

## Internazionalizzazione e tax planning



### Profili fiscali dell'allargamento: la Lettonia

di Giovanni Rolle e Salvatore Mattia

#### Introduzione

In seguito al Trattato di Atene entrato in vigore il 1° maggio 2004, l'Unione Europea ha registrato la crescita territoriale più significativa della sua storia: 10 nuovi paesi, con 75 milioni di abitanti si aggiungono agli attuali 15 Stati membri per costituire una Ue a 25 paesi con 450 milioni di persone. Il presente articolo intende illustrare i tratti caratteristici dei sistemi tributari della Lettonia un nuovo Stato membro Ue, con particolare riferimento ai rapporti internazionali con l'Italia.

#### Lettonia

##### Struttura del sistema fiscale

Il sistema fiscale lettone si articola in imposte dirette ed indirette, sintetizzate nella **tavola 1**.

##### Imposizione in capo alle società di capitali

Sono soggette all'imposta sul reddito delle società:

- le società per azioni (*stock companies*) e le società a responsabilità limitata (*limited liability companies*);
- le organizzazioni religiose che esercitano attività economiche e commerciali;
- le istituzioni costituite dallo Stato o da enti locali esercenti attività economiche e commerciali.

Nell'ordinamento lettone, le società di capitali residenti in Lettonia sono assoggettate ad **impo-**

**sta su tutti i redditi ovunque prodotti** (*worldwide taxation*). Sono considerate residenti in Lettonia le società di capitali ivi stabilite e registrate o che abbiano richiesto di essere stabilite o registrate nel territorio lettone, secondo le norme dell'ordinamento. Le società che non sono residenti e registrate in Lettonia sono assoggettate all'imposta sul reddito delle società sugli utili derivanti dall'esercizio di attività commerciali (o assimilate) nel territorio lettone.

Le stabili organizzazioni di società non residenti sono soggette all'imposta sul reddito delle società per i redditi prodotti nel territorio dello Stato; è prevista l'indeducibilità di interessi, royalties, canoni di locazione e corrispettivi per prestazioni di servizi versati alla casa-madre. Il reddito imponibile delle stabili organizzazioni è diminuito dei costi per l'acquisto della proprietà intellettuale su beni, degli interessi e dei costi amministrativi sostenuti dalla casa-madre, purché effettivamente connessi con la stabile organizzazione. La deduzione dei predetti costi dal reddito imponibile è riconosciuta proporzionalmente alla partecipazione della stabile organizzazione alla formazione dei redditi realizzati *worldwide* dalla casa-madre.

L'imposta sulle società viene applicata con **ali-**

#### Note:

(1) L'imposta sul reddito delle società è disciplinata dal Business Income Tax Act del 9 febbraio 1995, in vigore dal 1° aprile 1995.

(2) L'imposta sul valore aggiunto è disciplinata dal Value Added Tax Act (Vata), entrato in vigore il 1° maggio 1995, che ha sostituito il previgente Turnover Tax Act del 1991.

**Tavola 1 - Lettonia - Imposte statali lettoni (società)**

Imposte statali	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposta sul reddito delle società (legge 9 febbraio 1995) (1)</li> <li>• Imposta sul valore aggiunto (legge 9 marzo 1995) (2);</li> <li>• Imposta di fabbricazione;</li> <li>• Imposta immobiliare (legge 4 giugno 1997);</li> <li>• Imposta sociale (legge 1° ottobre 1997);</li> <li>• Imposta per lotterie e giochi;</li> <li>• Imposte per lo sfruttamento delle risorse naturali (legge 14 settembre 1999);</li> <li>• Dazi doganali (legge 29 settembre 1994).</li> </ul>
Fonte: Ibfd.	

**quota del 15%** (3). Le perdite fiscali possono essere riportate in avanti per 5 anni (4) e compensate con le future imposte. Non è, invece, consentito il riporto all'indietro. Non è prevista una specifica legislazione antielusiva in materia di prezzi di trasferimento, di *Controlled Foreign Companies* e di *thin capitalization* (5).

## Dividendi

Di regola, i dividendi distribuiti a soggetti residenti da parte di società **residenti** sono esenti da imposta.

I dividendi distribuiti da società residenti a **soggetti non residenti**, privi di stabile organizzazione in Lettonia, sono soggetti a ritenuta del 10%, salvo ritenuta convenzionale più favorevole. Per le aliquote applicabili sui dividendi in uscita secondo le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dalla Lettonia, si rimanda alla **tavola 6**.

## Interessi

In linea di massima, gli interessi pagati alle società lettoni non sono soggetti a ritenuta, a meno che siano pagati a soggetti esenti da imposta o che beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dal *Foreign Investment Act* o da altre leggi; in tal caso, sono soggetti alle ritenute riportate nella **tavola 2**.

Gli interessi pagati a soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Lettonia, sono assoggettati all'aliquota convenzionale, se più favorevole, per la quale si rinvia alla **tavola 6**.

## Capital gains

I *capital gains* concorrono, in generale, alla formazione del reddito e sono, pertanto, assoggettati all'imposta sul reddito delle società, secondo l'aliquota ordinaria. Le plusvalenze derivanti dalla cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati sono esenti da imposta.

## Royalties

Le royalties pagate dalle società residenti sono deducibili ai fini dell'imposta sul reddito della società, purché siano inerenti all'esercizio dell'attività d'impresa.

In linea di massima, le royalties pagate alle società lettoni non sono soggette a ritenuta, a meno che siano pagate a soggetti esenti da imposta o che beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dal *Foreign Investment Act* o da altre leggi; in tal caso, sono soggette alle ritenute riportate nella **tavola 3**.

Le royalties pagate a soggetti non residenti sono assoggettate all'aliquota convenzionale, se più favorevole, per la quale si rinvia alla tavola 6.

## Gruppi di imprese

È prevista, a determinate condizioni (7), la possibilità di **trasferimento delle perdite fiscali** fra so-

### Note:

(3) A partire dal 1° gennaio 2004. Fino al 31 dicembre 2003 l'aliquota applicata era del 19%.

(4) Le società il cui giro d'affari deriva per più dell'80% dall'attività di esplorazione petrolifera e dall'attività estrattiva, nonché le società operanti in determinate zone, possono riportare le perdite in avanti per 10 anni.

(5) Nel sistema fiscale lettone, tuttavia, è prevista una generale limitazione alla deducibilità degli interessi passivi, in relazione all'entità del patrimonio netto della società, risultante all'inizio dell'anno fiscale, moltiplicato per la media del tasso a breve termine applicato dagli istituti di credito nell'ultimo mese del periodo d'imposta, come determinato dal Central Statistic Board. Gli interessi passivi eccedenti tale limite possono essere portati in avanti senza limiti di tempo e dedotti nei periodi d'imposta successivi se l'ammontare totale degli interessi pagati in tali anni non eccede il limite calcolato per gli stessi periodi d'imposta.

(6) La ritenuta del 5% si applica se il soggetto erogatore degli interessi è una banca.

(7) Tutte le società del gruppo devono presentare una propria dichiarazione dei redditi, non sono ammesse dichiarazioni combinate o consolidate, di gruppo.

**Tavola 2 - Lettonia - Ritenute su interessi**

Interessi	Aliquota (%)
• interessi pagati infragruppo	10
• altri interessi	5 <sup>(6)</sup>

**Tavola 3 - Lettonia - Ritenute su royalties**

Royalties	Aliquota (%)
• su diritti d'autore	15
• su altri beni e diritti	5

cietà appartenenti allo stesso gruppo d'impresa. Il gruppo risulta costituito, secondo l'ordinamento lettone, da:

- *principal company*, società o persona fisica residente in Lettonia o in uno dei paesi con cui sono in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni; e
- *subsidiary*, società lettone nella quale la principal company (persona fisica o giuridica) ha una partecipazione, diretta o indiretta, di almeno il 90%.

## Il regime Iva

L'imposta sul valore aggiunto è disciplinata dal *Value Added Tax Act* (Vata) del 9 marzo 1995, in vigore dal 1° maggio 1995. L'imposta è dovuta sulle cessioni di beni, prestazioni di servizi e sulle importazioni nella misura ordinaria del 18%. È prevista un'aliquota ridotta del 9% per le seguenti operazioni:

- cessioni di medicinali ad uso veterinario e prodotti similari;
- cessione di medicinali, apparati medicali e simili;
- cessioni prodotti per l'infanzia;
- attività di comunicazione pubblica;
- cessione di libri (dal 1° gennaio 2004);
- cessione di acqua.

Le esportazioni sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta e vi è un'ampia casistica di operazioni esenti.

## Incentivi fiscali e regimi speciali

L'ordinamento lettone prevede due zone franche speciali (SEZs), entrambe costituite per la durata di 20 anni:

- porto di Liepaja, dal 1° marzo 1997 al 1° marzo 2017;
- Rezekne, dal 4 novembre 1997 al 4 novembre 2017.

In Lettonia sono previsti anche due porti franchi (FPs): Ventaspills Free Port e Riga Free Port.

Per le società costituite in forma di società di capitali e registrate nelle zone franche e nei porti franchi lettone sono previste le seguenti agevolazioni:

- immutabilità dell'ordinamento e dei benefici fiscali riconosciuti per il periodo di validità della licenza;
- esenzione dell'80% dell'imposta sul reddito delle società (vale a dire, riconoscimento di un credito d'imposta dell'80%);

- esenzione dell'80% dell'imposta fondiaria sugli immobili locati o direttamente utilizzati dalle società localizzate nelle zone e porti franchi. Le autorità locali possono riconoscere un'ulteriore esclusione del 20% dall'imposta immobiliare, con conseguente esenzione totale del reddito fondiario;

- esenzione dell'80% sulle ritenute operate sui pagamenti a soggetti non residenti, ad eccezione dei soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata individuati dall'autorità governativa;

- deduzione dal reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle società degli investimenti effettuati in infrastrutture localizzate nelle aree speciali e appartenenti allo Stato o alle autorità locali, a condizione che tali investimenti siano effettuati sulla base di accordi conclusi con le autorità delle zone speciali;

- ai fini Iva, delle accise e dei dazi doganali, le transazioni in entrata ed in uscita dalle zone speciali sono considerate come esportazioni ed importazioni ed esenti da imposta.

Ulteriori agevolazioni sono riconosciute alle **società residenti localizzate in particolari regioni** individuate dal *Support to Special Regions Act*. Ad esse vengono riconosciuti i seguenti benefici fiscali:

- maggiori ammortamenti;
- riporto delle perdite fiscali per 10 anni.

Inoltre, alle società residenti che realizzano consistenti investimenti per un ammontare non inferiore a 10 milioni di Lvl, effettuati nel settore immobiliare e completati nello spazio di 3 anni, viene riconosciuto un credito d'imposta pari al 40% dell'ammontare complessivo dell'investimento.

Un incentivo fiscale del 30% dell'imposta sul reddito viene riconosciuto alle società operanti nel settore della produzione e commercializzazione di prodotti «*high-tech*» e di *software*.

Dal 1° gennaio 2002, le società marittime residenti possono optare per il regime della «*tonnage tax*» per la parte del loro reddito riveniente dalle operazioni di trasporto marittimo internazionale.

## Il processo di allineamento con l'acquis comunitario (8)

L'ingresso della Lettonia nell'Ue rappresenta l'epilogo di un processo avuto inizio nell'ottobre del 1995, quando la Commissione europea incluse la Lettonia tra i paesi candidati all'allargamen-

### Nota:

(8) Cfr. Commissione, *Enlargement of the European Union. Guide to the Negotiations Chapter by Chapter*, dicembre 2002.

to dell'Ue, sottoponendola successivamente al continuo monitoraggio relativamente al recepimento dell'ordinamento comunitario. Il primo rapporto della Commissione risale al novembre 1998, seguito dall'apertura ufficiale dei negoziati per l'allargamento nel febbraio 2000.

## Imposizione diretta

La Lettonia non ha concordato con l'Ue accordi transitori relativi alle imposte dirette.

Dall'inizio del 2004, la Lettonia, oltre alla riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società dal 19 al 15%, sta introducendo norme volte a consentire l'allineamento del proprio ordinamento tributario alle disposizioni contenute nella direttiva «fusioni» (90/434/Cee) e nella direttiva «madre-figlia» (90/435/Cee). A parere della Commissione, la Lettonia è **in ritardo nel recepimento delle disposizioni contenute nelle direttive** su interessi e royalties (2003/49/Ce e 2004/76/Ce) e sulla tassazione del risparmio (2003/48/Ce). Con riferimento ai principi previsti nel Codice di condotta, è parere della Commissione che la Lettonia debba migliorare sensibilmente, in una prospettiva di maggiore trasparenza, la legislazione delle zone franche speciali e dei porti franchi.

## Imposta sul valore aggiunto

Il sistema dell'Imposta sul valore aggiunto lettone necessita, a parere della Commissione, di numerosi interventi, diretti al corretto allineamento all'*acquis* comunitario. In particolare, la Lettonia dovrebbe ridurre le sensibili differenze relative alle finalità dell'esenzione attualmente riconosciuta ad alcune tipologie di operazioni e procedere alla **riduzione dell'aliquota dell'imposta**, ad eccezione delle aree per le quali sono state concordate norme transitorie.

In vista dell'adesione della Lettonia all'Ue, sono state introdotte, in via transitoria, alcune deroghe alla sesta direttiva 77/388/Cee del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armoniz-

zazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. Tali misure prevedono:

- l'esenzione dall'Iva per le somministrazioni di energia per il riscaldamento dei privati fino al 31 dicembre 2004;

- l'applicazione di procedure semplificate per il versamento dell'imposta sulle cessioni di legnami, per un periodo di 1 anno dall'ingresso della Lettonia nell'Ue;

- l'esenzione dall'imposta per le piccole e medie imprese con volume d'affari, ai fini Iva, inferiore ad € 17.857;

- esenzione dall'Iva dei servizi di trasporto internazionale dei passeggeri e sui servizi di approvvigionamento di autori, artisti ed attori.

Sotto il profilo funzionale, la Lettonia dovrebbe, a parere della Commissione, accelerare il processo di modernizzazione e miglioramento dell'efficienza dell'Amministrazione finanziaria, carente nella preparazione del personale addetto all'attività di controllo ed accertamento.

## Accise

Il regime delle accise lettone si discosta nettamente dai requisiti comunitari. In linea generale, i livelli delle accise lettone sono al di sotto delle aliquote minime applicate dagli altri Stati membri dell'Ue. A tal fine, tra gli accordi transitori è previsto un graduale incremento dell'accisa sulle sigarette entro il 31 dicembre 2009.

## Cooperazione amministrativa ed assistenza reciproca

Al momento dell'adesione, la Lettonia aveva già formalmente adottato, ai fini Iva, il sistema di scambio di informazioni di derivazione comunitaria (Vies), ma non ancora effettivamente funzionante alla data dell'ingresso nell'Ue; a tal proposito, la Commissione ha osservato che il paese deve effettuare ancora numerosi interventi normativi ed organizzativi diretti ad assicurare l'effettiva operatività del predetto sistema.

**Tavola 4 - Lettonia - Accordi transitori previsti nel Trattato di adesione**

Ambito	Deroga
Iva	<ul style="list-style-type: none"> <li>• riconoscimento di una franchigia d'imposta per imprese con volume d'affari inferiore a € 17.857,00;</li> <li>• esenzione Iva dei pagamenti di royalties;</li> <li>• riduzione dell'aliquota d'imposta sul riscaldamento entro il 31 dicembre 2004;</li> <li>• il trasporto internazionale di persone è esente ai fini Iva.</li> </ul>
Accise	<ul style="list-style-type: none"> <li>• riduzione delle accise sul tabacco e sulle sigarette entro il 31 dicembre 2009.</li> </ul>

# Export e investimenti

## Il network di trattati contro le doppie imposizioni

La Lettonia ha firmato trattati per evitare le doppie imposizioni con 41 Stati. Le convenzioni in vigore sono 30, altre 4 sono state firmate ma non ancora ratificate, 7 solo parafate. La Lituania ha firmato Trattati contro le doppie imposizioni con

la maggior parte dei paesi Ue e con 3 (Croazia, Romania e Turchia) dei 4 Stati candidati.

La Lettonia non ha stipulato convenzioni sulla cooperazione amministrativa.

Nelle **tavole 5 e 6** viene rappresentato il *network* convenzionale lettone, con indicazione delle ali-

**Tavola 5 - Lettonia - Il network dei trattati**

Stato	Paràfa	Firma	Entrata in vigore	Data di applicazione
Armenia	03.10.1997	15.03.2000	26.02.2001	01.01.2002
Bielorussia	27.01.1995	07.09.1995	31.10.1996	01.01.1997
Belgio*	15.07.1998	21.04.1999		
Canada	07.07.1994	26.04.1995	12.12.1995	01.01.1996
Corea del Sud	10.12.1999			
Croazia	08.01.1999	19.05.2000	27.02.2001	01.01.2002
Danimarca	14.01.1993	10.12.1993	27.12.1993	01.01.1994
Estonia ****	25.11.1992	14.05.1993	30.12.1993	01.01.1994
Finlandia	14.01.1993	23.03.1993	30.12.1993	01.01.1994
Francia	13.04.1995	14.04.1997	01.05.2001	01.01.2002
Grecia*	07.02.2002	27.03.2002		
Georgia**	25.05.2001			
Germania	07.04.1995	21.02.1997	27.09.1998	01.01.1996
Irlanda	16.05.1997	13.11.1997	28.01.1998	01.01.1999 (in Lettonia) 06.04.1999 (in Irlanda)
Islanda	14.01.1993	19.10.1994	27.12.1995	01.01.1996
Italia*	21.12.1995	21.05.1997		
Kazakistan	19.12.1996	06.09.2001	02.12.2002	01.01.2003
Lituania	27.11.1992	17.12.1993	30.12.1994	01.01.1995
Lussemburgo***	25.04.2002			
Malta	21.01.2000	22.05.2000	24.10.2000	01.01.2001
Moldavia	12.07.1996	25.02.1998	24.06.1998	01.01.1999
Norvegia	14.01.1993	19.07.1993	30.12.1993	01.01.1994
Paesi Bassi	1.10.1993	14.03.1994	29.01.1995	01.01.1996
Polonia	01.07.1993	17.11.1993	30.11.1994	01.01.1995
Portogallo	02.10.2000	19.06.2001	07.03.2003	01.01.2004
Regno Unito	22.03.1995	08.05.1996	30.12.1996	01.01.1997 (in Lettonia) 01.06.1997 (nel Regno Unito)
Repubblica Ceca	03.03.1994	25.10.1994	22.05.1995	01.01.1996
Repubblica Popolare Cinese	19.04.1996	07.06.1996	27.01.1997	01.01.1998
Repubblica Slovacca	15.05.1998	11.03.1999	12.06.2001	01.01.2001
Romania	06.02.1998	25.03.2002	28.11.2002	01.01.2003
Russia**	03.03.2000			
Singapore	02.10.1998	06.10.1999	18.02.2000	01.01.2001
Slovenia	26.11.1999	17.04.2002	18.11.2002	01.01.2003
Spagna**	20.07.2001			
Sudafrica**	27.05.1999			
Svezia	13.01.1993	05.04.1993	30.12.1993	01.01.1994
Svizzera*	30.03.2001	31.01.2002		
Stati Uniti	06.06.1997	15.01.1998	30.12.1999	01.01.2000
Turchia*	09.01.1998	03.06.1999		
Ucraina	02.11.1995	21.11.1995	21.11.1996	01.01.1997
Ungheria***	25.02.2002			
Uzbekistan	08.06.1998	03.07.1998	23.10.1998	01.01.1999

Fonte: Ibfd.

\* Firmato ma non ancora entrato in vigore.

\*\* Convenzioni concluse e i testi sono già stati accettati dai Ministeri e sono pronti per essere firmati.

\*\*\* Convenzioni già concluse i testi sono pronti per essere ammessi alla visione del Ministero.

\*\*\*\* L'11 febbraio 2002 è stata firmata una nuova Convenzione tra Lettonia ed Estonia per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale. La nuova Convenzione dovrà essere applicata retroattivamente dal 1° gennaio 2002.

quote delle ritenute su dividendi, interessi e royalties previste dalle Convenzioni in vigore.

## Convenzione Italia-Lettonia

La convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Lettonia è stata firmata a Riga il 21 maggio 1997. Ad oggi non è ancora entrata in vigore.

### Note:

(9) Alcuni trattati prevedono l'esenzione per alcuni tipi di inte-

ressi, come, ad esempio, gli interessi pagati dallo Stato, da autorità locali, dalla Banca centrale, da istituti per il credito all'esportazione o in relazione alla cessione di crediti. Le ipotesi di esenzione non sono indicate nella tavola.

(10) L'aliquota più bassa è applicata ai canoni per la locazione di attrezzature.

(11) Se non diversamente indicato, la percentuale prevista in questa colonna si applica se il percettore non residente possiede almeno il 25% del capitale sociale o dei diritti di voto in una società residente in Lettonia.

(12) L'aliquota del 5% si applica in caso di possesso di almeno il 10% del capitale sociale di una società lettone.

**Tavola 6 - Lettonia - Ritenute convenzionali**

Stato	Dividendi		Interessi (9) (%)	Royalties (10) (%)
	Società non qualificate (%)	Società qualificate (%) (11)		
Armenia	15	5	10	10
Bielorussia	10	10	10	10
Canada	15	5	10	10
Croazia	10	5	10	10
Danimarca	15	5	10	5/10
Estonia	15	5	10	5/10
Finlandia	15	5	10	5/10
Francia	15	5 (12)	10	10/5
Germania	15	5	10	5/10
Irlanda	15	5	10	5/10
Islanda	15	5	10	5/10
Kazakistan	15	5	10	10
Lituania	15	0	0	0
Malta	10	5	10	10
Moldova	10	10	10	10
Norvegia	15	5	10	5/10
Paesi Bassi	15	5	10	5/10
Polonia	15	5	10	10
Portogallo	10	10	10	10
Regno Unito	15	5	10	5/10
Repubblica Ceca	15	5	10	10
Repubblica Popolare Cinese	10	5	10	10
Repubblica Slovacca	10	10	10	10
Romania	10	10	10	10
Singapore	10	5	10	7,5
Slovenia	15	5	10	10
Stati Uniti	15	5	10	5/10
Svezia	15	5	10	5/10
Ucraina	15	5	10	10
Uzbekistan	10	10	10	10

Fonte: Ibfd.