

I profili di fiscalità internazionale l'esterovestizione. Le convenzioni contro le doppie imposizioni.

Di Michela Mantovani

PREMESSA

I presupposti per la tassazione delle persone fisiche e società sono:

- 1) La residenza
- 2) Possesso di redditi delle categorie.

Ciò è correlabile al principio, proprio di vari ordinamenti, del *worldwide taxation* - secondo il quale per i residenti in Italia sono ivi assoggettati ad imposizione tutti i loro redditi ovunque prodotti mentre per i non residenti la tassazione è solamente per i redditi prodotti in Italia.

Per evitare fenomeni doppia imposizione l'Ocse (Organization for security and Co-operation in Europe) ha redatto per tutti gli Stati uno schema stabilendo qual è lo stato che deve rinunciare alla propria sovranità per le varie categorie di redditi. Questa doppia tassazione solitamente si elimina attraverso 3 metodi:

- 1) O uno Stato rinuncia a favore delle altro;
- 2) o credito imposta. Il contribuente paga le imposte in tutti e due gli Stati e poi lo stato di provenienza riconosce le imposte pagate nell' altro paese tax credit (imposta da imposta)
- 3) Oppure le imposte pagate in uno stato vengono dedotte dalla base imponibile (imposta da base imponibile)

Chiaramente essendo la fiscalità un elemento fondamentale per ciascun paese perche attiene alle proprie entrate; ogni paese tende ad avere normativa interna volta a verificare arbitraggi fiscali ossia a operazioni transnazionali poste in essere al solo fine di avere dei benefici di carattere fiscale.

1 Black, Grey and White List

L'OCSE ha dedicato particolare attenzione all'esame delle pratiche fiscali che possono avere effetti distorsivi sulla concorrenza fiscale ed ha stilato una lista. (Black List) per paesi che hanno:

- 1) Basso livello di imposizione;
- 2) Assenza di scambio di informazioni, di trasparenza;
- 3) Non trasparenza se attività è reale o fittizia.

La **lista nera OCSE** è cambiata col passare del tempo, ed è stata affiancata da una **grey list** e da una **white list**. Il passaggio di uno stato da una lista all'altra, dipende dal suo livello di collaborazione e di adattamento agli standard fiscali internazionali. L'ultimo aggiornamento delle liste risale a metà 2010 e vede la lista "dei cattivi" a 13 paesi (Belize, Brunei, Isole Cook, Guatemala, Liberia, Isole Marshall, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, e Vanuatu). Nella lista grigia sono Costa Rica, Malesia, Filippine e Uruguay. La *white list*¹ individua invece gli Stati con i quali esistono effettivi e concreti rapporti di collaborazione.

2 Il Gafi (Gruppo di azione finanziaria internazionale), nel 2000 aveva predisposto una propria *black List* dei Paesi non collaborativi per trasparenza e sicurezza dei sistemi finanziari per fenomeni di riciclaggio. In particolare dopo l'11 settembre 2001, che ha di colpo fatto comprendere a livello internazionale che i centri *off shore* non sono utilizzati soltanto da coloro che desiderano conseguire più o meno leciti risparmi fiscali ma anche da ben più pericolosi ed agguerriti criminali e terroristi internazionali.

¹ contemplata dal D.M. 4 settembre 1996

3 LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

3.1 Profili normativi

Il concetto di residenza delle persone fisiche rappresenta un tema di grande interesse per gli studiosi del diritto tributario in virtù della sua funzione di criterio di collegamento territoriale all'imposizione. Queste vicende si sono acuite nel corso degli ultimi tempi per effetto della combinazione dei seguenti due fattori:

- (1) la pressione fiscale ha raggiunto livelli particolarmente elevati nel nostro Paese;
- (2) la liberalizzazione nei movimenti attuata nell'Unione Europea ha facilitato la ricerca di un'ottimizzazione del carico fiscale da parte dei cittadini italiani anche al di là dei confini nazionali.

Va pertanto valutato il ruolo dei numerosi regimi fiscali privilegiati, che alcuni Stati riservano ai propri residenti, garantendo bassi livelli di imposizione del reddito mondiale.

Si considerano² residenti in Italia le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta:

- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
- hanno nel territorio dello Stato il domicilio (sede propri affari) ai sensi del c.c
- hanno nel territorio dello Stato la residenza (dimora abituale) ai sensi del c.c

3.2 Domicilio

L'elemento intenzionale (o soggettivo) svolge un ruolo significativo nei casi in cui sia riscontrabile una discrasia rispetto alla situazione effettiva, come nel caso delle persone che per ragioni di lavoro soggiornano in un luogo diverso da quello in cui mantengano le proprie relazioni familiari. A questo riguardo il diverso luogo di lavoro non comporta necessariamente il trasferimento della residenza della persona fisica, soprattutto nei casi di esistenza di una famiglia.

3.3 La nozione di residenza.

Sono³ considerate residenti le persone fisiche che per la maggior parte dell'anno, ossia per un periodo di almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili), rientrano in una delle seguenti ipotesi:

- (1) soggetti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta;
- (2) soggetti non iscritti nelle anagrafi della popolazione residente, che hanno nello Stato il domicilio (inteso come il luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi) per la maggior parte del periodo di imposta;
- (3) soggetti non iscritti nelle anagrafi della popolazione, che hanno nello stato la residenza (inteso come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale) per la maggior parte del periodo di imposta.

² In base all'articolo 2, comma 2, del TUIR

³ In base all'articolo 2, comma 2, del TUIR

3.4 La prova contraria

La prova contraria deve consistere nella dimostrazione di non essere residenti in Italia⁴.

In pratica viene concesso al contribuente di dimostrare in modo ampio l'esistenza di fatti ed atti, che suffraghino l'effettività della situazione formalmente esistente.

Soltanto la piena dimostrazione da parte del contribuente della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel Paese fiscalmente privilegiato, attestano il venir meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente.

3.5 Accertamenti

La residenza riveste una così grande importanza per la tassazione perché in molti casi di accertamento di personaggi famosi Valentino Rossi, Pavarotti, Prada si fonda proprio sulla residenza all'estero ed in Italia. Anche un collegamento affettivo, un'utenza può far ricondurre la residenza in Italia. Per poter essere esclusi dall'imposizione in Italia si deve necessariamente interrompere il collegamento con il territorio.

4 LA RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE.

4.1 La residenza delle persone giuridiche sotto il profilo civilistico.

“...⁵le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato, (..) sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti ...”.

Qualora, infatti, nonostante la costituzione della società sia avvenuta all'estero, possa individuarsi sul territorio italiano la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale di tali enti, sarà comunque applicabile la legge nazionale⁶.

La normativa tributaria di riferimento⁷ prevede che tutti i redditi prodotti dai soggetti residenti siano assoggettati ad imposizione diretta, anche se prodotti all'estero, mentre i redditi realizzati dai soggetti non residenti siano assoggettati a tassazione nello Stato della fonte limitatamente alla parte prodotta nel territorio di quest'ultimo.

4.2 La residenza nel diritto tributario nazionale

“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”

Le norme richiamate evidenziano tre aspetti fondamentali per considerare una società residente nello stato italiano :

- la sede legale che deve risultare dall'atto costitutivo o dall'originario statuto⁸;

⁴ ai sensi dell'articolo 2, comma 2, T.U.I.R.

⁵ L'articolo 25 della legge 31 maggio 1995, nr. 218

⁶ Perché, dunque, la società possa essere considerata estera “...occorre il concorso delle seguenti condizioni: 1) che la società sia costituita all'estero, 2) che abbia all'estero la sede dell'amministrazione, 3) che abbia all'estero l'oggetto principale dell'impresa...”.

⁷ D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.).

⁸ Come disposto dall'articolo 73, comma 4, del D.P.R. 917/86, l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

- **la sede dell'amministrazione** (luogo ove hanno svolgimento le attività amministrative e di direzione);
- **l'oggetto principale della propria** attività (che è il luogo dell'attività effettivamente esercitata da un soggetto diverso dalle persone fisiche).

Pertanto per stabilire la residenza fiscale di una società formalmente all'estero basta che si localizzi in Italia anche solo uno dei tre elementi citati.

4.3 Sede Legale

Il primo dei tre elementi discriminanti è quello della sede legale; la prassi conferma che molto spesso esso è fuorviante poiché l'attività può essere svolta altrove; la localizzazione nello statuto o nell'atto costitutivo può in sostanza esaurirsi in un mero atto formale.

Occorre pertanto prestare maggiore attenzione in merito agli altri due elementi citati in precedenza ovvero la sede dell'amministrazione e l'oggetto sociale.

4.4 Sede Amministrativa

“Le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro genere di ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti”.

La norma fiscale, quindi, alla stregua di quella civilistica, ha conferito rilevanza non solo al dato formale della localizzazione della sede legale della società sul territorio nazionale, ma anche a quello sostanziale connesso all'ubicazione in Italia della sede amministrativa o allo svolgimento, nel nostro Paese, dell'oggetto principale dell'impresa e, in entrambi i casi, per la maggior parte del periodo di imposta.

Le indicazioni della normativa italiana trovano corrispondenza nelle disposizioni di carattere internazionale. Il modello convenzionale dell'OCSE, individua un criterio di attribuzione della residenza correlato alla sede della direzione effettiva, ovvero del luogo in cui in vengono prese le decisioni chiave, sia di management [dirigenziali] che commerciali, necessarie per la gestione dell'impresa.

In Sintesi :Se una società è inglese ma di fatto

- 1) Le decisioni vengono prese in Italia è italiana
- 2) se una società è controllata da una controllata italiana è italiana ,
- 3) se la maggior parte amministratori sono italiani anche società è italiana.

5 Il concetto di esterovestizione.

L'esterovestizione della residenza fiscale consiste, nella fittizia localizzazione della residenza fiscale, in Paesi (anche U.E.) o territori diversi dall'Italia, dove, invece, il soggetto effettivamente risiede, per sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dall'ordinamento di reale appartenenza e beneficiare, del regime impositivo più favorevole vigente altrove.

E' correlabile, pertanto: al principio, proprio di vari ordinamenti, del *worldwide taxation* - secondo il quale per i residenti in Italia sono ivi assoggettati ad imposizione tutti i loro redditi ovunque prodotti - nel senso che, per sfuggire alla sua applicazione, che comporterebbe un maggiore onere tributario, viene fatta figurare una fittizia residenza nello Stato (o territorio) estero dove è prevista

una più bassa (o inesistente) pressione fiscale e/o l'applicazione di speciali agevolazioni (es. intassabilità delle plusvalenze da partecipazioni o dei dividendi);

Alla connessa disarmonia esistente tra i vari ordinamenti tributari, talvolta, dà luogo al fenomeno di c.d. concorrenza fiscale; che riguarda, tutti i potenziali contribuenti,

- a) le società (soprattutto di capitali)
- b) le persone fisiche, come esercenti di attività di lavoro autonomo, o, percipienti redditi di collaborazione coordinata e continuativa. Per le persone fisiche opera la presunzione (relativa) di residenza in Italia ove emigrate verso Paesi con regimi fiscali privilegiati.

Su un piano generale, la sovranità impositiva è esercitata dallo Stato sui redditi da chiunque prodotti nel suo territorio (c.d. sovranità impositiva su base territoriale) e su quelli ovunque prodotti (*worldwide taxation*) da parte di coloro che hanno con il medesimo Stato un collegamento di natura personale: la residenza fiscale.

6 Paradisi fiscali. *tax haven*

L'altra tematica connessa alla residenza fiscale e ai fenomeni di esterovestizione è quella relativa ai "*paradisi fiscali*", intendendosi comunemente per tali quegli Stati o territori che non prevedono l'imposizione sul reddito delle fisiche o giuridiche o che prevedono regimi impositivi di favore o agevolati.

Chi ricorre ai cc.dd. *tax haven* non persegue necessariamente o esclusivamente la finalità del risparmio più o meno lecito d'imposta; pur tuttavia, è innegabile che questo aspetto continui a costituire uno dei principali motivi di *appeal* di questo tipo di Paese.

7. Italia : Esempio di decadenza di un settore manifatturiero Leader nel mercato delle pelli

conceria2005@yahoo.com.br

L' Italia era leader nell' industria conciaria con i distretti industriali di

- 1) Santa Croce Arno (Toscana)
- 2) Solofra (avellino)
- 3) Arzignano (veneto)
- 4) Turbigo (Lombardia)

Composizione % delle esportazioni italiane di beni manufatti, (prezzi correnti) da 5,8% nel 1991 a 4,7% nel 2012 (studio confindustria)

Ora il lavoro di questo settore si è notevolmente ridotto per gli alti costi che deve sostenere per essere in regola con le normative comunitarie, dall' alto costo della manodopera , ed alto costo dell' energia. Ciò ha fatto sì che aziende conciarie italiane abbiano delocalizzato la produzione in paesi in cui la regolamentazione non è così stringente come in Italia, i danni ambientali non sono percepiti e dove il costo della manodopera è basso. In particolar modo queste aziende si sono spostate o hanno fatto joint venture in Cina, Brasile, e Marocco. In Marocco la tassazione è particolarmente favorevole perché per i primi 5 anni vi è l'esonero dalla tassa sulle imprese. La tassazione per le imprese è a scaglioni e progressiva con aliquote molto basse che si aumentano solamente se i redditi percepiti superano i 300.000 euro. In questo caso la tassazione è del 30%. La tradizione della concia è una tecnica molto antica in Marocco ma il livello qualitativo rimaneva basso, le pelli infatti risultavano rigide. Da qualche anno invece tecnici italiani specializzati in concie hanno costituito Joint venture con aziende conciarie marocchine in particolare nella zona di

FES , hanno comprato impianti ed attrezzature in Italia e stanno producendo moltissimo non solo dal punto di vista quantitativo ma anche da quello qualitativo

4 Le erogazioni liberali a favore dei beni e delle attività culturali

Le erogazioni liberali sono liberalità in denaro a favore del settore pubblico o del settore privato no profit che possono costituire fiscalmente,

- A) oneri deducibili dal reddito (imprese) al 100%..**Con due modalità 100% in un anno o in 5 anni 20/100 ma va indicata la scelta nel bilancio.** Ci dovrà essere la comunicazione agenzia delle entrate entro 31 gennaio via telematica
- B) oneri detraibili dall'imposta sul reddito (persone fisiche e enti non commerciali **al 19%** devono rivolgersi ai nostri Istituti territoriali (Soprintendenze, Archivi e Biblioteche) unici titolari a rilasciare le certificazioni di oneri soggetti a detrazione.

I soggetti che hanno beneficiato di erogazioni liberali nell' anno in corso sono tenuti, **entro il 31 gennaio dell' anno dopo ad effettuare** la comunicazione al Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo

4.1 Beneficiari delle erogazioni liberali

I beneficiari delle erogazioni sono lo Stato, le regioni, gli enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, comitati organizzatori, appositamente istituiti con decreto del Ministero per i beni e le attività culturali, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute, senza scopo di lucro.

4.2 Autorizzazione del Ministero per iniziativa culturale

I soggetti che ricevono le erogazioni devono chiedere agli organi territoriali competenti del Ministero per i beni e le attività culturali e del turismo l'autorizzazione ai lavori o all'avvio dell'iniziativa culturale; - l'approvazione del progetto e del preventivo di spesa con esplicito riferimento al contributo dell'erogazione.

Al termine dei lavori o dell'iniziativa culturale il soggetto beneficiario presenta alla soprintendenza - una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà,⁹ relativa alle spese effettivamente sostenute per lo svolgimento degli interventi o della attività cui i benefici si riferiscono.. Gli Istituti territoriali competenti del Ministero per i beni e le attività culturali, valutata la documentazione ed effettuate le verifiche opportune:

- concedono l'autorizzazione ai lavori o all'iniziativa culturale;
- approvano il preventivo si spesa;
- inviano il preventivo di spesa appositamente vistato al soggetto erogatore e al soggetto beneficiario dell'erogazione.

4.3 L'approvazione del preventivo di spesa rilasciata dagli uffici territoriali competenti del Ministero, costituisce autorizzazione alla richiesta di detrazione fiscale

Al termine dei lavori o dell'iniziativa culturale gli organi territoriali competenti del Ministero per i beni e le attività culturali (soprintendenze, archivi, biblioteche), in relazione alle dichiarazioni sostitutive presentate:

- eseguono controlli a campione ai fini della verifica della correttezza di quanto dichiarato Ai sensi di quanto disposto dalla normativa vigente, se l'erogazione liberale è finalizzata ad un'iniziativa culturale, l'autorizzazione non può prescindere dall'acquisizione del parere al competente comitato di settore del Consiglio superiore per i beni culturali e paesaggistici, da richiedersi per tramite le relative direzioni generali competenti per settore.

⁹ai sensi e per gli effetti dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 e successive modificazioni,

