



NEWSLETTER LUGLIO 2015

## IN QUESTO NUMERO

### SCENARIO

- 2 Struttura degli spazi internazionali e competitività
- 5 Il voucher internazionalizzazione PMI

### NOVITÀ NORMATIVE

- 7 Nuova black list «costi» senza Singapore ma con Hong Kong e Svizzera
- 9 Le società controllate estere: le novità normative
- 12 Al di fuori del reverse charge le cessioni di beni con posa in opera
- 14 La determinazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero
- 18 Il credito per le imposte assolte all'estero

### PARLIAMO DI EXPORT

- 21 Azerbaijan e Marocco: opportunità e procedure di business
- 23 European Union: Action plan released, along with list of tax havens

### 30 L'ANGOLO DELL'APPROFONDIMENTO

## SCENARIO



## Struttura degli scambi internazionali e competitività

La struttura dello scambio internazionale cambia lentamente ma in modo costante. È quindi necessario essere pronti a modificare il modo di produrre, il tipo di produzione, la localizzazione degli impianti di produzione, le tecniche di marketing, anche perché si modifica la caratteristica dell'offerta (si pensi al ruolo oggi esercitato dalle comunicazioni nell'agone commerciale, nonché a quello delle cessioni di tecnologia).

Continuamente si affacciano sui mercati internazionali nuovi e più agguerriti concorrenti con maggiori vantaggi competitivi. È quindi necessario spostarsi su segmenti di mercato più sofisticati, quindi nuovi prodotti, migliore qualità, miglior servizio.

D'altra parte l'espansione del commercio internazionale è praticamente inarrestabile. Esisteranno quindi sempre buone opportunità se si persegue una strategia attenta ai

mutamenti del mercato e se si pratica una politica di marketing efficiente.

Il commercio internazionale ha attraversato e superato crisi di economia mondiale di grande importanza e molto è dovuto alla capacità di attuare in un momento dato una politica di marketing a volte aggressiva, ma anche rispettosa dei diritti del consumatore.

Quei paesi che hanno saputo operare in questo modo hanno potuto superare queste crisi più rapidamente di altri.

**Perché un paese abbia successo nelle esportazioni occorre che questo paese disponga di un vantaggio comparativo rispetto agli altri paesi concorrenti.** Occorre però non dormire sugli allori: il vantaggio comparativo di oggi può non esserlo più domani, anzi possiamo dire che senz'altro non lo sarà più domani. È necessario pertanto perseguire continuamente

l'introduzione di nuovi fattori, che possano far riguadagnare il vantaggio comparativo perduto o che si sta per perdere. Il nuovo fattore può essere un nuovo procedimento tecnologico, una nuova tecnica organizzativa o una nuova tecnica di marketing, le certificazioni di qualità e quella della responsabilità sociale esterna.

**Si intende per competitività sul mercato internazionale la capacità di un paese ad aumentare costantemente le proprie quote di mercato in confronto agli altri paesi**, oppure la sua capacità di difendere tali quote da nuovi paesi concorrenti.

**Perché un paese sia competitivo occorre che esso abbia una struttura economica efficiente, a livello di Stato**, che sostenga le esportazioni e di imprese in grado di battere la concorrenza sul piano della produzione e del marketing, portandosi sul mercato globale non solo come venditori ma come fornitori dei servizi accessori e della necessaria assistenza tecnica, dei ricambi opportuni e delle necessarie esplicazioni operative.

Per la misura della competitività internazionale di un paese si usano una serie di indici a cui accenneremo brevemente.

Prima però di definire e descrivere gli indici di competitività, è necessario fare alcune considerazioni sui limiti nell'uso di questi indici.

1. Il limite fondamentale di questi indici è il fatto che essi non tengono conto di fattori diversi dal prezzo, cioè non tengono conto della qualità, dei servizi ecc.
2. È anche necessario tener presente che questi indici non possono misurare la competitività di un paese in assoluto. Essi infatti danno soltanto indicazioni sulle

variazioni avvenute tra un anno e l'altro per un certo paese.

3. Gli indici di competitività si riferiscono all'intero sistema economico e non danno indicazioni sui settori specifici di esportazione.
4. Ultima considerazione da fare è che, proprio per i limiti citati, non è possibile misurare la competitività di un paese utilizzando uno solo di questi indici, ma è invece necessario usare una combinazione di più indici contemporaneamente.

L'indice più comunemente usato della competitività di un paese consiste nella quota che esso detiene nelle esportazioni mondiali espresse in valore. Si ritiene pertanto che se un paese incrementa la propria quota di mercato la sua competitività è in aumento.

Altro indice molto usato per valutare la competitività di un paese è quello della bilancia commerciale che consiste nel confrontare le importazioni e le esportazioni di un paese in una stessa categoria di prodotti. L'indice può essere la differenza tra esportazione ed importazione oppure il rapporto tra i due valori. Risulta evidente che se di un certo prodotto un paese esporta più di quanto importa significa che è competitivo. È necessario tener presente nell'utilizzare questo indice che le esportazioni sono calcolate FOB (Free On Board, cioè esclusi i prezzi di trasporto), mentre le importazioni sono calcolate CIF (Cost Insurance Freight, cioè incluso assicurazione e trasporto). È anche da tener presente che se, per esempio, l'industria di un paese si specializza in segmenti di mercato ad alto valore aggiunto e lascia alle importazioni i segmenti di mercato a basso prezzo, l'indice della bilancia commerciale potrebbe portare ad interpretazioni errate sulla

competitività del paese.

Esistono poi gli indici di competitività basati sui prezzi, per esempio l'indice dei prezzi unitari all'esportazione, che si ottiene dividendo il valore totale delle esportazioni per le quantità esportate, che a loro volta si ottengono utilizzando coefficienti ponderali attribuiti a classi di prodotti diversi.

Se i prezzi all'esportazione di un paese crescono meno rapidamente di quelli dei paesi concorrenti è evidente che la competitività aumenta.

Anche l'indice dei prezzi unitari all'esportazione può condurre ad errori di valutazione sulla competitività di un paese. Può succedere infatti che alcune imprese di un paese, pur di mantenere un mercato, accettino di vendere in perdita. Inoltre questo indice non tiene conto della qualità e del tipo dei prodotti esportati.

Altro indice anche molto usato è quello del costo del lavoro per unità di prodotto.

Il costo di produzione è uno dei fattori determinanti il vantaggio comparato. Infatti possiamo dire che se i costi di produzione di un paese sono più bassi o tendono a crescere meno rapidamente di quelli dei paesi concorrenti, questo paese sarà più competitivo rispetto ai suoi concorrenti poiché potrà permettersi di praticare prezzi più bassi.

Naturalmente sarebbe più corretto considerare un indice dei costi di produzione, intesi in maniera globale.

Questo però non è possibile data la difficoltà che si incontrerebbe nel reperimento dei dati. D'altra parte è anche da considerare il fatto che il costo del lavoro è il componente principale del costo di produzione ai nostri fini, poiché il costo delle materie prime si può considerare

uguale per tutti i paesi.

L'indice del costo del lavoro è quindi considerato molto utile nella determinazione della competitività.

È necessario però, nella determinazione di questo indice, tenere presente che bisogna calcolare non solo il costo del lavoro per ora lavorata, ma anche il prodotto per ora lavorata, poiché il costo del lavoro non dipende solo dalla remunerazione, ma anche dall'andamento della produttività. Pertanto si parla di indice del costo di lavoro per unità di prodotto.

Anche questo indice presenta dei limiti. Innanzitutto questo indice tiene conto del costo del lavoro di tutte le imprese di un paese e non solo delle imprese che esportano. Inoltre questo indice, come d'altra parte quasi tutti gli altri, riporta dati medi e quindi non tiene conto che in alcuni settori di produzione l'andamento può essere diverso.

L'indice tiene conto di diversi parametri quali l'economia reale, la politica economica governativa, il grado di apertura internazionale, il sistema finanziario, le infrastrutture, il management, lo sviluppo scientifico e tecnologico, la scolarità e le risorse umane.

**Giuseppe Monti**

(da Elementi di Marketing Internazionale di Giuseppe Monti e Vincenzo Porcasi)



## SCENARIO

## Il voucher internazionalizzazione PMI

Un finanziamento iniziale da 10mila euro, eventualmente prorogabile con altri 8mila euro, per le imprese che inseriscono in azienda un temporary export manager: è il cosiddetto voucher internazionalizzazione PMI al centro del DM Sviluppo Economico 15 maggio 2015 in Gazzetta Ufficiale dal 19 giugno. Il contributo a fondo perduto viene concesso a determinate condizioni e necessita di un cofinanziamento da parte dell'impresa.

Per ottenere il finanziamento unico da 10mila euro a fondo perduto, concesso a fronte dell'inserimento in azienda di un "temporary export manager" per almeno sei mesi, l'impresa è tenuta a una quota di co-finanziamento di almeno 3mila euro.

**Requisiti PMI**

Il voucher internazionalizzazione viene concesso a micro, piccole e medie imprese che negli ultimi tre anni abbiano fatturato oltre 500mila euro (requisito non richiesto alle

startup). Sono ammesse anche le reti d'impresa (in questo caso il fatturato è dato dalla somma dei ricavi delle aziende che partecipano alla rete). Le imprese non devono aver beneficiato di aiuti de minimis o altri contributi pubblici per le spese oggetto della concessione del voucher, devono essere iscritte alla Camera di Commercio, non essere in stato di liquidazione o sottoposte a procedure concorsuali (fallimento e via dicendo). Altri requisiti:

- le imprese devono aver partecipato al "Roadshow per l'internazionalizzazione" organizzato dall'ICE (Istituto per il commercio estero);
- dal profilo aziendale deve risultare una sufficiente potenzialità di internazionalizzazione attestata dall'ICE nei tre mesi precedenti la presentazione della domanda.

La domanda andrà presentata in forma telematica via PEC con firma digitale, nei termini fissati da apposito decreto direttoriali del MiSE.

Queste regole valgono per la prima tranche del finanziamento (plafond 10 milioni di euro). Ci sarà poi un secondo bando (da 9 milioni) al quale potranno partecipare anche le imprese che hanno già ottenuto il primo voucher: il secondo finanziamento sarà di 8mila euro e co-finanziamento di 5mila.



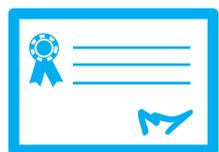
FINANZIAMENTO INIZIALE DA  
**€10MILA**  
PROROGABILE CON ALTRI  
**€8MILA**



DEVE ESSERE PRESENTE UN  
**TEMPORARY  
EXPORT  
MANAGER**  
PER ALMENO 6 MESI



CONCESSO A PMI CHE ABBIANO  
FATTURATO NEGLI ULTIMI 3 ANNI  
**OLTRE €500MILA**



LE IMPRESE DEVONO  
AVER PARTECIPATO AL  
**ROADSHOW**  
PER L'INTERNAZIONALIZZAZIONE  
ORGANIZZATO DA ICE

### Albo fornitori

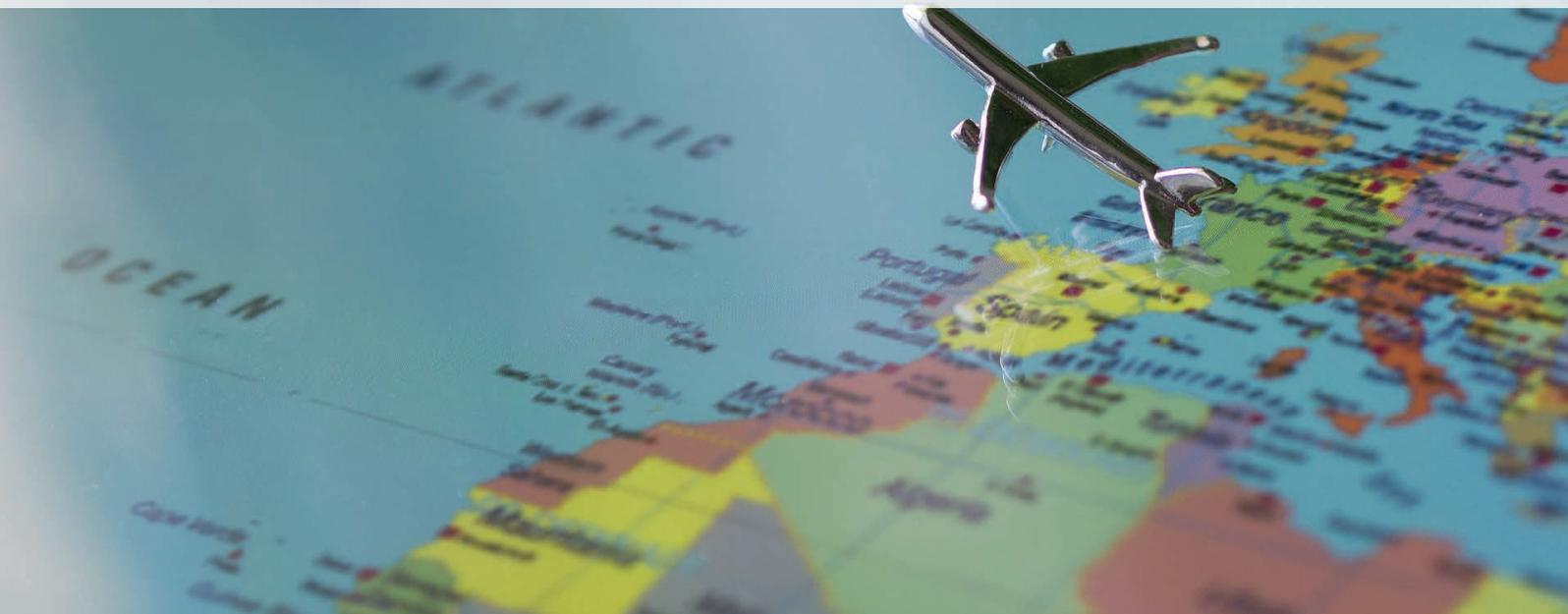
Per ottenere l'agevolazione le imprese devono rivolgersi a società fornitrici di servizi per l'internazionalizzazione tra quelle nell'elenco pubblicato sul sito del Ministero. Per essere inserite in elenco si può fare richiesta utilizzando l'apposito modulo, da inviare via PEC all'indirizzo: [elencosocieta@pec.mise.gov.it](mailto:elencosocieta@pec.mise.gov.it) entro il 20 luglio 2015. Requisiti:

- esperienza nei processi di internazionalizzazione con almeno dieci progetti di export management di almeno tre mesi ciascuno nell'ultimo triennio;

- avere fra soci, dipendenti o collaboratori almeno cinque figure professionali con cinque anni di esperienza maturata in materia di servizi a supporto dell'approccio commerciale verso mercati esteri e un buon livello di conoscenza della lingua inglese (C1 CEFR o equipollente). Queste esperienze devono essere asseverate da un'associazione di rappresentanza manageriale o da un'associazione imprenditoriale rappresentativa ai sensi dell'articolo 4 della Legge 180/2011 (iscritta al CNEL o rappresentata in almeno 5 Camere di Commercio).

Contemporaneamente l'ICE (Agenzia per la promozione all'estero e l'internazionalizzazione delle imprese italiane) ha messo a punto un master che, attraverso il rapporto tra enti pubblici e privati, si pone l'obiettivo di formare 400 Tem in due anni, così da rispondere alla domanda che aumenterà proprio grazie alla introduzione del contributo previsto dal Governo.

## NOVITÀ NORMATIVE



## Nuova black list «costi» senza Singapore ma con Hong Kong e Svizzera

È stato firmato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze il decreto, datato 30 marzo 2015, con il quale vengono ridefiniti gli **Stati o territori** a fiscalità **privilegiata** agli effetti della disciplina della deducibilità dei costi prevista dall'art. 110 commi 10 e seguenti del TUIR. Lo ha reso noto il MEF con un comunicato.

Il nuovo decreto attua, quindi, i principi contenuti nell'art. 1 comma 678 della L. 190/2014 (legge di stabilità 2015), secondo cui l'individuazione di Stati o territori è effettuata avendo riguardo al solo criterio dell'assenza di un adeguato sistema di scambio di informazioni ai fini fiscali con l'Italia (indipendentemente, quindi, dal livello di fiscalità dello Stato o territorio estero).

Concretamente, gli Stati o territori in questione, con riferimento ai quali continueranno ad essere in vigore le limitazioni alla deducibilità dei costi e gli obblighi di indicazione separata

degli stessi nella dichiarazione dei redditi, sono i seguenti: *Andorra, Angola, Antigua, Bahamas, Bahrein, Barbados, Barbuda, Brunei, Dominica, Ecuador, Giamaica, Gibuti, Granada, Guatemala, Hong Kong, Isole Marshall, Isole Cook, Isole Vergini americane, Kenya, Kiribati, Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Monaco, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Panama, Polinesia francese, Portorico, Saint Kitts and Nevis, Samoa, Salomone, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark, Seychelles, Svizzera, Tonga, Tuvalu, Uruguay e Vanuatu.*

Spariscono invece dalla black list, tra gli altri, gli *Emirati Arabi, Singapore, le Filippine, la Malaysia*, piuttosto che *Man, le isole Cayman o Bermuda* (con particolare riferimento ai primi quattro Stati, i benefici sono evidenti, vista l'entità dell'interscambio commerciale con l'Italia).

I punti critici del nuovo decreto sono tre: l'eliminazione della lista dei Paradisi fiscali limitatamente a specifiche tipologie societarie, l'effettiva sussistenza di procedure di scambio di informazioni e l'assenza di una decorrenza specifica.

In merito alla prima questione, essa appare in tutta la sua evidenza per la Svizzera. Diversamente dal DM 23 gennaio 2002, che considerava la Confederazione Elvetica Paradiso fiscale limitatamente alle società non soggette alle imposte municipali o cantonali, il DM 30 marzo 2015 non pone alcuna distinzione, sicché i rapporti con tutte le imprese svizzere dovranno essere segnalati in modo separato in dichiarazione.

Si tratta di una logica conseguenza del criterio utilizzato per formare la nuova lista (non conta più, infatti, il livello di fiscalità), che risulta però suscettibile di appesantire gli adempimenti in modo significativo; appare quindi urgente attuare uno degli impegni assunti nella road map formalizzata tra Italia e Svizzera all'atto della firma per l'accordo per lo scambio di informazioni del 23 febbraio 2015, rappresentato proprio dalla rimozione della Svizzera (a questo punto in un momento successivo) dalle black list italiane.

### **Urgente l'attuazione della "road map" Italia-Svizzera**

In merito alla seconda problematica, nella relazione al nuovo DM si evidenzia che permangono nella black list gli Stati con i quali l'Italia non ha una Convenzione o un accordo per lo scambio di informazioni, o che non partecipano alla peer review OCSE. Sembra,

pertanto, di comprendere che per l'esclusione sia necessario non solo che l'accordo vi sia, ma anche che esso risponda ai criteri OCSE in materia. Se così è, si comprendono i motivi per cui Stati come il Libano, che pure hanno una Convenzione con l'Italia, permangono nella black list (l'OCSE ha infatti certificato la non conformità delle procedure di scambio di informazioni, pur esistenti, all'art. 26 del modello).

Dalla costruzione della lista pare evincersi un principio per cui, perché lo Stato o territorio sia escluso, è necessario che l'accordo o la Convenzione siano già in vigore: in questo senso si giustificerebbe il mantenimento nella black list della Svizzera, di Monaco, del Liechtenstein e, soprattutto, di Hong Kong, tutti Stati con i quali l'Italia ha firmato accordi (certificati dall'OCSE), i quali non sono però ancora in vigore; vero è però che la stessa situazione si riscontra in altri casi (Bermuda, Gibilterra, Guernsey, Man, Isole Cayman), per i quali il DM dispone invece l'esclusione (si può ipotizzare in quanto il processo di ratifica degli accordi è a uno stato più avanzato).

Quanto alla decorrenza, non è chiaro se il nuovo DM, che verrà presumibilmente pubblicato a breve sulla Gazzetta Ufficiale, sarà efficace per il periodo d'imposta 2015, ovvero retroattivamente per i periodi d'imposta i cui termini per la presentazione della dichiarazione sono pendenti alla data di entrata in vigore, soluzione che semplificherebbe di molto gli adempimenti in UNICO 2015.

## NOVITÀ NORMATIVE



## Le società controllate estere: le novità normative

**In questo articolo verranno presentate le novità normative in materia introdotte dalla Legge di stabilità 2015 e le future modifiche alla CFC a seguito dello schema di decreto legislativo sull'internazionalizzazione delle imprese.**

Nel presente lavoro, si affronteranno gli aspetti salienti dovuti:

- all'art. 1, comma 680, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015), che ha modificato il 4° comma dell'art. 167 del TUIR, in precedenza abrogato dalla Legge Finanziaria per il 2008 (art. 1, c. 83, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244);
- alla revisione della disciplina de quo da parte dello schema di decreto legislativo di attuazione della delega fiscale concernente la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri in data 21 aprile 2015.

**La legge di stabilità per il 2015**

La novella introdotta con il comma 680 dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha apportato una notevole ventata di rinnovamento all'art. 167 del Tuir; infatti, prima della sua introduzione non esisteva una definizione normativa di "sensibilmente inferiore" e la locuzione in argomento era stata indicata nella misura del 30% dalla Camera dei Deputati nel corso della seduta del 4 ottobre 2000, in sede di approvazione della Legge 21 novembre 2000, n. 342 (norma di introduzione del regime CFC).

In tale circostanza, invece, è la stessa norma primaria (Tuir) a definire in modo cristallino ed inequivocabile che "si considera livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia".

Il livello di tassazione scelto dal legislatore risulta, quindi, meno stringente rispetto alla percentuale (almeno il 30%) che la Camera dei Deputati, in occasione dell'introduzione della disciplina CFC, aveva inteso di applicare come soglia di riferimento e, inoltre, pone una certezza nell'ambito di applicazione del regime medesimo.

Il novello comma 4 dell'art. 167 ha comportato, inoltre, la revisione del D.M. 21 novembre 2001 (black-list controllate estere) determinando:

- l'esclusione dall'art. 1 delle Filippine, della Malaysia e di Singapore. L'articolo in argomento era già stato oggetto di revisione con l'eliminazione di Cipro (a seguito dell'art. 2 del D.M. 27 luglio 2010);
- l'abrogazione dell'art. 3 con automatica esclusione di: *Angola, Antigua, Costa Rica, Dominica, Ecuador, Giamaica, Kenia, Mauritius, Portorico, Panama, Svizzera, Uruguay*. Per opportuna completezza, si ricorda che dal medesimo art. 3 erano stati già eliminati i seguenti Stati: *Corea del Sud e Malta* (a seguito dell'art. 2, c. 3, del D.M. 27 luglio 2010); *Lussemburgo* con riferimento alle società Holding del 29 (a seguito dell'art. 1, c. 1, del D.M. 16 dicembre 2014).

Come disposto direttamente dal comma 680 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2015, le nuove disposizioni in materia di CFC dovranno essere applicate dal periodo di imposta successivo a quello al 31 dicembre 2014, con la conseguenza che sino a tale data si dovrà applicare la precedente edizione del D.M. 21 novembre 2001 (black-list CFC).



### **Il decreto internazionalizzazione**

In data 21 aprile 2015 il Governo Renzi ha approvato la bozza di decreto legislativo per l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione dell'art. 12 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (Legge delega). Se il testo avrà, come si auspica chi scrive, il placet da parte dei due rami del Parlamento, diventando quindi legge, saranno apportate significative modifiche, tra l'altro, al Testo Unico delle Imposte sui Redditi e in particolare per il controllo/collegamento delle società estere:

#### 1) art. 167 (controllo):

- Eliminazione dell'obbligo dell'interpello, di cui all'art. 11 della Legge n. 212/2000, ai fini della disapplicazione della disciplina CFC. Tale obbligo sarà sostituito dalla facoltà di presentare interpello preventivo, di cui all'art. 21 della Legge n. 413/1991, al fine di conoscere il parere dell'Amministrazione Finanziaria. Sarà possibile, quindi, la dimostrazione delle cause esimenti contenute nel comma 5, dell'art. 167 del Tuir in via preventiva ovvero successivamente in fase di eventuale controllo. Inoltre, in caso di risposta positiva all'eventuale interpello il contribuente non dovrà dimostrare le esimenti in sede di controllo.
- Modifica del comma 6: per la determinazione dei redditi dei soggetti controllati esteri

troveranno applicazione tutte le regole utilizzate per la misurazione del reddito complessivo previste per le imprese residenti, ad eccezione del calcolo della rateizzazione delle plusvalenze. Inserimento di ulteriore periodo al comma 8-bis: mediante apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno indicati i criteri per la determinazione dell'effettivo livello di tassazione di cui alla lettera a) del medesimo comma.

- Modifica del comma 8-ter: possibilità di presentare interpello preventivo analogamente a quanto previsto per il comma 5.
- Inserimento del comma 8-quater: obbligo da parte dell'Amministrazione di concedere al contribuente, prima di emettere l'avviso di accertamento, un periodo di 90 giorni con il precipuo scopo di permettere la dimostrazione della disapplicazione della tassazione per trasparenza nel caso di Paesi black-list (comma 1) ovvero di Paesi white-list (comma 8-bis). Nell'ipotesi in

cui le motivazioni addotte non vengano considerate idonee dall'Amministrazione, dovrà essere rilasciata specifica motivazione nell'avviso di accertamento.

- Inserimento del comma 8-quinquies: le esimenti di cui al comma 5 (per il Paesi black-list) e al comma 8-ter (per i Paesi white-list) non devono essere dimostrate in sede di controllo in caso di risposta positiva all'eventuale interpello (facoltativo).

2) art. 168 (collegamento): abrogazione.

### **Conclusioni**

La ratio delle novità legislative oggetto del presente lavoro è da ricercarsi in un'ottica di dialogo tra Stato e contribuente. Si auspica che il primo compia sempre più significativi passi avanti in tal senso, allo scopo di rendere più agevole per le imprese l'internazionalizzazione e portandole, senza troppo burocrazia, ad affacciarsi a nuovi mercati che offrono immense occasioni di rilancio.

**Ernesto Cherici**

## NOVITÀ NORMATIVE



## Al di fuori del reverse charge le cessioni di beni con posa in opera

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14 del 27 marzo 2015, facendo il punto sull'estensione del reverse charge a nuove fattispecie ad opera della legge di stabilità 2015, ha fornito importanti chiarimenti con riferimento alle operazioni complesse nel settore dell'edilizia.

L'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del DPR 633/72 prevede l'applicazione del reverse charge per le prestazioni di servizi "di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici". Per individuare le prestazioni di servizi che oggettivamente rientrano nell'ambito del reverse charge, l'Agenzia ha affermato che si deve fare riferimento alle attività descritte nei codici ATECO elencati nella circolare n. 14/2015.

Si ricorda che, per le prestazioni in questione, il meccanismo del reverse charge si applica a

prescindere dalla circostanza che:

- il prestatore sia un soggetto che opera nel settore edile (quindi, è irrilevante il fatto che svolga un'attività inquadrata nella sezione F della classificazione ATECO 2007);
- le prestazioni siano rese dal subappaltatore nei confronti delle imprese costruttrici o ristrutturatrici, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un contraente generale a cui venga affidata la totalità dei lavori.

Nel caso di attività complesse, che non possono essere identificate da un solo codice ATECO, l'Agenzia ha fornito ulteriori chiarimenti per valutare l'applicazione o meno del reverse charge.

Per quanto riguarda le forniture di beni con posa in opera, l'Agenzia ritiene che l'IVA debba essere applicata secondo le modalità ordinarie

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14 del 27 marzo 2015, facendo il punto sull'estensione del reverse charge a nuove fattispecie ad opera della legge di stabilità 2015, ha fornito importanti chiarimenti con riferimento alle operazioni complesse nel settore dell'edilizia.

L'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del DPR 633/72 prevede l'applicazione del reverse charge per le prestazioni di servizi "di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici". Per individuare le prestazioni di servizi che oggettivamente rientrano nell'ambito del reverse charge, l'Agenzia ha affermato che si deve fare riferimento alle attività descritte nei codici ATECO elencati nella circolare n. 14/2015.

Si ricorda che, per le prestazioni in questione, il meccanismo del reverse charge si applica a prescindere dalla circostanza che:

- il prestatore sia un soggetto che opera nel settore edile (quindi, è irrilevante il fatto che svolga un'attività inquadrata nella sezione F della classificazione ATECO 2007);
- le prestazioni siano rese dal subappaltatore nei confronti delle imprese costruttrici o ristrutturatrici, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un contraente generale a cui venga affidata la totalità dei lavori.

Nel caso di attività complesse, che non possono essere identificate da un solo codice ATECO, l'Agenzia ha fornito ulteriori chiarimenti per valutare l'applicazione o meno del reverse charge.

Per quanto riguarda le forniture di beni con posa in opera, l'Agenzia ritiene che l'IVA debba

essere applicata secondo le modalità ordinarie e non con il reverse charge. Trattasi, infatti, di operazioni che hanno natura di cessioni di beni e non di prestazioni di servizi, in ragione del fatto che la posa in opera è meramente accessoria rispetto alla cessione.

D'altro canto, come di recente ribadito nella ris. dell'Agenzia delle Entrate del 6 marzo 2015 n. 25, nel contratto di "cessione con posa in opera" l'obbligazione di dare (cessione) ha prevalenza su quella di fare (prestazioni di servizi).

L'esclusione da reverse charge per le forniture di beni con posa in opera conferma quanto già sostenuto dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alla fattispecie di reverse contemplata dalla lettera a) dell'art. 17 comma 6 del DPR 633/72 per i subappalti nel settore edile (si vedano, tra le altre, la circ. del 29 dicembre 2006 n. 37 e la ris. del 28 giugno 2007 n. 148).

Non deve confondere il fatto che alcuni codici ATECO individuati nella circolare n. 14/2015 indichino prestazioni (ma, appunto, non cessioni) di "posa in opera" (è il caso, ad esempio, del codice 43.32.01 - "posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate" e del codice 43.32.02 - "posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili"). E così anche la mera posa in opera di serramenti, fornita dall'artigiano al produttore di serramenti, dovrà essere assoggettata al meccanismo del reverse charge.

Nel diverso caso in cui si sia in presenza di un contratto di appalto (e, dunque, di una prestazione di servizi a tutti gli effetti) che prevede una pluralità di prestazioni in parte oggettivamente soggette a reverse charge ed in parte non soggette, si deve procedere alla

scomposizione delle operazioni. La fatturazione avviene applicando l'IVA nei casi dovuti e non applicandola laddove l'oggettività della prestazione, sulla base delle definizioni fornite dai codici ATECO, prevede il reverse.

In considerazione della difficoltà di dover fatturare singolarmente diverse prestazioni tutte riconducibili ad un unico contratto di appalto, l'Agenzia ritiene che l'IVA possa

applicarsi secondo le modalità ordinarie nell'ipotesi in cui il contratto di appalto abbia ad oggetto:

- la costruzione di un edificio;
- interventi di restauro e risanamento conservativo ex art. 3 comma 1 lett. c) del DPR 380/2001;
- interventi di ristrutturazione edilizia ex art. 3 comma 1 lett. d) del DPR 380/2001.

## NOVITÀ NORMATIVE

### La determinazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9 del 5 marzo 2015 ha fornito importanti chiarimenti in merito alla determinazione e fruizione del credito per le imposte pagate all'estero.

I contribuenti possessori di redditi di fonte estera sono normalmente chiamati a versare le imposte nel paese in cui viene generato il reddito, ma anche nel paese in cui risiedono. In questi casi è riconosciuto un credito d'imposta finalizzato ad evitare la c.d. "doppia tassazione".

Il comma 1 dell'articolo 165 del TUIR prevede

la regola generale per il calcolo del foreign tax credit, stabilendo che le imposte estere pagate a titolo definitivo sono detraibili dall'imposta netta dovuta, nei limiti della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo, al netto delle perdite dei precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

Quanto sopra può essere reso con la seguente formula:

$$\frac{\text{Reddito estero}}{\text{Reddito complessivo}} \times \text{imposta italiana}$$

Le disposizioni contenute nell'articolo 165 del TUIR subordinano il riconoscimento del credito a particolari limiti e condizioni.

- In primo luogo, si ricorda che l'accreditamento delle imposte estere non può essere superiore alla quota d'imposta italiana, corrispondente al rapporto sopra indicato, da assumere – in ogni caso – nei limiti dell'imposta netta dovuta per il periodo d'imposta in cui il reddito estero ha concorso al complessivo reddito imponibile.
- Occorre, inoltre, evidenziare che il rapporto in esame, tra il reddito estero e il reddito complessivo al netto delle perdite di esercizi precedenti, può risultare superiore ad "1" quando le perdite, coeve e/o pregresse, sono così elevate da assorbire interamente il reddito di fonte italiana e parte di quello estero. In tal caso, come conferma anche la Relazione al decreto legislativo n. 344 del 2003, e come già chiarito nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione, il rapporto si considera pari a "1", non potendo l'imposta relativa al reddito estero essere riconosciuta in misura superiore all'imposta effettivamente dovuta, poiché, altrimenti, si determinerebbe un finanziamento delle imposte estere.

Ai fini dell'individuazione dell'imposta estera detraibile, è opportuno analizzare separatamente gli elementi della formula di cui al comma 1 dell'articolo 165 del TUIR e la relazione esistente tra la quota d'imposta italiana e l'imposta netta dovuta.

### **Reddito estero**

Il numeratore del rapporto di cui al comma 1 è rappresentato dal reddito estero che ha

concorso a formare il reddito complessivo in Italia.

Con riferimento al numeratore del rapporto è sorto il dubbio se il reddito estero, diverso da quelli d'impresa e di lavoro autonomo, vada computato al lordo o al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. Al riguardo si chiarisce che il reddito estero, così come rideterminato in base alle disposizioni fiscali italiane, deve essere assunto al "lordo" dei costi sostenuti per la sua produzione, in ragione delle obiettive difficoltà nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali.

Tuttavia tale modalità di computo:

- se da una parte, garantisce la simmetria tra l'ammontare del reddito estero assoggettato al tributo estero e il reddito estero preso a riferimento per la determinazione del credito d'imposta
- dall'altra, in ragione della diversa composizione del numeratore (reddito estero al lordo dei costi) rispetto al denominatore del rapporto (reddito complessivo al netto dei costi di produzione), potrebbe essere strumentalizzata mediante operazioni finalizzate a un'indebita "monetizzazione" del credito d'imposta.

Pertanto, tali operazioni potranno essere oggetto di sindacato elusivo, in applicazione dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, ferma restando l'applicazione delle ulteriori norme specificamente previste dall'ordinamento al fine di contrastare eventuali fenomeni di abuso. Di contro, il reddito d'impresa prodotto all'estero mediante stabile organizzazione e il reddito di lavoro autonomo saranno assunti al netto dei

costi sostenuti per la loro produzione, così come rideterminati con riferimento alla normativa fiscale italiana.

### **Reddito complessivo**

Quanto al denominatore del rapporto il reddito complessivo è assunto “al netto” delle perdite dei precedenti periodi d’imposta ammesse in diminuzione, e non più “al lordo” come nella previgente disciplina, secondo cui l’imposta italiana veniva determinata in modo virtuale e assunta per un ammontare pari non a quello effettivo, bensì a quello che sarebbe stato dovuto in relazione al reddito complessivo aumentato delle perdite pregresse.

Il comma 4 dell’articolo 165 del TUIR stabilisce la regola generale secondo cui la detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo cui “appartiene” il reddito prodotto all’estero al quale si riferisce l’imposta, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. Pertanto, se il reddito estero ha concorso alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente nel periodo d’imposta 2014, la detrazione spetta dall’imposta dovuta per il 2014, sempre che il pagamento a titolo definitivo dell’imposta estera si verifichi prima della presentazione della relativa dichiarazione dei redditi.

Il comma 8 dell’articolo 165 del TUIR nega il diritto alla detrazione delle imposte pagate all’estero in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all’estero.

In base a tale disposizione, il contribuente non può fruire del credito di cui all’articolo 165 del TUIR qualora la dichiarazione relativa

all’annualità oggetto di controllo sia omessa (o debba essere considerata tale) o il reddito estero non sia stato dichiarato.

### **Redditi prodotti in più stati esteri**

Nel caso di redditi prodotti in più Stati esteri, il legislatore fiscale italiano ha adottato il metodo per country limitation prevedendo, al comma 3 dell’articolo 165 del TUIR, che la detrazione debba essere effettuata separatamente per ciascuno Stato. Ai sensi dei commi 1 e 3 dell’articolo 165 del TUIR, la detrazione per singolo Stato deve essere calcolata in base al rapporto tra il reddito estero di ciascuno Stato e il reddito complessivo netto. In altri termini, il denominatore tiene conto sia dei redditi che delle perdite conseguiti in Italia e all’estero.

Il comma 10 dell’articolo 165 del TUIR stabilisce che, quando il reddito estero concorre parzialmente alla formazione del reddito complessivo, l’imposta estera detraibile deve essere ridotta in misura corrispondente.

La norma è coerente con il sistema sull’imposizione dei redditi: nei limiti in cui opera la parziale esclusione del reddito estero dall’imponibile, alla mancata tassazione corrisponde simmetricamente il mancato riconoscimento del credito di imposta per i redditi prodotti all’estero.

**Gian Luca Giussani**

## NOVITÀ NORMATIVE



## Il credito per le imposte assolute all'estero

In caso di produzione di redditi esteri, il soggetto residente ha diritto al riconoscimento di un credito per le imposte pagate nel Paese della fonte. Ma la detrazione non è un'operazione semplice, stante il complesso disposto dell'art. 165 T.u.i.r. su cui ha fatto chiarezza, recentemente, l'Agenzia delle Entrate con un'importante Circolare.

L'art. **165 d.P.R. n. 917/1986** (recante il Testo Unico delle Imposte sui redditi, anche T.u.i.r.) prevede il rimedio al fenomeno di doppia imposizione internazionale che si può, generalmente, concretizzare in caso di produzione di reddito transnazionale.

Le regole alla base del calcolo del credito di imposta sono complesse e spesso generano dubbi interpretativi e difficoltà applicative. È stata, quindi, salutata con grande favore la Circolare recentemente emessa dalla Agenzia delle Entrate in data 5 marzo 2015 (C.M. n.9/E del 2015) che ha fornito importanti chiarimenti. Ma la materia sarà interessata a

breve da un intervento normativo modificativo: ed infatti, lo schema di decreto "crescita e internazionalizzazione" (approvato in esame preliminare dal Consiglio dei Ministri il 21 aprile 2015 e trasmesso, per il relativo parere, al Senato il 29 aprile 2015) interviene sulla disciplina del credito per imposte estere:

- da un lato, estendendo il riporto delle eccedenze di imposta anche ai soggetti non imprenditori
- dall'altro rimuovendo la c.d. "per country limitation".

Si diceva che il procedimento di quantificazione del credito spettante non è banale. Esso, infatti, passa attraverso due fasi principali che dischiudono ulteriori sub-procedimenti:

- individuazione e quantificazione del reddito estero e suo concorso alla base imponibile italiana: ciò avviene in applicazione del principio della tassazione su base mondiale per i soggetti residenti nel territorio dello Stato;

- quantificazione del credito di imposta e sua esposizione nella dichiarazione dei redditi italiana.

### **Individuazione e quantificazione del reddito estero e suo concorso alla base imponibile italiana**

Nell'ambito della prima fase, si deve innanzitutto ricorrere all'art. 23 T.u.i.r. che, anche se individua i redditi tassabili prodotti in Italia dai non residenti, si presta ad una lettura a specchio per i residenti che producono redditi esteri (ed invero l'art. 165 dispone che "i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23").

L'applicazione "a specchio" dell'art. 23 opera solo in assenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia ed il Paese della fonte del reddito, caso in cui il diritto al credito è riconosciuto in relazione a qualsiasi elemento di reddito che lo Stato della fonte ha tassato in virtù della Convenzione.

In assenza di quest'ultima, si fa riferimento all'art. 23 del T.u.i.r. in relazione al quale la C.M.n. 9/E si è soffermata sul caso dei singoli elementi di reddito (dividendi, interessi...) conseguiti all'estero da società ed enti commerciali residenti. Per tali elementi reddituali è riconosciuto il credito di imposta anche in assenza di una stabile organizzazione all'estero, in quanto considerati – in virtù del principio del trattamento isolato dei redditi sancito dall'art. 152, comma 2 del T.u.i.r. (valevole in generale per le imprese non residenti in Italia e prive di stabile organizzazione, ma ritenuto estendibile, simmetricamente, alle imprese residenti che hanno redditi di fonte estera in assenza di

stabile organizzazione) – redditi "prodotti all'estero" secondo criteri speculari a quelli per essi previsti dall'art. 23 T.u.i.r.

### **Quantificazione del credito di imposta e sua esposizione nella dichiarazione dei redditi italiana**

Passando alla seconda fase, ovvero della quantificazione del credito, il procedimento si biforca nel calcolo di due limiti:

- da un lato il calcolo della quota di imposta lorda italiana;
- dall'altro quello dell'imposta netta che rappresenta il limite della detrazione.

Nel nostro ordinamento è infatti adottato il credito d'imposta ordinario, anziché pieno. La differenza tra le due metodologie sta nel fatto che nel credito d'imposta ordinario la detrazione è limitata alla quota dell'imposta dovuta nello Stato di residenza sul reddito prodotto all'estero.

Ai sensi dell'art. 165, comma 1 si deve innanzitutto calcolare la quota di imposta lorda italiana, corrispondente al rapporto tra redditi prodotti all'estero e reddito complessivo. Questo perché la detrazione, come detto, è data per quanto pagato all'estero, ma non in misura superiore alla quota di imposta italiana attribuibile al reddito prodotto all'estero.

Preme precisare, anche perché conducente a risultati favorevoli al contribuente, che – come specificato dalla C.M.n. 9/E – per i redditi diversi da quelli di impresa e di lavoro autonomo, il reddito estero, così come rideterminato in base alle disposizioni fiscali italiane, deve

essere assunto al lordo dei costi con l'effetto incrementale del rapporto di detraibilità (i.e. aumenta il limite alla detrazione scomputabile). Si noti bene che, nell'ambito del calcolo del limite dell'imposta lorda, l'eccedenza del credito estero può essere recuperato solo per i redditi di impresa secondo una specifica procedura dettagliata al comma 6 dell'art. 165.

Venendo al secondo sub-procedimento relativo alla quantificazione del credito, esso è dato dal calcolo del secondo limite dell'imposta nazionale netta. Con riferimento all'eccedenza che dovesse emergere, la C.M. n. 9/E rinvia all'art. 11, comma 4 T.u.i.r. che consente di computare detta eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione. A ciò la Circolare aggiunge la possibilità di un utilizzo in compensazione ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. n. 241/1997 con imposte e contributi.

Ai fini della fruizione del credito d'imposta, il pagamento dell'imposta allo Stato estero deve essere stato fatto a titolo definitivo. La definitività, come specificato dalla nuova Circolare e come già evidenziato anche in precedenti documenti di prassi, coincide con la irripetibilità.

Nel caso di redditi prodotti in più Stati esteri, il legislatore ha adottato il metodo c.d. per country limitation, prevedendo, al comma 3 dell'art. 165 del T.u.i.r., che la detrazione debba essere effettuata separatamente per ciascuno Stato.

Infine, bisogna segnalare che la detrazione deve essere fatta valere, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi. L'art. 165, comma 8 prevede che "la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero".

In particolare, dall'omessa dichiarazione discende l'irrimediabile perdita del credito d'imposta. Viceversa la mancata o parziale indicazione dei redditi prodotti all'estero lascia ancora aperto lo spiraglio della detrazione con una dichiarazione integrativa nei termini di legge. Tale possibilità è confermata anche dalla C.M. n. 9/E, che si è soffermata sull'istituto del ravvedimento operoso, così come novellato dall'ultima legge di stabilità, la quale – come noto – ne ha esteso significativamente gli effetti premiali.

**Giovanna Costa**

*Docente NIBI del Corso Executive "Fiscalità Internazionale"*

## PARLIAMO DI EXPORT



## European Union: Action plan released, along with list of tax havens

The **European Commission** unveiled a corporate tax action plan on 17 June 2015 that sets out a series of initiatives as the next steps in the effort to tackle tax avoidance, secure sustainable revenue and generally improve the corporate tax environment for businesses throughout the EU. The plan also states that the EU needs to consider how best to integrate the result of the OECD base erosion and profit shifting (BEPS) project, taking into account EU factors such as the freedom of establishment and the Eurozone, as well as the goal of maintaining a focus on preventing profits generated in the EU from not being taxed anywhere in the EU. Accompanying the action plan is a list of the “top 30” tax havens around the world.

The action plan includes five key areas for action:

**1. Re-launching the CCCTB (common consolidated corporate tax base) initiative:**

The European Commission will issue a new legislative proposal in 2016 that would make

the CCCTB mandatory for EU multinational enterprises (the previous recommendation would have allowed EU multinationals to opt out of the regime), and all EU member states would be required to apply the same rules for calculating taxable profits of multinationals; a step-by-step approach would be taken for the introduction of the CCCTB. The first step would be for a common corporate tax base, i.e. postponing consolidation, which, according to the commission, has been the most difficult element in negotiations thus far. This should allow member states to progress more quickly on agreeing on a common taxable base; consolidation would be introduced as a second step. (Progress on the CCCTB halted in 2011, generally because of the complexities of harmonizing the corporate tax regimes of the member states.)

**2. Ensuring fair taxation where profits are generated:** Measures will be introduced to ensure that there is a connection between

taxation and the place where activities are carried out, including changes to the definition of “permanent establishment,” amendments to the EU interest and royalties and parent-subsidiary directives, improvements to transfer pricing regimes of member states and the implementation of the OECD’s “modified nexus approach” to patent box regimes.

### **3. Creating a better business environment:**

Measures will be introduced to eliminate obstacles for businesses operating in the EU, including measures allowing group entities to offset profits and losses they make/incur in different EU member states until full CCCTB consolidation is introduced and proposals to improve existing mechanisms to resolve double taxation disputes in the EU.

### **4. Increasing transparency: High priority is given to improving tax transparency in the EU to ensure fairer taxation and prevent abuse.**

(The European Commission released a tax transparency package in March 2015 as a first step (for previous coverage, see World Tax Advisor, 27 March 2015).) A tax transparency public consultation is being launched to assess whether companies should publicly disclose certain tax information, such as disclosure through country-by-country reporting. The commission also has issued a list of the top 30 noncooperative tax jurisdictions, compiled from the black lists of at least 10 EU member states. These jurisdictions are as follows: *Andorra, Anguilla, Antigua and Barbuda, Bahamas, Barbados, Belize, Bermuda, British Virgin Islands, Brunei, Cayman Islands, Cook Islands, Grenada, Guernsey, Hong Kong, Liberia, Liechtenstein, Maldives, Marshall Islands, Mauritius, Monaco,*



*Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Seychelles, St Kitts and Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Turks and Caicos, US Virgin Islands and Vanuatu.* (The listing of noncooperative jurisdictions does not have any immediate additional consequences beyond those already applying in the member states concerned.)

**5. Improving EU coordination:** The action plan states that cooperation between member states is essential to successfully address tax avoidance issues. The commission will launch a discussion within the “Platform on Tax Good Governance” to determine a strategic approach to controlling and auditing companies carrying out cross-border business, and will develop a proposal to reform the Code of Conduct on Business Taxation to enable it to react more efficiently to harmful tax competition and provide guidance on how to implement nonlegislative EU measures against corporate tax avoidance.

## PARLIAMO DI EXPORT



## Azerbaijan e Marocco: opportunità e procedure di business per meccanica, metallurgia e beni strumentali

### Azerbaijan

#### Le opportunità

Le risorse economiche della Repubblica dell'Azerbaijan si basano in modo massiccio sugli idrocarburi e su altre materie prime presenti nel sottosuolo. Negli ultimi anni è stata avviata una politica di sviluppo di altri settori industriali (diversificazione), in previsione dell'esaurimento delle risorse citate. L'Italia, i cui prodotti godono di buona fama e sono sinonimo di qualità, è da sempre considerato uno dei partner di riferimento per le importazioni.

Le opportunità di commercializzazione di prodotti nel segmento della meccanica e dei beni industriali sono molteplici; di seguito si elencano i settori più importanti, ricordando che l'Italia vanta risultati molto positivi nella vendita di macchinari e congegni meccanici:

- petrolchimico ed energia: richiede componenti, attrezzature ed impianti per l'industria petrolifera e del gas;
- estrazione mineraria e industria

di trasformazione chimica: deriva prevalentemente dalla disponibilità di materie prime presenti nel sottosuolo; si producono fertilizzanti, acido solforico, solfato di alluminio, prodotti della gomma, prodotti a base di iodio, ecc.;

- trasporto, un settore in grande sviluppo (in particolare quello ferroviario, stradale e marittimo), sia per quanto riguarda le infrastrutture (es. mezzi movimentazione) sia per i mezzi (es. treni);
- fonti energetiche alternative, in particolare, eolica e solare, in cui il Paese sta investendo in modo importante da alcuni anni;
- costruzioni/edilizia, lavorazione ed estrazione dei metalli, industria tessile, sanità, agricoltura e trasformazione degli alimenti.

Per cogliere al meglio tali opportunità, bisogna considerare alcuni fattori:

- lo Stato ha un'elevata disponibilità economica, grazie alle entrate del settore petrolchimico (ed alle riserve valutarie), quindi concorre

- agli investimenti ed all'ammodernamento del Paese;
- come per molto Paesi che hanno un'economia basata sul settore "oil & gas", i prodotti "Made in Italy" godono di una buona reputazione in termini di qualità, e sono quindi nel segmento alto della gamma; l'Italia è un partner storico e tra i primi esportatori nel Paese;
  - i partner commerciali possono essere sia le imprese private che lo Stato, il quale negli ultimi anni ha avviato un'importante azione di privatizzazione delle imprese statali;
  - le aziende, soprattutto quelle da privatizzare o recentemente privatizzate, hanno la necessità di rinnovare gli impianti industriali; da ciò deriva l'interesse anche per le soluzioni "chiavi in mano";
  - analogamente, anche il settore agricolo e della trasformazione alimentare necessita di macchinari, nuove tecnologie produttive e impianti per la protezione dei raccolti; da tenere presente che la vocazione agricola del paese è importante, anche per la buona qualità del terreno;
  - il Paese svolge un ruolo strategico per gli approvvigionamenti energetici futuri (settore petrolifero e gas) ed è un ponte naturale sia verso l'Europa che verso i grandi consumatori asiatici;
  - il mercato è alla ricerca non solo di componenti, ma anche di un importante apporto di servizi, il che risulta elemento vincente per l'acquisizione delle grandi commesse.

### **Le difficoltà**

I principali elementi di difficoltà per le imprese che vogliono esportare in Azerbaijan, sono rappresentati da:

- dipendenza quasi esclusiva del reddito dal

settore delle fonti energetiche

- tasso di corruzione molto elevato in quasi tutti i settori dell'economia e della pubblica amministrazione; alcuni settori presentano concentrazione in monopoli od oligopoli;
- il Paese non è ancora membro del WTO (anche se sono in corso trattative avanzate in questo senso);
- tasso di inflazione elevato.

Come per la maggior parte dei mercati emergenti è fondamentale disporre di un referente locale, che sia in grado di fornire servizi di supporto in tutte le fasi della trattativa commerciale, al fine di evitare situazioni di contenzioso che potrebbero prolungarsi per anni.

### **Marcature e standardizzazioni**

Per una vasta gamma di prodotti l'importatore è tenuto a dimostrare che essi sono conformi al sistema di normazione nazionale AZS (Standard Azero); per lo sdoganamento di un certo numero di prodotti, identificati dal Comitato di Stato per la Standardizzazione, Metrologia e Brevetti è necessario presentare un certificato di conformità; le merci possono essere fisicamente importate senza il Certificato di Conformità, ma non è possibile immetterle sul mercato sino al termine delle procedure di certificazione.

I dispositivi di telecomunicazione e le unità correlate, oltre alla certificazione di cui sopra, devono ottenere una seconda certificazione di conformità che riguarda i parametri tecnici. Tale certificazione è emessa dal Ministero per le Comunicazioni e le Tecnologie Informatiche, secondo un iter piuttosto complesso.

### **Importazioni vietate**

Per alcuni prodotti è vietata l'importazione; per i settori in esame, tale divieto riguarda

i materiali radioattivi e i rifiuti pericolosi destinati allo smaltimento finale. Inoltre, divieti temporanei possono essere imposti a seconda della provenienza del bene.

### **Approfondimenti**

#### *Merci usate*

Valgono le stesse condizioni previste per quelle nuove; in alcuni casi sono poste delle restrizioni perché le merci usate possono essere considerate rifiuti pericolosi.

#### *Mezzi di trasporto*

Le autovetture importate devono soddisfare le specifiche Euro 4 (oltre a montare sistema ABS ed airbag); inoltre, per quanto riguarda i mezzi utilizzati per il trasporto ferroviario, navale ed aereo, deve essere contattato il Ministero dei Trasporti.



## **Marocco**

### **Le opportunità**

La politica economica del Regno maghrebino è piuttosto differenziata e fortemente sostenuta da iniziative del governo, riconducibili al "Patto nazionale per l'emergenza industriale 2009-2015"; tali iniziative, volte anche ad attrarre investimenti esteri, negli ultimi anni

hanno ottenuto importanti risultati ed hanno contribuito a ridurre l'emigrazione verso l'Europa. Esse hanno riguardato:

- supporto agli investimenti per l'ammodernamento;
- potenziamento della rete delle infrastrutture
- creazione ed estensione delle aree produttive attrezzate;
- potenziamento della logistica integrata;
- deregolamentazione di diversi settori;
- normative più flessibili per quanto concerne il mercato del lavoro ed il sistema bancario.

Il Paese vanta quindi uno sviluppo industriale costante, che ha favorito, da parte degli investitori esteri, la creazione di importanti stabilimenti, anche, ad esempio, nel settore dell'automotive e dell'aero-spazio-difesa (Renault, Bombardier, ecc.).

Tra i settori più promettenti:

- industria tessile: il Paese è uno dei principali produttori di articoli per abbigliamento, quindi la sua industria tessile necessita di macchinari ed attrezzature; la tecnologia italiana, leader in alcuni ambiti del comparto, è molto apprezzata; l'ambito di specializzazione delle industrie marocchine è concentrata sulle filiere di: maglia, tessuto (trama ed ordito), jeans, arredamento tessile;
- trasporto ferroviario, marittimo, stradale e aereo: il settore è in notevole crescita con un'importante domanda di componenti ed impianti. Notevole impulso è dato anche dallo sviluppo di una rete logistica integrata, sviluppo favorito dalle politiche governative;
- energia: lo sviluppo è reso possibile dai piani di investimento governativi (in particolare per eolico e fotovoltaico), volti ad aumentare

l'indipendenza del paese dalle fonti di approvvigionamento tradizionali;

- industria estrattiva e chimica: il Marocco è tra i principali produttori al mondo di fosfati, anche se è importante la presenza di altre aziende del settore chimico (vernici, colle, ecc.);
- industria meccanica: vanta notevoli tassi di crescita anche grazie alla presenza di importanti investimenti stranieri; apre quindi importanti opportunità per la subfornitura;
- costruzioni/edilizia: anche qui, forte crescita e conseguente necessità di un'ampia tipologia di macchinari (ascensori, impianti di condizionamento e trattamento dell'aria, macchine movimento terra, escavatori);
- agricoltura (irrigazione), trasformazione alimentare, pesca (trasformazione ittica, catena del freddo), cantieristica.

Numerosi sono gli accordi di cooperazione a livello economico e doganale stipulati tra l'Unione Europea ed il Marocco; per alcuni settori sono già attivi degli accordi di libero scambio; per altri essi sono in fase di perfezionamento o definizione (vedi l'Accordo di Libero Scambio Completo ed Approfondito: ALECA).

### **Le difficoltà**

Non si segnalano particolari difficoltà per quanto riguarda l'approccio al mercato; da segnalare però che per il Marocco i partner tradizionali, anche in virtù di ridotte barriere linguistiche, fattori storici e vicinanza geografica, sono quelli della Francia, in primis, e della Spagna. Tali Paesi sono da sempre riconosciuti come partner economici privilegiati; peraltro, gli scambi con l'Italia negli ultimi anni sono andati sviluppandosi e consolidandosi.

In ogni caso, come indicato anche per l'Azerbaijan, il supporto di referenti locali che siano in grado di fornire supporto specialistico è un elemento critico per poter concludere con successo le trattative commerciali.

Segnaliamo inoltre che i prodotti soggetti a divieto di importazione in Marocco sono pochi e scarsamente significativi per i settori oggetto di questo articolo.

### **Marcature e standardizzazioni**

L'autorità competente per la standardizzazione in Marocco è l'Institut Marocain de Normalisation (IMANOR).

Per una serie di prodotti, è necessario un Certificato di Conformità; tale documento è rilasciato dopo l'ispezione e le prove ed è da applicare, da parte del costruttore, presso il Ministero dell'Industria, del Commercio, degli Investimenti e Digital Economy - Dipartimento di Qualità e sorveglianza del mercato.

Per alcuni articoli sono definite delle norme specifiche ed è necessario presentare preventivamente un certificato di conformità alle norme vigenti; per altri beni, invece, il controllo è effettuato direttamente alla frontiera senza richiesta preventiva.

Alcuni esempi:

- per i cementi, un Certificato di Conformità è rilasciato dopo che un laboratorio autorizzato ha effettuato le analisi ed i relativi risultati sono stati verificati da un comitato tecnico;
- gli standard di qualità e di valutazione di apparecchi televisivi sono soggetti alle norme del Ministero di cui sopra;
- altri beni, per esempio dispositivi domestici elettrici, sono controllati alla frontiera.



Lo sdoganamento delle merci per le quali è richiesto un Certificato di Conformità può essere facilitato da una dichiarazione del produttore. E' anche possibile ottenere un'autorizzazione da parte del Ministero di cui sopra, che esenta le merci dalle ispezioni. Questo documento può essere valido per un anno, se l'importatore si fornisce regolarmente dallo stesso produttore. In generale e quando applicabile, per le merci conformi alle norme ISO sono concessi Certificati di Conformità in Marocco. Allo stesso modo, dal momento che il Marocco è un membro affiliato al Comitato europeo di normalizzazione (CEN) e al Comitato europeo di normalizzazione elettrotecnica (CENELEC), le norme europee (EN) sono accettate.

### **Approfondimenti**

#### *Apparecchiature a raggi X*

Per questo segmento di macchine, usate in ambito sanitario, è necessaria un'autorizzazione all'importazione la quale specifichi che l'apparecchio è utilizzato per scopi medici (riferimento: Ministero della Salute).

#### *Importazioni vietate*

Gli scopi dei divieti di importazione sono principalmente motivi di salute e di sicurezza, nonché la salvaguardia della morale pubblica. Tra le merci la cui importazione è proibita, nell'ambito del segmento in esame, si segnalano

le armi, le loro parti e le relative munizioni. Le eccezioni sono gestite dalla Amministrazione delle Dogane e delle Imposte Indirette: Administration des Douanes et Impôts Indirect (Adii).

### **Confronto documentazione necessaria per esportare in Azerbaigian e Marocco: un esempio**

A seguire, un esempio della documentazione richiesta rispettivamente per Azerbaijan e Marocco: sono stati scelti gli stessi articoli, articoli per i quali l'Italia detiene una significativa quota di mercato e/o un valore economico (€/kg) notevole. Sono anche forniti i dati relativi al valore delle esportazioni dall'UE e dall'Italia per il 2014.

Al fine di poter effettuare un facile confronto, gli articoli sono gli stessi già scelti per l'articolo, relativo allo stesso codice, riguardante Arabia Saudita ed Israele.

Articoli: Caldaie a vapore (anche bassa pressione) - caldaie ad acqua surriscaldata

Codice doganale: 8402

Azerbaijan applicazione codice doganale 8402

### **Esportazioni 2014**

Il principale esportatore della famiglia di articoli di cui al codice doganale 8402 è la Francia (esportazione di 51.000 kg sul totale di 56.000, pari al 91%).

Prezzo medio al kg prodotto esportato da UE  
28 = € 14,7

Prezzo medio al kg esportato da Italia = € 9

Nota: dall'analisi dei dati emerge che il prodotto esportato dall'Italia ha mediamente un valore economico minore (€/kg) di quello esportato dagli altri partner dell'Unione Europea.



**Documentazione richiesta**

Oltre alla documentazione prevista per la dogana e a quella relativa alla spedizione ed alle assicurazioni (fattura commerciale proforma, packing list, ecc.) sono necessari:

- Autorizzazione ad importare “Dual-Use Goods” (articoli che possono essere usati sia per scopi pacifici che militari)
- Un documento che autorizza l’importazione di Dual-Use Goods, è necessario per lo sdoganamento e l’accesso al mercato. Non esiste un format specifico, il documento deve essere predisposto in lingua azera e in originale. L’autorizzazione rilasciata è valida per una sola importazione entro 12 mesi dalla data del rilascio. Tra i documenti da allegare: certificato d’origine.

**Certificato d’origine**

E’ il documento che attesta l’origine della merce da importare; normalmente è richiesto per lo sdoganamento. Il certificato deve essere presentato dall’esportatore, in originale. Gli enti emittenti in Italia sono le CCIAA (si vedano i siti di riferimento per i dettagli).

**Dichiarazione di valore imponibile**

E’ un documento che contiene tutte le informazioni per la valutazione del valore imponibile di una spedizione; è necessario per lo sdoganamento se le merci non sono duty-

free e deve essere predisposto dall’importatore in lingua azera, secondo un format predefinito. La dichiarazione deve essere presentata in sei copie.

**Restrizioni**

Solo per il codice 8.402.90 (parti di caldaie a vapore e di caldaie ad acqua surriscaldata) è richiesta una Licenza di attività per rifiuti pericolosi, ovvero che l’importatore è autorizzato a trattare rifiuti pericolosi, nel caso in cui le parti importate contengano componenti pericolosi; inoltre serve un documento, fornito dal Ministero dell’Ecologia e delle Risorse Naturali, che contiene le valutazioni relative alla movimentazione dei rifiuti pericolosi contenuti nel bene.

Documentazione simile è prevista nel caso di beni con codice doganale 8402 che sono importati in territorio azero, per componenti contenenti rifiuti pericolosi destinati ad operazioni di recupero.

MAROCCO: applicazione codice doganale 8402 Esportazioni 2014

I principali esportatori della famiglia di articoli, di cui al codice doganale 8402 sono la Francia e la Spagna.

Prezzo medio al kg prodotto esportato da UE 28 = € 11,3

Prezzo medio al kg esportato da Italia = € 16,5

Nota: dalla analisi dei dati emerge che il prodotto esportato dall’Italia ha mediamente un valore economico superiore (€/kg) di quello esportato dagli altri partner dell’Unione Europea.

**Documentazione richiesta**

Oltre alla documentazione prevista per la dogana e a quella relativa alla spedizione e alle assicurazioni, preferibilmente in lingua

inglese (fattura proforma, packing list, ecc.), sono necessari:

▪ *Certificato d'origine*

Documento presentato dall'esportatore e da predisporre solo se espressamente richiesto dall'importatore (per i dettagli sul documento e l'ente emittente sul territorio italiano, si vedano i siti di riferimento delle CCIAA).

Nel caso di prodotti la cui origine è europea, esso può essere sostituito dal certificato "EUR 1" o dal "EUR-MED"; in alternativa l'origine della merce può essere documentata sulla fattura commerciale o su qualsiasi altro documento commerciale.

▪ *Impegno di Importazione*

Documento che conferma che l'importatore ha sottoscritto un impegno per l'importazione di merci che non sono sottoposte a restrizioni di importazione.

Tale documento è necessario per lo sdoganamento e deve essere fornito in sei copie. Due copie servono per il processo di domiciliazione; altre due sono consegnate all'importatore in busta chiusa da trasmettere all'ufficio doganale competente. Le due copie restanti sono dirette al Ministère du Commerce Extérieur (<http://www.mce.gov.ma/>).

Per le merci per le quali esistono restrizioni alle importazioni è richiesta una licenza di importazione o una dichiarazione preliminare di importazione.

▪ *Certificato EUR MED*

Documento che conferma l'origine delle merci rispetto al trattamento preferenziale (Sistema di cumulo paneuromediterraneo dell'origine); non è vincolante, ma diventa necessario per godere del vantaggio connesso al trattamento preferenziale; deve essere presentato dall'esportatore. Anche in questo caso l'origine preferenziale può essere dichiarata sulla fattura commerciale o su qualsiasi altro documento di natura commerciale. (Per valori della spedizione franco-fabbrica superiori a € 6.000 il documento deve essere predisposto solo da esportatori autorizzati dalle autorità doganali). Nei casi in cui non è previsto il cumulo per lo specifico prodotto bisogna utilizzare il certificato EUR 1.

*Fonte: Ministero degli affari esteri e della Cooperazione internazionale, Market Access Database <http://madb.europa.eu/madb/indexPubli.htm> (Dati aggiornati - marzo-maggio 2015)*

**Monica Perego**

## L'ANGOLO DELL'APPROFONDIMENTO



## La residenza fiscale delle persone fisiche in Italia e all'estero

La regola generale prevede che sono considerati residenti (fiscali) in Italia le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni ovvero 184 nel caso di anno bisestile) sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente (criterio formale), oppure hanno nel territorio dello Stato (criterio sostanziali) il domicilio, ovvero la residenza ai sensi del codice civile (art. 43, comma) – dimora.

I requisiti sopra indicati sono tra loro alternativi e non concorrenti, per cui il verificarsi di uno solo di essi è sufficiente per considerare un soggetto residente in Italia e quindi assoggettato ad imposizione.

**Residenza anagrafica**

Il solo requisito dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente è già sufficiente per la titolarità di residente fiscale in Italia; infatti il requisito de quo rappresenta una presunzione assoluta (non è ammessa perciò prova contraria), a tal punto che risulta influente l'effettiva presenza della persona nel territorio dello Stato. Il concetto di presunzione assoluta è stato stabilito dall'Amministrazione Finanziaria,

con la Circolare 27 febbraio 1984, n. 7/8/1432, e della Corte di Cassazione con la Sentenza 6 febbraio 1998, n. 1215.

**Domicilio**

E' il luogo nel quale la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. In questo caso è presente il solo elemento soggettivo, rappresentato dall'intenzione di costituire e mantenere in un luogo determinato il centro principale delle proprie relazioni familiari, sociali ed economiche.

**Residenza in senso civilistico (dimora)**

Per residenza s'intende il luogo in cui la persona dimora abitualmente. E' possibile individuare due elementi:

- elemento oggettivo: rappresentato dalla stabile permanenza in un determinato luogo.

Nel caso in cui il soggetto abbia dimorato in più luoghi (Italia ed estero), non è necessario individuare il luogo in cui ha dimorato prevalentemente, ma risulta prioritario sommare i periodi di permanenza in Italia e confrontarli con quelli di permanenza

all'estero (Esempio. Nel periodo d'imposta X si ha la seguente situazione: dimora abituale per 5 mesi in Italia, per 3 mesi in Spagna e per 4 mesi a Londra. La dimora in Italia non prevale sulla dimora all'estero pur se, in termini relativi, l'Italia è il Paese dove la persona ha dimorato di più).

- elemento soggettivo: rappresentato dalla volontà di rimanere in quel determinato luogo.

Si manifesta in fatti univoci evidenzianti tale intenzione ed è normalmente compenetrata nel primo elemento.

La Circolare n. 304 del 2 dicembre 1997, ha chiarito che sono indici significativi, ai fini dell'eventuale residenza fiscale, la disponibilità di una abitazione permanente, la presenza della famiglia, l'accreditamento di propri proventi ovunque conseguiti, il possesso di beni anche mobiliari, la partecipazione a riunioni d'affari, la titolarità di cariche sociali, il sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli o club, l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano.

Tali elementi sono, come detto in precedenza, significativi ma non inderogabili; infatti, ad esempio, mantenere un conto corrente in Italia e, contemporaneamente, dimostrare che l'effettiva residenza è all'estero mediante l'esibizione di appositi documenti sarà sufficiente per non essere considerato residente (fiscale) nel Bel Paese (in relazione al conto corrente, si consiglia di effettuare i versamenti esclusivamente tramite bonifico e che gli importi possano essere indubbiamente riconducibili al solo lavoro dipendente svolto all'estero).

In caso di esclusiva:

- residenza fiscale in Italia la tassazione segue la regola del c.d. world wide principle, ossia tassazione su base mondiale per i redditi ovunque prodotti; residenza fiscale all'estero, in virtù del principio della fonte (c.d. source principle) la tassazione in Italia avverrà esclusivamente sui redditi prodotti nel nostro Paese.

### **Trasferimento della residenza all'estero**

Nel caso in cui si trasferisca la propria residenza all'estero:

- per più di dodici mesi, è obbligatoria la registrazione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E);
- per meno di dodici mesi la registrazione è facoltativa.

Se il Paese estero di trasferimento:

- è uno Stato white-list, la prova dell'effettiva residenza in Italia, in luogo dello Stato estero, spetta esclusivamente all'Amministrazione Finanziaria;
- è uno Stato black-list, di cui al Decreto 4/05/1999 – Individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato, la prova dell'effettiva residenza in Italia, in luogo dello Stato estero, spetta esclusivamente al contribuente (presunzione relativa).

Nel caso di trasferimento in uno Stato a fiscalità privilegiata sarà necessario, ad esclusiva cura del soggetto che migra, provare con qualsiasi mezzo documentale di aver trasferito la propria residenza nel Paese estero scelto. Consiglio, comunque, di conservare la documentazione probatoria anche se il trasferimento ha interessato uno Stato white-list.

Di seguito un'elencazione (non esaustiva) degli eventuali documenti che possono essere utili per provare l'effettiva perdita della residenza fiscale in Italia:

- sussistenza della dimora abituale nel Paese white-list, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare;
- l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del paese estero;
- lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel paese di immigrazione;
- fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel paese estero;
- la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero;
- l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del paese d'immigrazione;
- l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, ecc.;

- la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

Nel prossimo numero, concluderemo l'argomento trattando:

- l'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE);
- il caso di doppia residenza secondo le disposizioni convenzionale riguardante la doppia imposizione.

**Ernesto Cherici**

## CONTATTI



Via Orefici, 2  
20123 Milano

 +39 02 36687 100

 +39 02 36687 129

 [newsletter@acbinternational.it](mailto:newsletter@acbinternational.it)

## CHI SIAMO

### **ACB International - Soluzioni per l'internazionalizzazione**

Per favorire l'accesso, l'insediamento e l'espansione delle imprese sui mercati esteri, dalle sinergie tra Finanziaria Internazionale (Finint), il Sistema Integrato degli studi ACBGroup e ACBGroup Sviluppo è stata costituita nel 2014 la realtà ACB International. ACB International si propone come un valido e dinamico soggetto di riferimento in grado di agevolare e supportare con una consulenza integrata e professionale i necessari percorsi di internazionalizzazione delle imprese, dagli aspetti legali, fiscali, finanziari e organizzativi ad una più ampia consulenza aziendale a supporto della promozione del Made in Italy e della competitività italiana sui mercati internazionali.

#### *Disclaimer*

*Il presente documento è da considerarsi strettamente riservato e non riproducibile, soggetto ad utilizzo limitato da parte del destinatario; pertanto esso non potrà essere riprodotto o comunque messo a disposizione di terzi senza il consenso preventivo scritto di ACB International*