

# SOCIETÀ BILANCIO *e* CONTABILITÀ

rivista di pratica societaria, commerciale e fiscale

*Scioglimento e trasformazione delle società di comodo  
Bilancio consolidato e tutela dei terzi  
Investire all'estero: il Brasile  
Come finanziare la Qualità*

Sped. abb. postale / 50% Milano



DeLillo Editore

Milano - Via Mecenate, 76/3

**MENSILE**

anno XVII - marzo 1995  
ISSN 0394-3631

**3**

SOCIETÀ  
BILANCIO e  
CONTABILITÀ

INSERTO

Inserto al fascicolo n. 3 di marzo 1995

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Novità fiscali e societarie  
dai Paesi del mondo

a cura di Maria Di Falco e Alessandro Adelchi Rossi



DeLillo Editore

Milano - Via Mecenate, 76/3

- AUSTRALIA**  
3 Nuovo regime di tassazione delle succursali e delle stabili organizzazioni
- BULGARIA**  
3 Associazione con gli Stati membri delle Comunità europee
- CINA**  
3 Imposte indirette per gli uffici di rappresentanza di imprese estere
- FRANCIA**  
3 Il sistema del riporto delle perdite  
4 Determinazione del reddito delle imprese associate  
4 Società per azioni semplificata
- GERMANIA**  
5 Società di partenariato
- IRLANDA**  
5 Società unipersonali
- ISRAELE**  
5 Introduzione di nuove imposte
- PAESI BASSI**  
5 Scioglimento di persone giuridiche
- REPUBBLICA CECA**  
6 Associazione con gli Stati membri delle Comunità europee
- REPUBBLICA SLOVACCA**  
6 Associazione con gli Stati membri delle Comunità europee
- ROMANIA**  
6 Associazione con gli Stati membri delle Comunità europee
- REGNO UNITO**  
7 Tassazione dei fondi di investimento
- SPAGNA**  
7 La tassazione dei buoni-mensa aziendali
- UNIONE EUROPEA**  
8 Imposte dirette  
8 Imposte indirette

**AUSTRALIA****NUOVO REGIME DI TASSAZIONE DELLE SUCCURSALI E DELLE STABILI ORGANIZZAZIONI**

È stata introdotta una legge recante un nuovo regime di tassazione delle succursali australiane di banche estere.

Il nuovo sistema considera le stabili organizzazioni come se fossero delle entità separate e le transazioni tra l'ufficio principale e la succursale come se fossero transazioni che avvengono tra due entità separate.

Affinché una succursale sia tassabile per tutto il reddito dovunque prodotto, come avviene per una società residente, l'intero reddito ricavato da una banca estera attraverso la succursale australiana sarà considerato di fonte australiana.

La succursale non avrà il credito per le imposte estere pagate dalla casa madre, ma l'imposta estera pagata da quest'ultima sarà considerata come una deduzione dal reddito della succursale. Le succursali potranno considerare i fondi che vengono loro forniti dalla casa madre come prestiti accordati alle condizioni di mercato così gli interessi presi in considerazione saranno quelli vigenti sul mercato, sempre che sui libri contabili della succursale siano rilevabili tali dati.

Per le deduzioni degli interessi da parte della succursale il limite massimo di deducibilità è rappresentato dal tasso interbancario londinese (Libor).

**BULGARIA****ASSOCIAZIONE CON GLI STATI MEMBRI DELLE COMUNITÀ EUROPEE**

La Bulgaria ha siglato un accordo di associazione con gli Stati membri della Comunità tra cui l'Italia. Per il contenuto di tale accordo (cui nel nostro Paese è stata data esecuzione con la legge 11 novembre 1994, n. 672, pubblicata sul suppl. ord. alla Gazzetta Ufficiale n. 286 del 7 dicembre 1994) si rimanda a quanto riportato più avanti per la Romania. Si ricorda che tra l'Italia e la Bulgaria è in vigore dal 10 giugno 1991 (G.U.

n. 205 del 2 settembre 1991) la convenzione contro le doppie imposizioni firmata a Sofia il 21 settembre 1988 e ratificata con legge 29 novembre 1990, n. 389 (suppl. ord. alla G.U. n. 86 del 21 dicembre 1990).

**CINA****IMPOSTE INDIRETTE PER GLI UFFICI DI RAPPRESENTANZA DI IMPRESE ESTERE**

L'imposta industriale e commerciale a carico degli uffici di rappresentanza di imprese estere aventi la sede in Cina sarà sostituita dalla imposta sugli scambi, con una aliquota pari al 5%.

**FRANCIA****IL SISTEMA DEL RIPORTO DELLE PERDITE**

Alcune recenti decisioni emesse da tribunali amministrativi francesi si sono occupate del sistema del riporto delle perdite vigente nella legislazione fiscale d'oltralpe.

Tale sistema dà diritto alla società residente di imputare ad anni precedenti, risalendo per un periodo di tempo che non può eccedere i tre anni, le perdite maturate in un dato periodo fiscale (cd. loss carry-back).

Tale meccanismo fa nascere a favore dell'azienda un credito nei confronti del Tesoro francese, uguale all'ammontare dell'imposta pagata in più. Il credito maturato è rimborsabile entro un quinquennio, sempre che il credito non venga usato per pagare l'imposta sulle società.

Il tribunale amministrativo di Orleans il 7 dicembre 1993, interpretando la norma fiscale, ha preso una decisione in base alla quale una società può decidere di imputare le perdite maturate nel periodo fiscale, così come quelle relative ai due anni precedenti, sebbene queste fossero state in precedenza portate in diminuzione (cd. loss carry forward).

Questa decisione è contraria alla posizione



del Ministero delle finanze francese, che limita il riporto delle perdite all'indietro a quelle maturate nel periodo fiscale.

Una seconda decisione in materia di riporto delle perdite è stata emessa dal Tribunale amministrativo di Versailles (16 novembre 1993) ed ha indicato che il reddito a fronte del quale il riporto delle perdite può essere effettuato è non solo quello dichiarato, ma anche quello scaturito da un accertamento o da una verifica fiscale.

In Italia vige il sistema del riporto delle perdite in avanti, così come stabilito dall'art. 11 del Testo unico delle imposte sui redditi, in base al quale «se l'ammontare dei crediti di imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successiva o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi».

#### DETERMINAZIONE DEL REDDITO DELLE IMPRESE ASSOCIATE

A norma dell'art. 57 del codice delle imposte, ai fini della determinazione del reddito imponibile di una società francese si può tener conto del reddito indirettamente trasferito all'estero ad una società madre o ad una controllata.

In un caso riguardante i rapporti tra una società francese ed una svizzera, l'Amministrazione fiscale non è stata in grado di dimostrare i legami di interdipendenza esistenti tra le due società.

Il Consiglio di Stato chiamato a decidere sulla vicenda il 18 marzo 1994 ha stabilito che l'Amministrazione finanziaria poteva pervenire ad un risultato concreto mediante l'applicazione del principio della libera concorrenza, regime normalmente esistente tra due imprese tra loro indipendenti.

Secondo l'organo giurisdizionale francese questa procedura può applicarsi a tutti i trattati fiscali che contengono un articolo sulla tassazione delle imprese associate, conforme a quello elaborato dall'Ocse in sede di redazione del modello di convenzione contro la doppia imposizione (art. 9).

Tale articolo stabilisce che le autorità di uno Stato contraente possono, al fine del calcolo delle somme imponibili relative alla impresa re-

sidente nel proprio territorio, assoggettare ad imposizione anche gli utili che si sarebbero realizzati in regime di libera concorrenza e cioè in assenza di relazioni speciali esistenti tra due imprese appartenenti ad uno stesso gruppo e che solamente per l'operare di tali condizioni non si sono realizzati. Il principio della libera concorrenza assume in tal modo una piega operativa, stabilendo un criterio di sostanziale parità tra le imprese multinazionali e le imprese indipendenti.

La quasi generalità delle convenzioni contro le doppie imposizioni ratificate dall'Italia contiene un articolo relativo alla tassazione delle imprese associate con il relativo richiamo al principio della libera concorrenza.

#### SOCIETÀ PER AZIONI SEMPLIFICATA

La Francia ha di recente istituito una nuova forma societaria, denominata «società per azioni semplificata», il cui scopo è quello di porre rimedio all'inadeguatezza della formula della società anonyme (l'equivalente della nostra società per azioni) quale strumento di cooperazione tra imprese.

Infatti, la legge assoggetta la società anonyme ad una serie di puntigliose norme imperative che, non essendo derogabili dalle clausole statutarie, di fatto non consentono un efficace esplicarsi dell'autonomia negoziale dei privati.

Di qui l'idea di istituire un nuovo tipo di società per azioni e di caratterizzarlo per l'importanza quasi preponderante attribuita all'elemento contrattuale; le regole in materia di organizzazione interna e di funzionamento della società sono, infatti, in gran parte rimesse all'autonomia negoziale, chiamata ad esprimersi attraverso lo statuto.

Il nuovo istituto, pensato e realizzato per facilitare la cooperazione tra le imprese, non è tuttavia intrinsecamente legato a questa sola finalità, per cui potrà essere utilizzato anche per altri scopi.

Si ricorda che tra l'Italia e la Francia è in vigore dal 1° maggio 1992 (G.U. n. 110 del 13 maggio 1992) la convenzione contro le doppie imposizioni firmata a Venezia il 5 ottobre 1989 e ratificata con legge 7 gennaio 1992, n. 20 (suppl. ord. alla G.U. n. 18 del 23 gennaio 1992).

**GERMANIA****SOCIETÀ DI PARTENARIATO**

La legge del 25 luglio 1994 sulle società di partenariato e di modifica di altre leggi, introduce un tipo nuovo di società: la società di partenariato tra professionisti.

Possono costituire società di partenariato tutti i professionisti: dai medici agli avvocati, dagli ingegneri ai dottori commercialisti, come pure giornalisti, scrittori e artisti in genere.

La società di partenariato viene equiparata alle società di persone ed è altresì soggetta, secondo quanto disposto dal nuovo paragrafo 212 a. della legge fallimentare, a fallimento.

Tra Italia e Germania è in vigore dal 1° gennaio 1993 (G.U. n. 293 del 14 dicembre 1992) la convenzione contro le doppie imposizioni firmata il 18 ottobre 1989 e ratificata con legge 24 novembre 1992, n. 459 (suppl. ord. alla G.U. n. 280 del 27 novembre 1992).

**IRLANDA****SOCIETÀ UNIPERSONALI**

A partire dal 1° ottobre 1994 non è più necessaria la pluralità dei soci per costituire una private company limited by shares or by guarantee. Questo per effetto delle norme riguardanti le società a responsabilità limitata con un solo socio (European Communities, Single-Member private Limited Companies, Regulation, 1994) emanate dal Ministero per l'impresa e l'occupazione in attuazione della direttiva del Consiglio Cee n. 89/667 del 21 dicembre 1989. Le norme che prevedono che il socio unico possa essere sia una persona fisica che una persona giuridica, apportano i relativi emendamenti alla legge base sulle società del 1963 (Companies Act, 1963) nonché alla legge sulle società del 1990 (Companies Act, 1990).

Si ricorda che l'Italia e l'Irlanda hanno siglato una convenzione contro le doppie imposizioni a Dublino in data 11 giugno 1971, ratificata con

legge 9 ottobre 1974, n. 583 (G.U. 310 del 28 novembre 1974) ed in vigore dal 14 febbraio 1975 (G.U. n. 56 del 27 febbraio 1975) con effetto retroattivo dal 1° gennaio 1967.

**ISRAELE****INTRODUZIONE DI NUOVE IMPOSTE**

Il Governo israeliano ha reso noto che saranno introdotte importanti innovazioni nel settore finanziario, inclusa l'istituzione di una tassa sui guadagni di capitali (capital gains tax) e sui profitti realizzati in borsa, nonché delle semplificazioni nel sistema dei controlli sui cambi esteri.

La tassa sui capital gains sarà prelevata sul dieci per cento dell'ammontare relativo ai redditi di capitali stessi, rivalutato al tasso di inflazione.

Il Governo afferma che le entrate assicurate dall'istituzione delle nuove tasse permetterà al Tesoro di diminuire le imposte gravanti sul lavoro dipendente.

**PAESI BASSI****SCIoglimento DI PERSONE GIURIDICHE**

La legge del 29 giugno 1994 sulla possibilità di scioglimento delle persone giuridiche, emenda il libro II del codice civile olandese (Burgerlijk Wetboek), disponendo che una persona giuridica può essere sciolta dalla camera di commercio e industria se non soddisfa le condizioni di forma e di dotazione finanziaria per oltre un anno.

Di conseguenza, vengono modificati gli articoli 17, 18, 19 e 23 relativi alle persone giuridiche ed introdotti nel codice civile due nuovi articoli: l'articolo 19a e l'articolo 22a.

Si ricorda che tra l'Italia ed i Paesi Bassi è in vigore dal 3 ottobre 1993 (G.U. n. 226 del 25 settembre 1993) la convenzione contro le doppie imposizioni firmata a L'Aja l'8 maggio 1990 e ratificata con legge 26 luglio 1993, n. 305 (suppl. ord. alla G.U. n. 194 del 19 agosto 1993).

**REPUBBLICA CECA****ASSOCIAZIONE CON GLI STATI MEMBRI DELLE  
COMUNITÀ EUROPEE**

La Repubblica Ceca ha siglato un accordo di associazione con gli Stati membri della Comunità tra cui l'Italia. Per il contenuto di tale accordo (cui nel nostro Paese è stata data esecuzione con la legge 11 novembre 1994, n. 672, pubblicata sul suppl. ord. alla Gazzetta Ufficiale n. 286 del 7 dicembre 1994) si rimanda a quanto riportato più avanti per la Romania.

**REPUBBLICA SLOVACCA****ASSOCIAZIONE CON GLI STATI MEMBRI DELLE  
COMUNITÀ EUROPEE**

La Repubblica Slovacca ha siglato un accordo di associazione con gli Stati membri della Comunità tra cui l'Italia. Per il contenuto di tale accordo (cui nel nostro Paese è stata data esecuzione con la legge 11 novembre 1994, n. 672, pubblicata sul suppl. ord. alla Gazzetta Ufficiale n. 286 del 7 dicembre 1994) si rimanda a quanto riportato sotto per la Romania.

**ROMANIA****ASSOCIAZIONE CON GLI STATI MEMBRI DELLE  
COMUNITÀ EUROPEE**

Tenendo conto dell'intenzione della Comunità di creare strumenti di cooperazione e di assistenza economica, tecnica e finanziaria su basi globali e pluriennali e considerando che l'obiettivo finale della Romania è entrare a far parte della Comunità, è stata istituita una associazione (cui nel nostro Paese è stata data esecuzione con la legge 11 novembre 1994, n. 672, pubblicata sul suppl. ord. alla Gazzetta Ufficiale n. 286 del 7 dicembre 1994) i cui obiettivi sono appunto quelli

di: promuovere l'espansione degli scambi e le relazioni economiche tra le parti, incentivando così uno sviluppo economico della Romania; gettare le basi della cooperazione economica, sociale e finanziaria e costituire un contesto adeguato per la graduale integrazione della Romania nella Comunità.

*Dazi doganali*

Nel corso di un periodo transitorio della durata massima di dieci anni, la Comunità europea e la Romania hanno istituito una zona di libero scambio basata su obblighi reciproci ed equilibrati, secondo le disposizioni dell'accordo in questione ed in conformità con le disposizioni dell'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio (GATT).

Il dazio di base di ciascun prodotto (industriale, agricolo o della pesca) cui si applicano le riduzioni previste dall'accordo è quello effettivamente applicato *erga omnes* il giorno precedente all'entrata in vigore dell'accordo.

Qualora, successivamente all'entrata in vigore dell'accordo, venga applicata una riduzione tariffaria *erga omnes*, il dazio così ridotto sostituisce il dazio di base di cui al periodo precedente a partire dalla data di applicazione della riduzione.

*Aspetti fiscali*

Le due parti si astengono dall'introdurre qualsiasi misura o prassi di natura fiscale interna che istituisca, direttamente o indirettamente, discriminazioni tra i prodotti di una parte ed i prodotti analoghi originari del territorio della controparte.

Inoltre, i prodotti esportati nel territorio di una delle due parti non possono beneficiare di un rimborso delle imposte interne eccedente l'ammontare delle imposte dirette o indirette cui sono stati soggetti.

*Aspetti societari*

A partire dall'entrata in vigore dell'accordo, la Romania e ciascuno Stato membro si impegnano reciprocamente ad accordare un trattamento non meno favorevole di quello riconosciuto alle proprie società e ai propri cittadini per lo stabilimento di attività economiche nei loro rispettivi territori.

Ai fini dell'accordo in esame, per «stabilimento» si intende:



- a. con riferimento ai cittadini, il diritto di intraprendere e svolgere attività economiche in qualità di lavoratori autonomi e di avviare e gestire iniziative, in particolare società, che hanno il controllo di fatto. Viene specificato che i termini lavoro autonomo e iniziative economiche non comprendono la ricerca o l'assunzione sul mercato del lavoro, né conferiscono il diritto di accesso al mercato del lavoro di un'altra parte. Tali disposizioni, inoltre, non si applicano alle persone che non sono unicamente lavoratori autonomi;
- b. per quanto riguarda le società, il diritto di intraprendere e svolgere attività economiche attraverso la creazione e la gestione di succursali (intese come società di fatto controllate dalla prima società), filiali e agenzie.

#### *Piccole e medie imprese*

Da ultimo le parti si adoperano per sviluppare e potenziare le piccole e medie imprese (Pmi) e la cooperazione tra Pmi comunitarie e rumene.

A tale scopo, esse promuovono gli scambi di informazioni e di know-how nei seguenti settori:

- instaurazione delle condizioni giuridiche, amministrative, tecniche fiscali e finanziarie necessarie per la creazione e l'espansione delle Pmi e per la cooperazione transfrontaliera;
- fornitura dei servizi specializzati richiesti dalle Pmi (formazione alla gestione, contabilità, marketing, controllo di qualità, ecc.) e potenziamento degli organismi che forniscono tali servizi;
- instaurazione di contatti appropriati con gli operatori comunitari per migliorare i flussi di informazione alle Pmi e promuovere la cooperazione transfrontaliera (ad esempio, il Business cooperation network, i centri di informazione europei, le conferenze, ecc.).

La cooperazione comprende la fornitura di assistenza tecnica, in particolare per la creazione di un adeguato sostegno istituzionale per le PMI, a livello nazionale e regionale, in materia di servizi finanziari, di formazione, di consulenza, tecnologici e di marketing. A giudizio delle parti, tale accordo dovrebbe creare un nuovo clima per le loro relazioni economiche ed in particolare per lo sviluppo degli scambi e degli investimenti. Si ricorda

che tra l'Italia e la Romania è in vigore dal 6 febbraio 1979 (G.U. n. 63 del 5 marzo 1979) la convenzione contro le doppie imposizioni firmata a Bucarest il 14 gennaio 1977 e ratificata con legge 18 ottobre 1978 n. 680 (suppl. ord. alla G.U. n. 312 dell'8 novembre 1978).

### REGNO UNITO

#### TASSAZIONE DEI FONDI DI INVESTIMENTO

È entrata in vigore il 27 settembre 1994 una legge che regola i pagamenti degli interessi ai partecipanti non residenti ai fondi di investimento. I fondi di investimento autorizzati sono tassati come le società. Anteriormente al 1° aprile 1994 il reddito del fondo era considerato alla stregua dei dividendi. Con la legge finanziaria del 1994, se l'attivo del fondo fosse stato formato almeno per il 60 per cento da obbligazioni fruttifere, in tal caso il reddito distribuito assumeva la forma di interessi, tassati in capo al percipiente.

Eccetto il caso in cui il partecipante al fondo è un soggetto non residente nel Regno Unito (persona fisica o società) l'imposta sul reddito (con l'aliquota base del 25 per cento) può essere dedotta dalla somma ricevuta a titolo d'interesse corrisposta dal fondo.

La nuova legge disciplina i casi in cui i pagamenti ai fondi sono effettuati senza ritenuta. Ciò accade quando i fondi stessi dichiarano di non essere residenti ed inoltre che ciascun beneficiario del fondo, per quanto a conoscenza del fondo medesimo, è residente nel Regno Unito ed è esso stesso beneficiario effettivo del reddito.

Sono stati conferiti a tale proposito speciali poteri all'Irland Revenue Service al fine di accertare la residenza nel Regno Unito.

### SPAGNA

#### LA TASSAZIONE DEI BUONI-MENSA AZIENDALI

Con un decreto del 27 maggio 1994 è stata corretta una distorsione esistente nella tassazione di alcune indennità relative al lavoro dipendente.

La legge che regola l'imposta personale sul reddito risalente al 1991 disponeva che se la società offriva ai propri dipendenti un servizio mensa, questo non veniva considerato un reddito ai fini dell'imposta personale.

Nei fatti, però, considerato cosa si intende comunemente per buoni-mensa, questi erano considerati una quota aggiuntiva del reddito da parte dei lavoratori dipendenti. I datori di lavoro dovevano per tale motivo pagare un acconto maggiore ai fini dell'imposta personale con ulteriore incremento dei costi per il lavoratore dipendente.

Il decreto ha equiparato i buon-pasto al servizio-mensa purché:

- la valuta dei buoni non ecceda le 900 pesetas al giorno;
- i buoni siano distribuiti soltanto nei giorni nei quali il dipendente lavora e non nei giorni in cui il lavoratore riceve un permesso per lavorare fuori sede.

La società che distribuisce i buoni mensa deve tenere un registro sia dei buoni che delle persone beneficiarie dei buoni-pasto, in modo che non sia possibile per questi ultimi cedere il buono a terzi oppure usare il buono in posti diversi dai ristoranti pubblici.

Per quanto riguarda l'Italia si ricorda che a norma dell'art. 48, lett. d., del Testo unico delle imposte sui redditi le somministrazioni in mense aziendali o le prestazioni sostitutive non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. Dal punto di vista dell'impresa utilizzatrice dei tickets restaurant, questa può detrarre l'iva a partire dal 1° gennaio 1994 (così stabilito dall'art. 14, comma 8, lett. d., della legge 24 dicembre 1993, n. 537, che ha riformulato l'art. 18, comma 2, lett. e. del D.P.R. n. 633/1972).

#### UNIONE EUROPEA

#### IMPOSTE DIRETTE

Dopo che il Consiglio Ue aveva abbandonato

la proposta di direttiva sulla tassazione dei lavoratori transfrontalieri, la Commissione ha ritenuto di intervenire in materia. Nella raccomandazione 94/79/Cee del 21 dicembre 1993, resa pubblica di recente, la Commissione invita gli Stati membri a non tassare il reddito prodotto dai lavoratori transfrontalieri nel territorio con un'aliquota superiore a quella che il dipendente pagherebbe nel suo Stato di residenza. Il reddito prodotto all'estero deve essere superiore al 75% del reddito complessivamente prodotto. La Commissione si è poi pronunciata in merito alle deduzioni ed alle detrazioni spettanti al lavoratore transfrontaliero.

#### IMPOSTE INDIRETTE

A partire dal 1° gennaio 1995, l'adesione dell'Austria, della Finlandia e della Svezia all'Unione comunitaria ha determinato in questi Stati l'abolizione di tutti i controlli di natura fiscale alle frontiere ed il regime transitorio degli scambi intracomunitari si è sostituito al regime di tassazione per l'importazione e di detassazione per l'esportazione.

Pertanto, da un punto di vista doganale, i beni saranno considerati in «libera pratica» nella Comunità ampliata se verrà provato che essi, anteriormente all'adesione, si trovavano nella stessa posizione nell'attuale mercato comunitario ovvero in uno dei nuovi Stati membri.

Ad esempio, un bene che prima dell'adesione si trovava in libera pratica in uno dei nuovi Stati membri (o nell'attuale Comunità) e che era stato posto in un regime sospensivo nell'attuale Comunità (o in uno dei Paesi candidati all'adesione), sarà considerato in libera pratica nella Comunità allargata (o in uno dei nuovi Stati membri) all'atto dell'uscita da tale regime dopo il 1° gennaio 1995.

In tal caso, considerato il particolare status dei beni, l'imposta prevista dall'articolo 7, paragrafo 1, lettera a., della VI direttiva comunitaria non potrà essere applicata all'atto dello svincolo dal regime sospensivo; per tale motivo, al fine di evitare una situazione di non tassazione, l'operazione viene assimilata ad un'importazione.