



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

# iltributo

- **Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea**
- **Il consolidato orientamento sulla distribuzione degli utili nelle società a ristretta base ed i vestiti nuovi dell'imperatore**
- **La tassazione delle imprese straniere nel sistema fiscale cinese**
- **Abuso del diritto: annullato l'accertamento in presenza di valide ragioni economiche**
- **Overruling giurisprudenziale e affidamento incolpevole del contribuente**



# La tassazione delle imprese straniere nel sistema fiscale cinese

di Maristella Lecchi

Dottore Commercialista

*L'attuale sistema fiscale cinese è il risultato di riforme recenti, che sono espressione dello sviluppo economico del paese e del necessario adeguamento anche in ambito tributario.*

*Tali riforme fiscali sono sostanzialmente due:*

- *quella introdotta con l' Enterprise Income Tax Law ("EITL") del 2007, in vigore già dal primo gennaio 2008, che ha uniformato la tassazione dei redditi prodotti dalle imprese mediante l'introduzione di un'aliquota unica applicabile indifferentemente alle imprese locali ed alle imprese straniere, le cosiddette Foreign Invested Enterprises (FIE);*
- *quella introdotta il primo gennaio 2008, che ha modificato e trasformato il regime delle imposte indirette Value Added Tax e Business Tax.*

*L'evoluzione del sistema fiscale cinese è stata dunque avviata ed è diretta a riformulare l'intera normativa tributaria secondo schemi del tutto analoghi agli ordinamenti occidentali.*

Ad oggi, le principali imposte e tasse che gravano sulle imprese straniere operanti nella Repubblica Popolare Cinese, d'ora in avanti anche RPC, sono le seguenti:

- la **COMPANY INCOME TAX (CIT)** = corrispondente all'Imposta sul Reddito delle Società
- la **VALUE ADDED TAX (VAT)** = corrispondente all'IVA italiana
- la **BUSINESS TAX**

Vediamo di seguito le principali caratteristiche delle tre imposte.

## 1. Company Income Tax (CIT)

La nuova **Enterprise income Tax Law**, legge di riforma fiscale cinese sopra citata ed in vigore dal primo gennaio 2008, ha sostanzialmente eliminato le

diversità di trattamento fiscale tra le imprese a proprietà domestica e le imprese partecipate da soggetti stranieri, introducendo un'imposta unica del 25% tramite un periodo di transizione con incremento graduale dell'aliquota. La stessa legge di riforma ha altresì introdotto nel sistema tributario diverse nozioni, concetti ed istituti, che sono tipici degli ordinamenti tributari occidentali, quali la nozione di stabile organizzazione, il concetto di residenza fiscale, gli istituti della *thin capitalization*, del *transfer pricing* e numerosi altri.

L'Imposta sul Reddito delle Società, o *Company Income Tax (CIT)*, è dunque un'imposta la cui aliquota standard ammonta al 25% e grava nella stessa egual misura sia sui redditi, ovunque prodotti, dalle imprese fiscalmente residenti in Cina, sia sui redditi prodotti in Cina dalle imprese straniere che ivi abbiano una stabile organizzazione.

Più precisamente, i soggetti passivi della *Company Income Tax (CIT)* sono:

- le imprese fiscalmente residenti in Cina (tra cui anche le WFOE, le JV, le società di trading), che vengono tassate sui redditi globali, ovunque nel mondo prodotti;
- i soggetti che fiscalmente non risiedono in Cina ma che ivi abbiano una stabile organizzazione, che vengono tassati limitatamente ai redditi prodotti nella RPC;
- le società in generale che, pur non risiedendo fiscalmente in Cina e nemmeno avendo una stabile organizzazione, comunque ivi producano redditi, le quali vengono tassate limitatamente ai redditi prodotti nella RPC;
- gli uffici di rappresentanza, i *Representative Office*, per i quali è prevista una particolare metodologia di determinazione dell'imposta.

Sono naturalmente fatte salve le convenzioni contro le doppie imposizioni.

Le imprese residenti fiscalmente in Cina sono quelle società costituite conformemente al diritto societario cinese e quelle che hanno ivi la loro sede di direzione effettiva. Appartengono a questa categoria le imprese domestiche ma anche le imprese con investimento a capitale straniero, tra cui le WFOE e le *Joint Ventures*.

La WFOE è tipicamente la società ad intero capitale straniero – *Wholly Foreign Owned Enterprises* – solitamente costituita nella forma di società a responsabilità limitata ed interamente posseduta e gestita da investitori stranieri. Essa rappresenta, in fatto, il veicolo preferenziale degli investitori stranieri perché può essere costituita senza la presenza di soggetti cinesi all'interno del consiglio di amministrazione e perché l'organo sovrano è proprio l'assemblea dei soci stessi. Gli investitori mantengono dunque quel grado di controllo e di segretezza che fanno di gran lunga prediligere questo tipo di società agli altri modelli possibili.

Tornando alla *Company Income Tax*, l'aliquota standard di riferimento della CIT è del 25% e colpisce il reddito imponibile percepito nell'anno fiscale. Tuttavia, in deroga, sono previste diverse agevolazioni, tra cui l'aliquota applicabile per le società non residenti prive di una stabile organizzazione nella RPC, che ammonta al 10% (se non diversamente stabilito da

convenzioni) e viene applicata col meccanismo della ritenuta a titolo di imposta, sulla base imponibile che può consistere in redditi derivanti da distribuzione di redditi, da *royalties*, da interessi, da *capital gain*.

È concessa un'aliquota agevolata pari al 20% alle piccole imprese a bassa redditività, con un reddito imponibile inferiore a 300.000 CNY<sup>1</sup>, un totale attivo inferiore ai 30 milioni di CNY (10 milioni CNY per le imprese non industriali) ed un numero di lavoratori inferiore a 100 (80 per le imprese non industriali).

Ed ancora, è concessa un'aliquota agevolata pari al 15% alle imprese definite ad alta/nuova tecnologia, intendendo tali le imprese che soddisfino una serie di requisiti ben precisi volti a garantire la presenza di investimenti ad alto contenuto tecnologico quali, ad esempio, che almeno il 60% delle spese per ricerca e sviluppo siano sostenute nella RPC e che almeno il 60% del reddito totale sia generato da prodotti ad alta/nuova tecnologia. Nel caso di Shanghai, per essere ammessi a tale beneficio, le imprese attive nei settori dell'alta tecnologia devono farne specifica richiesta alla *Science and Technology Commission* del distretto nel quale è localizzato l'investimento.

Altri incentivi fiscali sono inoltre riconosciuti in alcune Zone Economiche Speciali e nelle regioni meno sviluppate dell'ovest della Cina.

Inoltre, per le imprese costituite ante riforma introduttiva della nuova CIT, alle quali erano stati accordati trattamenti fiscali privilegiati, è stato concesso un periodo di transizione quinquennale, atto ad incrementare gradualmente l'aliquota d'imposta di un 2% annuo sino al raggiungimento della nuova aliquota del 25%.

Per quanto riguarda gli Uffici di rappresentanza e la particolare determinazione dell'imposta sul reddito, vi sono tre diverse metodologie alternative volte a calcolare l'ammontare di reddito imponibile.

In particolare, una riforma fiscale introdotta specificatamente per i *Representative Office* ed in

<sup>1</sup> Al momento della stesura del presente contributo, 1 CNY (o RMB) equivale a circa 0,15 EURO ed i 300.000 CNY citati equivalgono a circa 46.000 euro. CNY è l'abbreviazione ufficiale che indica il Chinese Yuan (più comunemente detto RENMINBI), ossia la valuta avente corso legale nella Repubblica Popolare Cinese. L'abbreviazione più comunemente usata e non conforme allo standard è RMB.

vigore dal 1.1.2010, ha incrementato il carico fiscale ed ha abrogato le precedenti esenzioni. I tre sistemi in parola determinano il reddito imponibile, alternativamente:

1. quale semplice differenza tra ricavi effettivi e costi (*metodo dei ricavi effettivi*)
2. l'utile viene determinato presuntivamente, applicando una data percentuale, per l'appunto stabilita presuntivamente dall'autorità fiscale, all'ammontare dei ricavi generati in Cina dalla casa madre (*metodo dell'utile presunto*)
3. ricavi e reddito sono parametrati sulla base dei costi effettivi (*metodo del cost-plus*)

La *Corporate Income Tax* si versa periodicamente con acconti calcolati su base mensile o trimestrale, tramite presentazione alle autorità fiscali di bilanci provvisori, entro 15 giorni dalla fine del mese o del trimestre. Annualmente si procederà poi al conguaglio dell'imposta effettivamente dovuta per l'esercizio annuale di riferimento, entro il mese di maggio dell'anno successivo e dietro presentazione della dichiarazione fiscale da parte del contribuente. Il versamento dell'imposta è da effettuarsi in moneta locale CNY ed eventuali redditi prodotti nominalmente in valuta estera devono essere convertiti in Yuan, più comunemente Renminbi, prima di procedere al pagamento del tributo.

Il calcolo dell'imposta viene effettuato nel modo classico, ossia applicando l'aliquota CIT al reddito imponibile e sottraendo eventuali crediti di imposta spettanti per agevolazioni o per imposte già versate all'estero.

Anche il calcolo del reddito imponibile viene effettuato nel classico modo che prevede la sottrazione dei costi dai ricavi, salvo alcune isolate particolarità (ad esempio i metodi enunciati per il calcolo del reddito riconducibile agli uffici di rappresentanza).

I costi deducibili sono sostanzialmente i costi inerenti all'esercizio dell'impresa, e dunque i costi di vendita, i costi del venduto, le spese aziendali, le altre spese per consumi, le spese di vendita, le spese amministrative, gli oneri finanziari. La *Company Income Tax Law* (CITL), integrata dalle *Company Income Tax Law Implementing Rules* (CITIR), indica dettagliatamente gli

oneri deducibili agli articoli 29, 30, 31 e 32 della CITIR, suddividendoli in categorie, mentre l'articolo 10 della CITL indica gli oneri non deducibili.

Relativamente alle immobilizzazioni ed al criterio di ammortamento, sempre la citata legge e le citate regole, disciplinano ed indicano in modo specifico le categorie ed i criteri di ammortamento. Agli articoli 57 CITIR e 65 CITIR vengono elencate, rispettivamente, le immobilizzazioni materiali e le immobilizzazioni immateriali che si ritengono ammortizzabili, mentre gli articoli 11 e 12 della CITL elencano le immobilizzazioni materiali ed immateriali non ammortizzabili. Sono categorie del tutto simili a quelle previste dalla disciplina civilistica e fiscale occidentale e, dunque, troviamo nella categoria dei beni ammortizzabili gli impianti, i fabbricati, i macchinari, gli immobili, i mezzi di trasporto, le altre attrezzature e macchinari, i brevetti, i marchi, i *copyright*, il diritto di superficie, il *know-how*, l'avviamento, eccetera. Infine, l'articolo 60 della CITL individua il periodo minimo di ammortamento che, ad esempio, per gli impianti ed i fabbricati è di 20 anni, per le macchine e le altre apparecchiature di produzione è di 10 anni, per i mezzi di trasporto è di 4 anni, per le apparecchiature elettroniche è di 3 anni.

Il criterio di imputazione dei componenti positivi e negativi di reddito è tipicamente il criterio della competenza temporale. Tuttavia, in base all'articolo 23 della citata CITIR, alcuni proventi sono dichiarati in base ad un diverso principio, più vicino al criterio di cassa. In particolare, gli incassi derivanti dalla vendita di merci, qualora il contratto preveda la riscossione rateale del prezzo, vengono imputati al reddito in base alle date di incasso come previste contrattualmente.

La società che abbia determinato un reddito imponibile ai fini della CIT e che abbia versato l'imposta, potrebbe poi decidere di distribuire gli utili ai propri soci. Il meccanismo della tassazione dei dividendi è, ancora una volta, semplice: vi è una ritenuta di imposta del 10% operata a titolo definitivo sull'importo distribuito e versato.

## 2. Value Added Tax (VAT)

La *Value Added Tax* – VAT- è l'imposta corrispondente alla nostra imposta sul valore aggiunto (IVA), che

funziona con un meccanismo simile in molti paesi del mondo: la VAT si applica sul prezzo al momento della vendita ed è sostanzialmente l'imposta sui consumi calcolata sul valore aggiunto nel corso della produzione di merci, vendita e fornitura di servizi tassabili.

Per quanto attiene ai meccanismi di calcolo, liquidazione e versamento dell'imposta, in Cina i contribuenti sono divisi in due categorie, differenti a seconda del sistema di contabilità e di controllo adottati:

- Contribuenti di piccola dimensione, gli *Small scale Taxpayer*, che sono privi di un complesso sistema di contabilità e di revisione contabile, il cui fatturato imponibile è inferiore a 500.000 CNY<sup>2</sup> (o RMB) se trattasi di imprese volte alla produzione di beni o alla prestazione di servizi, oppure inferiore a 800.000 CNY<sup>3</sup> (o RMB) se trattasi di imprese volte alla commercializzazione dei prodotti all'ingrosso o al dettaglio;
- Contribuenti generali, che sono le imprese con un fatturato imponibile superiore ai limiti sopra detti.

L'aliquota VAT è pari al 17% sulla maggior parte dei beni, ridotta al 13% per alcuni prodotti (cereal i, gas, petrolio, giornali, libri e prodotti agricoli), mentre i contribuenti di piccola dimensione scontano un'aliquota del 3%.

Solo i contribuenti generali devono emettere fatture, le quali sono predisposte secondo modelli prestabiliti stampati dall'autorità fiscale dalla quale devono essere acquistati.

La VAT dovuta all'erario è data dalla differenza tra IVA a debito sulle vendite (*output tax*) ed IVA a credito sugli acquisti (*input tax*). Per i piccoli contribuenti, che si è detto scontano un'imposta del 3%, la VAT dovuta è calcolata forfettariamente applicando l'aliquota del 3% all'importo del fatturato.

<sup>2</sup> Equivalenti a circa 75.000 Euro, applicando il tasso di cambio 1 CNY=0,15 Euro.

<sup>3</sup> Equivalenti a circa 120.000 Euro, applicando il tasso di cambio 1 CNY=0,15 Euro.

Il periodo di riferimento per il calcolo, la liquidazione ed il versamento della VAT è variabile e viene calcolato dalla competente autorità fiscale in base all'importo dell'imposta dovuta. Tale periodo può variare da 1, 3, 5, 10, 15 giorni, un mese o un trimestre. Il periodo di liquidazione più comune è quello mensile, che comporta il versamento dell'imposta entro il giorno 15 del mese successivo.

La riforma della VAT citata in premessa, in vigore dal 1° gennaio 2009, ha introdotto la detraibilità della VAT sugli acquisti di molti beni qualificati quali immobilizzazioni, mentre ha abolito la politica di esenzione VAT per l'importazione di attrezzature ed impianti dall'estero.

### 3. Business Tax

La *Business Tax* è una imposta indiretta e complementare alla VAT.

I soggetti passivi di tale imposta sono innanzitutto le imprese che svolgono attività di servizi esclusi dal campo di applicazione della VAT, tra cui i servizi di trasporto, i servizi connessi alle costruzioni, servizi finanziari, assicurativi, servizi contabili, fiscali e legali. L'imposta si applica altresì ai trasferimenti di proprietà immobiliare ed alla vendita di immobilizzazioni immateriali (*intangibles*).

La *Business Tax* è calcolata sul fatturato dell'impresa (*business turnover*), sul quale viene applicata l'aliquota, che varia dal 3% al 20%, in base al tipo di servizio:

- trasporto, edilizia, poste e telecomunicazioni, cultura e sport: 3%
- assicurazione, finanza, servizi, trasferimento di proprietà immobiliare e vendita di immobilizzazioni immateriali: 5%
- Intrattenimento e spettacolo: 5%-20%

L'aliquota maggiormente applicata nella prassi è del 5% ed è rilevante specificare che tale imposta risulta indetraibile per l'acquirente.

Sono previste esenzioni particolari per i trasferimenti di tecnologia, sviluppo tecnologico, per i relativi servizi di consulenza tecnica, subordinatamente al rilascio di specifica autorizzazione da parte delle autorità

---

competenti, che a tal fine compiono una formale verifica.

Il periodo di competenza per il calcolo, la liquidazione ed il versamento della *Business Tax*, analogamente a quanto avviene per la VAT, è variabile e determinato dalla autorità fiscale competente in base all'importo dell'imposta dovuta. Esso può variare da 5, 10, 15 giorni, un mese o un trimestre. A titolo esemplificativo, i contribuenti che adottano un mese come periodo di riferimento, devono dichiarare e

versare la *Business Tax* entro 15 giorni dalla fine del periodo.

In seguito alla recente riforma fiscale citata, che ha introdotto un nuovo criterio di riscossione diverso dal precedente, il versamento deve essere effettuato con riferimento al luogo dove si trova il fornitore del servizio o il suo committente, col risultato che anche i servizi forniti all'estero a favore di imprese cinesi o individui cinesi sono soggetti alla *Business Tax*, mentre precedentemente solo i servizi forniti all'interno del territorio cinese erano soggetto a tale imposta.