

FISCALITA' INTERNAZIONALE

TRATTATI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI: IL CASO GIAPPONESE

di Stefano Ricci (*) e Paolo Sciabà (**)

Lo studio del trattato contro le doppie imposizioni vigente con il Giappone, necessario per valutarne l'integrazione con le recenti modifiche apportate al nostro sistema fiscale, è in grado di fornire alcuni interessanti spunti di riflessione in merito a problemi di fiscalità internazionale non ancora risolti.

Negli attuali sistemi giuridici ed economici, il legislatore non deve solo tenere in considerazione i problemi e i limiti posti dalla necessità di armonizzazione interna, ma anche, in senso più ampio e sempre in maggior misura, nuovi e diversi limiti, che nascono dall'esistenza di altri ordinamenti, dalla vigenza di accordi internazionali o soltanto dall'opportunità di mantenere buoni rapporti di politica estera. Tali problemi si avvertono maggiormente nei settori del diritto caratterizzati da frequenti, quando non repentine, modificazioni, anche strutturali, come, per esempio, in materia impositiva, dove, spesso, il legislatore è mosso più da pregnanti necessità di cassa e da motivazioni di tipo politico che da obiettivi di razionalizzazione e semplificazione. Questi aspetti di armonizzazione internazionale assumono differenti modalità di manifestazione:

A. autolimitazioni unilaterali della sovranità legislativa nazionale. È il caso dei regolamenti e delle direttive dell'Unione europea, rispettivamente con efficacia diretta e con necessità di recepimento da parte degli ordinamenti interni. Esempi noti al riguardo

sono quelli relativi all'imposta sul valore aggiunto o alla tassazione dei dividendi percepiti da società controllanti infra UE;

B. limitazioni dovute a specifici accordi bilaterali, finalizzati alla risoluzione di particolari problemi o al perseguimento di specifici obiettivi, quali, tipicamente, l'eliminazione delle doppie imposizioni o il contenimento di fenomeni elusivi o di evasione fiscale;

C. limitazioni poste in una più ampia ottica di omogeneizzazione giuridica e cooperazione internazionale. Si tratta del caso più complesso, che, sovente, postula considerazioni non strettamente inerenti le materie giuridiche, invadendo la sfera economico-sociale e ponendo problemi di opportunità politica e commerciale.

Sulla base di queste osservazioni e alla luce delle recenti modifiche apportate al nostro sistema tributario dalla così detta «riforma Visco», è interessante svolgere qualche considerazione sulle novità fiscali italiane, in un'ottica di relazioni internazionali, in particolare conducendo un raffronto con l'ordinamento giapponese.

In questo modo, si vuole fornire una duplice chiave di lettura allo

studio, che, in un esempio concreto, individua i tratti essenziali dei trattati contro le doppie imposizioni e, nello stesso tempo, offre spunti di analisi su un sistema fiscale poco conosciuto in Italia.

A tale scopo, viene presentata la struttura generale del sistema fiscale giapponese e si dà una breve descrizione del trattato in vigore con l'Italia, rimandando il maggiore dettaglio di alcuni temi (quali il riconoscimento di efficacia del trattato sulle imposte di nuova istituzione, il regime dei redditi da capitale, le *royalties*) alle considerazioni finali sugli effetti delle novità fiscali italiane nei rapporti tributari internazionali con il Giappone.

A questo riguardo, deve essere ben chiaro che le disposizioni di legge italiane e giapponesi richiamate fanno salve le norme contenute nei trattati contro le doppie imposizioni: di conseguenza, andrà disapplicata la legge nazionale che si trovi in contrasto con una disposizione contenuta nel Trattato, recepita nell'ordinamento interno con legge di ratifica. Si aggiunga che non ha rilevanza la successione temporale della legge rispetto alla Convenzione, in quanto i trattati internazionali sono, in ogni caso, fonti sovraordinate rispetto alla legge ordinaria:

Note:

(*) Dottore commercialista in Genova; collaboratore DITEA.

(**) Dottore commercialista in Genova.

ne consegue che le riforme fiscali - italiane o straniere - che comportino uno scostamento dalla disciplina contenuta nel Trattato, non si applicano nell'altro Stato contraente per la parte difforme.

Il sistema fiscale giapponese

Il sistema fiscale giapponese è strutturato su tributi statali e locali: in misura più accentuata che in Italia, dove la tendenza al decentramento fiscale è un'impostazione culturale ormai largamente condivisa, gli enti locali giapponesi (prefetture e municipalità) non godono di molta autonomia decisionale fiscale, la quale è esercitata in via pressoché esclusiva dal Governo centrale, che esplica, altresì, una rilevante funzione redistributrice e di programmazione economica.

Per quanto riguarda i tributi diretti, le persone fisiche sono soggette alle imposte sul reddito delle persone fisiche nazionale (*shohtoku zei*), prefetturale (*kojin no doh-fuken min zei*) e municipale (*kojin no shi-choh-son min zei*). Esistono tre tipi di imposizione sul reddito delle persone fisiche:

A. imposizione generale: la base imponibile è data dalla somma delle varie componenti reddituali, a cui applicano le aliquote riportate nella Tavola 1.

B. tassazione separata, traducendo letteralmente la locuzione giapponese, analoga alla nostra tassazione alla fonte, in cui l'imposizione è effettuata con la semplice applicazione delle aliquote d'imposta alle specifiche cate-

rie reddituali dei dividendi, degli interessi e dei *capital gain*;

C. imposizione media dei redditi straordinari (1), dove i redditi non abituali sono tassati con una aliquota ridotta, differenziata a seconda che il reddito straordinario sia maggiore o minore del reddito ordinario. Nel primo caso, il reddito ordinario viene tassato con il metodo di imposizione generale, in proporzione al rapporto tra lo stesso e la componente straordinaria, mentre il reddito straordinario viene tassato con l'aliquota media delle singole componenti, in proporzione al complementare del rapporto di cui sopra.

Nel secondo caso, la componente straordinaria è tassata con l'applicazione della media delle aliquote delle singole componenti in misura pari al rapporto tra il reddito straordinario e quello ordinario, mentre l'imposizione generale viene applicata alla differenza tra il reddito ordinario e reddito straordinario, moltiplicato per il rapporto complementare a quello di cui sopra.

Le società sono soggette alle imposte sulle società nazionale (*hohjin zei*), prefetturale (*hohjin no doh-fu-ken min zei*) e municipale (*hohjin shi-choh-son min zei*). L'art. 66 della legge sull'imposta delle persone giuridiche pone un principio di imposizione proporzionale con un'aliquota generale del 37,5 per cento ed un'aliquota del 28 per cento per le società e gli enti e associazioni privi di personalità giuridica con un reddito imponibile inferiore a 8.000.000 yen. Particolari categorie di contribuenti, quali le azien-

de di servizi pubblici e le cooperative, sono soggette ad un'aliquota generale del 27 per cento e ad un'aliquota speciale del 30 per cento, nel caso di cooperative di grandi dimensioni, per la parte di reddito superiore ad un miliardo di yen. Da ricordare, per completezza espositiva, è il principale dei tributi indiretti, l'imposta sui consumi (*shoh'hizei*), corrispondente alla nostra IVA, la cui aliquota è stata portata dal 3 per cento al 5 per cento il 1° aprile 1997.

Meritano, infine, menzione l'imposta patrimoniale sulle società (*kotei shisan zei*), l'imposta municipale sui redditi immobiliari (*fidohsan shotoku zei*), il contributo sul piano regolatore urbano (*toshi keikaku zei*), l'imposta sull'inse-diamento di attività produttive (*jigyoh sho zei*), l'imposta sugli autoveicoli (*jidohsha zei*).

Il trattato

La convenzione tra l'Italia e il Giappone per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito (2) - stipulata a Tokyo il 20 marzo 1969, ratificata e resa esecutiva con legge 18 dicembre 1972, n. 855 e modificata dal Protocollo stipulato a Roma il 14 febbraio 1980, ratificato e reso esecutivo in Italia con legge 25 maggio 1981, n. 413 - si applica, ai sensi dell'art. 1, nei confronti delle persone residenti (secondo la definizione di «residente», contenuta nel successivo art. 4) in uno o entrambi gli Stati, relativamente alle diverse imposte sul reddito, separatamente individuate per i due ordinamenti:

— in Giappone: l'imposta sul reddito (*shohtoku zei*), l'imposta sulle società (*hohjin zei*) e le imposte locali sui residenti (*shohtoku doh-*

Note:

(1) Letteralmente la norma giapponese parla di redditi variabili od occasionali.

(2) Più avanti, per brevità, denominata semplicemente «convenzione» o «trattato».

TAVOLA 1

Reddito imponibile		Aliquota	Detrazioni
meno di 3.300.000 yen		10%	
da 3.300.000 yen	a 9.000.000 yen	20%	330.000 yen
da 9.000.000 yen	a 18.000.000 yen	30%	1.230.000 yen
da 18.000.000 yen	a 30.000.000 yen	40%	3.030.000 yen
oltre 30.000.000 yen		50%	6.030.000 yen

fu-ken min zei, shotoku shi-choh-son min zei, hohjin doh-fu-ken mim zei, hohjin shi-choh-son min zei, jigyo shoh zei);

— in Italia: l'IRPEF, l'IRPEG e l'ILOR, quest'ultima fino alla sua abolizione e sostituzione con l'IRAP, su cui insistono ancora irrisolti problemi di riconoscimento da parte dell'autorità finanziaria giapponese, che non ritiene applicabile l'art. 2 della convenzione (3) sul riconoscimento di tributi analoghi di nuova istituzione.

Gli artt. da 3 a 5 della convenzione contengono norme definitorie, tra cui quella relativa al concetto di stabile organizzazione, peraltro allineate all'impostazione del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni tributarie, su cui si basa il trattato tra Italia e Giappone in oggetto.

Stante il principio generale posto dall'art. 22, per cui gli elementi reddituali di un residente di uno Stato contraente non regolati dalla convenzione sono tassati in tale Stato, la disciplina di specifiche categorie reddituali è contenuta negli artt. da 6 a 21.

L'art. 6 disciplina la tassazione dei redditi derivanti da beni immobili secondo il principio di territorialità, indipendentemente dalla destinazione (e, quindi, a prescindere dall'eventuale utilizzo strumentale): medesimo regime seguono le plusvalenze da alienazione (art. 13, § 1) di tali beni. Ai sensi dell'art. 7, gli utili d'impresa di uno Stato contraente sono esenti da imposta nell'altro Stato, a meno che l'impresa non svolga attività nell'altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione: sono tassabili nell'altro Stato anche le plusvalenze provenienti dalla cessione di beni aziendali della stabile organizzazione (art. 13, § 2). Un'eccezione, dovuta all'intrinseco carattere di internazionalità dell'attività, è costituita dalle im-

prese esercenti navi o aeromobili, di cui all'art. 8, per le quali vale l'opposto principio dell'imposizione nell'ordinamento giuridico di appartenenza degli stessi.

Simile previsione è quella relativa ai redditi prodotti attraverso l'esercizio di un'attività di lavoro autonomo, di cui all'art. 14, per la quale la tassazione avviene nello Stato di residenza del percettore, a meno che non si disponga di una base fissa abituale nell'altro Stato contraente. In questo caso, sono tassabili anche le plusvalenze da cessione di beni strumentali (art. 13, § 2). Per ciò che riguarda la disciplina dei redditi da capitale e delle *royalties*, contenuta negli artt. 10-12, si rimanda a quanto sarà specificamente osservato in prosieguo.

Ai sensi dell'art. 15, i redditi del lavoratore dipendente residente in uno Stato contraente che lavora nell'altro Stato contraente sono qui tassati, se il lavoratore vi soggiorna per più di 182 giorni; sono tassati nello Stato contraente di residenza, se il lavoratore soggiorna nell'altro Stato per meno di 183 giorni o se il datore di lavoro non è ivi residente ed è privo di una stabile organizzazione o di una base fissa.

Una deroga a tale principio è contenuta nell'ultimo paragrafo, in base al quale i redditi dei dipendenti imbarcati in navi o aeromobili in traffico internazionale sono tassabili nello Stato contraente di residenza dell'impresa che gestisce l'attività di navigazione.

Diverso e più semplice è il trattamento dei redditi derivanti da rapporti di lavoro subordinato conclusi: le pensioni, infatti, sono sempre tassate nello Stato contraente di residenza del percipiente (art. 18), a meno che non vengano corrisposte in dipendenza di un rapporto di lavoro con soggetti pubblici (art. 19). I redditi costituiti da compensi corrisposti da

una società per l'ufficio di consigliere di amministrazione vengono tassati nello Stato di residenza della società (art. 16).

In deroga agli artt. 14 e 15, ai sensi dell'art. 17, i redditi dei professionisti dello spettacolo o degli atleti vengono sempre tassati nel luogo in cui le attività sono svolte, anche se attraverso imprese controllate dai professionisti o dagli atleti stessi.

L'art. 20 dispone che i professori e insegnanti che, soggiornando per un periodo non superiore a due anni nello Stato non di residenza, ricevono in tale Stato somme per l'attività di ricerca o di insegnamento svolta, sono esenti da imposta, limitatamente a tali somme.

L'art. 21 statuisce, invece, che le somme che uno studente riceve per sopperire alle spese di studio in uno Stato contraente non di residenza sono ivi esenti da imposta, purché vengano rimesse da fonti situate fuori di detto Stato contraente.

Ai sensi dell'art. 23 e in linea con il sistema di eliminazione della doppia imposizione previsto dall'art. 23 b del modello OCSE, per le imposte dirette che colpiscono il reddito di un soggetto residente in uno dei due Stati contraenti è riconosciuto un credito d'imposta pari alle imposte pagate sul reddito ricevuto dall'altro Stato, entro il limite delle imposte che sarebbero pagate nello Stato di residenza.

L'art. 24 contiene norme finalizzate a non discriminare il contribuente straniero (ivi incluse le stabili organizzazioni o le società controllate da soggetti stranieri) con trattamenti diversi o più onerosi rispetto a quelli nazionali. L'art. 25 pone norme a tutela del

Nota:

(3) Il secondo paragrafo dell'art. 2 estende il campo di applicazione della convenzione «alle imposte di natura identica o sostanzialmente analoga che verranno in seguito istituite in aggiunta, o in sostituzione, di quelle elencate nel paragrafo precedente».

contribuente, ai fini della corretta applicazione del Trattato attraverso la possibilità di ricorrere all'Autorità competente dello Stato di residenza.

Gli artt. da 26 a 29 contengono disposizioni di natura procedurale. In particolare, gli artt. 26 e 27 riguardano lo scambio di informazioni - in regime di segretezza - tra le autorità competenti degli Stati contraenti per l'applicazione delle disposizioni della convenzione e i regimi fiscali dei funzionari diplomatici e consolari.

L'art. 28 è relativo all'entrata in vigore della convenzione e l'art. 29 riguarda l'efficacia del trattato, che viene stabilita indefinitamente, con la possibilità di ogni Stato contraente di notificare la cessazione entro il primo semestre di qualsiasi anno.

Novità fiscali italiane: IRAP, DIT, dividendi, interessi, royalties

Occorre, a questo punto, esaminare gli effetti della recente riforma fiscale italiana.

Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)

I maggiori problemi in campo fiscale sono sorti con l'istituzione dell'IRAP, in quanto:

- è un'imposta completamente nuova, in Italia e in altri Paesi con cui sono in vigore trattati contro la doppia imposizione e radicalmente diversa da quelle che sostituisce;
- ha natura ibrida impositiva e contributiva;
- è indeducibile dalle altre imposte sui redditi, al contrario di quello che accade per le poche imposte con struttura analoga di altri ordinamenti, come la *kommunal-*

steuer austriaca o la *gewerbesteuer* tedesca.

Sulla base di queste premesse, appare assai improbabile la possibilità di riconoscimento integrale e automatico del credito d'imposta per l'IRAP pagata in Italia da parte di ordinamenti stranieri.

Il legislatore italiano, all'art. 44 della legge istitutiva dell'IRAP (4) stabilisce che, ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria, l'imposta regionale sulle attività produttive è equiparata ai tributi erariali aboliti. La dottrina dubita dell'efficacia della disposizione citata, in quanto questa, in maniera unilaterale, attribuisce efficacia ultranazionale ad una norma di diritto interno, impegnando altri ordinamenti al riconoscimento di un credito d'imposta che va, in realtà, rinegoziato con i singoli Paesi.

Si rileva che, mentre all'interno dell'Unione europea non sono stati sollevati particolari problemi applicativi, la disposizione in parola non ha trovato interpreti altrettanto benevoli presso le autorità delle due principali economie avanzate extraeuropee: il Giappone e gli Stati Uniti.

In quest'ultimo caso, la recentissima convenzione attualmente in vigore, stipulata il 25 agosto 1999 e in attesa di ratifica, ha introdotto un criterio peculiare per il riconoscimento del *tax credit* sull'IRAP pagata in Italia. In particolare, viene riconosciuta una quota di IRAP proporzionale al rapporto tra base imponibile rettificata considerando l'importo più elevato tra zero e la base imponibile IRAP ordinaria al netto dei costi per interessi passivi e per lavoro dipendente, e la base imponibile effettiva del tributo (cfr. Tavola 2).

Questo sistema non manca, tuttavia, di destare perplessità, in quanto, nel ricostruire *ex post* un'IRAP figurativa con una base imponibile analoga a quella delle altre imposte sui redditi, consente un riconoscimento parziale delle imposte pagate in Italia, compromettendo, comunque, la competitività economica dei beni e servizi prodotti in Italia da soggetti stranieri e, in senso più ampio, la nostra competitività fiscale per gli investitori stranieri.

Caso analogo è quello giapponese, in cui l'autorità finanziaria non ha riconosciuto l'applicabilità dell'art. 2, § 2, del trattato con l'Italia, che estende l'applicazione del medesimo «anche alle imposte di natura identica o sostanzialmente analoga che verranno in seguito istituite in aggiunta o in sostituzione di quelle elencate». In questo caso, le critiche si sono incentrate, più che sulla difformità della base imponibile, sugli aspetti contributivi dell'imposta, assimilandola ad un mero costo per i soggetti che la sostengono.

Questo approccio appare, però, oggettivamente privo di fondamento, in quanto tende a negare la rilevanza quantitativa dell'ILOR tra le imposte abolite, non tenendo, peraltro, in considerazione l'ineducibilità IRAP dalle altre imposte sui redditi, al contrario dei contributi aboliti.

La nascita di queste dispute è da considerare estremamente rilevante non solo per l'eccezionale importanza economica dei mercati in esame, ma anche perché ai sistemi fiscali statunitense e giapponese si sono uniformate numerose nazioni, rispettivamente del Sudamerica e del Far East, per cui una pre-

Nota:

(4) L'IRAP è stata introdotta nel nostro ordinamento con legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, cui è stata data attuazione dal D.Lgs. n. 446/1997, come modificato e integrato dal D.Lgs. n. 137/1998.

TAVOLA 2

$$\text{Tax credit IRAP} = \text{IRAP versata} \times \frac{\text{Base imp. IRAP} - \text{costi pers.} - \text{oneri fin} + \text{prov. fin.}}{\text{Base imponibile IRAP}}$$

sa di posizione rigida e intransigente non può che influenzare pesantemente anche i rapporti con i Paesi di queste aree.

Dual income tax

Per quanto riguarda la *dual income tax*, introdotta nel nostro ordinamento con il D.Lgs. n. 466/1997, non sembrano esserci particolari problemi, in quanto:

— non si tratta di una nuova imposta né di un beneficio o esclusione soggettiva, ma di una modifica di aliquota sottoposta al ricorrere di determinate condizioni;

— non cambiano né il presupposto impositivo né i caratteri strutturali, che rimangono quelli tipici dell'IRPEF e dell'IRPEG;

— non si introducono norme discriminatorie nei confronti di soggetti stranieri, residenti o meno (5);

— sia all'interno dell'Unione europea, che in altre nazioni, si assiste, già da alcuni anni, a fenomeni analoghi, non solo tollerati, ma spesso considerati positivamente, in quanto strumenti di politica economica, finalizzati alla maggiore capitalizzazione delle imprese.

Per ciò che riguarda il trattato contro la doppia imposizione, la norma contenuta nell'art. 2 citato risulta di pacifica applicazione, non mutando il principio del credito d'imposta concesso per le imposte pagate all'estero ed essendo identico il presupposto d'imposta.

Dividendi

La recente riforma della disciplina dei redditi da capitale (6) ha portato alla luce alcuni problemi, che, se pur già conosciuti, tardano a trovare una risposta soddisfacente nel nostro ordinamento.

Il legislatore italiano prevede discipline distinte, in caso di dividendi percepiti nell'esercizio di attività commerciale o meno. In questa ultima ipotesi, sono previste tre possibilità ovvero:

— metodo del risparmio amministrato, in cui deve essere effettuata una ritenuta del 12,50 a titolo di acconto, anche su partecipazioni qualificate;

— metodo del risparmio gestito, in cui non è prevista l'effettuazione di alcuna ritenuta, salvo il caso in cui l'azione non sia trattata in mercati regolamentati, italiani o esteri, per cui si applica la ritenuta prevista al punto precedente;

— metodo «della dichiarazione dei redditi», in cui non è prevista l'effettuazione di alcuna ritenuta.

Nel caso di partecipazioni detenute nell'esercizio di attività commerciale, non è prevista dalla normativa interna alcuna ritenuta sui dividendi distribuiti al percettore italiano, mentre, nel caso di percettori esteri, è prevista in ogni caso l'applicazione di una ritenuta del 27 per cento per le azioni ordinarie e del 12,50 per cento per quelle di risparmio. Nel caso in cui la partecipazione sia detenuta da una stabile organizzazione in Italia, non è, evidentemente, effettuata alcuna ritenuta, in quanto il dividendo sarà soggetto a tassazione con i regimi ordinari.

Per quello che riguarda il percettore italiano di dividendi esteri, va, poi, ricordato l'art. 96 del Testo Unico imposte sui redditi, che prevede come, in caso di società collegate o controllate con sede fuori dalla Comunità europea, sia sottoposto a imposizione esclusivamente il 40 per cento di detto dividendo.

L'art. 17-bis del sopra menzionato decreto stabilisce, inoltre, che le società non residenti che detengano una partecipazione qualificata (pari almeno al 25 per cento) in una società di capitale italiana, dietro idonea certificazione delle imposte pagate nello Stato di residenza, possano chiedere a rimborso la ritenuta sui dividendi effettuata, salvo si tratti di azioni di risparmio, esplicitamente escluse da questa norma agevolatrice.

A sua volta, il legislatore fiscale giapponese pone un regime di tassazione alla fonte con aliquota del 20 per cento dei dividendi (*haito*) pagati da una società residente in Giappone ad un soggetto non residente. Tale aliquota, peraltro coincidente con quella applicata sulle plusvalenze da alienazione di valori mobiliari, sale al 35 per cento, nel caso in cui il contribuente opti per il sistema di tassazione separata e si riduce al 15 per cento, nell'ipotesi di distribuzione di profitti derivanti da valori mobiliari gestiti. Come si può notare, il sistema fiscale nipponico penalizza forme di investimento gestito in proprio - specialmente se attuate senza emersione del reddito nei confronti del Fisco - agevolando, piuttosto, il ricorso a intermediari specializzati, che, dal punto di vista del contribuente, può comportare un risparmio fiscale addirittura superiore ad un quinto del reddito percepito (7).

L'art. 10 del trattato con il Giappone prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta nello Stato di residenza della società erogante sui dividendi percepiti dal non residente, con l'applicazione di due diversi limiti di aliquote (10 o 15 per cento del dividendo lordo, a seconda che il beneficiario abbia o meno posseduto una quota del capitale della società erogante pari almeno al 25 per cento durante i sei mesi precedenti la fine del periodo contabile per il quale si procede alla distribuzione degli utili). Con la riforma della tassazione dei dividendi, è stata introdotta una differenza sostanziale sui crediti d'imposta

Note:

(5) Art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 466/1997.

(6) D.Lgs. n. 461/1997.

(7) Tale differenziale è dato dal peso che ha il differenziale di aliquota d'imposta nei casi di tassazione separata e di risparmio gestito sull'utile netto percepito nel caso di opzione per il risparmio gestito:

$(35\% - 15\%) : (100\% - 15\%) = 23,53\%$

attribuibili ai soci. In particolare, a fianco dei crediti d'imposta ordinari o «pieni», come sono stati definiti, sono stati introdotti i crediti d'imposta «limitati», che non possono essere portati a nuovo né richiesti a rimborso.

È evidente che, mentre la disciplina sopra individuata è chiaramente applicabile *in toto* ai crediti d'imposta ordinari, si pongono alcuni problemi per l'applicazione ai crediti d'imposta limitati.

In attesa dei necessari chiarimenti, si può ritenere che il socio non residente percettore di dividendi possa chiedere il rimborso esclusivamente nei limiti della quota d'imposta italiana pari alla ritenuta alla fonte operata, non essendo utilizzabile l'eventuale eccedenza in coerenza con la natura del credito d'imposta limitato.

Alcuni autori hanno fatto, inoltre, notare come il socio non residente non dovrebbe avere la possibilità di compensare il credito d'imposta limitato di cui gode con la ritenuta alla fonte prevista nei trattati internazionali.

A questo riguardo, si evidenzia che la richiesta di rimborso dei crediti d'imposta sui dividendi percepiti da soggetti non residenti deve essere presentata al Centro di servizi delle imposte dirette e indirette (8) competente in base al domicilio fiscale della società che ha erogato detti dividendi.

Interessi

La legge italiana prevede l'applicazione di una ritenuta del 27 per cento (9) a titolo di acconto nei confronti dei percettori di interessi e altri proventi finanziari diversi dai dividendi. La ritenuta è a titolo d'imposta nei confronti dei soggetti non residenti che non fruiscono di esonero, mentre è a titolo di acconto nelle stabili organizzazioni di società o enti non residenti. La norma interna (10) prevede a questo riguardo due serie di

esenzioni: la prima, di natura soggettiva, riguarda il caso in cui il soggetto residente estero percettore sia una banca senza stabile organizzazione in Italia. La seconda, di natura oggettiva, riguarda gli interessi derivanti da conti correnti (anche non bancari), rendite e altre prestazioni perpetue, fidejussioni, pronti contro termine e operazioni di mutuo garantito.

Per ciò che concerne il regime giapponese di tassazione degli interessi (*rishiwari*), è in questo caso prevista una ritenuta a titolo d'imposta con un'aliquota del 15 per cento, mentre gli utili, derivanti dalla differenza attiva nel rimborso di obbligazioni con retrocessione, sono gravati da un'aliquota del 18 per cento.

L'art. 11 del trattato stabilisce che gli interessi provenienti da uno degli Stati contraenti e pagati ad un residente dell'altro Stato sono quivi tassati. Tuttavia, tali interessi possono essere tassati nello Stato contraente dal quale essi provengono, ma l'imposta così applicata non deve eccedere il 10 per cento dell'ammontare lordo degli interessi stessi.

Royalties

Con il termine di *royalties* si suole definire i compensi dovuti per il trasferimento del diritto d'uso di marchi, brevetti, formule, procedimenti o altre opere dell'ingegno. La disciplina italiana di questo tipo di reddito non è uniforme, in quanto va desunta dal combinato disposto di diverse norme:

— l'utilizzazione economica da parte dell'autore o inventore, estranea all'esercizio d'impresa, ai sensi dell'art. 49, comma 2, lett. b), Testo Unico imposte sui redditi dà luogo a reddito di lavoro autonomo;

— i medesimi redditi vengono attratti nel reddito d'impresa, a norma dell'art. 53, comma 1, se conseguiti nell'esercizio d'impresa;

— l'art. 81, comma 1, lett. g) dispone che il reddito in parola dà luogo a redditi diversi, in tutti gli altri casi.

Anche nel sistema giapponese, le *royalties* non sono disciplinate in modo specifico come componente reddituale. Esse vanno, piuttosto, ricondotte alla categoria dei redditi diversi (*zatsushohtoku*), i quali vengono tassati con aliquote variabili, comprese tra il 10 e il 20 per cento, salvo il caso in cui provengano dall'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo. L'art. 12 del trattato stabilisce che i canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono tassabili in detto altro Stato contraente. Anche l'imposizione delle *royalties* in generale non ha, quindi, riguardo al luogo in cui il reddito viene prodotto, ma a quello in cui viene percepito. È lasciata, tuttavia, facoltà agli Stati contraenti di tassare le *royalties* nello Stato da cui provengono in conformità alla legislazione interna vigente, purché entro i limiti del 10 per cento del loro ammontare lordo. Si segnala che entrambe le nazioni si sono conformate a questa disposizione.

Merita di essere rilevato che la mancanza di disciplina giapponese specifica delle *royalties* desta una certa sorpresa, in quanto ci si aspetterebbe un'attenzione maggiore da parte del legislatore di una nazione che ha costruito il proprio progresso economico dal dopoguerra a oggi sui trasferimenti di tecnologia, attuati mediante contratti di licenza.

Note:

(8) C.M. 7 maggio 1999, n. 105/E, in *Corr. Trib.* n. 27/1999, pag. 2077 e in *Banca Dati* n. 8/1999, pag. 863.

(9) Per dovere di completezza, si segnala che la ritenuta è del 12,50 per cento in alcuni casi positivamente indicati dalla legge, tra cui: titoli di stato, obbligazioni bancarie con durata maggiore di diciotto mesi, altre obbligazioni, quando il tasso applicato è inferiore al TUS aumentato di un terzo.

(10) Art. 26-bis, D.P.R. n. 600/1973.