OPERARE CON IL BRASILE

Camera di Commercio di Cuneo Venerdì 16 giugno 2006

ASPETTI FISCALI

a cura di Stefano Garelli

Argomenti:

- alcuni dati macroeconomici
- procedura per investire in Brasile
- forme societarie
- fiscalità brasiliana
- aspetti di carattere doganale
- accordo Italia Brasile contro la doppia imposizione
- trasferta e distacco di personale italiano in Brasile
- trattamento fiscale di alcune modalità di presenza dell'impresa italiana in Brasile
- appendice: trattamento daziario import / export di alcuni prodotti

Fonti informative:

- EIU Economist Intelligence Unit Country commerce Brazil (edizione agosto 2005):
- Ministero delle Finanze: www.fazenda.gov.br

Alcuni dati macroeconomici

- interscambio Italia Brasile: sulla base delle statistiche elaborate dal Ministero del Commercio con l'estero (www.mincomes.it):
 - esportazioni dall'Italia: NON figura tra i primi 30 Paesi di destinazione delle merci (segno evidente della difficoltà ad esportare in Brasile, a causa delle elevate barriere tariffarie);
 - s importazioni in Italia: figura al ventunesimo posto, con una percentuale dell'1%, rispetto alle importazioni italiane complessive (periodo gennaio agosto 2005: 2.160 milioni di euro).
- investimenti diretti esteri in Brasile (miliardi di dollari):
 - \$ anno 2002 16,5 \$ anno 2003 10,1 \$ anno 2004 18,1 \$ anno 2005 15,1
 - \$ anno 2006 17,7 (previsione)

• investimenti diretti italiani all'estero (<u>www.bancaditalia.it</u> Relazione annuale sul 2005; 31 maggio 2006)

ITALIA: INVESTIMENTI DIRETTI PER BRANCA E PER PAESE NEL 2005 (1)

(consistenze in milioni di euro)

Voci				kigio I	Francia	Germania	Lussemburgo	Paesi Bassi	Regno Unito
All'estero (3) (4)				4.188	20.215	12.709	21.306	55.124	19.157
Prodotti dell'a	igricoltura, silv	icoltura e pesca	l	**	115	21	30	12	78
Prodotti energ	getici		•••••	18	404	396	735	20.236	2.749
Prodotti indus	striali			1.288	8.620	5.595	1.349	10.048	5.253
di cui: mine	erali e metalli .			101	650	722	403	528	71
prod	lotti chimici			343	334	2.625	641	3.045	453
mac	chinari			228	612	849	-2.823	6.812	2.425
mez	zi di trasporto			30	592	612	1.195	1.876	253
prod	lotti alimentari			113	1.913	165	116	410	319
prod	lotti tessili			64	210	174	353	861	22
Servizi	Servizi			2.881	11.076	6.697	19.192	20.828	11.078
di cui: del d	commercio			136	1.165	2.117	440	1.601	1.105
dei t	rasporti e delle	e comunicazioni		85	1.797	-817	-5.091	-165	577
del d	del credito e delle assicurazioni			2.378	5.854	3.993	17.329	12.497	6.559
Spagna	Svezia	Liechten stein	Svizzera	Canada	Stati Uniti	Giappone	Argentina	Brasile	Totale (2)
1 1				I	I	I		1 1	
8.357	756	149	8.476	1.072	16.6	16 98	36 1.873	4.180	206.653
32	1	**	23	2	:	53	1	6	479
990	1		371	138	15	90 1	1 135	218	31.626
4.389	439	33	2.957	291	6.4	28 66	9 1.212	2.378	64.688
147	7	4	1.178	19	1.3	187 17	2 27	455	7.065
998	11	**	182	1	1	80 8	35 177	471	10.781
831	107	1	235	148	3 2.4	14 28	91 105	181	15.695
459	103	**	533	13	3 8	119 2	27 276	685	8.726
2	114	2	252	76	6 2	45	7 10	338	4.755
81	2	15	374	32	? 6	189 4	15 34	25	3.605
2.945	314	115	5.125	642	8.5	46 30	6 526	1.578	109.860

• andamento del Real rispetto all'Euro:

138

.. 5

41

358

1.950

299

2.454

2

43

526

1.018

205

4.063

38

13

231

155

9

358

61

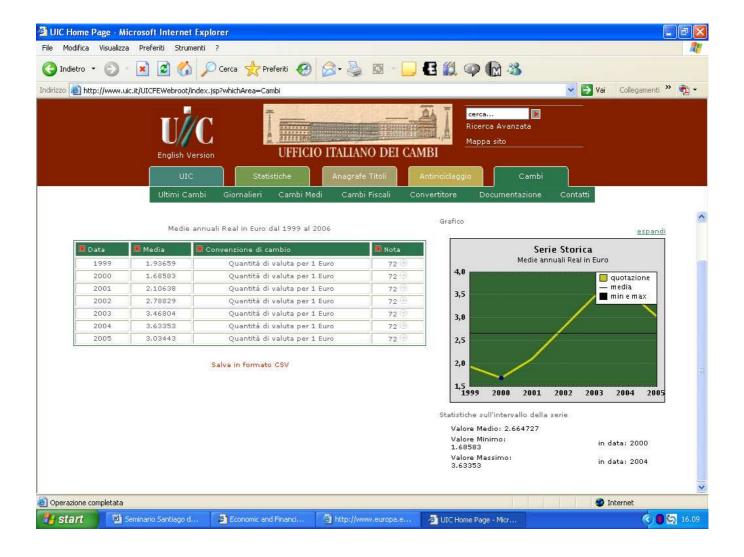
968

308

9.123

-1.401

72.226



La quotazione in data 7 giugno 2006, è pari a 1 euro = 2,8855 real

• statistiche di base: confronto tra UE e altri Paesi (tra i quali il Brasile): Calendario atlante De Agostini, 2006.

134 # STATISTICHE UE STATISTICHE UE # 135

EQUEEZ:	270	34.11						407
STATI (sigla)		ISU"		artt) ^y				Nº medio
DIMIT (Signal	(i V						(1000 ab.)
			М	F		% del f		
Austria (A)	14	0,934	102	97	5,7	5,4	29,1	3,2
Selgio (8)	.6	0,942	153	169	6,3	6,5	27,8	4,2
Ceca, Rep. (CZ)	32	0,868		98	4,4	6,4	30	3,4
Cipro (CY)	30	0,883	98	.99	6,3	6,3	-	2,6
Danimarca (DX)		0,932	126	132	8,5	7,5	30	3,7
Estonia (EE)	36	0,853		98	5,7	3.9	14,3	3,2
Finlandia (FIN)	13	0,935	120	133	6,2	5.5	27	3,1
Francia (F)	16	0,932	108	109	7,1	7,4	29.9	3,3
Germania (D)	19	0,925	101	99	4,6	9	30,5	
Grecia (EL)	24	0,902	95	97	3,8	5	26,2	4,4
Irlanda (IRL)	10	0,936	100	110	4,3	5,5	16	. 2
Italia (I)	21	0,92	100	99	4,7	5,8	17,6	6,1
Lettonia (LV)	50	0,823	95	95	5,8	3,3	14,3	2,9
Lituania (U)	41	0,842	103	102	5,9	4,3	15,2	4
Lussemburgo (L)		0,933	93	99		5	22,7	2,5
Malta (MT)	31	0,875	95	95	4,6	8,8	17,7	3
Paesi Bassi (NL)		0,942	123	121	5,1	5,8	28,5	3,3
Polonia (PL)	37	0,85	105	101	5,6	4,4	22,1	2,2
Portogallo (P)	26	0,897	111	117	5,9	6,6	25,4	3,2
Regno Unito (UK)		0,936	159	198	4.4	5,4	27,6	1,7
Slovacchia (SK)	42	0,842	89	90	4,4	5,3	19,2	3,3
Slovenia (SI)	27	0,895	110	109	6,1	6,2	25,4	2,2
Spagna (E)	20	0,922	114	121	4,5	5,4	20,2	3,2
Svezia (S)	2	0,946	132	160	7,3	7,8	32,5	3
Ungheria (HU)	38	0,848	106	106	5,5	5,5	20,9	3,8
UE 25			109	114	5,5	5,9	23,7	3,2
Paesi candidati								
Bulgaria (BG)	56	0,796	1100	97	3.5	4,4	19,8	3,4
Romania (RO)	69	0,778	84	85	3.5	4,2	31,44	1,9
Turchia (TR)		0,770	90	67		4.3	31,4	
TO CHA (TAY)	00	4,131	1 20		2,7	4,0	*	7,4
Altri paesi a co	ntro	into						
Islanda (IS)	7	0,941	108	115	6,2	8	22,3	3,6
Norvegia (NO)	1	0,956	113	116	7,6	8	26,3	3.6
Svizzera (CH)	11	0,936	101	95	5.8	6.5	28.6	3,5
Australia (AUS)	3	0,946	156	152	5.3	6.5	27,84	2.5
Brasile (BR)	72	0.775	105	115	4.2	3,6	47.2*	2,1
Canada (CA)	4	0,943	106	105	5.2	6,7	30,71	2,1
Cina (VRC)	94	0,745	71	69	2.3	2		1,6
Giappone (IP)	9	0,938	102	103	3.6	6.5	20,2	0,9
Russia (RU)	57	0,795	92	92	3,8	3,5	27,44	4.2
Stati Uniti (US)	8	0,939	94	92	5,6	6,6	19,94	5,5
	-		-	1				-40

				SIMIL	TICHE C	/E # 135
	20 1 444	article at	10 0	10.00	Jith a	1000
CYATL	Aree	Consumo	Emi	ssion?	Nº PC	N° talefoni
STATI (sigla)	protette	fertilizzano"	CO,	50,	(1000 ab.)	celulari
	%					(1000 ab.)
Austria (A)	28	159,1	8,2	4,4	374	879
8elgio* (8)	3,4	354,9	10,9	14,8	318	793
Ceca, Rep. (CZ)	18,3	107,5	11,3	23,3	177	965
Cipro (CY)	8,4		8,3		270	744
Danimarca (DK)	25,5	151,6	9,5	4,5	577	\$ 87
Estonia (EE)	19,6	39,3	10,5	*	440	777
Finlandia (FIN)	8,8	138,4	12,2	16,4	442	901
Francia (F)	3	236,7	6,2	9	347	696
Germania (0)	31,3	236,7	10,1	7,4	485	785
Grecia (EL)	3,2	163,5	8,3	47,7	82	902
Irlanda (IRL)	1,1	587,1	10,9	24,6	421	845
Italia (I)	10,8	207,8	7,5	11,4	231	1018
Lettonia (LV)	15,1	30,5	3	*	188	529
Lituania (LT)	9,2	53,3	3,5		110	666
Lussemburgo (L)	17,1	*	20,8	6,8	620	1194
Malta (M)	13,5		5,4		255	725
Paesi Bassi (NL)	26,7	475,5	11	5,3	467	768
Polonia (PL)	22,7	111	7,4	37,7	142	451
Portogallo (P)	5,2	114,6	6,1	28,4	134	904
Regno Unito (UK)	24,8	325,1	8,9	16,6	406	912
Slovacchia (SX)	22,5	61	_ 7		236	684
Slovenia (SI)	14,4	438,4	7,7	19,3	325	926
Spagna (E)	9,1	167,4	7,5	38	196	916
Svezia (S)	10,1	105,5	5.7	6.5	621	980
Ungheria (HU)	8.9	83,5	5,5	35,3	108	769
UE 25	14,4	197,7	8,5	18.8	318	824
Paesi candidati						
Bulgaria (BG)	10.1	32,8	5,2		52	466
Romania (RO)	2,5	30,9	4,1		97	329
Turchia (TR)	2,6	82,5	2.8	31.3	45	408
idicina (in)	2,0 1	02,3 ;	2,0	31,3		400
Altri paesi a co	nfranto					
Islanda (IS)	4,7		7,7	35	451	966
Norvegia (NO)	6,2	219,6	7,3	4.9	528	909
Svizzera (CH)	28,7	227,7	5,9	2,6	709	843
Australia (AUS)	9.7	47,8	0,7	142,6	60Z	719
Brasile (BR)	18	110,3	1,8		75	264
Canada (CA)	6,3	55	16,8	76,2	487	417
Cina (VRC)	11,8	256,2	2,6		28	214
Giappone (JP)	14	316,2	9,5	6,7	382	679
Russia (RU)	7.6	11,7	10,4		89	249
Stati Uniti (US)	15,8	109,7	19,8	49,4	659	543
		,				,

^{&#}x27;consumo di fertifizzanti (azotati, fiosfatici e potassici) in kg per ettaro di terra arabile;
'emissione per abitante di anadride carborica in stanno
e di ossidi di zolfo in kg/anno;
' personal computer
' incluso i Livasemburgo
N.B.: Tutti i dati di queste tabelle sono riferiti all'anno più recente disponibile
nel periodo 2000-2004

^{&#}x27;ISU » indice di sviluppo umano: G » posizione nella graduatoria mondiale;
Vavaliore espresso in militesim;
'Tasso d'iscrizione al secondo livelto d'istruzione in %, calcolato sul totale degli studenti della relativa fascia d'eta. I valori che eccedono 100 tengono conto delle iscrizioni andicipate, dei ripetenti ecc.

Sicurezza sociale

'in % delle spese totali

132 © STATISTICHE UE STATISTICHE UE © 133

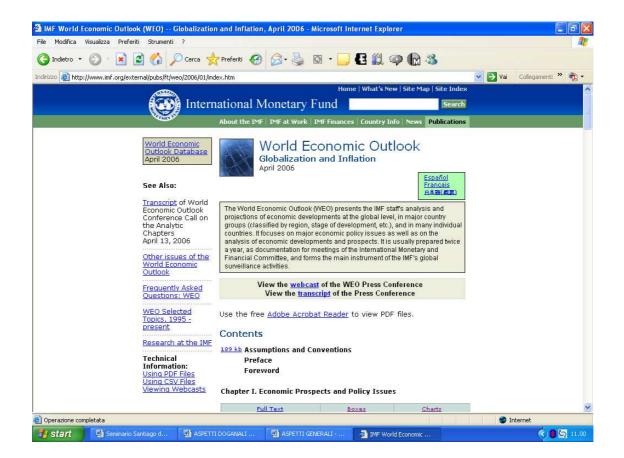
L'UNIONE EUROPEA DEI 25 DATI A CONFRONTO

Nelle seguenti tabelle sono riportati alcuni fra i principali indicatori economici, sociali e ambientali relativi ai 25 paesi dell'Unione Europea e ad altri stati campione, per consentire una visione d'insieme e un reciproco confronto.

571277018	S-52.EK	жон	NE JAV	ORO:		100
	PIL/ab.		U	Inflaz	Popolazione	Disocc.
STATI (sigla)	All (sigla) SUSA		ttore	%	attiva	%
			2" 3"	annua		
Austria (A)	31 115	2,3 31	7 66	1,2	3 739 068	4,6
Belgio (8)	30 592	1,3 26	5 72,2	1,4	4 266 675	7,8
Ceca, Rep. (CZ)	8 793	3,5 39	4 57,1	3,5	5 678 640	8,3
Cipro (CY)	20 411	3,6 18	8 77,6	3,5	386 138	5
Danimarca (DX)	40 491	2,1 26	4 71,5	2	2 916 026	5,4
Estonia (EE)	5 277	4,5 28	6 66,9	2	756 374	9,2
Finlandia (FIN)	31 384	3,5 30	5 66	1,7	2 569 535	8,8
Francia (F)	29 149	2,7 24	,5 72,8	1,7	27 012 540	9,7
Germania (D)	29 587	1,1 29	.1 69,8	0,6	40 601 000	9,5
Grecia (EL)	16 572	6,4 22	,2 71,4	3	4 831 800	10,5
Irlanda (IRU)	39 890	4,6	6 49,4	2,6	1 711 389	4,5
Italia (I)	25 860	2,5 26		2,2	22 404 000	8
Lettonia (LV)	4 364	4,5 24	,4 71,1	3	1 298 669	
Lituania (LT)	5 708	7,3 33	,8 58,9	2,5	1 620 600	10,8
Lussemburgo (L)	54 974	0,6 20	,5 78,9	1,7	187 412	4,2
Malta (MT)	11 073	2,5 25	,4 72,1	2	159 138	7,3
Paesi Bassi (NL)	32 329	2,7 25		2	7 471 599	4,5
Polonia (PL)	5 703	3,1 30	,7 66,2	2,2	20 028 454	18,8
Portogallo (P)	15 078	3,9	8 68,1	2	5 312 759	6,7
Regno Unito (UK)	30 586	1 26		2,5	29 760 020	
Slovacchia (SK)	6 333	3,7 29		8,1	2 984 623	18
Slovenia (SI)	15 214	2,6 35		5	1 018 328	6
Spagna (E)	21 595		65,2	2.7	16 997 500	
Svezia (S)	34 227	1,8 27		2	4 863 646	A 100 C
Ungheria (HU)	9 193	3,3 30		5,5	3 900 400	
UE 25	22 220	3,2 28	8 68,0	2,7	212 476 333	8,2
Paesi candidati						
Bulgaria (BG)	2 347	10 26	,2 63,8	4,2	4 048 401	11,9
Romania (RO)	2 535	11,9 36		12	8 311 000	7.1
Turchia (TR)	4 114				24 289 000	* 10°00
rorcina (119		11,3 20		1		,,.
Altri paesi a co	nfronto					
Islanda (IS)	39 229	11.2 21	4 67,4	2.1	164 669	3,1
Norvegia (NO)	45 473	1,5 37	5 61	1	2 361 656	4,4
Svizzera (CH)	43 569	2 29	1 68,9	0,5	3 900 351	3,9
Australia (AUS)	26 163	2,9 25	9 71,2	2,3	10 270 455	5,7
Brasile (8R)	3 077	5,8 19	1 75,1	6,2	88 339 952	11,5
Canada (CA)	28 679		9 68,8	1,7	17 183 400	7,2
Cina (VRC)	1 151	14,6 52	3 33,1	1,5	778 496 384	
Giappone (JP)	32 858	1,3 30		-0,6	66 420	
Russia (RU)	3 548	5,2 34		12,9	72 212 000	
Stati Uniti (US)	38 852	1,1 20	,1 78,8	3.9	141 325 000	5,5

^{11°=} settore primario; 2° × s. secondario; 3° × s terziario

*stima 1-2005



LATIN AMERICA: IMPROVING THE BUSINESS CLIMATE KEY TO RAISING LONG-TERM GROWTH

Table 1.7. Selected Western Hemisphere Countries: Real GDP, Consumer Prices, and Current Account Balance

(Annual percent change unless otherwise noted)

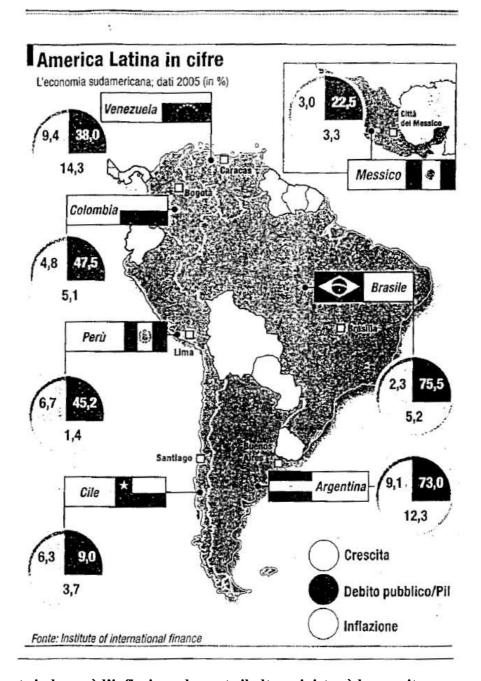
	Real GDP				Consum	er Prices	,1	Current Account Balance			ınce ²	
	2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007
Western Hemisphere	5.6	4.3	4.3	3.6	6.5	6.3	5.8	5.6	0.9	1.2	0.8	0.2
Mercosur ³	6.0	4.2	4.5	3.8	5.6	7.1	6.6	6.6	1.9	1.5	0.9	0.1
Argentina	9.0	9.2	7.3	4.0	4.4	9.6	12.9	15.0	2.2	1.8	1.2	0.5
Brazil	4.9	2.3	3.5	3.5	6.6	6.9	4.9	4.4	1.9	1.8	1.0	0.2
Chile	6.1	6.3	5.5	5.2	1.1	3.1	3.8	3.0	1.5	-0.4	0.5	-1.2
Uruguay	12.3	6.0	4.0	3.5	7.6	5.9	5.5	4.9	-0.7	-2.4	-5.8	-2.5
Andean region	7.8	6.3	4.8	3.8	8.4	6.4	5.7	6.5	4.1	6.5	5.1	4.2
Colombia	4.8	5.1	4.5	4.0	5.9	5.0	4.7	4.2	-1.0	-1.7	-1.6	-2.7
Ecuador	6.9	3.3	3.0	2.2	2.7	2.4	3.4	3.0	-1.1	-0.9	0.2	0.4
Peru	4.8	6.7	5.0	4.5	3.7	1.6	2.7	2.2	******	1.3	1.4	0.3
Venezuela	17.9	9.3	6.0	3.0	21.7	15.9	11.7	17.3	12.5	19.1	14.1	13.4
Mexico, Central America,												
and Caribbean	4.0	3.4	3.7	3.3	7.1	4.9	4.5	3.6	-1.4	-1.2	-1.1	-1.2
Mexico	4.2	3.0	3.5	3.1	4.7	4.0	3.5	3.0	-1.1	-0.7	-0.6	-0.8
Central America ³	3.9	3.8	3.9	3.8	7.4	8.6	7.4	5.8	-5.7	-4.9	-4.9	-4.8
The Caribbean ³	2.3	5.9	5.3	4.5	27.2	6.9	8.3	5.8	1.3	-1.1	-1.0	-1.4

In accordance with standard practice in the World Economic Outlook, movements in consumer prices are indicated as annual averages rather than as December/December changes, as is the practice in some countries. The December/December changes in the CPI for 2004, 2005, 2006, and 2007 are, respectively, for Brazil (7.6, 5.7, 4.5, and 4.5); Mexico (5.2, 3.3, 3.1, and 3.0); Peru (3.5, 1.5, 2.5, and 2.5) and Uruguay (7.6, 6.5, 5. and 4.5).

^{5.5,} and 4.5). ²Percent of GDP.

The country composition of this regional group is set out in Table F in the Statistical Appendix.

IL SOLE-24 ORE



NB: la parte in basso è l'inflazione; la parte il alto a sinistra è la crescita

Procedura per investire in Brasile

Un'impresa estera che intenda eseguire investimenti diretti in Brasile NON necessita di particolari autorizzazioni, salvo intenda investire in settori particolari (ad esempio: settore finanziario).

Gli investimenti in arrivo devono essere registrati presso la Banca centrale del Brasile, entro 30 giorni dal loro arrivo.

La registrazione è necessaria al fine di consentire:

- il rimpatrio dell'investimento;
- il trasferimento dei dividendi.

I progetti di investimento che possono beneficiare di incentivi necessitano dell'approvazione delle Agenzie preposte.

Forme societarie

Gli investitori esteri utilizzano normalmente lo strumento della "Limitada" (simile alla nostra SRL).

In alternativa può essere utilizzata la societate anonima – SA (simile alla nostra SPA), nella sua versione "companhia fechada" ("closed company") o "companhia aberta" ("open company"). Quest'ultima versione viene utilizzata per le società che fanno appello al pubblico risparmio.

Tali forme giuridiche presentano le seguenti caratteristiche strutturali:

- capitale sociale minimo:
 - SA: NO minimo o massimo. Il capitale deve essere interamente sottoscritto e almeno il 10% deve essere depositato in una banca. Può essere versato in denaro o in natura (in quest'ultimo caso deve essere valutato dagli azionisti sulla base di una perizia ufficiale redatta da tre esperti nominati dagli azionisti stessi). Almeno il 5% dell'utile annuale deve essere accantonato nella riserva legale sino a che questa ha raggiunto il 20% del capitale sociale;
 - Limitada: NO minimo o massimo. Il capitale può essere variato semplicemente modificando l'atto costitutivo. Non sono previste riserve legali obbligatorie.
- soci fondatori:
 - SA: minimo due soci che possono anche non avere un diretto interesse nella società. Non sono previsti requisiti di nazionalità o di residenza. Gli azionisti esteri devono avere un rappresentante legale in Brasile.
 - § Limitada: minimo due.
- *amministratori* (Directors):
 - § SA: minimo due. Devono essere residenti in Brasile;

- § Limitada: minimo uno. Deve essere residente in Brasile.
- *consiglio di Amministrazione* (Administrative Council):
 - SA: obbligatorio per le società quotate; è composto da un minimo di tre membri residenti in Brasile;
 - § Limitada: non previsto.
- rappresentanza dei lavoratori nel management:
 - § SA: non prevista
 - § Limitada: non prevista
- pubblicità del bilancio:
 - § SA: solo le "open companies" devono nominare degli Auditors esterni e pubblicare il bilancio. E' obbligatorio un Comitato fiscale (Fiscal Council) che esamina i conti ogni tre mesi ed emette una dichiarazione di conformità dei conti al termine dell'anno fiscale;
 - S Limitada: non prevista

Fiscalità brasiliana

Il Brasile è composto da 26 Stati e dal Distretto di Brasilia. Vengono applicate imposte a livello federale, statale e municipale.

A livello federale

Vengono applicate le seguenti imposte:

- Imposta sui redditi delle persone giuridiche IRPJ, la quale viene applicata con un'aliquota del 15%, con una sovrimposta del 10% sul reddito che eccede i 20.000 R mensili:
- Contributo per la sicurezza sociale CSLL, il quale viene applicato con un'aliquota del 9%;
- Iva sui prodotti industriali IPI, la quale viene applicata con un'aliquota variabile, a seconda dei prodotti, dallo 0 al 365,6%;
- Imposta sulle transazioni finanziarie IOF;
- Imposta sulla proprietà rurale ITR;
- Imposte sul fatturato:
 - § Contributo per il finanziamento della sicurezza sociale COFINS: aliquota 7,6%
 - S Contributo per il programma di integrazione sociale PIS / PASEP: aliquota 1,65%;
 - S Contributo provvisorio sulla movimentazione finanziaria CPMF: aliquota 0,38%; dovrebbe essere eliminata a partire dal 2008;
 - S Contributo per l'istituto nazionale di sicurezza sociale CINSS:
- Dazi all'importazione e all'esportazione;

A livello statale (e distretto federale di Brasilia):

Vengono applicate le seguenti imposte:

- imposta sulla circolazione della merce e sulle prestazioni di servizi di trasporto intermunicipale e di comunicazione ICMS;
- imposta sulle eredità e sulle donazioni;
- ecc.

A livello municipale

Vengono applicate le seguenti imposte:

- Imposta sui servizi ISS: aliquote 2-5%;
- Imposta sulla proprietà terriera e urbana IPTU
- Imposta sulla trasmissione di immobili urbani ITBI

Imposta sulle società

Viene applicata con un'aliquota base del 15% e con una sovrimposta del 10% sulla parte di reddito eccedente i 20.000 R. mensili.

Esempio:

Utile ante imposte	1.200.000 R.		
Contributo sociale CSLL 9%	108.000 R.		
Reddito imponibile per IRPJ	1.200.000 R.		
 imposta base: 1.200.000 x 15% = addizionale: 1.200.000 - (20.000 x 12) x 10% = 	180.000 R. 96.000 R.		
Totale IRPJ	276.000 R.		
Incidenza % imposte sui redditi: 108.000 + 276.000 / 1.200.000 =	32%		

Ove l'utile ante imposte fosse di 12.000.000 R., il peso delle imposte sui redditi salirebbe al 33,8%, determinato come segue:

Utile ante imposte	12.000.000 R.
Contributo sociale CSLL 9%	1.080.000 R.
Reddito imponibile per IRPJ	12.000.000 R.
 imposta base: 12.000.000 x 15% = addizionale: 12.000.000 - (20.000 x 12) x 10% = 	1.800.000 R. 1.176.000 R.
Totale IRPJ	2.976.000 R.
Incidenza % imposte sui redditi: 1.080.000 + 2.976.000 / 12.000.000 =	33,8%

Caratteristiche:

- colpisce i redditi ovunque prodotti ("world wide principle"), con diritto a credito d'imposta ("foreign tax credit") per le imposte subite all'estero;
- uguale trattamento per società e stabili organizzazioni;
- deducibilità delle spese necessarie all'attività esercitata;
- vi sono limiti alla deduzione delle royalties e delle fees: un'impresa licenziataria brasiliana può dedurre le royalties in misura non superiore al 5% dei propri ricavi; nel caso delle royalties su marchi il limite scende all'1% dei ricavi. "Royalty payments may be authorized only after the underlying patent or trademark is registered in both Brasil and the country of origin. Moreover, to remit patent and trademark royalties and technical assistance fees, licensees must obtain a certificate of approval from the Central Bank of Brasil and the National Institute of Industrial Property";
- le intercompany charges, in linea generale, sono deducibili, se approvate dalla competente Autorità fiscale brasiliana; tuttavia "Majority-owned brasilian subsidiaries may not deduct from taxable income payments to foreign parent companies for technical assistance";
- viene attuato un attento controllo del transfer price, al fine di evitare manovre dei prezzi a scopo elusivo. "To combat this, the Brasilian tax authorities may compute a 20% profit on brasilian exports for tax purposes and do a comparative cost analysis to determine the fair market value of both exports and imports";
- per le imprese che esportano almeno l'80% del loro fatturato sono previste agevolazioni fiscali (ad esempio: esenzione dal pagamento del PIS- PASEP e del COFINS);
- sono previsti dei pagamenti in acconto e un pagamento a saldo; riguardo agli acconti, i contribuenti possono scegliere tra due metodi:

- s metodo del lucro real: pagamento delle imposte in base al reddito effettivo calcolato per trimestre solare; versamento dell'imposta entro la fine del mese successivo;
- s metodo del <mark>lucro presumido</mark>: pagamento delle imposte mese per mese su un reddito presunto.

Entro l'ultimo giorno lavorativo del mese di marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, viene presentata la dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento con il pagamento dell'eventuale saldo o il riporto in avanti del credito;

• le perdite subite possono essere portate in avanti (carry forward) all'infinito, "but they are limited to 30% of each year taxable income"; il riporto all'indietro (carry back) non è consentito.

Ritenute alla fonte e Convenzione contro la doppia imposizione Italia – Brasile del 3 ottobre 1978

Per consultare la convenzione: <u>www.finanze.it</u> fiscalità internazionale testi in vigore.

Dividendi:

- per normativa interna brasiliana NON vengono applicate ritenute;
- la convenzione Italia Brasile, all'articolo 10, prevede che la ritenuta eventualmente applicata dal Brasile non può eccedere il 15% del dividendo lordo.

Interessi:

- sui pagamenti ai non residenti viene applicata una ritenuta fissa del 15% o del 20% nel caso di pagamenti a soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata;
- la convenzione Italia Brasile, all'articolo 11, prevede che la ritenuta eventualmente applicata dal Brasile non può eccedere il 15% dell'interesse lordo.

Royalties e fees:

- le royalties e le fees corrisposte a soggetti esteri sono sottoposte ad una ritenuta del 15%;
- la convenzione Italia Brasile, all'articolo 12 prevede che la ritenuta NON può eccedere:
- a) il 25 per cento dell'ammontare lordo dei canoni derivanti dall'uso o dalla concessione in uso di marchi di fabbrica o di commercio;
- b) il 15 per cento in tutti gli altri casi.

Aspetti di carattere doganale

Il Brasile è uno dei Paesi componenti il MERCOSUR.

Il MERCOSUR, rispetto ad altre grandi aree commerciali mondiali presenta le seguenti caratteristiche:

• MERCOSUR:

- § 4 Paesi (Argentina, Brasile, Uruguay e Paraguay), con una superficie complessiva di 11.878.246 kmq. e una popolazione complessiva di 228 milioni di abitanti;
- s con un PIL / abitante che varia: da 3.794 dollari per l'Argentina, a 3.077 dollari per il Brasile, a 3487 per l'Uruguay, a 926 per il Paraguay;
- § è un'unione doganale imperfetta;
- § ha stipulato accordi di associazione, ad esempio, con la Comunità Andina (Bolivia, Cile, Colombia, Ecuador, Perù e Venezuela) per la creazione di un'area di libero scambio volta a ridurre gradualmente i dazi applicati;
- § ha stipulato un accordo con il "South Africa Custom Union" (Botswana, Lesotho, Namibia, South Africa and Swaziland);
- § sono in corso le trattative per un accordo di associazione con l'Unione Europea; negli anni passati un importante ostacolo alla positiva conclusione delle stesse è stato rappresentato dalla PAC (Politica Agricola Comune);
- § ha adottato una nomenclatura fondata sul SA Sistema Armonizzato;
- § è prevista l'adozione di un codice doganale comune,
- § è prevista l'adozione di una politica comune in materia di commercio estero, di politica industriale e agricola, di sistemi fiscali e monetari, di servizi finanziari, dei trasporti e delle comunicazioni;

NB: Il Brasile ha stipulato accordi bilaterali con:

- § il Messico, al fine di favorire il commercio di autoveicoli e di componenti degli stessi. "All tariffs on car and car parts will fall to zero by 2006";
- § Venezuela;
- § India;
- § Ecc.

• Unione Europea:

- § 25 Paesi, con una superficie complessiva di 3.970.450 Kmq, e una popolazione complessiva di 458 milioni di abitanti;
- s con un PIL / abitante di 22.220 dollari;
- § è un'unione doganale (unica tariffa doganale / unica politica commerciale / stesse procedure doganali / modulistica doganale unificata);

- § è un'unione monetaria incompiuta (12 Paesi adottano l'euro / 13 Paesi adottano le loro monete nazionali);
- § è un mercato unico: libera circolazione, merci, persone, servizi e capitali;
- § si propone ulteriori allargamenti;
- § si propone una costituzione comune;

NAFTA:

- § 3 Paesi (USA, Messico e Canada), con una superficie complessiva di 21.588.638 kmq. e una popolazione complessiva di 431 milioni di abitanti;
- s con un PIL / abitante di 29.942 dollari;
- § è una zona di libero scambio, relativamente alla circolazione delle merci originarie dei Paesi aderenti;
- § è stata prevista la progressiva eliminazione dei tributi doganali sui prodotti originari dei singoli Paesi aderenti, secondo un piano temporalmente definito;
- S viene consentita la libera circolazione dei prodotti originari: sono tali i prodotti che contengono un'elevata percentuale di componenti realizzati nei Paesi aderenti; ad esempio, nel caso delle autovetture, è richiesta una percentuale del 62,5% di componenti prodotte nel NAFTA per evitare l'assoggettamento ai dazi doganali;
- § il Nafta non prevede alcuna istituzione di tipo sopranazionale;
- § il Nafta non implica alcuna armonizzazione delle norme nazionali diverse da quelle doganali direttamente interessate all'accordo.

Per l'Unione Europea il Brasile è un Paese in via di sviluppo (nel linguaggi del WTO: "developing country").

Relativamente a numerosi prodotti di origine brasiliana, all'atto dell'importazione nell'Unione Europea, vengono applicate agevolazioni daziarie (cfr. ultimo capitolo della presente nota).

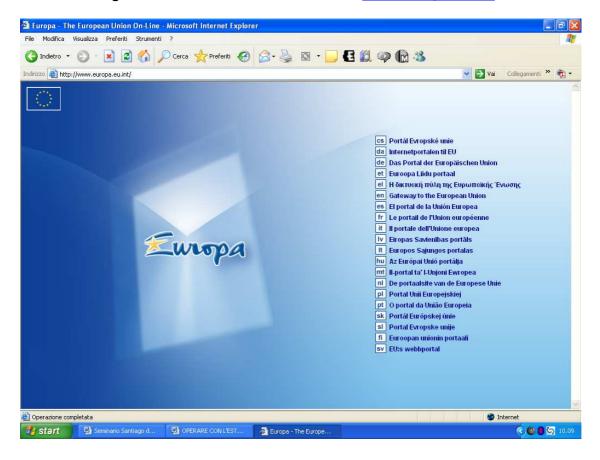
IMPORTAZIONI DI MERCI PROVENIENTI DA PAESI IN VIA DI SVILUPPO

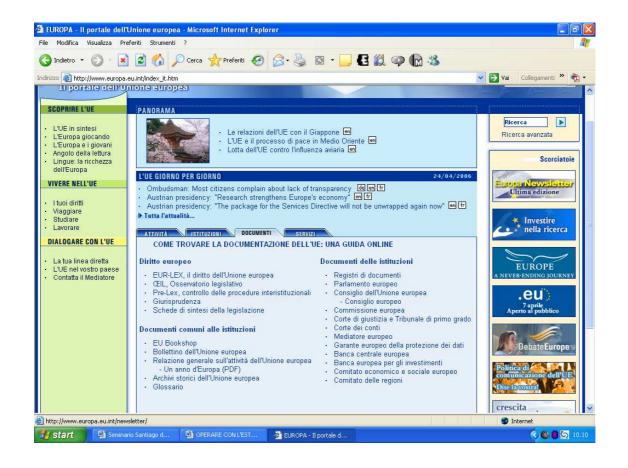
Nel seguito vengono sinteticamente delineate le norme che regolano le importazioni nella Ue di merci provenienti da Paesi in via di sviluppo.

La normativa in materia è contenuta:

- nel Regolamento (CEE) n. 2913/92, che istituisce il codice doganale comunitario (G.U.C.E. n. L 302 del 19 ottobre 1992);
- e nel Regolamento (CEE) n. 2454/93, che fissa talune disposizioni d'applicazione del Regolamento di cui al punto precedente (G.U.C.E. n. L 253 dell'11 ottobre 1993).

Entrambi i Regolamenti sono consultabili sul sito: www.europa.eu.int





II Regolamento (CEE) n. 2913/92, distingue tra:

- ORIGINE NON PREFERENZIALE delle merci, operando un'ulteriore distinzione tra:
 - **Merci interamente ottenute in tali Paesi (articolo 23)**;
 - Merci alla cui produzione hanno contribuito due o più Paesi (articolo 24).

La merce in questione è considerata "originaria" del Paese in cui:

è avvenuta l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale; economicamente giustificata;

ed effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo;

che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo od abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione.

- ORIGINE PREFERENZIALE delle merci:
 - è definita:
 - o nei singoli accordi;
 - o nel provvedimento di concessione unilaterale.

Il Regolamento (CEE) n. 2454/93

Capitolo 2 Sezione 1 – Sistema delle preferenze generalizzate: contiene una serie di articoli sull'argomento: ORIGINE PREFERENZIALE

• articolo 67: riguarda taluni prodotti originari di Paesi in via di sviluppo (Paesi beneficiari);

Opera la distinzione tra:

- S lettera a): prodotti interamente ottenuti: come definiti dall'articolo 68;
- § lettera b): prodotti ottenuti in tale Paese e nella cui fabbricazione siano stati utilizzati prodotti diversi da cui alla lettera a), a condizione che questi prodotti abbiano subito LAVORAZIONI O TRASFORMAZIONI SUFFICIENTI ai sensi dell'articolo 69.

tali regole NON valgono per i prodotti agricoli (prodotti di cui ai capitoli da 1 a 24 dell'SA - Sistema Armonizzato).

NB: I capitoli da 1 a 24 del SA, sono i seguenti:

	capiton
sez. 1 - Animali vivi e prodotti del regno animale	da 01 a 05
sez. 2 - Prodotti del regno vegetale	da 06 a 14
sez. 3 - Grassi e oli animali o vegetali; prodotti della	
loro scissione; grassi alimentari lavorati; cere di origine animale o vegetale	15
sez. 4 - Prodotti delle industrie alimentari; bevande, liquidi alcolici e aceti; tabacchi e succedanei	
del tabacco lavorato	da 16 a 24

Alla luce di quanto sopra: i PRODOTTI AGRICOLI che provengono da PVS in linea di principio, non beneficiano di particolari riduzioni tariffarie; sono, in linea generale, esonerati da dazi se provengono da "least developing countries" Paesi della convenzione di Lomè

I dazi Ue sui prodotti agricoli sono comunque bassi.

Certi prodotti sono soggetti a contingente.

Per determinati prodotti sono previsti montanti compensativi (previsti dalla PAC) al fine di portare i prezzi dei prodotti in importazione ai prezzi comunitari.

- articolo 68: detta le regole necessarie per individuare i PRODOTTI INTERAMENTE OTTENUTI in un Paese beneficiario o nella Comunità.
- articolo 69: afferma che:

"Ai fini dell'articolo 67, i prodotti che non sono interamente ottenuti in un Paese beneficiario o nella Comunità si considerano sufficientemente lavorati o trasformati quando sussistono le condizioni di cui all'Allegato 15.".

Esempio:

"Vetture, automobili, trattori, ecc." – ex capitolo 86

Regola: LAVORAZIONE O TRASFORMAZIONE SUFFICIENTE:

"Fabbricazione in cui il valore di tutti i materiali utilizzati non ecceda il 40% del prezzo franco fabbrica del prodotto".

"Tessuti di cotone" - da 5208 a 5212:

contenenti fili di gomma: fabbricazione a partire da filati semplici; altri: fabbricazione a partire da:

- § filati di cocco;
- § fibre naturali;
- §
- articolo 70: individua le LAVORAZIONI INSUFFICIENTI al fine di attribuire l'origine.

Occorre tuttavia considerare che tra i PVS e la Ue esiste la regola del CUMULO BILATERALE, in base alla quale:

nel caso di invio in un PVS di prodotti di origine Ue (secondo la regola di cui all'articolo 24 del Regolamento CEE n. 2913/92) come attestata da Modello EUR 1, tali prodotti acquistano l'origine del PVS interessato in caso di LAVORAZIONI SUPERIORI A QUELLE INSUFFICIENTI (di cui all'articolo 70).

• articolo 71: in deroga all'articolo 69, i materiali NON originari possono essere utilizzati nella fabbricazione di un determinato prodotto a condizione che il loro valore totale non superi il 10% del prezzo franco fabbrica del prodotto.

tale regola NON si applica ai prodotti tessili (capitoli da 50 a 63 del SA).

In conclusione:

una volta verificato che spetta l'agevolazione tariffaria, la quale consiste:

- per i prodotti in genere (diversi dai prodotti agricoli e dai prodotti tessili): 3,5 punti percentuali in meno di dazio;
- per i prodotti tessili: riduzione del dazio in misura pari al 20% del suo importo;

l'importatore Ue deve chiedere all'esportatore del PVS di rilasciare il FORM A.

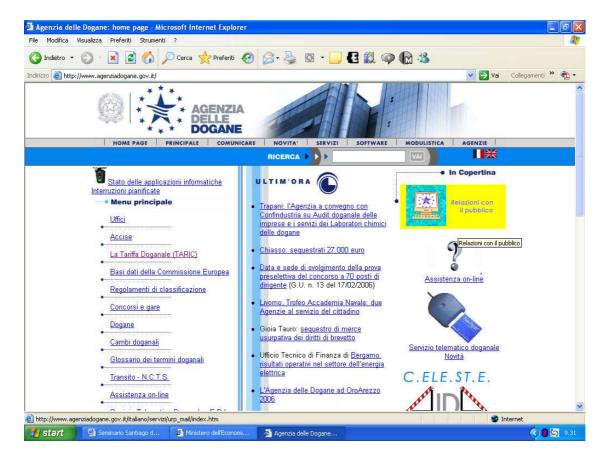
* * * * * * * * *

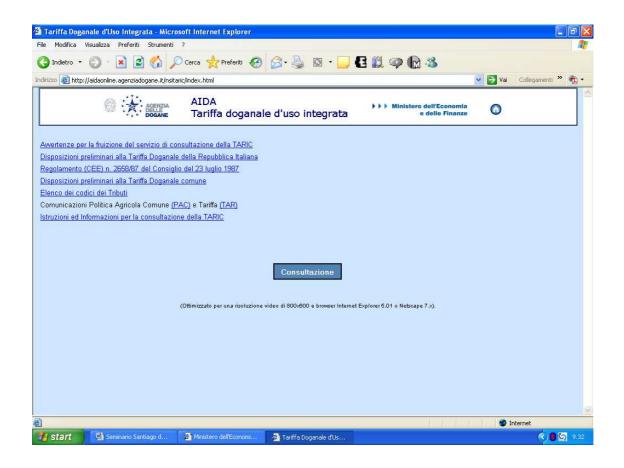
Per ottenere informazioni di dettaglio sul trattamento daziario delle merci importate nella Ue, è opportuno collegarsi al sito delle dogane italiane:

www.agenziadogane.gov.it La Tariffa Doganale (TARIC) consultazione

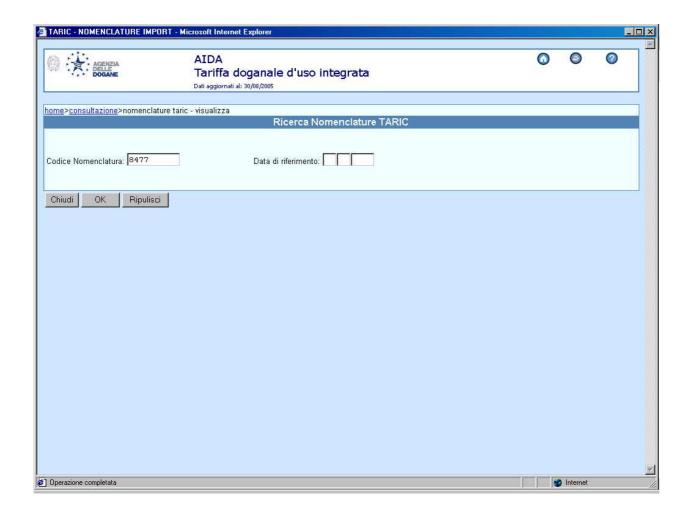
La ricerca può essere condotta:

- o tramite il codice numerico che identifica la voce doganale;
- o tramite la denominazione della merce;
- o andando a cercare la denominazione della merce nell'indice della Tariffa.









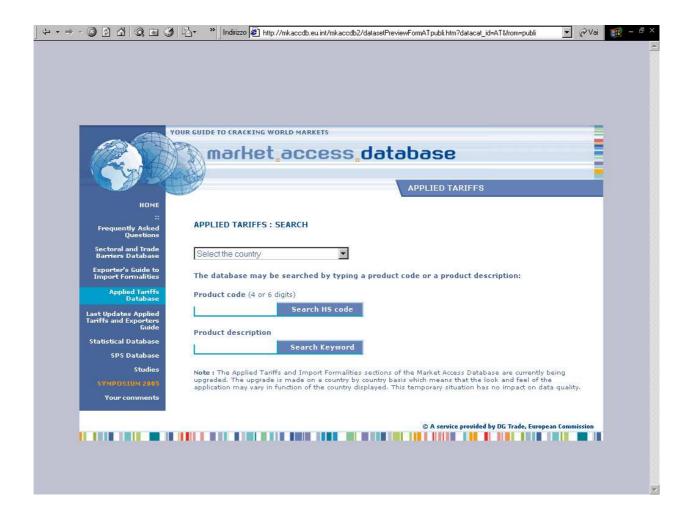
Tariffe doganali dei paesi extra-UE

Al fine di individuare il trattamento daziario subito dai beni esportati da Paesi Ue nei confronti di Paesi terzi, è possibile consultare il sito predisposto allo scopo dall'Unione Europea:

indirizzo http://mkaccdb.eu.int/ (Market Access Database).

È possibile effettuare la ricerca sui dazi relativi ad un determinato prodotto sulla base delle prime sei cifre della Tariffa Doganale comunitaria, che riportano il codice Sa - Sistema Armonizzato / HS – Harmonized System, adottato da tutti i Paesi aderenti alla relativa convenzione internazionale.





Accordo Italia – Brasile contro la doppia imposizione

Tra l'Italia e il Brasile è in vigore la convenzione contro la doppia imposizione stipulata in data 3 ottobre 1978 (cfr. www.finanze.it Fiscalità internazionale Testi in vigore).

I caratteri salienti della convenzione sono i seguenti:

- rispecchia il modello OCSE 1977;
- relativamente alla stabile organizzazione "cantiere" prevede la durata minima di 6 mesi;
- prevede la "tax sparing clause" (per dividendi, interessi e royalties), la quale comporta il diritto da parte del percettore a far valere un credito d'imposta figurativo (cd. "matching credit" del 25%); tale credito d'imposta spetta sia alle persone fisiche che alle persone giuridiche;

- per quanto concerne i capital gains realizzate su cessione di partecipazioni, la convenzione NON limita il diritto dei due Paesi contraenti ad applicare le rispettive imposte sui redditi
- prevede il metodo del credito d'imposta quale misura per evitare la doppia imposizione.

Articolo 23 - Metodo per evitare le doppie imposizioni (.....)

- 2. Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito provenienti dal Brasile, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'articolo 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente. In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Brasile, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo. Nessuna deduzione sarà, invece, accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato in Italia ad imposizione mediante ritenuta a titolo di imposta su richiesta del beneficiario di detto reddito.
- 3. Se una società residente dell'Italia detiene almeno il 25 per cento del capitale di una società residente del Brasile, l'Italia esenta da imposta i dividendi ricevuti dalla società residente dell'Italia e che provengono dalla società residente del Brasile.
- 4. Ai fini della deduzione stabilita al paragrafo 2 del presente articolo, l'imposta brasiliana è sempre da considerarsi pagata con l'aliquota del 25 per cento dell'ammontare lordo:
- a) dei dividendi definiti al paragrafo 4 dell'articolo 10;
- b) degli interessi definiti al paragrafo 4 dell'articolo 11, e c) dei canoni definiti al paragrafo 4 dell'articolo 12.
- 5. Il valore delle azioni emesse da una società di uno Stato contraente il cui capitale è, in tutto o in parte, direttamente o indirettamente, posseduto o controllato da uno o più residenti dell'altro Stato contraente, non è soggetto in detto ultimo Stato all'imposta sul reddito
- 6. Le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 si applicano ai fini della determinazione degli utili di una stabile organizzazione che un residente di uno Stato contraente ha nell'altro Stato contraente.

Trasferta e distacco di personale italiano in Brasile

Fonte informativa:

- L. Cuzzocrea, A. Fiorenza, C. Giambanco, D. Bosso Lavoratori italiani all'estero e stranieri in Italia, 2 volumi, ECA ITALIA EDITORE, 2003;
- Memento Pratico IPSOA Francis Lefebvre, Lavoro, 2006;
- AA.VV. Lavoro all'estero IPSOA, Milano, 2005.

L'impresa italiana può inviare il proprio personale all'estero:

- o in regime di trasferta;
- o in regime di distacco.

In alternativa alle due suesposte soluzioni, il lavoratore potrebbe cessare il proprio rapporto di lavoro con il datore di lavoro italiano, trasferirsi in Brasile, e istituire un nuovo rapporto di lavoro con una consociata brasiliana della società italiana. Nel seguito ci si limita ad esaminare, sinteticamente, le ipotesi della trasferta e del distacco.

Si ricorda che, secondo autorevole dottrina (Cuzzocrea, ecc.), mentre sotto il profilo giuslavoristico la trasferta è concetto totalmente diverso dal distacco, sotto il profilo della sicurezza sociale i due istituti possono coincidere:

"Poiché nella trasferta e nel trasferimento la prestazione lavorativa del dipendente continua ad essere svolta a favore dell'originario datore di lavoro, tali istituti si differenziano dal distacco per la mancanza di un soggetto terzo in favore del quale il lavoratore svolge la propria prestazione" (opera citata, p. 214, volume I).

"Sotto il profilo previdenziale, qualora siano interessati Paesi convenzionati, trasferta e distacco possono nella prassi coincidere e individuare un'unica fattispecie. Infatti, in tal caso, la trasferta soggiace in toto all'obbligo assicurativo previsto dalla legislazione italiana, esclusivamente, peraltro, entro i limiti temporali e con le formalità fissati dalla regolamentazione internazionale di sicurezza sociale per il periodo di distacco e per quello della relativa, eventuale, proroga" (p. 216, volume I).

TRASFERTA

La trasferta si sostanzia nell'espletamento, da parte del dipendente, di un incarico temporaneo e limitato in luogo diverso dall'ordinaria sede di lavoro, nell'esclusivo interesse del proprio datore di lavoro.

Il requisito della temporaneità non coincide necessariamente con la brevità, non essendo previsto sotto il profilo giuslavoristico alcun limite predeterminato alla durata di tale fattispecie (quanto meno nell'ambito dei rapporti di lavoro di diritto privato). Sul piano interpretativo viene suggerito quale limite massimo quello dei 240 giorni (limite massimo previsto dalla disciplina in materia di rapporto pubblico impiego).

Nel caso della trasferta NON è necessaria nessuna preventiva autorizzazione ministeriale per l'invio del lavoratore all'estero.

Secondo il Ministero delle Finanze (Circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, punto 2.4.1), l'analisi deve essere compiuta caso per caso, in quanto, "a seconda dell'attività di lavoro può essere giustificato un periodo più o meno lungo di trasferta".

Sotto il profilo fiscale, relativamente alla retribuzione corrisposta al lavoratore in trasferta, valgono le disposizioni di cui all'articolo 51, commi da 1 a 8 dell'articolo 51 del Dpr n. 917/1986 (TUIR).

Per quanto concerne la possibilità di fruire dell'assistenza sanitaria in Brasile, la modulistica prevede solo l'ipotesi del distacco. E' quindi da ritenere che in assenza di distacco valgano le regole dell'assistenza sanitaria indiretta (le relative spese vengono anticipate / rimborsate dal datore di lavoro, il quale si rivale poi sull'INPS, conguagliandole con i contributi dovuti).

Ai fini dell'assicurazione infortuni il datore di lavoro deve comunicare e trasmettere alla sede dell'INAIL un questionario informativo indicante i nominativi dei lavoratori da dislocare all'estero (ad esempio: presso cantieri, filiali, ecc.), la destinazione, la durata della permanenza e la disciplina dettagliata del lavoro da eseguire. E' da ritenere che anche relativamente agli infortuni valgano le regole dell'assistenza indiretta.

Dal sito www.inail.it

DOMANDA

Devo denunciare i nuovi cantieri e le filiali? Come? RISPOSTA

Si, compilando il modulo di denuncia di nuovo lavoro temporaneo, reperibile presso tutte le Sedi INAIL nonché nel sito INAIL all'indirizzo www.inail.it alla voce Assicurazione - Modulistica.

DISTACCO

L'invio di dipendenti all'estero al fine di prestare, stabilmente ed in via esclusiva, attività lavorativa all'estero, può avvenire secondo due modalità:

- in virtù di contratto di "distacco" in senso tecnico;
- in virtù di contratto di assegnazione.

In entrambi i casi il rapporto di lavoro continua con la società italiana di origine, integrato da uno specifico contratto contenente le condizioni concordate tra le parti in funzione del fatto che l'attività lavorativa viene prestata all'estero.

Questa condizione esclude dal novero dei distaccati i lavoratori inviati in semplice trasferta o missione;

Nel caso del **contratto di distacco in senso tecnico**:

- il datore di lavoro italiano (distaccante), nell'esercizio del proprio potere gerarchico, pone temporaneamente il proprio lavoratore dipendente a disposizione di altro soggetto, per attività da svolgere nel Paese estero;
- nessun rapporto di lavoro viene instaurato tra il dipendente e il soggetto distaccatario estero

Nel caso del **contratto di assegnazione**:

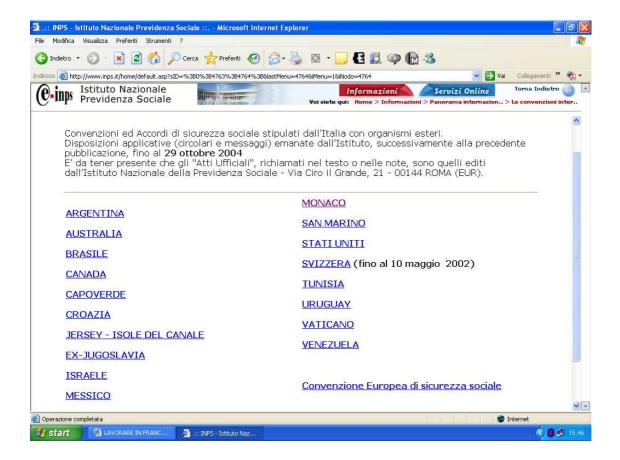
• il datore di lavoro italiano, nell'esercizio del proprio potere gerarchico, invia il proprio lavoratore dipendente a prestare la propria attività presso una sede secondaria, un cantiere o un ufficio di rappresentanza (e cioè presso un'unità all'estero dell'impresa italiana, costituente meno stabile organizzazione).

Gli accordi internazionali di sicurezza sociale danno normalmente una nozione di "distaccato" (in senso ampio) idonea a ricomprendere le diverse situazioni sopra delineate.

Infatti è considerato tale il lavoratore, occupato presso un'impresa di un Paese (Paese d'origine), che viene inviato per un determinato periodo di tempo (cosiddetto periodo di distacco) a lavorare in un Paese estero (Paese ospite) legato al Paese d'origine da un accordo di sicurezza sociale che permette il temporaneo esonero dal regime previdenziale del Paese ospite.

Sotto il profilo previdenziale e assistenziale, con il Brasile è stato stipulato accordi sulla sicurezza sociale.

I testi degli accordi possono essere reperiti sul sito dell'INPS: www.inps.it



Svolgimento del rapporto di lavoro

Costituzione del rapporto di lavoro

L'assunzione e il trasferimento di lavoratori italiani per attività lavorativa da svolgere in Paesi extracomunitari formano oggetto di una particolare procedura di avviamento al lavoro.

Ipotesi di assunzione di nuovo lavoratore:

- richiesta di autorizzazione, da parte del datore di lavoro interessato, al Ministero del lavoro con allegati:
 - **S** certificato di iscrizione al registro delle imprese;
 - **schema di contratto di lavoro;**

S copia contratto d'appalto o altro documento che comprova l'impegno assunto dal datore di lavoro per espletare l'attività all'estero

Nella richiesta occorre indicare:

- g i dati del datore di lavoro
- q la consistenza numerica dei lavoratori interessati (nuovi assunti / personale in forza);
- q la località di invio;
- q la programmazione delle assunzioni e dei trasferimenti;
- q l'impegno al rispetto della normativa vigente;

Occorre inoltre precisare:

- q il trattamento economico normativo
- q compensi in denaro e in natura
- q luogo di pagamento dei compensi

Il datore di lavoro deve stipulare polizza vita caso morte e invalidità permanente per viaggi di andata e ritorno.

- rilascio dell'autorizzazione da parte del Ministero del lavoro
- richiesta di assunzione del lavoratore alla direzione regionale del lavoro questa rilascia il nulla osta
- comunicazione al Minlavoro, al Ministero degli affari esteri e alla Direzione regionale del lavoro l'avvenuta assunzione dei lavoratori specificandone il numero.

Sono previste deroghe semplificatrici per i datori di lavoro che adottano i "contratti tipo".

Ipotesi di trasferimento di dipendenti già in forza

- come assunzione di nuovo lavoratore, con qualche semplificazione in tema di documentazione da allegare alla richiesta di autorizzazione:
 - se il trasferimento del dipendente é richiesto per lo svolgimento di attività presso una struttura all'estero del datore di lavoro (ufficio di rappresentanza, stabile organizzazione, etc.), in luogo del contratto di appalto è sufficiente:

il certificato della CCIAA: se dallo stesso risulta l'unità all'estero; copia della delibera di istituzione dell'unità locale: se la stessa non risulta ancora sul certificato; altro atto idoneo allo scopo;

se il dipendente viene trasferito a una consociata estera: è sufficiente produrre copia del contratto o della richiesta di trasferimento.

Rientra nell'ambito considerato dai due ultimi punti anche l'ipotesi del distacco.

Instaurazione e gestione del rapporto di lavoro

L'articolo 35 della Costituzione prevede che:

"La Repubblica ... tutela il lavoro italiano all'estero".

Le parti, per regolare il rapporto di lavoro, possono scegliere la legge italiana o quella del Paese nel quale viene svolta la prestazione lavorativa.

Devono naturalmente essere rispettate le norme di carattere pubblicistico o di ordine pubblico in vigore nel Paese estero.

Nel caso in cui le parti scelgano la legge straniera, questa non é applicabile se contiene una disciplina meno favorevole al lavoratore rispetto a quella italiana, provocando la lesione di specifici diritti

Aspetti operativi:

retribuzione

il trattamento economico previsto dal contratto collettivo applicato dall'unità produttiva italiana funge da punto di riferimento per verificare la congruità del contratto di lavoro all'estero.

il trattamento economico estero deve essere "complessivamente non inferiore" rispetto a quello italiano.

• indennità estero

è volta a remunerare il maggior disagio personale e familiare del lavoratore.

viene meno una volta che il lavoratore torna a lavorare in Italia.

Sicurezza sociale

La convenzione sulla sicurezza sociale, fissa l'obbligo della copertura assicurativa del lavoratore con assolvimento dei relativi obblighi contributivi e l'erogazione delle prestazioni conseguenti nel Paese di svolgimento del lavoro.

Nel caso di distacco vi è possibilità di mantenere regime previdenziale del Paese di partenza e di evitare, conseguentemente, la doppia imposizione contributiva.

- durata massima del distacco: 12 mesi; in caso di proroga occorre presentare apposita domanda alla competente Autorità brasiliana;
- documentazione necessaria: certificato di distacco (formulario I / B 1); viene rilasciato dall'INPS;
- Paese di versamento dei contributi: Italia.

Per quanto riguarda le prestazioni:

- assistenza sanitaria: il lavoratore deve munirsi del formulario I / B 3 rilasciato dall'ASL;
- prestazioni economiche
 - § sono a carico dell'INPS
 - **S** possono essere anticipate dal datore di lavoro

infortuni sul lavoro e malattie professionali

- per l'ottenimento delle cure sanitarie relative agli infortuni, il lavoratore deve munirsi del formulario I / B 3;
- de le prestazioni economiche: sono a carico dell'INAIL
 - possono essere anticipate dal datore di lavoro

Aspetti fiscali

La normativa italiana prevede il concorso alla formazione del reddito complessivo Irpef dei redditi ovunque prodotti (principio "world wide").

Nel momento in cui un'impresa italiana trasferisce un proprio lavoratore dipendente all'estero, riguardo alla posizione fiscale del lavoratore dipendente stesso, in base a quanto previsto in tema di residenza fiscale delle persone fisiche:

- dall'articolo 2, comma 2, del Dpr n. 917/1986,
- e dall'eventuale accordo contro la doppia imposizione in vigore tra l'Italia e il Paese di destino (è il caso del Brasile);

possono venirsi a realizzare (almeno) due situazioni:

- il lavoratore mantiene la residenza fiscale italiana;
- il lavoratore perde la residenza fiscale italiana, acquistando quella del Paese di destino.

Lavoratori che mantengono la residenza fiscale italiana

Occorre tenere presenti le seguenti disposizioni:

• L'articolo 51 del DPR n. 917/1986, comma 8 bis, il quale così recita:

"In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, é determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito con modificazioni, dalla L. 3 ottobre 1987, n. 398"

- L'articolo 23 del DPR n. 600/1973, il quale dispone che:
- "1-bis. I soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero di cui all'articolo 48 (ora articolo 51), concernente la determinazione del reddito di lavoro dipendente, comma 8 bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, devono in ogni caso operare le relative ritenute".
- "3. (....) Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero. La disposizione del periodo precedente si applica anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato".

Il Ministero del lavoro, con nota datata 18 gennaio 2001 n. 10292 / pg ha precisato che:

".... le disposizioni contenute nell'articolo 48, comma 8 bis, vanno interpretate nel senso che le stesse esplicano i loro effetti esclusivamente nel campo fiscale".

Con risoluzione del febbraio 2001 n. 800075 la Commissione Finanze della Camera dei Deputati ha impegnato il Governo:

- ad uniformare le basi imponibili fiscali e previdenziali per i lavoratori dipendenti all'estero;
- a consentire la deduzione dalla retribuzione convenzionale dei contributi pagati ai fini previdenziali;
- e a introdurre una presunzione di residenza per coloro che lavorano all'estero per almeno un anno.

L'INPS ha fatto conoscere il suo orientamento con Circolare 10 aprile 2001, n. 86, confermando la tesi del Ministero del Lavoro.

Tale impostazione NON è condivisa dalla dottrina e dalla pratica di molte imprese multinazionali, le quali sostengono la tesi dell'unicità della base imponibile (basata sulle retribuzioni convenzionali).

Per il 2006 le retribuzioni convenzionali sono state fissate con decreto del Ministero del Lavoro del 31 gennaio 2006.

Lavoratori che perdono la residenza fiscale italiana

In tale ipotesi il reddito derivante dal lavoro dipendente svolto all'estero è escluso dall'Irpef italiana, venendo a mancare ogni criterio di collegamento tra reddito prodotto e territorio dello Stato

Casistica Operativa

Sulla base di quanto sopra esposto, è possibile tracciare il seguente quadro di sintesi:

1) dipendente che viene inviato all'estero in trasferta

Brasile: in linea generale, non sono dovute imposte sul reddito di lavoro dipendente. **Italia**: valgono le disposizioni di cui all'articolo 51, comma 5, del TUIR. Ai fini previdenziali e assistenziali i contributi vengono versati in Italia, secondo le regole ordinarie.

2) dipendente che viene inviato a lavorare all'estero, in regime di distacco, "in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto", per un periodo NON superiore a 183 giorni sia nel periodo d'imposta sia nell'arco di 12 mesi, presso una società o presso un cantiere dell'impresa italiana NON costituente stabile organizzazione

Brasile: valgono disposizioni di cui all'articolo 15 della convenzione contro la doppia imposizione Italia – Brasile del 3 ottobre 1978 (www.finanze.it fiscalità internazionale testi in vigore): non sono dovute imposte sul reddito di lavoro dipendente.
Italia: valgono le disposizioni di cui all'articolo 51, commi da 1 a 8, del TUIR.
Ai fini previdenziali e assistenziali trattandosi di Paese con il quale opera una convenzione sulla sicurezza sociale, il datore di lavoro e il lavoratore NON sono tenuti a versare i contributi previdenziali e assistenziali, nel Paese ove il lavoratore esplica la sua attività (Brasile), in quanto detti contributi continuano a essere versati in Italia;

Articolo 15 - Lavoro subordinato

- 1. Salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19, 20 e 21, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.
- 2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:
- a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato;
- b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato:
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.
- 3. Nonostante le disposizioni precedenti del presente articolo, le remunerazioni relative ad attività dipendente svolta a bordo di navi o di aeromobili in traffico internazionale sono imponibili nello Stato contraente nel quale è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa.

3) dipendente che viene inviato a lavorare all'estero, in regime di distacco, "in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto", per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, ma NON nel periodo d'imposta, presso una società o presso un cantiere NON costituente stabile organizzazione.

Ad esempio:

- inizio dell'attività all'estero: 1° ottobre 2006;
- termine dell'attività all'estero: 31 maggio 2007.

Brasile: valgono disposizioni di cui all'articolo 15 della convenzione Italia - Brasile: non sono dovute imposte sul reddito di lavoro dipendente.

Italia: si applicano le regole previste dall'articolo 51, comma 8-bis, TUIR:

- calcolo IRPEF in base alle retribuzioni convenzionali:
- calcolo contributi previdenziali e assistenziali: in base alle retribuzioni effettive (secondo la prassi di importanti imprese multinazionali vale l'unicità delle basi imponibili: retribuzione convenzionale);
- 4) dipendente che viene inviato a lavorare all'estero, in regime di distacco, "in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto", per un periodo superiore a 183 giorni:
 - g sia nell'arco di 12 mesi;
 - g sia nel periodo d'imposta.

Ad esempio:

- inizio dell'attività all'estero: 1° marzo 2006;
- termine dell'attività all'estero: 31 dicembre 2007.

Viene a realizzarsi una situazione di tassazione concorrente.

Brasile: il lavoratore dipendente deve pagare le imposte sul reddito (di lavoro dipendente) prodotto in tale Paese.

Ai fini previdenziali e assistenziali trattandosi di Paese con il quale opera una convenzione sulla sicurezza sociale, il datore di lavoro e il lavoratore NON sono tenuti a versare i contributi previdenziali e assistenziali, nel Paese ove il lavoratore esplica la sua attività (Brasile), in quanto detti contributi continuano a essere versati in Italia;

Italia: il datore di lavoro:

- ai fini fiscali: applica le ritenute mensili sulle retribuzioni convenzionali e in sede di conguaglio concede il credito per imposte subite all'estero nella misura e alle condizioni di cui al combinato disposto dell'articolo 165 TUIR e dell'articolo 23, comma 3, del DPR n. 600/1973.
- ai fini previdenziali e assistenziali: (secondo il parere dell'INPS) i contributi vendono pagati in Italia in base alle retribuzioni effettive.

(secondo la prassi di importanti imprese multinazionali vale l'unicità delle basi imponibili: retribuzione convenzionale);

Trattamento fiscale di alcune modalità di presenza dell'impresa italiana in Brasile

Vengono esaminate le seguenti modalità di presenza:

- 1) agente di commercio
- 2) invio di merce in Brasile, con sua introduzione in deposito doganale;
- 3) invio di merce presso il cliente estero in base a contratto di "consignment stock / call off stock";
- 4) apertura di ufficio di rappresentanza nel Paese estero;
- 5) contratto di distribuzione con impresa brasiliana;
- 6) apertura di succursale di vendita nel Paese estero;
- 7) costituzione di società nel Paese estero,
- 8) contratto di licenza di brevetto, marchio, ecc.

Tenuto presente quanto previsto:

- dalla normativa interna italiana:
- dalla normativa interna brasiliana;
- dalla convenzione contro la doppia imposizione Italia Brasile del 3 ottobre 1978:

occorre verificare quali delle suddette modalità di presenza possano realizzare gli estremi della **stabile organizzazione** dell'impresa italiana in Brasile, con il conseguente diritto da parte delle Autorità fiscali di tale Paese a pretendere il pagamento delle imposte sui redditi.

L'esistenza della stabile organizzazione:

- S obbliga la società italiana ad adempiere agli stessi obblighi fiscali dei contribuenti brasiliani;
- § comporta il diritto dello Stato brasiliano a pretendere il pagamento delle imposte sui redditi prodotti dalla stabile organizzazione.
- la modalità di cui al punto 1) agente di commercio NON realizza gli estremi della stabile organizzazione se l'agente è qualificabile come "indipendente", o se "dipendente" NON è dotato di poteri di rappresentanza (cfr. articolo 5 della convenzione Italia – Brasile)

Articolo 5 - Stabile organizzazione

- 1. Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.
- 2. L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare:
- a) una sede di direzione;
- b) una succursale:
- c) un ufficio:
- d) una officina:
- e) un laboratorio;
- f) una miniera, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali;
- g) un cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata oltrepassa i sei mesi.
- 3. Non si considera che vi sia un "stabile organizzazione" se:
- a) si fa uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di merci appartenenti all'impresa;
- b) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) una sede fissa di affari è utilizzata, per l'impresa, ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario.
- 4. Una persona che agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente diversa da un agente che goda di uno status indipendente, di cui al paragrafo 5 è considerata "stabile organizzazione" nel primo Stato se dispone nello Stato stesso di poteri che esercita

abitualmente e che le permettano di concludere contratti a nome dell'impresa, salvo il caso in cui l'attività di detta persona sia limitata all'acquisto di merci per l'impresa. Tuttavia, si ritiene che una compagnia di assicurazioni di uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente se essa riscuote premi o assicura rischi in quest'altro Stato, attraverso un rappresentante diverso dalla persona alla quale si applica il successivo paragrafo 5.

- 5. Non si considera che un'impresa di uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa vi esercita la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.
- 6. Il fatto che una società residente di uno Stato contraente controlli o sia controllata da una società residente dell'altro Stato contraente ovvero svolga la sua attività in quest'altro Stato (sia per mezzo di un stabile organizzazione oppure no) non costituisce di per sé motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi delle dette società una stabile organizzazione dell'altra.

- le modalità di cui ai punti:
 - n. 2) invio di merce in Brasile, con sua introduzione in deposito doganale;
 - n. 3) invio di merce presso il cliente estero in base a contratto di "consignment stock / call off stock";

non realizzano gli estremi della stabile organizzazione;

• la modalità di comportamento di cui al punto n. 4) - apertura di ufficio di rappresentanza nel Paese estero:

non realizza gli estremi della stabile organizzazione a condizione che presso detto ufficio non venga svolta attività di vendita (esecuzione di trattative commerciali, stipula di contratti di vendita, etc.): l'ufficio deve essere utilizzato solo per raccogliere informazioni, per dare informazioni, per fare pubblicità;

• la modalità di comportamento di cui al punto n. 5) - contratto di distribuzione con impresa brasiliana:

non realizza gli estremi della stabile organizzazione

• la modalità di comportamento di cui al punto n. 6) - apertura di succursale di vendita nel Paese estero:

realizza gli estremi della stabile organizzazione.

è una forma di presenza sconsigliata a causa di pesanti difficoltà di carattere burocratico. NON viene quindi presa in considerazione nella parte procedurale.

• la modalità di presenza di cui al punto n. 7) - costituzione di società nel Paese estero:

realizza l'ipotesi del soggetto di diritto brasiliano, in tutto equiparato alle società possedute da soggetti residenti nel Brasile.

• la modalità di presenza di cui al punto n. 8 - contratto di licenza di brevetto, marchio, ecc.

NON realizza gli estremi della stabile organizzazione

Procedure operative

Agente di commercio

Procedura:

- stipula del contratto di agenzia;
- corresponsione delle provvigioni; la relativa fattura emessa dall'agente brasiliano viene annotata solo in contabilità generale;
- nel caso corresponsione di indennità di fine rapporto a persone fisiche o a società di persone brasiliane (articolo 23, comma 2, lettera a), del Dpr n. 917/1986), occorre operare la ritenuta alla fonte del 30% (articolo 25, secondo comma, del

Dpr n. 600/1973). Per tale tipologia di reddito l'articolo 22 della Convenzione Italia - Brasile, prevede il diritto di entrambi gli Stati ad applicare l'imposta.

Articolo 22 - Redditi non espressamente menzionati Gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente che non sono espressamente indicati negli articoli precedenti della presente Convenzione sono imponibili in entrambi gli Stati contraenti.

Invio di merce in Brasile, con sua introduzione in deposito doganale

Procedura:

- l'impresa italiana invia la merce nel Paese estero interessato, dichiarandola per l'esportazione in base a lista valorizzata / fattura pro-forma;
- la merce giunge in Brasile e viene dichiarata per l'introduzione in deposito doganale (in tal modo restando nella posizione doganale di "merce allo stato estero");
- l'impresa italiana vende la merce:
 - § o direttamente dall'Italia;
 - s o tramite agente indipendente brasiliano;
- l'impresa italiana emette fattura sull'acquirente del Paese estero interessato (operazione fuori campo Iva, articolo 7, secondo comma, del Dpr n. 633/1972 Risoluzione n. 58/E del 5 maggio 2005);
- l'acquirente si presenta al deposito doganale e sdogana la merce (e cioè dichiara la merce per l'importazione definitiva, con pagamento dell'eventuale dazio e dell'imposta locale sugli scambi).

Invio di merce presso cliente estero in base a contratto di "consignment stock / call off stock"

Tenuto conto della complessità del sistema tributario brasiliano, la presente procedura deve essere attentamente verificata con un consulente locale.

La procedura da adottare può essere così delineata:

- stipula del contratto di consignment stock call off stock, in base al quale l'impresa italiana invia la merce all'impresa cliente brasiliana, la quale resta di proprietà dell'impresa italiana sino all'avvenuto prelievo da parte dell'impresa brasiliana;
- arrivo della merce presso la dogana brasiliana, essa viene dichiarata per l'importazione definitiva a nome dell'impresa brasiliana, con pagamento dell'eventuale dazio e dell'imposta locale sugli scambi);
- annotazione da parte dell'impresa brasiliana della bolletta di importazione definitiva nel registro Iva acquisti e recupero dell'Iva (Iva a credito);
- prelievo della merce da parte dell'impresa brasiliana, con segnalazione del fatto all'impresa italiana;

 emissione della fattura di vendita (senza applicazione dell'Iva italiana: operazione NON imponibile articolo 8, primo comma, lettera a) del Dpr n. 633/1972 – Risoluzione n. 58/E del 5 maggio 2005) da parte dell'impresa italiana a carico dell'impresa brasiliana che ha eseguito il prelievo.

In caso di reso al fornitore italiano della merce non ancora prelevata, l'impresa brasiliana deve emettere lista valorizzata o fattura pro-forma e dichiarare la merce per l'esportazione definitiva (verso l'Italia).

NB: La soluzione in argomento potrebbe essere semplificata (sotto il profilo degli adempimenti in Brasile) ove il cliente brasiliano, anziché importare immediatamente la merce in definitiva, la introducesse, a sue spese, in un deposito doganale brasiliano. In tale evenienza la merce potrebbe essere importata in definitiva solo all'atto del prelievo da parte del cliente brasiliano.

Apertura di ufficio di rappresentanza in Brasile

L'Ufficio di rappresentanza, se limita la sua attività alle attività di carattere preparatorio e ausiliario, non costituisce stabile organizzazione in Brasile dell'impresa italiana.

Costituzione di società in Brasile

A tale riguardo è opportuno scegliere la forma giuridica della SRL (limitada) e ciò in ragione della sua notevole flessibilità operativa.

Nei rapporti con la società controllante italiana devono essere osservati i prezzi normali di mercato.

La società di diritto brasiliano è assoggettata alle imposte societarie locali.

Esempio

Ipotesi di lavoro:

- utile ante imposte:
- completa distribuzione dell'utile da parte della società brasiliana
- utile da partecipazione unico reddito della società italiana
- investitore italiano:
 - § partecipazione indiretta mediante società di capitali italiana: società di capitali italiana (posseduta al 100% da persona fisica italiana) che ha una partecipazione del 100% nella società brasiliana

1.200.000 R.

- § partecipazione diretta: persona fisica italiana che ha una partecipazione del 100% nella società brasiliana
- aliquota marginale Irpef dell'investitore italiano (persona fisica): 43%
- calcolo per l'investitore italiano (persona fisica)

Svolgimento:

IN BRASILE:

Utile ante imposte	1.200.000 R.
Contributo sociale CSLL 9%	108.000 R.
Reddito imponibile per IRPJ	1.200.000 R.
 imposta base: 1.200.000 x 15% = addizionale: 1.200.000 - (20.000 x 12) x 10% = 	180.000 R. 96.000 R.
Totale IRPJ	276.000 R.
Utile netto (1.200.000 – 108.000 – 276.000) = Ritenute alla fonte in Brasile	816.000 R. 0
Utile trasferito in Italia (816.000: 2,8855)	282.793 euro

IN ITALIA

Socio: società di capitali italiana

NB:

- trattandosi di una partecipazione superiore al 25% del capitale sociale della società brasiliana, in base all'articolo 23, terzo paragrafo, della convenzione Italia
 Brasile, il dividendo gode della completa esenzione in capo alla società italiana;
- poiché il dividendo è totalmente esente in capo alla società italiana, per la medesima NON sorge il diritto al credito d'imposta figurativo (cd. "matching credit").

Dividendo lordo Abbattimento 100%	282.793 euro - 282.793 euro
Base imponibile Irpef	0 euro
Ires 33%	0
Distribuzione dell'utile alla persona fisica Abbattimento 60%	282.793 euro - 169.676 euro
Base imponibile Irpef	113.117 euro

Irpef (113.117 x 43%)	48.640 euro
Netto "in tasca"	234.153 euro
Netto in tasca rispetto all'utile ante imposte brasiliano: $(1.200.000 : 2,8855) = 415.872$	=========
(234.153 / 415.872) =	56,30 %
Peso della fiscalità complessiva (100 – 56,30)	43,70 %

Socio: persona fisica italiana

NB:

- NON spetta l'esenzione; il dividendo concorre a formare il reddito in base al 40% del suo importo
- sorge il diritto al credito d'imposta figurativo (cd. "matching credit"), in proporzione alla parte di dividendo che concorre a formare il reddito imponibile della persona fisica;

Dividendo lordo Abbattimento 60%	282.793 euro - 169.676 euro
Base imponibile Ires	113.117 euro
Irpef 43% Credite d'imposte virtuele (erticele 22, per 3, cony.)	48.640 euro
Credito d'imposta virtuale (articolo 23, par. 3, conv.) (282.793 x 40%) x 25% =	- 28.279 euro
Irpef dovuta	20.361 euro
Netto "in tasca"	262.432 euro
Netto in tasca rispetto all'utile ante imposte brasiliano: $(1.200.000 : 2,8855) = 415.872$	
(262.432/415.872) =	63,10 %
Peso della fiscalità complessiva (100 – 63,10)	36,90 %
	========

Alla luce di quanto sopra (nell'ambito delle ipotesi di lavoro fatte):

- ove l'investitore italiano NON abbia necessità di portare a livello di persona fisica l'utile brasiliano, conviene la partecipazione mediante società di capitali italiana;
- in caso contrario, conviene la partecipazione diretta.

Contratto di licenza di brevetto, marchio, ecc

Ogni tipo di trasferimento di tecnologia (licenze di brevetto, licenze di marchio, technology services e franchising) deve essere approvato dall'INPI (Istituto Nacional da Proprietade Industrial) e ciò allo scopo:

- per il beneficiario delle royalties: di poter trasferire le stesse dal Brasile al proprio Paese;
- per l'impresa brasiliana; di poter dedurre la relativa spesa dalla base imponibile delle imposte brasiliane.

Il trasferimento delle royalties richiede:

- la certificazione dell'INPI;
- la registrazione del contratto presso la Banca Centrale brasiliana.

I due organismi sono oggi collegati da una rete INTRANET e quindi le pratiche vengono svolte in modo relativamente veloce.

L'ammontare di royalty trasferibile all'estero è in genere possibile per una percentuale non superiore all'1-5% del fatturato di riferimento, in funzione alla tipologia dei prodotti.

Nel caso delle royalties relative al "brand licensing":

- l'ammontare massimo trasferibile a società correlate è pari all'1% del fatturato; per le società non correlate non vi sono limiti massimi;
- ai fini fiscali, esiste un limite di deducibilità pari all'1%, per entrambe le tipologie di società (correlate o non correlate).

I compensi di assistenza tecnica corrisposti da società controllate brasiliane a favore della parent company, NON sono deducibili ai fini fiscali brasiliani.

I compensi ("service fees") corrisposti a fronte di prestazioni rese da personale estero in occasione della sua venuta in Brasile, sono deducibili ai fini delle imposte brasiliane se viene fornita la prova che le prestazioni sono state effettivamente eseguite.

Sulle royalties, come già affermato nella parte relativa alla fiscalità brasiliana, tornano applicabili le ritenute alla fonte.

Al momento le ritenute alla fonte operate in Brasile NON superano i limiti previsti dalla convenzione contro la doppia imposizione in vigore tra l'Italia e il Brasile.

Ove in futuro, tali ritenute dovessero eventualmente superare i predetti limiti, l'impresa italiana al fine di ottenere l'applicazione della ritenuta ridotta, dovrà inviare una lettera alla società brasiliana:

- invocando l'applicazione dell'articolo 12 della convenzione (tenuto conto di quanto previsto dal punto 5 del Protocollo);
- documentando la residenza fiscale italiana (certificato di residenza fiscale rilasciato dal competente Ufficio delle Entrate).

Il punto 5 del Protocollo (allegato alla convenzione Italia – Brasile) afferma che:

5. Con riferimento all'articolo 12, paragrafo 4 L'espressione "per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico" di cui al paragrafo 4 dell'articolo 12 comprende i redditi derivanti dalla prestazione di assistenza tecnica e di servizi tecnici.

L'impresa italiana include le royalties nella base imponibile dell' imposta italiana, calcola l'imposta (Ires o Irpef), e dalla stessa scomputa la ritenuta subita all'estero, alle condizioni e nei limiti di quanto previsto dall'articolo 165 del TUIR.

ESEMPI DI APPLICAZIONE DI DAZI

IMPORTAZIONE DI MERCI IN UNIONE EUROPEA

Merci originarie: ARGENTINA BRASILE CILE USA

Mele v. d. 0808 1080 90

- Difesa di un prezzo minimo (prezzo di intervento) + dazio
- L'importatore Ue deve fare domanda per ottenere titolo di importazione (autorizzazione a importare In Italia, domanda al Ministero Attività Produttive
- Il dazio viene pagato, a scelta dell'importatore:
 - § o sul prezzo di fattura (franco frontiera comunitaria), il quale, cambia giorno per giorno, e dipende dal mercato; sotto una determinata soglia viene applicato un montante compensativo; il dazio è, in linea generale, del 3%;
 - § o su un valore forfetario, determinato dalla Ue in base all'andamento del mercato alle ore 18.00 del giorno precedente; Tale valore forfetario, in data 1° maggio 2006, era pari a:

Argentina: 92,9 € / 100 Kg. Brasile: 81,2 € / 100 Kg. Cile: 82,2 € / 100 Kg. USA: 117,0 € / 100 Kg.

Pere v.d.0808205090 SPGL 0 SPGL 0 SPGL 0 2,5% con

Accordo 0 min. 1 € / 100 Kg

• la base di calcolo è costituita dal prezzo in fattura (franco frontiera comunitaria) o dal prezzo fissato dalla Ue ogni 15 giorni;

Fave soia	v.d. 12010090	0	0	0	0
Frumento	v.d. 1001 1000 18	0	0	0	0
Cotone	v.d. 5203 0000 00	0	0	0	0

Tabacco v.d. 2401 1030 00 SPGL 6,4% 18,4% SPGL 6,4% 18,4%

- Brasile: il tabacco NON rientra nell'ambito del SPGL:
- Cile: il tabacco non rientra nell'ambito dell'accordo Ue Cile;
- Argentina e Cile: è fissato un limite massimo di 22 € / 100 Kg.
- Brasile e USA: è fissato un limite massimo di 24 € / 100 Kg. e un limite minimo di 22 euro / 100 Kg.

Carne v.d. 0201 1000 10

- per tutti i Paesi il dazio è pari al 12,8% del prezzo franco frontiera comunitaria + 176,8 € / 100 Kg.
- è previsto un contingente: nei limiti dello stesso il dazio è pari al 20% del prezzo franco frontiera comunitaria;
- l'importatore Ue deve munirsi di titoli di importazione;

Vino bianco v.d. 2204 2138 00

- per tutti i Paesi è previsto un dazio di 13,1 € / 100 litri
- NON sono previste agevolazioni

Vino rosso v.d. 2204 2178 00

- per tutti i Paesi è previsto un dazio di 13,1 € / 100 litri
- NON sono previste agevolazioni

Lana greggia v.d. 5101 1100	00	0	0	0	0
Gomma greggia v.d. 4001 21	00 00	0	0	0	0
Pesche v.d. 0809 3090 00	SPGL 1	4,1% SPG	L 14,1%	accordo 8,8%	6 17,6%
Prugne v.d. 0809 3090 00	SPGL 1	4,1% SPG	L 14,1%	accordo 8,89	6 17,6%

Pomodori v.d. 0702 0000 07

• è previsto un sistema simile a quello delle mele

Salmoni v.d. 0302 1200 11	SPGL 0	SPGL 0	SPGL 0	2%
			Accordo 0	
1 0205 1010 00	0	0	0	0
Ostriche v.d. 0307 1010 00	0	0	0	0
Caffè v.d. 0901 1100 00	0	0	0	0

Arance v.d. 0805 1020 11

• è previsto un sistema simile a quello delle mele

Cacao v.d. 1801 1000 00 Legno v.d. 4403 2091 00	0 0	0 0	0 0	0 0
Frigorifero v.d. 8418 2110 00	SPGL 0	51 02 0	SPGL 0	0
Autovetture v.d. 8703 2210 00	SPGL 6,5 %	SPGL 6,5%	accordo 0	10%
Pc v.d. 8471 3000 90	0	0	0	0
Calzature v.d. 6401 9900 00	SPGL 11,99	% SPGL 11,	9% accordo 0	17%

 Vestiti uomo
 v.d. 6203 1100 00
 SPGL 9,6%
 SPGL 9,6%
 accordo 0
 12%

 Vestiti donna
 v.d. 6202 1100 10
 SPGL 9,6%
 SPGL 9,6%
 accordo 0
 12%

IMPORTAZIONE DI MERCI IN ARGENTINA, BRASILE, CILE E USA

Merci originarie Ue

	ARGENTINA	BRASILE	CILE	USA
Frigorifero v.d. 8418 2110 00	20%	20%	accordo 0	0
Autovetture v.d. 8703 2210 00	35%	35%	accordo 0	2,5%
Pc v.d. 8471 3000 90	0	0	0	0
Calzature v.d. 6401 9900 00 M	20% 0 Iin. 3,47 \$ paio		% accordo (0 - 25% - 35%
Vestiti uomo v.d. 6203 1100 00	0 – 20%	20%	accordo 0	0 – 7,5% -17,5%
Vestititi donna v.d. 6202 1100 ($00 \ 0 - 20\%$	20%	accordo 0	16,3% + 41\$ / kg.

Stefano Garelli Torino, 13 giugno 2006