo del gruppo.

Nel caso di cambiamento di proprietà l'eccesso di interessi riportato in avanti è soggetto a regole specifiche per la loro parziale o totale forfetizzazione.

Il metodo base per gli ammortamenti è quello delle quote costanti, fino al 2007 era accettato anche quello a quote decrescenti abolito nel 2008 ma ripristinato per gli anni 2009 e 2010 come misura anti crisi. L'ammortamento accelerato è consentito solo per casi straordinari. A partire dal 2010 i beni di valore inferiore ai 410 euro possono essere ammortizzati immediatamente. Il ministero delle Finanze pubblica delle tabelle di ammortamento ai fini fiscali suddivise per tipologia di beni.

Ai fini fiscali la valutazione delle rimanenze può essere fatta con il metodo LIFO mentre non è generalmente accettato quello FIFO.

Le perdite sono riportabili in avanti a copertura di eventuali profitti futuri senza limiti di tempo. Non vi sono limitazioni per l'uso di perdite riportate inferiori al milione di euro mentre per quelle superiori a tale soglia è previsto un limite pari al 60% del reddito. Esiste anche un meccanismo di carry back valevole per l'anno precedente e per un ammontare non superiore a 1 milione di euro.

L'imposta viene calcolata applicando al reddito imponibile un'aliquota del 15%, su tale imposta va poi calcolato un ulteriore 5,5% di tassa di solidarietà (per finanziare i costi della riunificazione tedesca) ottenendo così un'aliquota totale del 15,8%.

I dividendi sono esenti da imposta per una quota pari al 95% dell'importo. Quelli pagati a società non residenti sono soggetti a ritenuta del 25% (cui si aggiunge l'imposta di solidarietà per un'aliquota complessiva del 26,4%). Ai sensi della Direttiva europea "madre-figlia" le ritenute non sono operate se il pagamento è effettuato nei confronti di soci residenti nell'Unione Europea e che detengono almeno il 10% del capitale da almeno un anno. Il soggetto pagatore deve richiedere apposita certificazione all'Amministrazione fiscale tedesca per poter beneficiare di tale esenzione. Per quanto riguarda il pagamento di interessi non vi è ritenuta con l'eccezione di alcune tipologie di strumenti finanziari per i quali si applica l'aliquota del 25% più l'imposta di solidarietà. Le royalties e le locazioni pagati a società non residenti sono sottoposte a ritenuta del 15% mentre per le persone fisiche è del 30%. In entrambe i casi va aggiunta la sovrattassa di solidarietà. Sia per gli interessi che per le royalties le aliquote possono essere ridotte sulla base di accordi internazionali o della direttiva comunitaria su interessi e royalties.

Imposta sulle attività commerciali

L'imposta comunale viene applicata su tutte le società che svolgono attività commerciale ed è applicata con le stesse regole di quella sui redditi delle società con alcune differenze (come ad esempio il carry back). Il livello di tassazione è deciso a livello comunale applicando un moltiplicatore all'aliquota federale di base (attualmente il 3,5%) e generalmente varia tra il 14% ed il 17%. Per le società di persone tale imposta è detraibile da quella sul reddito delle persone fisiche fino ad un ammontare pari a 3,8 volte l'aliquota base federale.

L'imposta sul valore aggiunto

In qualità di Stato aderente all'Unione europea la Germania ha un sistema di tassazione del valore aggiunto in linea con quanto previsto dalle direttive comunitarie in materia. Essa si applica quindi sulle transazioni di beni e servizi all'interno del Paese così come sulle importazioni e acquisti intracomunitari. Il sistema di calcolo dell'Iva dovuta è quello della differenza tra l'imposta ricevuta in fase di vendita e quella pagata all'acquisto. Ovviamente la detrazione dell'Iva pagata non è prevista nel caso in cui siano forniti beni o servizi esenti. Sono esenti i servizi finanziari e assicurativi, le transazioni sottoposte ad imposta sui trasferimenti di proprietà immobiliari, le esportazioni e cessioni intracomunitarie, i servizi sanitari e le attività assistenziali, culturali ed educative.

L'aliquota ordinaria è del 19% ma per determinati beni si riduce al 7 per cento. Il pagamento dell'iva è mensile e diviene esigibile secondo un principio di competenza nel momento in cui avviene la consegna dei beni o la prestazione dei servizi ma le società ed i lavoratori autonomi più piccoli ossia quelli con ricavi annuali inferiori ai 250 mila euro (per gli anni di imposta dal 2009 al 2011 il limite era di 500 mila euro) possono chiedere di adottare un principio di cassa ossia far decorrere l'obbligo dal momento in cui viene effettivamente ricevuto il pagamento.

Le imposte sulle proprietà immobiliari

Sono sottoposte a tassazione le transazioni relative a terreni e immobili situati in Germania. L'imposta viene richiesta anche nel caso di acquisto di società (almeno per una quota del 95%) che posseggono immobili. L'imposta viene prelevata a livello di ciascuno stato federale ed ha un'aliquota che varia tra il 3,5% ed il 5%.

I Comuni applicano un'imposta sul possesso di terreni ed immobili basato sul loro valore catastale e la cui aliquota si calcola applicando un moltiplicatore scelto dall'ente locale all'aliquota federale.

Le imposte per le Chiese

In Germania chi è iscritto alla Chiesa cattolica o protestante è tenuto a pagare un'apposita imposta (Kirchensteuer). I membri della comunità ebraica pagano una imposta equiparata a favore della propria chiesa (Kultussteuer). Per gli appartenenti ad altre comunità religiose non esiste l'obbligo di pagare questo tipo di imposta. Il tributo che varia da Lander a Lander è, in genere, pari al 8-9% dell'imposta sui redditi delle persone fisiche ed è considerata spesa deducibile per tale imposta.

L'imposta di successione

Sono soggetti all'imposta di successione tra l'altro: l'acquisto dell'eredità per successione legale, testamentaria o per patto successorio; l'acquisto dell'eredità mediante lascito; l'acquisto dell'eredità per donazione con effetto post mortem e ogni vantaggio patrimoniale basato su contratto stipulato dal defunto (es. assicurazioni sulla vita); l'acquisto dell'eredità per diritto alla quota di legittima; l'acquisto dell'eredità sulla base della riserva a favore dei figli naturali. In caso di acquisto dell'eredità non derivante da un testamento aperto presso un Tribunale o un notaio tedesco l'erede deve darne comunicazione all'Ufficio delle imposte entro tre mesi. I beneficiari sono suddivisi in tre categorie cui corrispondono diversi livelli di esenzione e di aliquote.

- coniuge (o convivente registrato), ascendenti o discendenti diretti (anche i discendenti del coniuge proveniente da precedenti matrimoni). Per i coniugi è prevista un'esenzione di 500 mila euro, per i figli di 400 mila, per i nipoti di 200 mila e di 100 per gli altri. L'aliquota è progressiva e varia tra il 7% ed il 30%;
- altri gradi di parentela o coniugi divorziati. L'esenzione è di 20 mila euro. L'aliquota varia tra il 15% ed il 43%;
- altri beneficiari. L'esenzione è di 20 mila euro. L'aliquota varia tra il 30% ed il 50%;

Capitale: Berlino

Lingua ufficiale: tedesco

Forma di governo: repubblica federale

Moneta: euro (EUR)

Principali trattati sottoscritti con l'Italia

Convenzione contro la doppia imposizione L. 24 n. 459 del novembre 1992. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali, con protocollo, fatta a Bonn il 18 ottobre 1989 (in S.O. n. 127 alla Gazz. Uff. n. 280 del 27 novembre 1992) entrata in vigore il 26 dicembre 1992).

Aspetti internazionali

In qualità di Paese membro dell'Unione europea, la Germania adotta tutte le direttive e gli accordi comunitari in materia fiscale. Il Paese ha firmato molte Convenzioni contro le

doppie imposizioni tra cui anche quella con l'Italia ratificata con L. 24 n. 459 del novembre 1992.

aggiornamento: **2013**

Luca Campanelli

pubblicato Venerdì 30 Marzo 2012

Schede Paese

Regno Unito

Due sono i livelli di imposizione di cui uno gestito dall'Agenzia delle Entrate e l'altro direttamente dagli enti locali



Il sistema di tassazione nel Regno Unito prevede un doppio livello di imposizione: un primo livello gestito dal governo centrale (attraverso le attività dell'HM Revenue and Custom - HMRC) e un secondo livello gestito dagli enti locali.

A livello centrale le entrate sono costituite principalmente dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, la National Insurance, l'imposta sul reddito delle società e l'imposta sul valore aggiunto, mentre a livello locale le entrate

provengono principalmente da tasse e oneri locali e dalla c.d. Council Tax (sostanzialmente una tassa locale sulle proprietà immobiliari).

Imposta sul reddito delle persone fisiche (Income Tax)

La income tax si applica sul reddito complessivo evidenziato dalle persone fisiche sulla base del c.d. world-wide principle. Tale imposta si applica a differenti tipologie reddituali quali, ad esempio, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi da pensioni, dividendi, redditi da locazione, redditi percepiti dai trust, capital gains. Godono invece dell'esenzione i redditi derivanti da assegni di mantenimento ai figli; da interessi su rimborsi fiscali; le indennità di maternità, le pensioni alle vedove di guerra, le pensioni di invalidità per i disabili, .

Il periodo di imposta nel Regno Unito, ai fini della determinazione della income tax, va dal 6 aprile di ogni anno al 5 aprile dell'anno successivo.

L'imposta è soggetta ad aliquote progressive, per scaglioni di reddito, fino a un massimo del 50%. Per ogni categoria reddituale vanno applicate delle specifiche regole di determinazione del reddito complessivo, considerando, come base di partenza, i compensi lordi percepiti a cui andranno applicate le deduzioni personali concessi per legge.

ALIQUOTE IMPOSTE SUL REDDITO 2011/2012

ALIQUOTE IMPOSTE SUL REDDITO 2011/2012			
Scaglioni di reddito	Aliquote sui redditi diversi da quelli di capitale	Aliquote sui redditi da capitale	Aliquote sui dividendi

Da £0 a £2.560 (Scaglione base per i redditi da capitale)	-	10%	-
Da £0 a £35.000 (Scaglione base)	20%	20%	10%
Da £ 35.001 a £ 150.000	40%	40%	32.5%
Oltre £ 150.000	50%	50%	42.5%

Inoltre, tutti coloro che risultano fiscalmente residenti nel Regno Unito hanno diritto, per ogni anno di imposta, ad una c.d. Personal Allowance che consiste in una detrazione di imposta sul reddito personale dipendente sia dal livello di reddito complessivo dichiarato sia dall'età. Per l'anno di imposta 2011/2012 la Personal Allowance è riassunta nella tabella successiva:

Quota non imponibile (<i>Personal allowance</i>)	Esercizio Fiscale 2011/12	Limite di reddito
Ordinaria	£ 7,475	£ 100,000
Età 65-74 anni	£ 9,940	£ 24,000
Oltre 75 anni	£ 10,090	£ 24,000

La riscossione delle imposte può avvenire in differenti modi, a seconda della tipologia di reddito percepito ovvero a seconda che il dichiarante sia un lavoratore dipendente, un lavoratore autonomo o appartenga a nessuna di queste due prime categorie.

I diversi modi di riscossione delle imposte possono essere le seguenti:

PAYE (Pay As You Earn) – in questo caso il lavoratore dipendente riceve i propri compensi, periodicamente, al netto delle ritenute d'acconto prelevate dal datore di lavoro, mentre il saldo definitivo, a credito o a debito, sarà da determinarsi annualmente in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi. Lo stesso criterio viene applicato per i redditi da pensione;

Autodichiarazione (Self assessment) – questa modalità, prevista principalmente per i lavoratori autonomi o nel caso di operazioni fiscali complesse, comporta la compilazione e l'invio all'HMRC (anche in formato elettronico) della propria dichiarazione dei redditi;

Imposta sul reddito delle persone giuridiche (Corporate Tax)

L'imposta sulle società è una tassa che grava sugli utili delle società di capitali (ossia gli enti dotati di "piena" personalità giuridica ai sensi del Company Act), delle stabili organizzazioni di società non residenti nel Regno Unito (per la quota di utili attribuibile ad esse), delle società cooperative, nonché sui profitti generati da enti di beneficenza o da altri enti non dotati di personalità giuridica.

Sono inoltre imponibili, ai fini dell'applicazione della corporate tax, i capital gains nonché ogni profitto scaturente dall'attività di negoziazione ed investimento (ad eccezione dei dividendi).

Per le società, l'esercizio fiscale va dal 1° aprile di ogni anno al 31 marzo dell'anno successivo. Qualora, come accade sovente, è possibile che il periodo contabile di una società non coincida con l'esercizio fiscale. In questo caso, considerato che il contribuente è tenuto a pagare l'imposta entro nove mesi dalla fine del periodo contabile mentre la dichiarazione dei redditi va presentata entro dodici mesi dalla stessa data, sarà necessario ripartire gli utili d'esercizio tra i due esercizi fiscali di riferimento.

Ad esempio, se il periodo contabile della società va dal 1 luglio 2010 al 30 giugno 2011:

- i primi nove mesi (274 giorni) saranno di competenza del periodo fiscale 2010/2011 e la società dovrà quindi pagare l'imposta sui 274/365 del reddito imponibile, al tasso previsto per l'anno di imposta 2010/2011;
- i restanti tre mesi (91 giorni) saranno di competenza del periodo fiscale 2011/2012 con la conseguenza che ai 91/365 del reddito imponibile sarà applicabile l'aliquota prevista per l'anno di imposta 2011/2012.

Per il periodo di imposta 2011/2012 l'aliquota ordinaria della corporate tax inglese è pari al 26% (profitti superiori a £ 1,500,000). Dal 1° aprile di quest'anno l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è scesa di due punti percentuali dal 26% al 24%.

È inoltre prevista l'applicazione di un'aliquota ridotta pari al 20% per le piccole imprese (con profitti non superiori a £ 300,000). Le società che rilevano utili superiori alla soglia minima prevista per le small companies (£ 300,000) ma inferiori alla soglia minima prevista per l'applicazione dell'aliquota ordinaria (£ 1,500,000), hanno diritto di scomputare dall'imposta, calcolata mediante l'applicazione dell'aliquota ordinaria, un tasso marginale di riduzione denominato Marginal Rate Relief, dipendente dalla tipologia di attività esercitata, dal periodo contabile e dal reddito imponibile dichiarato.

--	--

Scaglioni di reddito (£)	Aliquota di imposta 2011/2012
0 – 300,000	20%
300,001-1,499,999	<i>Marginal Rate Relief</i>
da 1,500,000 in poi	26%

Imposta sul valore aggiunto (VAT)

L'imposta sul valore aggiunto è stata introdotta nel Regno Unito nel 1973 a seguito dell'ingresso del Paese nella Comunità Europea.

Per la vendita di beni e le prestazione di servizi viene applicata dal 1 gennaio 2011 l'aliquota ordinaria IVA del 20%, ma sono previste aliquote ridotte o agevolate pari a:

0% - ad es. sui servizi pubblicitari per enti di beneficenza, cessioni di beni in occasione di eventi di beneficenza, servizi per la costruzione di infrastrutture per i disabili, cessione di attrezzature per le persone non vedenti o ipovedenti, prodotti per l'infanzia, prodotti editoriali (libri e giornali);

5% - ad es. sull'acquisto di ausili per la mobilità degli anziani, acquisto di materiale per il risparmio energetico da installare in edifici residenziali, prodotti medicali per smettere di fumare (cerotti alla nicotina), servizi energetici (elettricità, gas o combustibili) per uso domestico o residenziale.

Altre tipologie di operazioni sono "esenti" ai fini dell'applicazione dell'imposta come ad esempio le operazioni riguardanti servizi finanziari, le locazione di terreni e fabbricati, i servizi di istruzione ed educazione, i servizi medici, i servizi di sepoltura, i servizi postali forniti dalla Royal Mail.

Dal punto di vista procedurale, il sistema si basa sull'istituto della rivalsa dell'Iva relativa agli acquisti che si contrappone all'imposta dovuta sulle operazioni attive compiute, mentre per i soggetti passivi l'obbligo di registrazione ai fini Iva scatta quando il volume di affari, conseguito nei 12 mesi precedenti e relativo alle operazioni imponibili effettuate all'interno del Regno Unito, supera il limite delle 73mila sterline. Qualora il contribuente ritenga che il superamento del suddetto limite sia una circostanza del tutto eccezionale e temporanea, lo stesso potrà richiedere una deroga all'obbligo di registrazione ai fini IVA attraverso la presentazione di un'apposita istanza all'HMRC dove andrà indicato e motivato in dettaglio il carattere di eccezionalità e temporaneità delle operazioni compiute.

Aspetti internazionali

Il sistema tributario prevede la possibilità di firma di accordi bilaterali contro la doppia imposizione, al fine di evitare che i soggetti economici siano incisi doppiamente dall'imposta in entrambi i Paesi. Attualmente è vigente tra la Repubblica Italiana e il Regno Unito una Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, firmata a Pallanza il 21 ottobre 1988 e ratificata con legge n. 329 del 5 novembre 1990 ed entrata in vigore il 31 dicembre 1990.

Capitale: Londra

Lingua ufficiale: inglese

Moneta: sterlina inglese (GBP)

Forma istituzionale: monarchia costituzionale

Principali trattati sottoscritti con l'Italia

Convenzione tra la Repubblica Italiana e il Regno Unito per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, firmata a Pallanza il 21 ottobre 1988 e ratificata con legge n. 329 del 5 novembre 1990 ed entrata in vigore il 31 dicembre 1990.

Fonti informative utilizzate

HM Treasury (<http://www.hm-treasury.gov.uk/>)

HM Government (<http://www.direct.gov.uk/en/index.htm>)

HM Revenue and Custom (<http://www.hmrc.gov.uk/index.htm>)

Istituto Nazionale per il Commercio Estero (<http://www.ice.it>)

aggiornamento: **2012**

Antonino Giuseppe Graci

pubblicato Lunedì 8 Agosto 2011

Schede Paese

Vaticano

Nell'ordinamento internazionale il Vaticano è uno Stato straniero riconosciuto in modo diretto da parte dello Stato italiano



Lo Stato della Città del Vaticano (*Status Civitatis Vaticanæ*), nato formalmente il 11 febbraio 1929 in virtù dell'articolo 3 del Trattato del Laterano, è stato istituito formalmente il 7 giugno 1929, quando, con lo scambio delle ratifiche avvenuto nel Palazzo del Vaticano, gli accordi lateranensi ebbero piena efficacia giuridica (articolo 27). Nell'ordinamento internazionale il Vaticano è, quindi, uno Stato straniero riconosciuto in modo diretto da parte dello Stato italiano con gli articoli 3 e 26, comma 2, del Trattato mentre, da parte degli altri Paesi, che mantenevano i rapporti diplomatici con la Santa Sede e che, a al tempo della stipula del Trattato, furono

tempestivamente informati, tale riconoscimento è indiretto.

Le fonti del diritto

Lo Stato Città del Vaticano è retto dalla Legge fondamentale (emanata nel 1929 da Papa Pio XI, successivamente modificata il 26 novembre 2000 ed entrata in vigore il 22 febbraio 2001), dalla legge sul Governo dello Stato della Città del Vaticano (del 16 luglio 2002) e dalla legge sulle fonti del diritto (in vigore dal 1 gennaio 2009).

Le leggi vaticane più importanti sono raccolte nel "Codice di norme vaticane" e nei tre volumi contenenti le "Leggi e Disposizioni dello Stato della Città del Vaticano".

Il Codice di Diritto Canonico (Codex Iuris Canonici) rappresenta il codice normativo della Chiesa Cattolica di rito latino.

Diritto tributario

Ai fini tributari, lo Stato della Città del Vaticano non ha stipulato alcun trattato contro le doppie imposizioni, tuttavia, sono vigenti molteplici accordi con diversi Paesi stranieri volti a regolare, tra l'altro, i reciproci aspetti economici, finanziari e monetari. Ad ogni modo, spetta al Romano Pontefice esercitare e regolare la potestà fiscale della Chiesa, per cui possono essere richiesti ai fedeli (cioè ai seguaci della confessione religiosa) i contributi necessari per il raggiungimento dei suoi fini istituzionali.

La posizione di doppia enclave del Vaticano e l'esiguità del suo territorio, peraltro, comporta che la sovranità, l'indipendenza e la vita del Vaticano (e, indirettamente, della Chiesa Cattolica) dipendano, spesso, dal Paese che lo circonda e dai Paesi "aderenti" alla fede religiosa. Per tali ragioni le diverse legislazioni straniere prevedono disposizioni volte a sostenere, in modo implicito o esplicito, la missione confessionale dello Stato Città del Vaticano.

Il sistema fiscale vaticano

Lo svolgimento delle facoltà appartenenti alla Chiesa cattolica e agli enti ecclesiastici da

questa espressi, riguardo all'esercizio dell'attività di religione o di culto, implica la disponibilità dei mezzi economici necessari per il raggiungimento di tali fini. Per tali ragioni è necessario che quanti si dedicano alle predette attività, in modo esclusivo e prevalente, ricevano una retribuzione che consenta loro di condurre una vita dignitosa, per il cui svolgimento, sono necessari beni sia immobili che mobili. In questo contesto va inquadrato il Libro V del Codex Iuris Canonici, che pone le basi della disciplina tributaria canonica.

Peraltro, occorre osservare che la trattazione del diritto patrimoniale della Chiesa, nell'ambito del quale si colloca la materia tributaria, non è certamente oggetto di una sistematicità codicistica.

Il diritto della Chiesa, società terrena e spirituale, all'uso di beni materiali trova la sua giustificazione e il suo limite in relazione all'adempimento dei fini spirituali che le sono propri: il sostentamento del culto, del clero, degli altri ministri, delle opere di apostolato e di carità, cioè delle opere di misericordia spirituali e materiali.

Ne consegue che i fedeli, in quanto tali contribuenti di diritto, hanno l'obbligo giuridico, di fronte alla Città-Stato (canone 1261) e il dovere religioso, di fronte alla Chiesa (canone 222), di partecipare con i beni personali alla necessità che ha bisogno il Popolo di Dio, di cui essi stessi fanno parte.

I tributi canonici

In linea generale, la Chiesa predilige che i contributi in favore del sostentamento della sua attività derivino in modo volontario.

Bisogna rilevare, tuttavia, che la stessa Chiesa non rinuncia al suo diritto originario di imposizione in materia fiscale, in forza del quale può richiedere un tributo.

Tanto premesso, è possibile rappresentare due differenti fonti di entrate di natura economica per il patrimonio ecclesiastico e cioè i contributi volontari e i contributi obbligatori.

Altra distinzione attiene ai tributi (obbligatori) di diritto pubblico - tra cui possono essere suddivise le imposte ecclesiastiche, le tasse ecclesiastiche e le erogazioni degli Stati stranieri in favore della Chiesa - e ai tributi (volontari) di diritto privato.

Ulteriore ripartizione riguarda le entrate generiche (corrispondenti alle imposte dell'ordinamento statale) e le entrate specifiche (corrispondenti alle tasse dell'ordinamento statale). Tra i tributi specifici si suole tripartire le tasse vere e proprie, le oblazioni dei fedeli e le spese di giudizio innanzi ai tribunali ecclesiastici.

Ultima suddivisione attiene alle entrate interne e alle entrate esterne. Le prime provengono dagli stessi beni ecclesiastici e le seconde da altri beni.

I contributi

Nell'ambito delle differenti fattispecie di offerte rientrano tutti gli apporti dei fedeli di natura volontaria, ossia gli aiuti che non rispondono al compimento di un obbligo strettamente giuridico e definito.

Secondo il diritto della Chiesa, questa, come società perfetta, ha il potere di imporre e riscuotere tributi ai battezzati. La Chiesa ha lo ius exigendi, il diritto nativo di richiedere ai fedeli ed esigere quanto le è necessario per le proprie finalità (canone 1260).

Le principali imposte

Le imposte sono prestazioni pecuniarie richieste dall'autorità ecclesiastica ai fedeli senza una controprestazione concreta e diretta a loro favore. L'orientamento della normativa tende a considerarli un mezzo di sostentamento secondario e sussidiario, da poter adoperare nel solo caso in cui le offerte (volontarie) non siano sufficienti a finanziare la missione clericale. Questo non significa che l'imposizione tributaria non sia conforme alla natura sociale e spirituale della Chiesa, poiché la stessa, ad ogni modo, costituisce l'applicazione giuridica dell'obbligo generico e fondamentale dei fedeli di far fronte alle

necessità della Chiesa.

Attualmente, nel codice di diritto canonico sono disciplinati soltanto due tipi di imposte: il cattedratico (canone 1263) e il seminaristico (canone 264).

Il cattedratico è istituito in base al reddito dei contribuenti (il Codex Iuris Canonici, infatti, configura gli introiti come imposte sul reddito non potendo essere istituite imposte sul patrimonio delle persone obbligate).

Il seminaristico è un tributo che un vescovo può stabilire sulle rendite di tutti gli enti ecclesiastici della sua diocesi, per sovvenire ai bisogni materiali del seminario diocesano (canone 264).

A ogni buon fine, lo stesso canone 1263 prevede la possibilità di istituire altre imposte basate (oltre che sul diritto universale, valido per tutti i fedeli) anche sul diritto particolare ossia dall'insieme delle norme che attengono un determinato Istituto di Vita Consacrata.

Queste due imposte hanno taluni caratteri comuni:

sono oneri vescovili (la cui effettiva imposizione cioè spetta al Vescovo diocesano, che dovrà opportunamente legiferare) e diocesani (in quanto la determinazione, i soggetti, la riscossione e la finalità sono circoscritte a questo ambito territoriale);

sono di tipo generale (non potendo essere imposte a singoli soggetti);

sono moderati e proporzionati alla capacità contributiva ed economica del soggetto passivo (la moderazione comporta che la stessa deve essere calcolata in base alle reali necessità della diocesi e a quelle delle persone soggette, per non impedirne il conseguimento dei fini).

Le principali tasse

Le tasse ecclesiastiche sono quelle obbligazioni pecuniarie che costituiscono o il pagamento del costo di un servizio che gli uffici ecclesiastici vengono a compiere in favore e a libera richiesta dell'obligato ovvero in occasione della concessione di una "grazia" ricevuta.

In dettaglio si distingue tra:

- tasse casuali, dovute in occasione dell'amministrazione dei sacramenti, suddivisi in stola bianca (battesimi, comunioni, cresime e matrimoni) e stola nera (funerali);
- tasse giudiziali, dovute ai tribunali ecclesiastici (canone 1649);
- tasse per atti di volontaria giurisdizione, dovute per indulti, licenze, dispense, privilegi, certificazioni, onorificenze concesse dalla Santa Sede o permessi rilasciati dai Vescovi (come nel caso dei battesimi celebrati in casa).

Il pagamento deve essere versato all'ente amministrativo che realizza l'atto di potestà richiesto (la Santa Sede, la diocesi, la parrocchia, il tribunale ecclesiastico, ecc.). I rescritti della Santa Sede concessi in forma commissoria, ossia, la cui esecuzione è affidata a un organo inferiore (canone 37, 69 e ss.), comportano anche il diritto di chiedere tasse a favore dell'esecutore. Le tasse di natura amministrativa vengono fissate in ogni provincia dall'assemblea dei Vescovi e devono essere approvate dalla Santa Sede (canone 1264), quelle giudiziarie sono stabilite, per ogni tribunale, dal Vescovo da cui esso dipende (canone 1649). Il potere impositivo della Chiesa di esigere tali imposte si rinviene nella duplice considerazione che lo status di fedele/battezzato non è necessario né coattivo e dal fatto che i servizi richiesti derivano da una domanda individuale. Alla luce delle predette considerazioni, in caso di mancato pagamento, l'autorità ecclesiastica può legittimamente adire il giudice statale.

Le erogazioni straniere

L'ubicazione del piccolo territorio Vaticano, interamente circondato da quello italiano/romano, implica che la vita "terrena" della Chiesa cattolica discenda, spesso,

dalla volontà del Governo dello Stato italiano che lo circonda e da quello degli Esecutivi stranieri dei Paesi che aderiscono alla religione cristiana. Per questi motivi gli ordinamenti stranieri dispongono molteplici provvedimenti tesi ad alimentare, con modalità diretta o indiretta, il mandato pastorale dello Stato Città del Vaticano.

Fonti:

- <http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/articolo/il-fisco-internazionale-premia-il-vaticano>
- http://www.vatican.va/phome_it.htm
- <http://www.vaticanstate.va>
- http://www.chiesacattolica.it/ccj_new/index.html
- http://documenti.camera.it/Leg16/dossier/Testi/BI0350.htm#_Toc278992388
- [http://www.olir.it/areetematiche/86/documents/OFC Enti ecclesiastici.pdf](http://www.olir.it/areetematiche/86/documents/OFC%20Enti%20ecclesiastici.pdf)
- Manuale di Diritto ecclesiastico, Edizioni Simone
- Manuale breve Diritto ecclesiastico, Giuffré Editore
- Beni temporali e missione della Chiesa, José Tomás Martín de Agar
- Università degli Studi di Roma Tre, Centro europeo di documentazione sulle istituzioni religiose
- Il patrimonio ecclesiastico, Prof. Marco Santo Alaia, Pegaso Università Telematica

Scheda in dettaglio (per ulteriori informazioni)

aggiornamento: **marzo 2013**

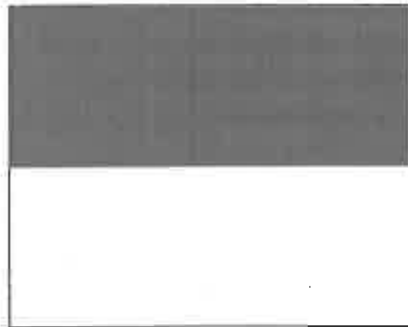
Boris Bivona

pubblicato Giovedì 14 Giugno 2007

Schede Paese

Principato di Monaco

Nessuna imposta personale sui redditi è la principale regola generale che caratterizza il sistema fiscale monegasco



Il Principato di Monaco è sempre stato oggetto di critiche da parte della comunità internazionale essendo considerato un "porto sicuro" per l'attuazione di strategie elusive e per le attività di riciclaggio di fondi neri. Nel 2009 l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), a seguito della stipula da parte del Principato di 12 accordi per lo scambio di informazioni in ossequio a quanto previsto dall'articolo 26 del Modello OCSE contro le doppie imposizioni, ha eliminato il Paese dalla lista "grigia" dei paradisi fiscali non cooperativi

(ossia dalla lista degli Stati che non applicano pienamente le regole internazionali in materia fiscale e che non adottano una politica fiscale conforme ai criteri dell'organizzazione).

Il buon andamento dell'economia monegasca è strettamente connesso alla sua capacità di attrarre capitali esteri. Il regime fiscale particolarmente favorevole rende il Principato una meta particolarmente ambita per gli operatori internazionali. Il Paese ha stipulato l'accordo contro le doppie imposizioni con la Francia nel 1963. Quelli con Lussemburgo, Qatar, St. Kitts and Nevis sono entrati in vigore rispettivamente nel maggio 2010, giugno 2010 e dicembre 2011. Sono stati firmati accordi per lo scambio di informazioni con vari Paesi fra cui Andorra, Austria, Argentina, Olanda Bahamas, Belgio, Stati Uniti, Francia, Liechtenstein, Lussemburgo, Qatar, Samoa, San Marino e St. Kitts.

La tassazione sul reddito delle persone fisiche

I soggetti monegaschi e coloro che hanno ottenuto la residenza nel principato non sono soggetti all'imposta personale sul reddito. Nel 1869, infatti, il Principe Carlo III ha emanato una ordinanza che ha abolito la tassazione delle persone fisiche. Tale principio non si applica ai cittadini francesi sottoposti alla Convenzione bilaterale franco-monegasca del 18 maggio 1963 secondo la quale gli individui di nazionalità francese, che hanno assunto la residenza a Monaco dopo il 18 maggio 1957 o che comunque non possono provare di averla presa prima di tale data, sono soggetti al sistema fiscale francese, alle stesse condizioni di coloro che hanno il domicilio in Francia. Tali individui peraltro versano le imposte allo stato francese. Lo stato monegasco inoltre non assoggetta a tassazione i capital gains, e non è prevista una imposta sul patrimonio. Coloro che esercitano un'attività di impresa in forma individuale sono soggetti allo stesso trattamento fiscale delle società.

La tassazione sul reddito delle società

L'imposta sui profitti si applica, con l'aliquota del 33,33 %, nei seguenti casi:

- società impegnate nel Principato in attività industriali o commerciali e con giro d'affari derivante da operazioni compiute al di fuori del territorio monegasco per almeno il 25 per cento;
- società insediate a Monaco il cui reddito deriva dalla vendita o dalla concessione in licenza di brevetti, marchi, procedimenti industriali/formule e diritti su opere letterarie ed artistiche, senza riguardo alla fonte di provenienza dello stesso.

In merito alla prima ipotesi si evidenzia che se oltre il 75 % del fatturato prodotto è di fonte monegasca, la società, pur essendo residente, non è soggetta all'imposta sui profitti.

Qualora viceversa vi siano i presupposti per l'imposizione fiscale, non viene ad essere tassato il reddito ovunque prodotto dal soggetto residente a Monaco ma unicamente quello realizzato nel territorio monegasco. Ad esempio il profitto di una stabile organizzazione all'estero non sconta la tassazione a Monaco.

Peraltro non sempre la verifica del superamento della soglia del 25 % è agevole. Si pensi al caso degli operatori che lavorano nel settore dei servizi di telecomunicazione.

I soggetti non residenti pagano l'imposta sui redditi realizzati nel Principato in base agli stessi criteri previsti per le società residenti.

Ogni nuova compagnia costituita nel Principato e il cui capitale è posseduto, direttamente o indirettamente, per meno del 50 % da altre società assoggettate all'imposta beneficiano di un regime di agevolato nei primi 5 anni di attività. Nello specifico nei primi due periodi di imposta l'aliquota è pari a zero mentre nel terzo, quarto e quinto anno si applica il tasso del 33 % rispettivamente sul 25 %, sul 50 % e sul 75 % dei profitti realizzati.

Le strutture societarie più diffuse nel sistema monegasco sono le seguenti:

- società En Nom Collectif ("SNC" - in tale società, simile alle General partnership di diritto anglosassone, i partners sono illimitatamente responsabili per le obbligazioni sociali);
- società En Commandite Simple ("SCS" - caratterizzata dalla presenza di soci con responsabilità limitata e da soci illimitatamente responsabili);
- società en commandite par actions ("SCA" - società in accomandita per azioni);
- società Anonime Monegasque ("SAM" - sono persone giuridiche assimilabili alle nostre società di capitali o alle General business corporation di diritto anglosassone; debbono essere costituite con atto pubblico e previo rilascio di un'autorizzazione governativa);
- società civile ("SC" - Associazioni professionali).

La normativa sui trust

Monaco è uno dei pochi paesi di civil law ad aver introdotto una legge ad hoc (legge n. 214 del 27/02/1936) in materia di trust. La stessa prevede che qualora un soggetto estero provenga da un paese nel quale è disciplinato l'istituto del trust lo stesso individuo possa costituirne uno nel principato secondo la legislazione dello stato di provenienza. La procedura di registrazione prevede l'approvazione da parte del governo monegasco, la certificazione di validità da parte di un avvocato e il pagamento dei diritti di registrazione.

Il trust può essere sia inter vivos che testamentario. L'atto con cui si crea un trust inter vivos è soggetto all'imposta di registro che varia dall' 1,3 per cento all' 1,7 per cento a seconda del numero dei beneficiari nominati nell'atto. In un trust testamentario, l'imposta di successione viene applicata ai beneficiari nella misura ordinaria in cui sarebbe

applicata in caso di successioni testamentarie.

Sussistendo l'obbligo di registrazione dell'atto di costituzione del trust tutte le informazioni in merito ai beneficiari, al disponente, al trustee ed alle attività gestite sono facilmente acquisibili.

L'imposta sul valore aggiunto

In virtù di un accordo doganale fra la Francia e Monaco, l'imposta sul valore aggiunto si applica nel Principato secondo gli stessi criteri previsti dalla legge francese.

L'aliquota ordinaria è del 19,6 % e si applica alle cessioni di beni, alle prestazioni di servizi e alle importazioni.

L'aliquota agevolata del 7 %, introdotta nel 2012, è prevista, ad esempio, per alcuni prodotti alimentari e per i servizi di trasporto passeggeri. L'aliquota del 5,5 % è applicabile, ad esempio, alla cessione di libri e di sussidi tecnici per i portatori di handicap. L'aliquota del 2.1 % alla cessione dei quotidiani, alle attività di intrattenimento come cinema, teatri e concerti e ad alcune categorie di medicinali.

Altre imposte e tasse

L'imposta sulle successioni e donazioni

Si applica solo ai beni siti in Monaco. Sono esenti da imposta sulle successioni o donazioni i beni lasciati o donati al coniuge, agli ascendenti o discendenti, ad una comunità locale, ad ospedali pubblici o a fondazioni private di carità. Negli altri casi le aliquote di imposta variano a seconda della relazione esistente fra il donante e il donatario o fra il defunto e l'erede:

Legame parentale	Aliquota
coniuge, genitori, figli	0%
fratelli e sorelle	8 %
zii e nipoti	10 %
altri parenti	13 %
nessuna parentela	16 %

L'imposta di registro

Si applica sul trasferimento di determinate attività site nel territorio del principato. Si elencano di seguito alcuni esempi di operazioni imponibili: cessione di beni immobili in Monaco 7,5 per cento; cessione di azienda 7,5 per cento; cessione di quote di società che detengono immobili a Monaco 6,5 per cento; locazione di immobili per durata illimitata o vitalizia 6,5 per cento; locazione di beni mobili per durata illimitata 1,0 per cento; cessione di azioni, quote e titoli negoziali 1,0 per cento.

L'imposta sui contratti assicurativi

Introdotta dall'articolo 1 della legge 609 del 1956, è dovuta annualmente e la relativa dichiarazione deve essere inviata entro il 31 maggio.

Dichiarazioni, obblighi strumentali e versamenti

Ai fini societari il periodo di imposta coincide con l'anno solare. Gli acconti debbono

essere versati entro il 20 febbraio, il 20 maggio, il 20 agosto e il 20 novembre. La dichiarazione dei redditi va inviata entro il 30 marzo e l'eventuale saldo di imposta deve essere versato contestualmente all'invio del modello. Ai fini dell'Iva, la dichiarazione deve essere inviata con cadenza mensile o quadrimestrale a seconda del volume di affari.

Capitale: Monaco

Lingua: francese (lingua ufficiale). Nelle scuole si insegna il monegasco

Moneta: euro (EUR)

Forma di governo: monarchia costituzionale

Principali trattati

Non esistono Convenzioni contro la doppia imposizione sottoscritte con l'Italia. Monaco ha firmato con la Francia una forma limitata di Convenzione contro la doppia imposizione (1963) e una Convenzione sulle imposte di successione (1950) che sono le uniche vigenti in materia fiscale.

Il Principato è incluso nella black list di cui al D.M. 04/05/1999; sussiste dunque l'obbligo di comunicare all'Amministrazione finanziaria tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi intercorse fra soggetti passivi IVA italiani ed operatori economici aventi sede, residenza o domicilio a Monaco (art. 1, del D.L. n. 40/2010).

Fonti informative

- [sito dell'Amministrazione finanziaria:](#)
- [worldwide-tax.com](#)
- [lowtax.net](#)

aggiornamento: **luglio 2013**

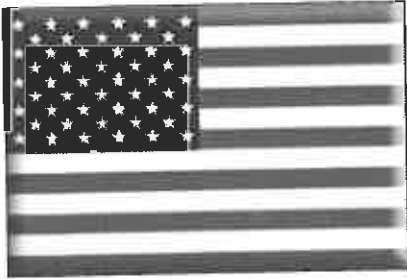
Giorgio Testoni

pubblicato Lunedì 1 Agosto 2011

Schede Paese

Stati Uniti

Negli Stati Uniti d'America, la potestà impositiva fiscale si articola su tre livelli: federale, statale e municipale



La Costituzione federale degli Stati Uniti d'America sancisce, all'articolo 6, la sua supremazia sulle leggi dei singoli Stati e, relativamente alla materia fiscale, vieta l'introduzione, da parte di ogni singolo Stato, di imposte che vadano contro i principi generali della tassazione sull'import e l'export, come pure di disposizioni normative che introducano delle discriminazioni nel commercio fra i differenti Stati Federali e di questi con l'estero. Il regime fiscale degli Stati Uniti è imperniato su un sistema che

prevede tre livelli di imposizione: federale, statale e locale.

Tenuto conto dei suddetti limiti le Amministrazioni fiscali statali gestiscono le imposte locali e quelle sul consumo, che vengono fissate dai Singoli Congressi nazionali, in virtù delle disposizioni declinate dalle singole costituzioni.

L' Internal Revenue Code (IRC) è il testo legislativo che dal 1954 raggruppa tutti i tax acts (le leggi fiscali) approvati dal Congresso dopo essere state esaminate prima dalla Camera dei Rappresentanti, ed eventualmente emendate dal Senato, e poi promulgate dal Presidente (l'ultima versione profonda dell' IRC risale al 27 settembre 1986 con il Tax Reform Act redatto sotto il governo dell' allora Presidente Ronald Regan).

Oltre a questo codice assumono rilevanza le Regulations (cioè i regolamenti amministrativi ministeriali) ed i Revenue Rulings e le Letter Rulings, (che sono delle risposte pubblicate dall' Internal Revenue Service, l' Amministrazione fiscale americana) che prendono posizione circa l'interpretazione di determinate leggi e regolamenti a seguito di particolari quesiti ricevuti dal contribuente, e che svolgono in tal senso un ruolo fondamentale nel processo interpretativo delle pronunce giurisprudenziali.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche

Le persone fisiche che sono residenti fiscalmente negli Stati Uniti sono soggette a tassazione sul loro reddito qualunque ne sia la fonte ed in qualunque parte del mondo prodotto (principio del worldwide income). Al contrario le persone fisiche non residenti sono tassate soltanto sul reddito di fonte statunitense.

In base alla disciplina federale, ai fini delle imposte sul reddito, una persona fisica si considera fiscalmente residente negli Stati Uniti se soddisfa una delle seguenti condizioni:

- se ha la cittadinanza americana;
- se ha ottenuto la residenza negli Stati Uniti (c.d. green card);
- se permane sul territorio nazionale per almeno 183 giorni nel corso di un anno solare;
- se supera il c.d. "substantial presence test" o "cumulative presence test" che consiste nella somma del totale dei giorni che la persona è presente negli Stati

Uniti nell'anno di riferimento più un terzo dei giorni in cui è stato presente nell'anno precedente e un sesto dei giorni dell'anno ancora precedente. Se la somma ottenuta è uguale o superiore a 183 giorni, il soggetto viene considerato fiscalmente residente.

L'unica eccezione al "cumulative presence test" è dimostrare che il soggetto economico ha il suo principale centro di attività-affari non negli Stati Uniti e che i propri legami familiari e sociali sono rilevanti in un altro Paese e non negli Stati Uniti. In questo caso non si ritiene necessario dimostrare che la persona ha anche la residenza fiscale in un altro Paese.

La persona fisica che produca un reddito negli Stati Uniti deve presentare una domanda per l'ottenimento di un Social Security Number (ottenibile al Social Security Administration) e, dal 1996, gli stranieri che risiedono fiscalmente negli Stati Uniti devono richiedere, e viene loro assegnato dall' IRS, un codice d'identificazione delle imposte, il c.d. Individual Taxpayer Identification Number o ITIN.

La base imponibile è composta da diverse tipologie di reddito prodotto: ad es. reddito da lavoro autonomo e dipendente; da investimenti; da attività d'impresa; da capital gains.

Il reddito da lavoro dipendente

Tutte le retribuzioni indipendentemente dal modo di corresponsione rientrano nel computo della base imponibile ai fini del calcolo dell' Individual Income Tax. Il datore di lavoro opera in qualità di sostituto d'imposta operando delle ritenute d'acconto sullo stipendio (che possono riguardare le imposte federali, statali e locali, ma anche altre tasse quali ad es. la c.d. social security and Medicare tax o la alternative minimum tax (AMT)) che deve riversare con cadenza periodica. Il compenso percepito dagli amministratori per l'attività svolta viene assimilato a quello da lavoro dipendente.

Le spese sostenute dal lavoratore sono normalmente deducibili a meno che le stesse non siano state rimborsate direttamente dal datore di lavoro. A tale riguardo sono caratterizzati dall'esenzione dall'imposta: i servizi resi dal datore di lavoro ai propri dipendenti se sono dello stesso tipo di quelli che abitualmente eroga ai propri clienti; gli sconti sull'acquisto di beni o sulla fruizione di servizi resi dal datore; i benefit concessi per lo svolgimento dell'attività lavorativa (la macchina aziendale, il computer portatile, ecc.); i rimborsi spese e gli altri benefit relativi alle esigenze di trasporto; i corsi di aggiornamento e altre attività formative; i buoni pasto e la fornitura di un servizio di mensa aziendale.

Il reddito da investimenti

L'aliquota applicata agli utili generati dalla detenzione di partecipazioni è diversa a seconda della capacità contributiva e del periodo di detenzione dell'investimento effettuato (holding period). Per i dividendi relativi a partecipazioni detenuti da più di 12 mesi l'aliquota è ordinariamente del 15 per cento. Per poter beneficiare dell'aliquota ridotta sui dividendi di fonte estera, occorre che sia in vigore un Trattato contro le doppie imposizioni con il paese della fonte.

Deduzioni e detrazioni

Il sistema fiscale federale prevede due tipologie distinte di deduzioni:

- le deduzioni dal reddito complessivo lordo: sono quelle che si applicano per rettificare il valore del reddito complessivo lordo ed ottenerne il c.d. adjusted gross income (Agi);

- le deduzioni dall'Agi: sono delle rettifiche previste in misura forfetaria ogni anno dall'Amministrazione finanziaria ai fini del calcolo del c.d. tax income:

Relativamente alla prima tipologia di deduzioni, le principali categorie di costi deducibili sono: le spese inerenti allo svolgimento dell'attività d'impresa; gli alimenti pagati al coniuge separato; le spese di trasporto e i contributi ad un Medical Saving Account. Con riferimento alle deduzioni dall'Agi, l'Amministrazione finanziaria statunitense per il 2013 ha stabilito i seguenti limiti: 12,200 dollari per i coniugi in regime di tassazione congiunta e per i vedovi/e; 8,950 dollari per il capo-famiglia non sposato; 6,100 dollari per i singoli individui e per i coniugi in regime di tassazione separata. Annualmente, l'Amministrazione finanziaria determina quale sia l'ammontare detraibile per il contribuente: per se stesso; per il coniuge, nel caso di tassazione congiunta della coppia; per i figli minori di 19 anni; per i figli studenti a tempo pieno minori di 24 anni.

Le aliquote d'imposta

L'imposta è applicata sulla base di un'aliquota progressiva per scaglioni di reddito, che differisce a seconda del tipo di dichiarazione presentata. Per 2013 le aliquote applicate sono le seguenti.

Per i coniugi che hanno optato per il regime di tassazione congiunta e i vedovi/e:

Scaglioni di reddito (in USD)	Aliquote di imposta
Fino a 17,850	10%
17,851 – 72,500	1,785 USD + 15% su reddito eccedente i 17,850 USD
72,501 – 146,400	9,982 USD + 25% su reddito eccedente i 72,501 USD
146,401 – 223,050	27,457.50 USD + 28% su reddito eccedente i 146.401 USD
223,051 – 398,350	49,919.50 USD + 33% su reddito eccedente i 223,051 USD

398,351 - 450,000	107,768 USD + 35% su reddito eccedente i 398,351 USD
oltre 450,001	125,846 USD + 39% su reddito eccedente i 450,001 USD

Per i coniugi in regime di tassazione separata:

Scaglioni di reddito (in USD)	Aliquote di imposta
Fino a 8,925	10%
8,926 – 36,250	892,50 USD + 15% su reddito eccedente gli 8,926 USD
36,251 – 73,200	4,991 USD + 25% su reddito eccedente i 36,251 USD
73,201 – 111,525	14,228.75 USD + 28% su reddito eccedente gli 73,201 USD
111,526 – 199,175	24,959.75 USD + 33% su reddito eccedente i 111,526 USD
199,176 - 225,000	53,884 USD + 35% su reddito eccedente i 199,176 USD
oltre 225,001	62,923 USD + 39,6% su reddito eccedente i 225,001 USD

Per i singoli individui:

--	--

Scaglioni di reddito (in USD)	Aliquote di imposta
Fino a 8,925	10%
8,926 – 36,250	892,50 USD + 15% su reddito eccedente gli 8,926 USD
36,251 – 87,850	4,991 USD + 25% su reddito eccedente i 36,251 USD
87,851 – 183,250	17,891 USD + 28% su reddito eccedente gli 87,851 USD
183,251 – 398,350	44,603.25 USD + 33% su reddito eccedente i 183,251 USD
398,351 - 400,000	115,586.25 USD + 35% su reddito eccedente i 398,351 USD
oltre 400,001	116,163.75 USD + 39,6% su reddito eccedente i 400,001 USD

Le persone fisiche devono presentare la dichiarazione dei redditi alle autorità fiscali entro il 15° giorno del quarto mese successivo alla chiusura dell'esercizio fiscale di competenza (ossia il 15 aprile, nel caso in cui l'esercizio fiscale coincida con l'anno solare). Per il reddito prodotto nel territorio statunitense, i soggetti non residenti sono soggetti alla medesima disciplina fiscale prevista per i residenti.

L'imposta sul reddito delle persone giuridiche

In base al sistema societario vigente negli Stati Uniti, è possibile distinguere le seguenti diverse forme di società:

- la società di capitali di tipo C (C-corporation) ovvero società di capitali di tipo classico caratterizzata dal possesso di una personalità giuridica e di un patrimonio sociale perfettamente autonomi e distinti dai soci;
- la società di capitali di tipo S (S-corporation) che, da un punto di vista giuridico, è identica a quella di tipo C mentre fiscalmente, ma si caratterizza per la possibilità di optare, in presenza di determinati requisiti (quali la residenza degli azionisti negli

Stati Uniti, l'esistenza di una sola classe di azioni e un numero massimo di azionisti), per un regime fiscale "trasparente" per effetto del quale il reddito viene tassato una sola volta, direttamente in capo agli azionisti;

- la Limited Liability Company società di recente istituzione nella legislazione commerciale e fiscale degli Stati Uniti, che oltre al beneficio della responsabilità limitata dei soci, tipico delle società di capitali, prevede la possibilità di applicare il regime di tassazione "trasparente", analogamente alle società di persone;
- la General Partnership che prevede la responsabilità illimitata e solidale dei soci che rispondono con il proprio patrimonio per le obbligazioni assunte dalla società. Sotto il profilo fiscale, il reddito prodotto dalla partnership non è imputato a quest'ultima ma viene attribuito ai singoli soci per mezzo del c.d. regime di tassazione "trasparente";
- la Limited Partnership, assimilabile alla nostra società in accomandita semplice poiché in essa, vi sono alcuni limited partner che beneficiano della limitata responsabilità patrimoniale all'importo della quota conferita.

Le tipologie societarie

Sono soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche: le C-corporation (ad eccezione delle partnership, delle S-corporations e delle LLC qualora vengano tassate "per trasparenza" in capo ai loro soci); le associazioni; le compagnie di assicurazione; le banche. Le società statunitensi, sono tassate sul proprio reddito c.d. "worldwide", e cioè senza avere riguardo all'ubicazione della fonte del reddito e senza che rilevi il luogo di esercizio della propria attività o dove sia situato il centro direzionale ed amministrativo delle stesse.

Il reddito delle società viene quantificato sulla base delle scritture contabili regolarmente tenute. Il metodo di contabilizzazione dei fatti amministrativi ordinariamente previsto è quello della competenza (accrual method), a meno che il volume dei ricavi lordi nei tre esercizi precedenti non abbia superato il limite dei 7 milioni di dollari (in questo caso è anche ammesso il criterio di cassa (cash method). I dati ricavati dalla contabilità sono oggetto di una serie di successive rettifiche che permettono di determinare il taxable income.

È possibile dedurre tutte le spese sostenute per lo svolgimento dell'attività d'impresa, come: le spese di natura "ordinaria"; le quote di ammortamento; gli interessi passivi, salvo limitazioni; le imposte federali e locali sul reddito; i contributi ad enti caritatevoli; le perdite non coperte da assicurazioni; i crediti non recuperabili; le spese di ricerca e sviluppo (sono interamente deducibili nell'esercizio di competenza, ovvero, possono essere ammortizzate in 60 mesi); le spese di natura organizzativa; i costi di start-up; le spese inerenti alla lavorazione di risorse naturali (petrolio, gas, minerali, ecc.).

L'imposta federale sul reddito delle società si configura come un'imposta progressiva per scaglioni di reddito; dal 2011, le aliquote di imposizione sono comprese tra il 15 ed il 35%. Sono inoltre previste due aliquote aggiuntive, pari rispettivamente al 38 e 39%, in corrispondenza di due scaglioni di reddito intermedi, che hanno la funzione di "correggere" le sperequazioni di imposizione emergenti in prossimità dei limiti superiori delle fasce di reddito intermedie.

Scaglioni Reddito	Aliquota d'imposta
-------------------	--------------------

Importo (USD)	Tassa (USD) e Aliquota
0 - 9.999,99	0 \$ + 10 per cento
10.000 - 14.999,99	140 \$ + 12 per cento su reddito eccedente i 9.999,99
15.000 - 24.999,99	840 \$ + 14 per cento su reddito eccedente i 14.999,99
25.000 - 34.999,99	1.980 \$ + 16 per cento su reddito eccedente i 24.999,99
35.000 - 49.999,99	3.480 \$ + 18 per cento su reddito eccedente i 34.999,99
50.000 - 74.999,99	6.480 \$ + 20 per cento su reddito eccedente i 49.999,99
75.000 - 99.999,99	11.480 \$ + 22 per cento su reddito eccedente i 74.999,99
100.000 - 200.000,00	23.480 \$ + 24 per cento su reddito eccedente i 99.999,99
200.000 - 500.000,00	53.480 \$ + 26 per cento su reddito eccedente i 199.999,99
500.000 - 1.000.000,00	103.480 \$ + 28 per cento su reddito eccedente i 499.999,99
1.000.000 - 5.000.000,00	253.480 \$ + 30 per cento su reddito eccedente i 999.999,99
5.000.000 - 10.000.000,00	503.480 \$ + 32 per cento su reddito eccedente i 4.999.999,99
Superiore a 10.000.000,00	1.003.480 \$ + 35 per cento

Anche le società, al pari delle persone fisiche, sono soggette alla alternative minimum tax (Amt), che viene calcolata su

una base imponibile più ampia rispetto alla tassazione ordinaria, utilizzando un'unica aliquota di imposizione del 20%. La funzione di tale imposta è quella di garantire che tutte le società che presentano un reddito significativo contribuiscano all'onere tributario federale pur avendo diritto ad un certo numero di esenzioni, detrazioni e crediti di imposta.

L'imposta alternativa è dovuta se l'ammontare della stessa supera l'imposta calcolata con il metodo di tassazione ordinaria.

L'Amt non si applica alle piccole imprese ovvero alle società che presentano un ammontare medio dei ricavi, riferito agli ultimi tre anni, inferiore ai 7,5 milioni di dollari.

Le altre imposte

Le imposte statali e locali

Negli Stati Uniti assume notevole rilevanza il federalismo fiscale che prevede la presenza oltre che di un'imposizione federale, anche di un'imposizione a livello locale (Stati, Contee e Comuni). La coesistenza di plurimi enti impositivi comporta la determinazione di un rilevante e particolare carico fiscale gravante sulle imprese (si consideri che oltre il 50% delle entrate tributarie legate ad un'attività imprenditoriale svolta negli Stati Uniti sono di diretta competenza dei singoli Stati federali o delle autorità amministrative locali (Contea e Comune)).

Le più importanti imposte "non federali" sono ad. es.: le imposte sul reddito, le imposte sulle vendite, le imposte di registro per la costituzione delle società, le imposte sul patrimonio netto aziendale, le imposte sul patrimonio delle persone fisiche, le imposte di disoccupazione, le imposte sulle strade e sui carburanti, le imposte su alcool, tabacco, scommesse, e agenti inquinanti (carbon tax); le imposte di fabbricazione; le imposte sui beni immateriali, ecc.

Con riferimento ad alcune tipologie di imposte (soprattutto relativamente all'imposta sul reddito delle imprese) possono sorgere problemi applicativi in quanto vi è la possibilità che una società svolga la propria attività in più Stati dell'Unione, ad esempio avvalendosi di più stabilimenti produttivi. In questo caso problema fondamentale è quello di riuscire a ripartire costi e ricavi della società fra i diversi stabilimenti produttivi in modo da poter tassare in ciascuno Stato il reddito effettivamente di propria competenza. Ordinariamente il reddito prodotto viene dunque ripartito fra i diversi Stati nei quali un'impresa opera facendo riferimento di volta in volta all'effettiva connessione dell'attività svolta dall'impresa con ciascuno Stato.

L'imposta sui consumi

A livello federale non è prevista alcuna imposta sul valore aggiunto. Tuttavia gli Stati e le municipalità prevedono l'applicazione di un'imposta sui consumi, le cui aliquote variano dal 2,7 al 8,25 per cento, a seconda del luogo di svolgimento della transazione.

Dichiarazioni, obblighi strumentali, versamenti

Negli Stati Uniti, il versamento delle imposte è in funzione della coincidenza o meno dell'esercizio fiscale con l'anno solare. Qualora l'esercizio fiscale non coincide con l'anno solare, le società debbono presentare la dichiarazione dei redditi entro il 15° giorno del terzo mese successivo alla chiusura dell'esercizio di competenza. Se vi è coincidenza con l'anno solare, la dichiarazione va presentata entro il 15 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento. In entrambi i casi, le suddette date possono essere prorogate di sei mesi se la società liquida in via anticipata le imposte calcolate sulla base di una stima dei ricavi presunti. Le imposte dovute debbono essere interamente liquidate all'atto di presentazione della dichiarazione dei redditi, ovvero, attraverso il pagamento anticipato di quattro rate (15 aprile, 15 giugno, 15 settembre e 15 dicembre), il cui ammontare deve essere definito sulla base di una stima dell'onere fiscale fondata sulle imposte liquidate l'esercizio precedente. In caso di omesso o insufficiente versamento la società è soggetta ad una sanzione (penalty) determinata in base all'ammontare e alla durata dell'omissione. Sui tardivi versamenti sono ordinariamente dovuti gli interessi calcolati ad un tasso che viene pubblicato sull'Internal Revenue Bulletin dell'IRS.

Capitale: Washington

Lingua ufficiale: inglese

Moneta: dollaro Usa

Forma istituzionale: repubblica federale di tipo presidenziale

Principali trattati sottoscritti con l'Italia

Convenzione contro le doppie imposizioni firmata a Roma il 17 luglio 1984 e ratificata con legge n. 763 dell'11 dicembre 1985, e in vigore dal 30 dicembre 1985. Una nuova convenzione, allegata alla legge n. 20 del 3 marzo 2009 di ratifica ed esecuzione dell'accordo, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 64 del 18 marzo 2009, rinvigorisce i rapporti bilaterali tra i due Paesi con una serie di disposizioni sostituendo la precedente firmata a Roma il 17 aprile 1984. L'intervento si è reso necessario, come si legge nella relazione tecnica allegata al provvedimento discusso alla Camera dei Deputati, per disciplinare in maniera più equilibrata i rapporti tra i due Paesi anche alla luce delle rilevanti modifiche intervenute nei rispettivi sistemi fiscali. Alla Convenzione, che si compone di 29 articoli, sono allegati un protocollo e un verbale d'intesa.

Il 20 ottobre 1983 è stato firmato a Washington un accordo per lo scambio di informazioni. Infine, sempre a Washington, sono state firmate il 31 marzo 1983 e il 22 giugno 1984 intese per verifiche fiscali simultanee.

Fonti informative:

Internal Revenue Service (www.irs.gov)

U.S. Department of the Treasury (<http://www.treasury.gov>)

Istituto nazionale per il Commercio estero (www.ice.it)

"Il sistema fiscale negli USA" di A. Gilardini e M. Moretti - IPSOA

aggiornamento: **maggio 2013** (per aliquote fiscali a cura di G. Di Muro)

Novità fiscali 1

Novità fiscali 2

Antonino Giuseppe Graci

pubblicato Venerdì 14 Ottobre 2011
