

Allargamento Ue: lo stato dell'arte per i paesi candidati

rubrica a cura di **Salvatore Mattia** (*)
Valente Associati - Studio legale Tributario Geb Partners

Dopo il recente ingresso di Romania e Bulgaria, avvenuto il 1° gennaio 2007, l'Ue conta oggi 27 paesi membri (si veda la **tavola 1**). La Commissione dell'Ue, terminato il quinto processo di allargamento, successivo all'entrata dei 10 Stati membri nel maggio 2004 (1), nella Comunicazione n. 649 (2) ha illustrato l'**andamento della strategia politica** spiegando che «l'allargamento ha mostrato il suo valore durevole (...) contribuendo con successo alla **pace, stabilità e sviluppo democratico** in tutto il continente».

Nello stesso documento la Commissione, mettendo in rilievo che la coesione anche con i sistemi politico-democratici dei nuovi Stati membri va nella direzione giusta, e rimarcando come il loro apporto sia stato di aiuto nel lavoro svolto dalle Istituzioni europee, chiarisce che oggi **la politica europea di allargamento è basata su 3 principi cardine:**

- consolidamento degli impegni;
- rispetto delle condizioni pattuite;
- comunicazioni.

Con riferimento al primo punto, l'Unione deve valutare con attenzione l'assunzione di ulteriori impegni, in quanto deve adoperarsi maggiormente per onorare quelli già esistenti nei confronti dei paesi già presenti nel processo di allargamento. L'Ue ha già iniziato il programma di avvio dei negoziati con **Turchia e Croazia**, offrendo una prospettiva europea anche ai paesi dei Balcani orientali. Tali impegni, però, devono rappresentare per questi paesi **un forte incentivo** e quindi la spinta propulsiva utile per portare avanti le riforme necessarie all'integrazione con gli altri Stati.

Il rispetto delle condizioni implica l'applicazione degli stessi vincoli a tutti i potenziali paesi candidati, facendo in modo che ogni *step* in avanti sia conseguente al progresso del singolo Stato.

Questo rappresenta la condizione indispensabile per consolidare le riforme e preparare i nuovi Stati ad adempiere agli obblighi fissati per l'ingresso.

Affinché l'allargamento possa avere successo, l'Ue, da un lato, deve assicurare sostegno ai propri cittadini; dall'altro, deve guidare gli Stati membri verso una comunicazione effettiva dei processi di allargamento ed in particolare dei benefici che questa offre ai cittadini europei.

Nelle conclusioni, la Commissione individua la strategia da seguire al fine dell'allargamento, evidenziando **la necessità di sviluppare 2 concetti fondamentali:**

- **garantire la capacità di integrazioni** fra i nuovi Stati membri, facendo in modo che questa venga rispettata revisionata e aumentata, nell'interesse dei cittadini europei del presente e del futuro;
- **rendere i paesi candidati pronti ad eseguire gli obblighi imposti** rispettando le condizioni fissate per il loro ingresso.

Note:

(*) Ha collaborato il Dott. Vittoriano Tinelli.

(1) I 10 paesi entrati a far parte dell'Ue il 1° maggio 2004 sono: Cipro, Repubblica Ceca, Estonia, Ungheria, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Repubblica Slovacca, Slovenia.

(2) Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo: «Strategia di allargamento e cambiamenti principali 2006-2007», Bruxelles 8 novembre 2006, Com(2006)649.

I candidati all'adesione

Gli Stati ufficialmente candidati all'adesione sono:

1) Turchia: domanda di adesione presentata il 14 aprile 1997 e riconoscimento ufficiale da parte dell'Ue dello status di paese candidato all'adesione in occasione del Consiglio europeo di Helsinki del 10-11 dicembre 1999. In occasione del Consiglio europeo del 17-18 giugno 2004, l'Unione ha ribadito il suo impegno ad **avviare i negoziati di adesione** con la Turchia, a condizione che questa **soddisfi i criteri politici** di Copenhagen. Nella raccomandazione del 6 ottobre 2004 (3), la Commissione ha ritenuto che la Turchia rispettasse sufficientemente i criteri di Copenhagen; ed il Consiglio europeo del 3 ottobre, stabilendo i criteri base che avrebbero retto i negoziati, annuncia la formale apertura dell'avvio degli stessi. Successivamente, nel dicembre 2005, il Consiglio adotta la revisione del partenariato per la Turchia e nel novembre 2006 la Commissione presenta al Consiglio una comunicazione in cui delinea la prosecuzione dei negoziati;

2) Croazia: domanda di adesione presentata il 21 febbraio 2003 e riconoscimento ufficiale da parte dell'Ue dello status di paese candidato all'adesione in occasione del Consiglio europeo di Bruxelles del 17-18 giugno 2004. L'avvio dei negoziati, inizialmente sospeso, in quanto subordinato ad una collaborazione incondizionata da parte delle autorità croate con il Tribunale Penale Internazionale dell'Aja (4), viene varato il 3 ottobre in quanto anche l'ultima condizione era soddisfatta. Il 20 ottobre 2005 comincia il periodo di monitoraggio utile per l'avvio dei negoziati. Il 12 giu-

gno 2006 si inaugura il **primo capitolo nel campo dei negoziati**, con la partecipazione alla conferenza di livello ministeriale relativa le scienza e la ricerca;

3) ex Repubblica jugoslava di Macedonia: domanda di adesione presentata il 22 marzo 2004 e riconoscimento ufficiale da parte dell'Ue dello status di paese candidato all'adesione in occasione del Consiglio europeo di Bruxelles del 16 dicembre 2005. In seguito, il Consiglio, con decisione del 30 gennaio 2006 (5), fissa i principi a cui l'ex Repubblica jugoslava di Macedonia, alla luce dei criteri stabi-

Note:

(3) Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo: raccomandazione della Commissione europea sui progressi compiuti dalla Turchia sulla via dell'adesione, Bruxelles 6 ottobre 2004, Com(2004)656 def..

(4) Il 16 marzo 2005 gli ambasciatori dei 25 paesi, riunitisi a Bruxelles nel Coreper (Comitato dei Rappresentanti Permanenti), non hanno raggiunto l'unanimità necessaria per dare il via libera ai negoziati di adesione. I rappresentanti di Regno Unito, Olanda, Svezia, Finlandia e Danimarca hanno infatti espresso voto contrario, ritenendo che la Croazia non collabori pienamente per la cattura dell'ex generale Ante Gotovina, accusato dalla Procura del Tribunale Penale Internazionale dell'Aja di crimini di guerra. Il 13 giugno 2005 i Ministri degli esteri dei Venticinque hanno ribadito a Zagabria di moltiplicare gli sforzi della cooperazione con il Tribunale Penale Internazionale. Riuniti in Lussemburgo, i Ministri hanno ritenuto che siano necessari 3 o 4 mesi affinché il Governo croato possa «assicurare una piena collaborazione» con la Corte dell'Aja. L'ostacolo principale alla candidatura della Croazia continua pertanto ad essere l'arresto dell'ex generale Gotovina.

(5) Decisione n. 2006/57/Ce, 30 gennaio 2006, relativa ai principi, alle priorità e alle condizioni contenuti nel partenariato europeo con l'ex Repubblica jugoslava di Macedonia e che abroga la decisione 2004/518/Ce.

Tavola 1 - Le tappe fondamentali dell'allargamento dell'Ue

1951: Nasce la Comunità economica del carbone e dell'acciaio (Ceca).

1957: **Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo** e **Paesi Bassi** firmano il trattato di Roma, che istituisce la Comunità economica europea (Cee) e la Comunità europea dell'energia atomica (Euratom).

Danimarca, Irlanda e Regno Unito entrano nella Cee.

Prime elezioni a suffragio universale diretto del Parlamento europeo.

1981: La **Grecia** entra nella Cee.

1986: **Portogallo e Spagna** entrano nella Cee; firma dell'Atto unico europeo.

Firma del trattato di Maastricht: nasce l'Unione europea (Ue).

1995: **Austria, Finlandia e Svezia** entrano nell'Ue.

Viene firmato il trattato di Amsterdam.

A Nizza vengono firmati il trattato di Nizza e la Carta dei Diritti fondamentali dell'Ue.

In data 1° maggio 2004, **Cipro, Repubblica Ceca, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Slovacchia, Slovenia e Ungheria** entrano nell'Ue; a dicembre, via libera all'apertura dei negoziati di adesione della Turchia nell'Ue.

Il 25 aprile **Bulgaria e Romania** firmano i trattati di adesione all'Ue.

In data 1° gennaio 2007, **Bulgaria e Romania** entrano nell'Ue.

Fonte: Unione europea.

liti dal Consiglio europeo di Copenhagen e le condizioni fissate per il processo di stabilizzazione ed associazione, **dovrà adeguarsi per procedere all'avvio dei negoziati.**

Inoltre, la Commissione nella Comunicazione al Parlamento e al Consiglio europeo (n. 649 dell'8 novembre 2006) elenca i paesi potenzialmente candidati:

- Albania;
- Bosnia - Erzegovina;
- Montenegro;
- Serbia;
- Kosovo.

Turchia

Imposizione in capo alle società di capitali

Sono soggette all'imposta sul reddito delle società:

- le società per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società in accomandita per azioni;
- i fondi di investimento;
- le cooperative;
- le imprese industriali e commerciali possedute e dirette dall'Amministrazione pubblica, associazioni e trusts;
- le associazioni di imprese.

A partire dal periodo d'imposta 2006, l'**aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito** delle società è passata dal 30% (art. 25 Corporate Income Tax Act - Cta) al **20%**.

Dividendi

Si applica una ritenuta (*withholding tax*), con aliquota del 15%, ai dividendi distribuiti a società di capitali estere ed alle persone fisiche, mentre i dividendi distribuiti a persone giuridiche residenti non sono soggetti a ritenuta. Diversamente, **non sono soggetti** alla withholding tax i dividendi distribuiti alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti ed alle società residenti.

Per le entità estere operanti in Turchia (i.e., *branches*, stabili organizzazioni) la ritenuta si applica solo sulla parte di reddito prodotto trasferita alla casa madre.

I dividendi distribuiti a soggetti residenti in Stati con i quali la Turchia ha stipulato una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sono soggetti alla più favorevole ritenuta convenzionale (si veda la **tavola 2**).

Tuttavia, in caso di distribuzione di dividendi da parte di *holding* internazionali residenti in Turchia agli azionisti non

residenti, l'aliquota applicata può essere del **5%** se vengono rispettate alcune condizioni.

Interessi

Gli interessi corrisposti a società residenti **sono soggetti alla ritenuta d'imposta sul reddito**; in base a quanto disposto dall'art. 94 dell'*Income Tax Act* (Ita). Tale norma prevede una **modulazione dell'aliquota** a seconda sia della fonte che produce l'interesse, sia della durata dell'investimento. Infatti, l'aliquota può variare dallo 0% sulle obbligazioni di Stato e sui buoni del tesoro, fino al 24% per gli interessi su conti correnti con durata inferiore o pari ad 1 anno. In ogni caso per le società l'aliquota è pari al 25% salvo qualche eccezione.

Il Consiglio dei Ministri, inoltre, è autorizzato a **stabilire aliquote** comprese tra lo 0 e il 50% a seconda delle diverse categorie di redditi da interessi.

Capital gains

I *capital gains* derivanti dalla vendita di beni plusvalenti sono considerati **reddito d'impresa** e assoggettati alle normali aliquote d'imposta. Nel caso di una *joint stock company*, la vendita di azioni tra non residenti **non dà origine a tassazione**.

La legislazione fiscale turca prevede anche una parziale esenzione del 75% della plusvalenza derivante dalla vendita di *subsidiary shares* quando le azioni sono state possedute per più di 2 anni e la relativa plusvalenza è iscritta in una speciale riserva per almeno 5 anni.

Royalties

Le *royalties* pagate a società residenti **non sono soggette a ritenuta**. Le royalties pagate a non residenti scontano una ritenuta del 22%, salvo il caso in cui una convenzione internazionale preveda un'aliquota inferiore (generalmente del 10%) (si veda la **tavola 2**).

Controlled foreign companies

I soggetti giuridici che sono stabiliti all'estero, **controllati direttamente o indirettamente** per almeno il 50% (6) da

Nota:

(6) Il controllo è esercitato attraverso la partecipazione, separata o congiunta, al capitale sociale o mediante l'esercizio del diritto di voto.

una società o da una persona fisica fiscalmente residente in Turchia sono considerati come **Cfc** se si verificano le seguenti condizioni:

- il 25% o più dell'ammontare complessivo dei redditi della società estera deve essere composto da *passive income* (dividendi, interessi, locazioni, diritti di licenza o capital gains);
- le imposte prelevate sugli utili della Cfc devono essere simili alle imposte sui redditi societari o delle persone fisiche;
- l'aliquota pagata nello Stato estero deve essere inferiore al 10%;
- l'ammontare complessivo dei redditi prodotti nello Stato estero deve essere superiore a lire turche Ytl 100,000.

Nel caso in cui si verificano le predette condizioni, i redditi prodotti dalla Cfc devono essere inclusi nella base imponibile della controllante residente, e conseguentemente **assoggettati alla relativa aliquota**, indipendentemente dal fatto che siano stati effettivamente distribuiti sotto forma di dividendi.

Thin capitalization

La *thin capitalization* è regolata dagli artt. 11 e 12 della Corporate Income Tax Law.

Ai sensi di un nuovo regime sulla sottocapitalizzazione, con effetto dal 1° gennaio 2006 gli interessi ed i pagamenti analoghi che s'intendono calcolati o pagati sulla base di capitale azionario occulto **non sono deducibili**. Il capitale azionario occulto **si riferisce a prestiti** (Cta, art. 12 (1)):

- concessi direttamente o indirettamente da azionisti o entità ad essi collegati;
- utilizzati nell'impresa; e
- che superino (in qualsiasi momento in un periodo imponibile) di 3 volte il capitale azionario della società mutuataria (vale a dire che l'indice di indebitamento massimo è di 3 a 1 per finanziamenti da parte di entità collegate).

Quando l'azionista o il soggetto collegato all'azionista è una banca o un'analogha istituzione di credito (salvo le società finanziarie che concedono prestiti esclusivamente a società collegate), per il confronto tra capitale di prestito e capitale proprio si tiene conto del 50% dei prestiti (Cta, art. 12(2)). Per le società le cui azioni sono quotate presso la borsa valori di Istanbul, le norme sul capitale azionario oc-

culto si applicano a **prestiti concessi dagli azionisti** che hanno acquistato le azioni in borsa, purché possiedano una partecipazione pari almeno al 10% (Cta, art. 12(4)).

Transfer pricing

La disciplina introdotta dal 1° gennaio 2007 dalla Corporate Income Tax Law (artt. 11 e 13) nell'ambito del *transfer pricing* ricalca chiaramente le linee guida specificate dal modello Ocse, sia per i contenuti che per i metodi da seguire ai fini della determinazione del prezzo.

Nello specifico, le norme prevedono che i redditi prodotti, nel caso di transazioni riguardanti vendite ed acquisti di beni e servizi tra parti correlate, siano considerati come **distribuzione occulta di utili**, nel momento in cui i corrispettivi pagati non siano determinati secondo il principio del valore normale.

Il regime Iva

L'art. 28 della legge sull'imposta sul valore aggiunto **stabilisce aliquote comprese tra 1 e 18%** a seconda della tipologia di beni ceduti e servizi prestati. La legge autorizza il Consiglio dei Ministri a ridurre l'imposta all'1%, ad accrescerla al 40% ed a fissare diverse aliquote comprese tra la minima e la massima per particolari beni e servizi.

Di conseguenza, le aliquote applicate attualmente sono le seguenti (decreto 02/4480, modificato dal decreto 04/7666):

- aliquota ordinaria del 18%;
- aliquota ridotta dell'8% per prodotti alimentari di prima necessità; prodotti prelevati da distributori automatici; biglietti d'ingresso per cinema, teatro, opera o balletti; *leasing* finanziario dei veicoli terrestri eccetto le autovetture; servizi educativi privati; libri e pubblicazioni simili; alimenti per neonati, prodotti per la salute umana ed animale, immunoglobulina e vaccini; farmaci (inclusi quelli usati per scopi agricoli e veterinari); e
- aliquota ridotta dell'1% per prodotti agricoli particolari quali uva passa, fichi, cotone, ecc.; beni e servizi soggetti a *leasing* finanziario (eccetto i veicoli); quotidiani e riviste; autovetture usate; tipi particolari di pelle importata da determinati paesi; cessione di abitazioni fino a 150 mq; biciclette e veicoli per disabili; sangue umano ed animale e componenti; servizi funerari.

Sono altresì previste numerose esenzioni.

Free Trade Zones

Per quanto riguarda l'ambito degli **incentivi**, la politica turca, al fine di incoraggiare gli investimenti e la produzione ed aumentare le esportazioni, ha istituito delle zone franche. Il diritto di operare in tali zone è subordinato alla **concessione della licenza** conferita dal Sottosegretario del Commercio internazionale (7), ed in ogni caso tali territori sono tenuti sotto controllo dalle autorità doganali.

All'interno delle *Free Trade Zones*:

- non si applica l'Iva;
- non si applica la *Corporate Tax* ai redditi prodotti da società operanti nel settore manifatturiero;
- non si applicano dazi sui beni importati nelle stesse.

Il processo di allineamento

La Commissione nella comunicazione n. 649 dell'8 novembre 2006 evidenzia come, anche nel 2006, la Turchia **continua il proprio percorso di riforma**, soprattutto per quanto riguarda la **politica di tolleranza-zero** intrapresa contro le torture ed i maltrattamenti, ma allo stesso tempo mette in risalto la necessità di **assicurare la libertà di espressione** attraverso l'abrogazione o la correzione dell'art. 301 del Codice penale, in maniera tale da raccordare la legislazione domestica con le linee guida europee. Ulteriori sforzi sono necessari per rafforzare la libertà di

Nota:

(7) La licenza poteva essere ottenuta prima del 6 febbraio 2004.

Tavola 2 - Turchia - Ritenute convenzionali

Stato	Dividendi		Interessi (1)	Royalties
	Società non qualificate (%)	Società qualificate (2) (%)	(%)	(%)
Albania	15	5	10	10
Algeria	12	12	10	10
Austria	25	35	15	10
Azerbaijan	12	12	10	10
Bangladesh	10	10	10	10
Belgio	20	15	15	10
Bielorussia	15	10	10	10
Bosnia-Herzegovina	15	10	10	10
Bulgaria	15	10	10	10
Cina	10	10	10	10
Cipro	20	15	10	10
Corea del Nord	20	15	10/15 (3)	10
Croazia	10	10	10	10
Danimarca	20	15	15	10
Egitto	15	5	10	10
Emirati Arabi Uniti	12	10	10	10
Estonia	10	10	10	5-10 (4)
Finlandia	20	15	15	10
Francia	20	15 (5)	15	10
Germania	20	15 (4)	15	10
Giappone	15	10 (6)	10/15 (7)	10

(1) Molti trattati prevedono esenzioni su alcuni interessi, come ad esempio gli interessi pagati allo Stato, agli enti locali, alla Banca centrale, agli istituti di credito all'esportazione o in relazione alla cessione del credito. Alcune esenzioni non sono menzionate in questa colonna.

(2) L'aliquota riportata in questa colonna si applica in generale se la società non residente possiede almeno il 25% del capitale della società turca.

(3) L'aliquota più bassa si applica agli interessi pagati su prestiti effettuati per un periodo superiore a 2 anni.

(4) L'aliquota è pari al 5% se le royalties sono pagate come corrispettivi da impianti industriali, commerciali e scientifici; negli altri casi si applica il 10%.

(5) L'aliquota si applica se la società non residente possiede almeno il 10% del capitale della società turca.

(6) L'aliquota si applica se la società giapponese ha detenuto il 25% delle azioni con diritto di voto nella società turca per almeno 6 mesi immediatamente precedenti alla fine dell'esercizio contabile a cui i dividendi si riferiscono.

(7) L'aliquota più bassa si applica agli interessi pagati su prestiti effettuati per un periodo superiore a 2 anni.

(segue)

Export e investimenti

Stato	Dividendi		Interessi	Royalties
	Società non qualificate (%)	Società qualificate (%)	(%)	(%)
Giordania	15	10	10	12
Grecia	15	15	12	10
India	15	15	10/15 (8)	15
Indonesia	15	10	10	10
Inghilterra	20	15 (9)	15	10
Iran	20	15	10	10
Israele	10	10	10	10
Italia	15	15	15	10
Kazakistan	10	20	10	10
Kyrgyzstan	10	10	10	10
Kuwait	10	10	10	10
Lettonia	10	10	10	5/10 (10)
Lituania	10	10	10	5/10 (9)
Lussemburgo	20	5/10 (11)	10/15 (12)	10
Macedonia	10	5	10	10
Malesia	15	10	15	10
Moldavia	15	10	10	10
Mongolia	10	10	10	10
Norvegia	25	30	15	10
Paesi Bassi	20	10	10/15 (13)	10
Pakistan	15	10 (14)	10	10
Polonia	15	10	10	10
Regno Unito	20	15	15	10
Repubblica Ceca	10	10	10	10
Repubblica Slovacca	10	5	10	10
Romania	15	15	10	10
Russia	10	10	10	10
Singapore	15	10	7,5/10 (15)	10
Slovenia	10	10	10	10
Spagna	15	5	10/5 (16)	10
Stati Uniti	20	15 (17)	10/15 (18)	5/10 (19)
Sudan	10	10	10	10
Svezia	20	15	15	10
Tajikistan	10	10	10	10
Tunisia	15	12	10	10
Turkmenistan	10	10	10	10
Ucraina	15	10	10	10
Ungheria	15	10	10	10
Uzbekistan	10	10	10	10

(8) L'aliquota più bassa si applica agli interessi pagati a istituzioni finanziarie.

(9) L'aliquota è del 15% se la società non residente possiede almeno il 25% dei diritti di voto della società erogante.

(10) L'aliquota più bassa si applica sugli impianti a leasing.

(11) L'aliquota del 10% è applicata dalla Turchia, il 5% dal Lussemburgo.

(12) L'aliquota è del 10% se il debito ha la durata di oltre 2 anni, negli altri casi è 15%.

(13) L'aliquota più bassa si applica sugli interessi pagati su prestiti effettuati per un periodo superiore a 2 anni.

(14) L'aliquota si applica se la società pakistana possiede almeno il 25% del capitale della società turca e la società turca è impegnata in attività industriali.

(15) L'aliquota più bassa si applica agli interessi pagati a istituzioni finanziarie.

(16) L'aliquota più bassa si applica agli interessi pagati su prestiti degli istituti di credito e gli interessi sulla cessione del credito.

(17) L'aliquota si applica se la società statunitense possiede almeno il 10% delle azioni con diritto di voto nella società turca.

(18) L'aliquota più bassa si applica agli interessi pagati a istituzioni finanziarie.

(19) L'aliquota più bassa si applica sugli impianti a leasing.

religione, i diritti delle donne e delle minoranze. Al controllo democratico dei civili deve essere dato un ruolo di primo piano rispetto ai bisogni militari; ed ulteriori passi in avanti, allineati con lo spirito riformatore, sono indispensabili ai fini dell'applicazione della legge e dell'efficacia giuridica. Allo stesso tempo la Turchia dovrà risolvere i **problemi economici e sociali** che affliggono la parte sud-est del territorio, assicurando pieno rispetto delle libertà e dei diritti al popolo curdo.

La Commissione ribadisce come le relazioni di buon vicinato sono la chiave per valutare il progresso delle riforme, anche alla luce di quanto stabilito dal partenariato, dopo l'adesione avvenuta nel gennaio 2006. In ogni caso l'Ue si aspetta che, nel rispetto degli accordi di Ankara, siano eliminati o comunque attenuati **gli ostacoli** al libero movimento di merci e **le restrizioni** previste per la circolazione dei mezzi di trasporto.

Il network dei trattati contro le doppie imposizioni

La **tavola 2** illustra il *network* convenzionale turco, con indicazione delle aliquote delle ritenute su dividendi, interessi e royalties, previste dalle convenzioni in vigore.

Croazia

Imposizione in capo alle società di capitali

La legislazione fiscale croata è stata recentemente sottoposta ad una profonda riforma: il New Corporate Profit Tax (Cpt) Law e il New Personal Income Tax (Pit) Law, entrati in vigore a partire dal 1° gennaio 2005, hanno apportato cambiamenti significativi, rispettivamente alla **tassazione delle società di capitali** ed a quella delle **persone fisiche**.

In base a quanto disposto dal Cpt (National Gazette 177/04), modificato dagli emendamenti n. 90/05 e 57/06, le società di capitali croate e le stabili organizzazioni di società non residenti sono soggette ad **imposta sui redditi societari** con aliquota del 20% (ex art. 28 Cpt). Per le società residenti, la base imponibile è costituita da tutti i redditi, ovunque prodotti; per le stabili organizzazioni di società non residenti devono invece essere computati **solo i redditi derivanti dall'attività esercitata all'interno del territorio della Croazia**.

Royalties e interessi

La Ctp all'art. 31 intitolato «Withholding tax» prevede l'ap-

plicazione di una ritenuta del 15% agli interessi, royalties e diritti sulla proprietà industriale pagati da un soggetto residente ad un soggetto non residente diverso da una persona fisica. Nel caso del pagamento effettuato da una stabile organizzazione di un imprenditore non-residente la ritenuta **non viene pagata se l'ammontare è considerato reddito**, e quindi non menzionato tra le fattispecie elencate al comma 4 dell'art. 31.

In ogni caso **sono esenti** dalla Withholding tax gli interessi:

- sui finanziamenti per l'acquisto di beni utilizzati per l'attività dell'impresa;
- sui mutui garantiti da banche o istituzioni finanziarie non residenti;
- pagati ai possessori di obbligazioni che sono persone giuridiche non residenti.

Altre norme relative alle imposte dirette

La Cpt ha previsto inoltre modifiche in merito a:

■ **limite alla deducibilità degli interessi** su prestiti concessi da azionisti o parti correlate alla società; nel caso di azionisti che detengono almeno il 25% del capitale o dei diritti di voto della società, le spese per interessi sono deducibili soltanto nei limiti in cui il suddetto prestito non eccede di 4 volte il capitale societario. Nel caso di parti correlate o di azionisti che detengono percentuali inferiori al 25% del capitale o dei diritti di voto, il limite alla deducibilità degli interessi è fissato dal Croatian Minister of Finance (art. 8 Cpt);

■ **ritenuta sui dividendi**: i dividendi pagati da una società residente ad un soggetto estero, realizzati dopo il 31 dicembre 2004, non sono più soggetti alla ritenuta del 15% (Withholding tax), tuttavia si ricorda che restano assoggettati all'aliquota del 15% quelli realizzati nel periodo tra il 1° gennaio 2001 e il 31 dicembre 2004, e pagati successivamente al 1° gennaio 2005;

– **transfer pricing**: vengono disciplinate nel dettaglio le problematiche relative alla deducibilità fiscale dei prezzi di trasferimento pagati dalle società croate, nonché le disposizioni in merito alla documentazione di supporto necessaria;

– **merger&acquisitions**: la riforma impone, nel caso di riorganizzazioni societarie, di predisporre una attenta e minuziosa progettazione e pianificazione.

Il regime Iva

L'imposta sul valore aggiunto è disciplinata dal Value Added Tax Law (National Gazette 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04 e 90/05).

L'aliquota ordinaria è del 22%. Sono assoggettate ad Iva tutte le operazioni di **cessioni di beni**, di **prestazioni di servizi** sul territorio croato e le **importazioni**. Sono tuttavia **esenti** dal pagamento dell'imposta:

- la maggior parte delle esportazioni;
- le importazioni temporanee esenti dalle tariffe doganali e gli aiuti umanitari;
- i beni importati in transito dalle zone franche;
- le locazioni a scopo residenziale;
- i servizi bancari, finanziari, assicurativi e medici.

L'aliquota ridotta del 10% è applicata sui servizi di alloggio, alloggio con *breakfast*, su tutti i tipi di attrezzature commerciali di ospitalità piene o mezza pensione e sui servizi di agenzia effettuati per queste attività.

Per alcuni beni non si parla di non imponibilità, ma di aliquota di imposta pari a 0%. Ciò vale in riferimento a:

- beni primari, come il pane e il latte;
- libri, riviste scientifiche, medicinali.

Incentivi agli investimenti

Come previsto dal Cpt, gli investimenti nel territorio croato possono beneficiare di 4 diversi incentivi fiscali:

■ **incentivi generali**: gli investimenti di ammontare superiore a 10 milioni di Kune croate (Hrk) sono soggetti a specifiche aliquote di tassazione sui redditi (si veda la **tavola 3**), per un periodo di 10 anni, a condizione che l'investimento assicuri l'assunzione di un determinato numero di lavoratori (8):

■ **concessioni per investimenti in regioni a regime speciale**: gli investimenti nelle regioni a regime speciale, come definite dal Law on Regions Under Special State Care, che occupano più di 5 lavoratori, di cui almeno la

metà residente nella regione stessa, beneficiano della riduzione del 75% della tassazione dei profitti;

■ **concessioni per investimenti nella città di Vukovar**: gli investimenti nella città di Vukovar, che occupano più di 5 lavoratori, di cui almeno la metà ivi residente, sono esenti dal pagamento dell'imposta sui redditi societari per gli esercizi 2005-2014;

■ **free zones**: le zone franche, regolate dal Law on Free Zone, sono soggette ad aliquota del 50%, calcolata sull'effettiva aliquota di tassazione dei redditi societari. Per gli investimenti superiori ad 1 milione di Hrk è prevista l'esenzione da tassazione per l'anno in cui l'investimento viene effettuato e per i 5 anni successivi.

Il processo di allineamento

Anche la Croazia prosegue il suo percorso sulla strada del cambiamento; infatti, come spiega la Commissione (9), in accordo con i vincoli stabiliti dal Saa (accordo per la stabilizzazione e l'Associazione), **continua le riforme sia in ambito politico che economico**, portando avanti il processo di coordinamento con l'*acquis* comunitario.

La Commissione, inoltre, nell'elencare i cambiamenti principali che dovrebbero essere apportati durante il 2007, sottolinea la necessità di **migliorare** i processi di pace, **perseguire** le riforme nelle aree chiave della giustizia, della pubblica amministrazione e dell'economia, e **mantenere** alto l'impegno nella lotta alla corruzione. Priorità dovrà essere data, in accordo alle relazioni di buon vicinato, **ai diritti bilaterali**, soprattutto dal lato democratico, dando maggior rilievo sia al **ritorno dei profughi** sia ai **diritti**

Note:

(8) In vigore fino al 31 dicembre 2006.

(9) Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo: «Strategia di allargamento e cambiamenti principali 2006-2007», Bruxelles 8 novembre 2006, COM(2006)649.

Tavola 3 - Incentivi generali agli investimenti

Investimento (in milioni di Hrk)	Numero dei lavoratori	Aliquota fiscale
4-10	10	10%
10-20	30	7%
20-60	50	3%
Oltre 60	75	0%

Tavola 4 - Croazia - Ritenute convenzionali

Stato	Dividendi		Interessi (1)	Royalties
	Società non qualificate (%)	Società qualificate (2) (%)	(%)	(%)
Albania	10	105	0	10
Austria	15	0 (3)	5	0
Belgio	15	5 (4)	10	0
Bielorussia	15	5	10	10
Bosnia-Herzegovina	10	5	10	10
Bulgaria	5	5	5	0
Canada	15	5 (5)	10	10
Cile	15	5 (6)	5/15 (7)	5/10 (8)
Cina	5	5	10	10
Corea	10	5	5	0
Danimarca	15	5	0	10
Estonia	15	5 (9)	10	10
Finlandia	15	5	0	10
Francia	15	0 (10)	0	0
Germania	15	15	0	10
Grecia	10	5	10	10
Irlanda	10	15	10/15 (11)	15
Italia	10	10	10	10
Giordania	10	5	10	10
Lettonia	10	5	10	10
Lituania	15	5 (12)	10	10
Macedonia	15	5	10	10
Malta	5	5 (13)	0	0
Mauritius	0	0	0	0
Moldavia	10	5	5	10
Norvegia	15	15	0	10
Paesi Bassi	15/0	15/0 (14)	0	0

(1) Molti trattati prevedono esenzioni su alcuni interessi, come ad esempio gli interessi pagati allo Stato, agli enti locali, alla Banca centrale, agli istituti di credito all'esportazione o in relazione alla cessione del credito. Alcune esenzioni non sono menzionate in questa colonna.

(2) L'aliquota riportata in questa colonna si applica in generale se la società non residente possiede almeno il 25% del capitale della società turca.

(3) L'aliquota sarà pari a 0 se il beneficiario effettivo detiene direttamente almeno il 10% del capitale della società erogante.

(4) L'aliquota sarà pari al 5% se il beneficiario effettivo detiene direttamente o indirettamente almeno il 10% del capitale della società erogante.

(5) L'aliquota sarà pari al 5% se il beneficiario effettivo esercita direttamente o indirettamente almeno il 10% del diritto di voto o possiede il 25% del capitale della società erogante.

(6) L'aliquota sarà pari al 5% se il beneficiario effettivo possiede direttamente almeno il 20% del capitale della società erogante.

(7) L'aliquota sarà del 5% se gli interessi derivano da prestiti garantiti da banche e compagnie assicurative.

(8) L'aliquota sarà del 5% se le royalties derivano dall'utilizzo, o dal diritto di utilizzo di impianti industriali scientifici e commerciali.

(9) L'aliquota sarà pari a 0 se il beneficiario effettivo detiene direttamente almeno il 10% del capitale della società erogante.

(10) L'aliquota sarà pari a 0 se il beneficiario effettivo detiene direttamente o indirettamente almeno il 10% del capitale della società erogante.

(11) L'aliquota più bassa si applica agli interessi pagati a istituzioni finanziarie.

(12) L'aliquota sarà pari al 5% se il beneficiario effettivo detiene direttamente almeno il 10% del capitale della società erogante.

(13) L'aliquota del 5% verrà applicata al pagamento del dividendo in uscita da una società croata ad una residente in Malta; nel caso inverso la ritenuta maltese non potrà superare la parte imponibile dei profitti ai quali il dividendo si riferisce.

(14) L'aliquota sarà pari a 0 se il beneficiario effettivo è una società di capitali, residente, che detiene almeno il 10% del capitale sociale della società erogante.

(segue)

Stato	Dividendi		Interessi	Royalties
	Società non qualificate (%)	Società qualificate (%)	(%)	(%)
Polonia	15	5	10	10
Regno Unito	15	5	10	10
Repubblica Ceca	5	5	0	10
Romania	5	5	10	10
Russia	10	5	10	10
San Marino	10	5	10	5
Slovacchia	10	5	10	10
Slovenia	5	5	5	5
Spagna	15	0	8	8
Sudafrica	10	5	0	5
Svezia	15	5	0	0
Svizzera	15	5	5	0
Turchia	10	10	10	10
Ucraina	10	5	10	10
Ungheria	10	5	0	0

delle minoranze.

Il network dei trattati contro le doppie imposizioni

La **tavola 4** illustra il *network* convenzionale croato, con indicazione delle aliquote delle ritenute su dividendi, interessi e royalties, previste dalle convenzioni in vigore.

Ex Repubblica jugoslava di Macedonia

Imposizione in capo alle società di capitali

La disciplina riguardante la tassazione delle società di capitali, prevista dalla legislazione fiscale macedone, è contenuta nella Profit Tax Law (Ptl), pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica di Macedonia nel n. 80/93 del 2001.

In base a quanto disposto dalla Ptl, alle **persone giuridiche** ed alle **stabili organizzazioni** di società non residenti, soggette ad imposta sui redditi societari, **si applica la profit tax** con aliquota del 15%. Per le società residenti, la base imponibile è costituita da tutti i redditi, ovunque prodotti; mentre per le stabili organizzazioni di società non residenti devono essere computati esclusivamente i redditi derivanti dall'esercizio di attività all'interno del territorio della ex Repubblica jugoslava di Macedonia.

Dividendi

L'art. 24 della Ptl prevede che i redditi da dividendi realizzati attraverso la partecipazione al capitale di altri soggetti residenti, come i redditi da partecipazione in società a responsabilità limitata, **possono non essere inclusi nella**

base imponibile se il soggetto erogante è sottoposto alla tassazione della profit tax pari al 15%.

Capital gains

I *capital gains* derivanti dalla vendita di titoli, impianti e beni immobili concorrono alla formazione del reddito fino all'ammontare massimo del 70% della plusvalenza (ex artt. 25 e 26 della Ptl in vigore dal 1° gennaio 2006). Le minusvalenze realizzate dalla vendita di titoli possono essere **compensate** con le plusvalenze prodotte durante lo stesso anno ed i successivi 2 (art. 27 della Ptl).

Gruppi di imprese

La ex Repubblica jugoslava di Macedonia prevede, nel proprio ordinamento fiscale, anche la possibilità di **assoggettare a tassazione consolidata i gruppi di imprese**. I requisiti richiesti dall'art. 6 della Ptl sono:

- tutte le persone giuridiche devono essere residenti nel territorio;
- il controllo all'interno del gruppo deve essere almeno del 90% attraverso titoli o azioni;
- la casa madre deve presentare domanda al Public Revenue Office per l'applicazione della tassazione consolidata;
- una volta approvata la domanda la tassazione consolidata deve essere portata avanti per un minimo di 5 anni.

Il regime Iva

L'imposta sul valore aggiunto è disciplinata dal Law on

Value Added Tax (Official Gazette of RM 44/99, 59/99, 164/98, 86/99, 11/00, 8/01).

L'aliquota ordinaria è del 19%. Sono assoggettate ad Iva tutte le operazioni di cessioni di beni, di prestazioni di servizi sul territorio macedone e le importazioni. Sono tuttavia **esenti** dal pagamento dell'imposta:

- i beni importati in transito dalle zone franche;
- le importazioni temporanee esenti dalle tariffe doganali e gli aiuti umanitari;
- la maggior parte delle esportazioni.

Tuttavia, per alcuni beni elencati all'art. 30 della Law on Value Added Tax è prevista l'applicazione di un'aliquota ridotta pari al 5%.

Incentivi agli investimenti

La Profit Tax Law prevede anche **diversi tipi di investimento** a cui corrispondono distinti benefici fiscali:

- gli investimenti orientati ad allargare la propria azienda, acquistando assets diversi da auto, forniture, coperture, parti pubblicitarie, applicazioni artistiche o altri oggetti decorativi, possono essere scomputati fino al 25% della base imponibile;
- gli investimenti diretti in regioni economicamente sottosviluppate e in zone specifiche indicate all'art. 32 della Ptl, possono essere dedotti dalla base imponibile fino alla concorrenza del 50%;
- le attività avviate nelle zone franche, seguendo le condizioni previste dalla Law on Free Economic Zone saranno esentate dalla profit tax per i successivi 10 anni esercizio;
- ogni impiego di denaro destinato alla protezione dell'ambiente può essere sottratto alla base imponibile;
- la somma complessiva della profit tax dovrà essere diminuita del 50% per i primi 3 anni successivi al momento in cui la società entra nei mercati ufficiali di scambio titoli.

Il processo di allineamento

Il riconoscimento dello *status* di paese candidato, in capo alla ex Repubblica jugoslava di Macedonia, avvenuto nel dicembre 2005, ha dato evidenza al **processo di sviluppo** in corso in questo Stato (10).

Le elezioni che si sono svolte nel giugno 2006, in perfetto accordo con gli *standard* internazionali, rappresentano un esempio delle riforme attuate in Macedonia.

Importanti cambiamenti sono ancora necessari per quanto riguarda **l'organizzazione della polizia ed il settore giudiziario**, pertanto la Commissione, anche per la situazione macedone, afferma l'importanza di **continuare la lotta alla corruzione**, seguendo i criteri fissati dal Saa; e assicura che **il mantenimento di un clima favorevole alle riforme**, costituisce il punto da raggiungere nel rispetto degli accordi di Ohrid. Tuttavia, questo processo potrà rispettare le linee prospettive europee solo se lo sforzo riformatore sarà sostenuto da un consenso politico di cooperazione.

Il network dei trattati contro le doppie imposizioni

La **tavola 5** illustra il network convenzionale macedone, con indicazione delle aliquote delle ritenute su dividendi, interessi e royalties, previste dalle convenzioni in vigore. Nelle tavole seguenti si illustrano le tappe fondamentali nel processo di allargamento dell'Ue, con riferimento a Turchia (**tavola 6**), Croazia (**tavola 7**) ed ex Repubblica jugoslava di Macedonia (**tavola 8**).

(seguono tavole 5, 6, 7 e 8)

Nota:

(10) Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo: «Strategia di allargamento e cambiamenti principali 2006-2007», Bruxelles 8 novembre 2006, Com(2006)649.

Tavola 5 - ex Repubblica jugoslava di Macedonia - Ritenute convenzionali

Stato	Dividendi		Interessi (1) (%)	Royalties (%)
	Società non qualificate (%)	Società qualificate (2) (%)		
Albania	10	10	10	10
Bielorussia	15	5	10	10
Bulgaria	15	5 (3)	10	10
Cina	10	10	10	10
Cipro	10	10	10	10
Croazia	15	5	10	10
Danimarca	15	0/5 (4)	0	10
Egitto	10	10	10	10
Finlandia	15 (5)	0 (6)	10	0
Francia	15	0 (7)	0	0
Iran	10	10	10	10
Italia	15	5	10	0
Norvegia	15	15	0	10
Paesi Bassi	15	0 (8)	0	0
Polonia	15	5 (9)	10	10
Regno Unito	15	5	10	10
Repubblica Ceca	15	5	0	10
Romania	5	5	10	10
Russia	10	10	10	10
Slovenia	15	5	10	10
Spagna	15	5 (10)	5	5
Svezia	15	0	10	0
Svizzera	15	5	10	0
Turchia	10	5 (11)	10	10
Ucraina	15	5	10	10
Ungheria	15	5	0	0

(1) Molti trattati prevedono esenzioni su alcuni interessi, come ad esempio gli interessi pagati allo Stato, agli enti locali, alla Banca centrale, agli istituti di credito all'esportazione o in relazione alla cessione del credito. Alcune esenzioni non sono menzionate in questa colonna.

(2) L'aliquota riportata in questa colonna si applica in generale se la società non residente possiede almeno il 25% del capitale della società erogante.

(3) Escluse le società di persone.

(4) Si applicherà il 5% se il beneficiario effettivo è una società di capitali o di persone che possiede il 25% del capitale sociale della società erogante, mentre l'aliquota è dello 0% se il beneficiario effettivo è un fondo pensione o una istituzione simile.

(5) In ogni caso se la società finlandese è soggetta alla Finish tax law i dividendi pagati da questa saranno tassati solo in Macedonia se il beneficiario effettivo è ivi residente.

(6) L'aliquota è dello 0 se il beneficiario effettivo detiene direttamente almeno il 10% del diritto di voto della società erogante.

(7) L'aliquota è del 5% se il beneficiario effettivo (solo società di capitali) detiene direttamente o indirettamente il 10% del capitale della società erogante.

(8) L'aliquota è pari allo 0 se il beneficiario effettivo è una società di capitali e possiede almeno il 10% del capitale della società erogante.

(9) Sono le società di persone.

(10) L'aliquota è dello 0% se il beneficiario effettivo detiene direttamente o indirettamente il 10% del capitale della società erogante.

(11) Sono escluse le società di persone.

Tavola 6 - Turchia - Le tappe dell'allargamento

- 1997: la Turchia presenta domanda di adesione all'Ue;
- in occasione del Consiglio europeo di Helsinki del 10-11 dicembre 1999 viene il riconoscimento ufficiale da parte dell'Ue dello status di paese candidato all'adesione;
- nella raccomandazione del 6 ottobre 2004 (Com(2004)656 final) la Commissione ha ritenuto che la Turchia rispettasse sufficientemente i criteri di Copenhagen e ha raccomandato di avviare i negoziati di adesione;
- il Consiglio europeo del dicembre 2004 ha programmato l'avvio dei negoziati di adesione nell'ottobre 2005;
- il 17 dicembre 2004 il Consiglio definisce le condizioni per l'apertura all'avvio dei negoziati;
- il 3 ottobre 2005 il Consiglio adotta i principi che governeranno la struttura delle negoziazioni, seguiti dalla formale apertura dei negoziati;
- nel novembre 2006 la Commissione redige una Comunicazione rivolta al Consiglio relativa all'avvio dei negoziati con la Turchia.

Fonte: Unione europea.

Tavola 7 - Croazia - Le tappe dell'allargamento

- 2003: la Croazia presenta domanda di adesione all'Ue;
- in occasione del Consiglio europeo di Bruxelles del 17-18 giugno 2004 viene il riconoscimento ufficiale da parte dell'Ue dello status di paese candidato all'adesione;
- il 16 marzo 2005 gli ambasciatori dei 25 paesi, riuniti a Bruxelles nel Coreper (Comitato dei rappresentanti permanenti) non raggiungono l'unanimità necessaria per dare il via libera ai negoziati di adesione. I rappresentanti di Regno Unito, Olanda, Svezia, Finlandia e Danimarca hanno votato contro, ritenendo che la Croazia non collabori pienamente per la cattura dell'ex generale Ante Gotovina, accusato di crimini di guerra dalla Procura del Tribunale Penale Internazionale dell'Aja;
- il 13 giugno 2005 i Ministri degli esteri dei Venticinque hanno ribadito a Zagabria l'impegno di cooperazione con il tribunale penale internazionale. Riuniti in Lussemburgo, i Ministri hanno ritenuto che siano necessari 3 o 4 mesi di tempo affinché il Governo croato possa «assicurare una piena collaborazione» con la Corte dell'Aja. L'ostacolo principale alla candidatura della Croazia continua pertanto ad essere l'arresto dell'ex generale Gotovina.
- il 20 ottobre 2005 inizia il periodo di monitoraggio per l'avvio dei negoziati;
- il 12 giugno 2006 comincia il primo capitolo sull'avvio dei negoziati con la partecipazione alla Conferenza a livello ministeriale relativa la scienza e la ricerca;
- il 18 ottobre 2006 termina il periodo di monitoraggio.

Fonte: Unione europea.

Tavola 8 - ex Repubblica jugoslava di Macedonia - Le tappe dell'allargamento

- Nella conferenza di Thessaloniki, nel 2003, vengono convalidati gli accordi per la stabilità e l'associazione, e l'Ue predispose il piano strategico-politico per i Balcani occidentali;
- il 22 marzo 2004 viene presentata domanda di adesione all'Ue;
- il 9 novembre 2005 la Commissione termina la redazione dell'Opinione richiesta dal Consiglio il 17 maggio 2004, avente ad oggetto le considerazioni relative al riconoscimento dello status di paese candidato per l'ex Repubblica jugoslava di Macedonia;
- il riconoscimento ufficiale, dello status di paese candidato all'adesione all'Ue, viene deliberato in occasione del Consiglio europeo di Bruxelles del 16 dicembre 2005;
- il Consiglio, con decisione del 30 gennaio 2006 (1), fissa i principi a cui l'ex Repubblica jugoslava di Macedonia, alla luce dei criteri stabiliti dal Consiglio europeo di Copenhagen e le condizioni fissate per il processo di stabilizzazione ed associazione, dovrà adeguarsi per procedere all'avvio dei negoziati.

(1) Decisione n. 2006/57/Ce, del 30 gennaio 2006, relativa ai principi, alle priorità e alle condizioni contenuti nel partenariato europeo con l'ex Repubblica jugoslava di Macedonia e che abroga la decisione 2004/518/Ce.

Fonte: Unione europea.