

Bové Montero y Asociados



INVESTIRE E INSTALLARSI IN SPAGNA

Guida pratica alla normativa e
legislazione fiscale, commerciale e del lavoro



Investire
e installarsi
in Spagna

Bové Montero y Asociados

Investire e installarsi in Spagna

Guida pratica alla normativa e
legislazione fiscale, commerciale
e del lavoro

BOVÉ MONTERO Y ASOCIADOS

www.bovemontero.com

Mariano Cubí, 7

08006 Barcelona

Tel.: + 34 93 218 07 08

Fax: + 34 93 237 59 25

Email: bcn@bovemontero.com

Persona di contatto: José Mª Bové o Belén Fernández

Príncipe de Vergara, 126

28002 Madrid

Tel.: + 34 91 561 54 14

Fax: + 34 91 562 57 05

Email: mad@bovemontero.com

Persona di contatto: José Mª Bové o Alfredo Sáinz

Sindicat, 67

07002 Palma de Mallorca

Tel.: + 34 971 77 51 24

Fax: + 34 971 72 63 48

Email: pma@bovemontero.com

Persona di contatto: José Mª Bové

Conde de Salvatierra, 21

46004 Valencia

Tel.: + 34 96 328 77 93

Fax: + 34 96 328 77 94

Email: val@bovemontero.com

Persona di contatto: Secundino Urcera

Nota: la presente pubblicazione è stata redatta durante il quarto trimestre del 2015 e comprende quindi le norme vigenti fino a questo periodo. Per ottenere ulteriori informazioni, i lettori possono mettersi in contatto con uno dei nostri uffici.

Questo documento contiene indicazioni a livello generale che non possono essere messe in pratica senza la dovuta consulenza specifica.

Qualsiasi forma di riproduzione, distribuzione, comunicazione pubblica e trasformazione di quest'opera può essere realizzata esclusivamente con l'autorizzazione dei suoi titolari, salvo diverse disposizioni di legge. Per fotocopiare o riprodurre una parte di essa, si è pregati di rivolgersi al Centro Spagnolo dei Diritti di Riproduzione (CEDRO).

www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45

Ringraziamenti

È sempre difficile riassumere in un piccolo volume tutti i temi di tipo legale, fiscale, contabile e del lavoro che intervengono quando si avvia un'attività imprenditoriale in Spagna. Nella presente guida abbiamo voluto presentare gli aspetti principali di questi temi, usando un linguaggio prossimo a chi si dedica agli affari; Sarà per noi una grande soddisfazione se ci saremo riusciti.

Se il nostro sforzo, grazie anche alle altre versioni in inglese, tedesco, francese, portoghese e russo che verranno presto pubblicate, contribuisce a far conoscere meglio agli investitori stranieri le procedure per portare avanti un'attività economica in Spagna, la soddisfazione sarà maggiore: avremo apportato il nostro granello di sabbia allo sviluppo economico spagnolo.

L'undicesima edizione di questa guida, opportunamente aggiornata con le disposizioni vigenti nel 2016, è stata redatta dal personale del nostro ufficio giuridico e fiscale e la responsabilità della sua realizzazione e coordinamento è stata affidata a Belén Fernández Ulloa.

Tutto il processo di edizione, traduzione e distribuzione ai clienti e amici di Bové Montero y Asociados, è stato curato da Brigitte Pollinger.

A tutti loro, porgo i miei più sinceri ringraziamenti.

José M. Bové

Indice dei contenuti

Ringraziamenti	7
1. La Spagna, una delle mete preferite per gli investimenti esteri	13
1.1. Distribuzione geografica delle attività economiche	17
1.2. Decentramento territoriale nelle istituzioni politiche spagnole	19
1.3. Uno spazio monetario integrato nell'Unione Europea	21
1.4. Specializzazione e diversificazione del sistema finanziario spagnolo	22
2. Investire in Spagna dall'estero	25
2.1. Panoramica delle norme vigenti	28
2.2. Definizione e classificazione degli investimenti stranieri	29
2.3. Procedure relative alla notificazione e all'avviamento	31
A. Dichiarazione preventiva	31
B. Dichiarazione posteriore	32
2.4. Incentivi e contributi agli investimenti esteri	34

2.5. Trasferimenti all'estero e controllo valutario	35
3. Il mercato del lavoro e la sua legislazione	39
3.1. Retribuzione dei dipendenti	42
3.2. Distribuzione della giornata lavorativa	43
3.3. Diritti sociali dei lavoratori	44
3.4. Riconoscimento del diritto di sciopero	44
3.5. Modelli di contratto vigenti.	45
3.6. Indennità per scioglimento del contratto	48
3.7. Rapporti di lavoro particolari.	50
3.8. Basi dei contributi alla Previdenza Sociale	50
3.9. Responsabilità del datore di lavoro	53
3.10. Situazione sociale degli stranieri	54
4. Creazione e costituzione di una attività imprenditoriale	59
4.1. Modelli di costituzione per Società di capitali.	62
4.1.1. Società per Azioni.	64
4.1.2. Società a Responsabilità Limitata.	67
4.1.3. Società in Accomandita per azioni	67
4.2. Costituzione di una succursale	68
4.3. Procedure per la costituzione di una società	69
4.4. Libri sociali	71
4.5. Registro delle Imprese	72
4.6. Requisiti contabili della società	72
4.7. Requisiti della revisione dei conti annuali	74

5. Le imposte	79
5.1. Imposta sul Reddito delle Società	84
5.1.1. Aspetti principali dell'imposta.	84
5.1.2. Imputazione temporale dei ricavi e delle spese.	87
5.1.3. Valutazione dei ricavi e delle spese.	87
5.1.4. Calcolo degli ammortamenti	88
5.1.5. Svalutazione di elementi patrimoniali e provvigioni	90
5.1.6. Riduzioni della base imponibile: patent box e fondo di capitalizzazione	92
5.1.7. Incentivi fiscali per le piccole imprese	93
5.1.8. Regime per le società che detengono partecipazioni estere (<i>holdings</i>)	94
5.1.9. Misure per evitare la doppia imposizione	95
5.1.10. Deduzioni per incentivare la realizzazione di determinate attività.	98
5.1.11. Ritenute e pagamenti rateali	99
5.1.12. Dichiarazione consolidata	100
5.2. Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche	100
5.2.1. Aspetti principali: residenza abituale e reddito tassabile	100
5.2.2. Regime speciale per lavoratori espatriati	102
5.2.3. Sgravi fiscali.	103
5.2.4. Tariffe applicabili all'Imposta sul Reddito.	104
5.2.5. Aliquote delle ritenute.	106

5.3. Imposta sul Reddito dei Non Residenti	107
5.3.1. Reddito ottenuto mediante stabile organizzazione	107
5.3.2. Reddito ottenuto in assenza di stabile organizzazione	109
5.3.3. Redditi esenti da imposta	111
5.3.4. La figura del rappresentante fiscale	114
5.3.5. Oneri speciali sui beni immobili	115
5.3.6. Presentazione dell'imposta sul Reddito per i non Residenti	115
5.3.7. Prevalenza dei trattati e accordi internazionali	116
5.4. Imposta sul patrimonio.	117
5.5. Imposta sulle successioni e donazioni.	118
5.6. Imposte locali	120
5.7. Imposta sul Valore Aggiunto	121
5.8. Imposta sui Trasferimenti Patrimoniali e Atti Giuridici Documentati	122
5.9. Dazi doganali.	123

1

13

La Spagna,
una delle mete
preferite per
gli investimenti
stranieri



Pochi paesi europei possono vantare di aver attirato capitali stranieri quanto la Spagna. I primi ad arrivare, più invasori che investitori furono attratti dalla posizione geostrategica della penisola iberica e dai benefici del clima e della terra, ideale per lo sviluppo del settore primario. Lo capirono innumerevoli popoli e civiltà, dai Celti agli Arabi, dai Fenici ai Romani. Secoli più tardi, durante la Rivoluzione Industriale, la Spagna accolse investitori britannici e francesi che contribuirono in modo decisivo al consolidamento del tessuto imprenditoriale moderno. Nel XX secolo, poi, fu il turno dei capitali provenienti da Germania, Stati Uniti e Canada, che resero possibile l'inserimento di una infrastruttura industriale senza precedenti fino ad oggi.

Con l'adesione alla Comunità Economica Europea nel 1986, gli investimenti stranieri sono cresciuti ad un ritmo mai visto prima. La Spagna è diventata una delle mete preferite di capitali provenienti da altri paesi europei, mentre gli investimenti da parte degli Stati Uniti hanno mantenuto una crescita costante. Tutti i settori economici hanno tratto beneficio dall'entrata nello spazio comune europeo: l'automozione, il commercio, la fornitura di energia e la manifattura sono stati senz'altro i principali destinatari di investimenti. La combinazione fra costi del lavoro contenuti e un'alta percentuale di laureati ha rappresentato un irresistibile richiamo per attirare le firme leader dei settori citati.

Già nel XXI secolo, quando l'economia può essere compresa solo in termini globali, la Spagna si trova tra i primi paesi al mondo per investimenti esteri. Ai già tradizionali capitali europei e del Nord America si sono aggiunti gli investitori provenienti dalla Russia, la Cina e il Medio Oriente, attratti dalla forza di un'economia che ha già superato le difficoltà del periodo 2009-2012. La ristrutturazione delle infrastrutture ferroviarie e aeroportuali ha ulteriormente rafforzato la posizione geostrategica della Spagna fino al punto di attirare investimenti dall'estero pari a 15.812 milioni di euro nel 2014, un 8,8% in più rispetto all'anno precedente.

Nel 2015 la Spagna è tornata ad essere una delle mete preferite per gli investimenti esteri in Europa. Una tendenza che si prevede rimanga invariata per tutto il decennio. Dovuto all'arrivo costante di capitali stranieri, sempre più diversificati, crediamo opportuno cominciare questo libro con una breve presentazione della realtà spagnola. I paragrafi che seguono aiutano a prendere contatto con un paese che ha sempre accolto gli investimenti esteri come parte del proprio patrimonio.

1.1. Distribuzione geografica delle attività economiche

La Spagna gode di una posizione privilegiata nell'Europa sud occidentale, porta di accesso e partenza per l'America, l'Africa e il Vecchio Continente. Occupa un territorio di circa mezzo milione di chilometri quadrati, distribuiti tra la Penisola Iberica – Portogallo compreso –, le Baleari nel Mediterraneo, le isole Canarie nell'Oceano Atlantico e le città autonome di Ceuta e Melilla, che si trovano nel nord del continente africano e confinano con il Marocco. Attualmente, la Spagna ha circa 46 milioni di abitanti, i quali vivono per lo più in ambienti urbani. Le città più importanti sono: la capitale Madrid, Barcellona, Valencia, Siviglia, Bilbao e Saragozza.

Madrid non è solo la sede delle istituzioni politiche dello Stato, ma ospita anche le centrali della maggior parte delle aziende che operano in Spagna. Città fondamentale dedicata ai servizi, orientati in particolare alle aziende, conserva ancora un'area industriale in cui predominano il settore grafico, energetico e chimico. È anche il punto focale della rete ferroviaria ad alta velocità, e la città dove più si concentrano gli investimenti esteri. Barcellona, da parte sua, grazie alla crescita inarrestabile del suo settore turistico, vanta il primo aeroporto in Spagna per numero dei passeggeri e il principale porto per navi da crociera del Mediterraneo. Nonostante il predominio di servizi commerciali e amministrativi, mantiene un tessuto industriale di grande peso nel settore farmaceutico e automobilistico, oltre ad essere una delle maggiori città del mondo nell'organizzazione di convegni e congressi.

Il porto di Valencia, insieme a quello di Algeciras a Cadice, è il primo dello Stato per traffico di container e merci. Grazie all'importanza storica del suo porto, Valencia concentra un importante settore commerciale legato principalmente alle esportazioni agricole, oltre a riunire un gran numero di agenzie

di trasporto e logistica. Siviglia è il principale centro industriale del sud della Spagna, strettamente legato ai derivati del settore primario e alla specializzazione aeronautica; l'equivalente in tutta la zona settentrionale è Bilbao. Oltre ad avere uno dei porti più importanti della Spagna, l'attività economica di Bilbao e della sua provincia è sempre stata caratterizzata dal forte peso delle industrie estrattive e manifatturiere, che si stanno trasformando poco a poco in aziende dedicate ai servizi.

A Saragozza l'industria automobilistica e dei suoi servizi ausiliari ha un peso significativo in una zona industriale che ha la caratteristica di trovarsi all'interno della stessa area metropolitana. La città vanta inoltre uno dei più grandi parchi logistici dell'Europa meridionale.

Oltre ai principali centri urbani, meritano una speciale menzione le aree dedicate alla produzione ortofrutticola, concentrate in tutta la zona sud orientale e in Andalusia, che rendono la Spagna il principale esportatore europeo del settore. Tutta la costa mediterranea è una destinazione turistica di prima categoria, mentre la costa settentrionale, in particolare la Galizia, è un importante centro di commercio estero legato al trasporto marittimo, con la presenza di grandi porti e cantieri navali che forniscono imbarcazioni a tutto il mondo. Possiamo affermare che la diversità geografica del paese, con condizioni molto diverse a seconda dei territori, ha fatto sì che il tessuto produttivo spagnolo sia ampiamente diversificato e comprenda attualmente la totalità dei settori e specialità.

1.2. Decentramento territoriale nelle istituzioni politiche spagnole

La Costituzione del 1978 stabilisce che lo Stato è una democrazia che assume la forma di monarchia parlamentare. Il re Filippo VI è il Capo dello Stato, arbitro e moderatore del funzionamento delle istituzioni, assume la più alta rappresentanza nelle relazioni internazionali ed esercita le funzioni che gli sono attribuite dalle leggi, fra le quali ha particolare rilevanza il suo ruolo di comandante in capo dell'esercito.

A loro volta las *Cortes Generales*, il Parlamento che rappresenta la sovranità del popolo spagnolo, sono formate dal Congresso dei Deputati –la camera bassa– e dal Senato –la camera alta–. Deputati e senatori sono eletti a suffragio universale e detengono il potere legislativo dello Stato. La funzione esecutiva ricade sul Governo, che dirige la politica interna e quella estera, nonché l'amministrazione civile e militare. Il governo è presieduto dal presidente, eletto per votazione nel Congresso, che a sua volta dirige il Consiglio dei Ministri.

L'organizzazione territoriale dello Stato mira al decentramento, per cui è strutturata in tre livelli a seconda del grado di prossimità ai cittadini e delle competenze attribuite. Alla base troviamo l'amministrazione locale, esercitata dai municipi dei diversi comuni. A un livello intermedio, i comuni sono raggruppati in cinquantadue province, ognuna con la sua corrispondente Amministrazione provinciale, la *Diputación*. Per finire, le Comunità Autonome delimitano un territorio con caratteristiche storiche, culturali ed economiche comuni, e con un parlamento proprio, eletto a suffragio universale. La maggior parte delle Comunità Autonome comprendono

diverse province, ma sette di loro –per esempio La Rioja o Murcia– hanno una sola provincia.

L'amministrazione autonoma acquisisce competenze significative, come per esempio quelle relative all'istruzione e alla sanità, e alcune Comunità dispongono perfino di un corpo di polizia proprio. Nel caso della Catalogna e dei Paesi Baschi questo è indipendente dalla polizia nazionale, mentre in Navarra e nelle Isole Canarie esercita un ruolo complementare. In questa stessa linea di decentramento, conviene indicare il caso particolare dei Paesi Baschi e di Navarra le quali, in nome di una serie di diritti storici, gestiscono la loro Agenzia delle Entrate, e possono mantenere e regolare il proprio sistema fiscale. Come descritto nei capitoli dedicati alle norme sulle imposte, le competenze esclusive in materia fiscale permettono a questi due territori di applicare aliquote fiscali diverse da quelle del resto dello Stato.

Questa organizzazione amministrativa, più complessa di quella di altri paesi europei, nasce dalla necessità di rispondere alla singolarità dei diversi territori della Spagna, garantendo la rappresentanza dei loro interessi in tutte le istituzioni statali. La Spagna è nata dall'unione di diversi regni autonomi, sul finire dell'epoca medievale; ancora oggi esistono significative differenze culturali tra i vari territori. La differenza più evidente la troviamo fra le lingue parlate nelle varie comunità autonome, alcune delle quali sono co-ufficiali con lo spagnolo nelle rispettive aree di influenza. Così troviamo il catalano in Catalogna e nelle Isole Baleari, il valenciano a Valencia, l'euskera nei Paesi Baschi, il galiziano in Galizia. Anche se il castigliano è la lingua comune in tutto il territorio, le lingue co-ufficiali hanno un ruolo prevalente nella Pubblica Amministrazione autonoma. Lo status di co-ufficialità

La Spagna, una delle mete preferite per gli investimenti stranieri

garantisce la possibilità di usare entrambe le lingue per tutte le formalità e le gestioni amministrative.

1.3. Uno spazio monetario integrato nell'Unione Europea

Durante il decennio 1990, una grande maggioranza dei paesi dell'Unione Europea decise di avviare un processo per allineare le loro politiche economiche con l'obiettivo di introdurre una moneta unica, l'euro. Il 1° gennaio 2002, dodici paesi cominciarono a condividere un'unica moneta e un'unica politica monetaria, e la Spagna era uno di essi. Attualmente, sono diciannove gli stati membri dell'Unione Economica e Monetaria europea, nome con cui è conosciuto lo spazio che usa l'euro come moneta unica comune.

I paesi inclusi nell'Eurozona non solo condividono una moneta comune, ma sono anche impegnati a coordinare le loro politiche fiscali ed economiche sotto l'egida della Commissione Europea e della Banca Centrale Europea. Tutti gli stati membri condividono un mercato unico in cui, salvo espressa normativa, vale la libera circolazione dei capitali, dei servizi, delle merci e delle persone. La Spagna è membro dell'Unione Economica e Monetaria fin dagli esordi, insieme alla Germania, l'Austria, il Belgio, la Finlandia, la Francia, la Grecia, l'Irlanda, l'Italia, il Lussemburgo, i Paesi Bassi e il Portogallo. Nello stesso anno 2002, anche quattro piccoli Stati europei decisero di adottare l'euro come moneta: il Vaticano, il Principato di Monaco, San Marino e Andorra. Cinque anni più tardi, nel 2007, entrava nella zona Euro la Slovenia. Cipro e Malta lo facevano nel 2008, la Slovacchia nel 2009, l'Estonia nel 2011, la Lettonia nel 2014 e, infine, la Lituania nel 2015.

Attualmente, diversi paesi membri dell'Unione Europea si trovano in attesa di entrare a far parte dell'Eurozona. Nel

momento in cui le loro economie avranno soddisfatto i criteri di convergenza necessari, potranno adottare l'euro come moneta e considerarsi membri a pieno titolo dell'Unione Economica e Monetaria. Si prevede che i prossimi paesi ad adottare l'euro come moneta unica saranno la Bulgaria, la Repubblica Ceca, la Polonia e la Romania, non prima degli anni 2019-2020.

A questo proposito bisogna ricordare che ci sono alcuni paesi che non condividono una moneta unica, come la Danimarca, il Regno Unito e la Svezia.

1.4. Specializzazione e diversificazione del sistema finanziario spagnolo

La Spagna gode di un sistema finanziario moderno diversificato completamente integrato nei mercati internazionali. Questo sistema finanziario è costituito dal mercato del credito, il mercato azionario e il mercato monetario. Solo quest'ultimo è soggetto al controllo diretto da parte delle autorità pubbliche, essendo tuttavia aperto sia alle banche che alle società di investimento e agli intermediari finanziari. Pertanto, l'attuale numero di operatori finanziari esistenti in Spagna è molto alto.

La lista seguente descrive gli enti che attualmente compongono questo ricco e diversificato sistema finanziario e riassume i vari operatori presenti, a partire dalla loro attività principale:

- **Banca Centrale.** il *Banco de España*.
- **Istituti di credito.** Le banche spagnole e straniere; l'Istituto Ufficiale di Credito (ICO); le casse di risparmio; le cooperative di credito; e gli istituti finanziari di credito.

- **Ausiliari finanziari.** Gli enti di pagamento e moneta elettronica; le società di garanzia reciproca e di finanziamento; le società di valutazione.
- **Istituti di investimento collettivo.** Le società di investimento, mobiliare e immobiliare; i fondi di investimento mobiliare e immobiliare.
- **Imprese di investimenti.** Le società e gli agenti di cambio; le società di gestione del portafoglio; le aziende di consulenza finanziaria.
- **Enti di capitale di rischio.**
- **Compagnie di assicurazioni e riassicurazioni, e intermediari assicurativi.**
- **Piani previdenziali e fondi pensione.**
- **Fondi di titoli ipotecari e di attivi.**

Per quanto riguarda il mercato del credito e il mercato azionario, il ruolo della amministrazione si limita quasi esclusivamente a tre attività. In primo luogo, regola le condizioni di accesso; secondo, garantisce la presenza permanente di operatori regolari; e infine esercita un controllo sulle operazioni delle società finanziarie. Tutte queste funzioni sono eseguite in conformità con le pratiche di uso comune nei paesi avanzati e, in particolare, nel resto degli Stati membri dell'Unione Europea.



2

Investire
in Spagna
dall'estero



Come indicato nel capitolo precedente, il Trattato dell'Unione Europea proclama la piena libertà di circolazione di capitali tra i Paesi membri. Tale trattato, tuttavia, riconosce anche che ogni Stato ha il potere di stabilire i requisiti amministrativi che ritenga opportuni su qualsiasi operazione, perfino su quelle che a priori sono liberalizzate. Per questo motivo, è essenziale conoscere nei dettagli le specifiche norme sugli investimenti esteri attualmente in vigore, poiché ogni organizzazione, investitore o imprenditore straniero che desideri operare in Spagna deve seguire, ovviamente, la legislazione specifica fin dal primo giorno.

A tal fine, nei prossimi paragrafi si viene a definire il concetto di investimento estero, e si descrivono le procedure amministrative da completare prima di renderlo

effettivo e quelle che si realizzano posteriormente. Inoltre, vengono indicati i principali incentivi che esistono per gli investimenti, molti dei quali legati ai programmi dell'Unione Europea, e le eventuali restrizioni su trasferimenti monetari effettuati da e per l'estero. L'obiettivo è presentare nel modo più accurato il contesto attuale che regola la gestione degli investimenti esteri in Spagna, e in modo da preparare il terreno per i capitoli successivi, nei quali viene approfondito il tema della legislazione relativa allo sviluppo di qualsiasi attività imprenditoriale.

2.1. Panoramica delle norme vigenti

Dall'entrata in vigore del trattato dell'Unione Europea, gli investimenti esteri in Spagna sono stati completamente liberalizzati. Essi vanno dichiarati, ma solo a posteriori, cioè una volta che l'investimento è già stato realizzato. In alcuni casi, tuttavia, è necessario presentare una dichiarazione preventiva, per esempio se l'investimento ha collegamenti con territori che, secondo la normativa attuale, si definiscono paradisi fiscali.

Allo stesso tempo esistono regimi speciali per certi tipi d'investimenti stranieri in Spagna, che seguono delle regole settoriali specifiche, in particolare trasporti aerei, radio, minerali, materie prime minerali di interesse strategico e diritti minerari, televisione, gioco d'azzardo, telecomunicazioni, sicurezza privata, fabbricazione, commercio e distribuzione di armi ed esplosivi ad uso civile, così come quelle attività collegate alla Difesa Nazionale.

Al di là delle disposizioni per tali settori specifici, il Consiglio dei Ministri si riserva il diritto di sospendere il regime generale di liberalizzazione degli investimenti

esteri in certe situazioni anomale, ad esempio, nel caso in cui gli investimenti per la loro natura, forma o condizione di realizzazione, rischiassero di compromettere l'esercizio del potere e ordine pubblico, per esempio quelle attività relazionate con la sicurezza e salute dell'intera popolazione.

2.2. Definizione e classificazione degli investimenti stranieri

Prima di affrontare questioni più specifiche, è opportuno chiarire chi, secondo le leggi spagnole, può essere considerato un investitore estero. In primo luogo, lo sono tutte quelle persone fisiche non residenti che, pur avendo la nazionalità spagnola, sono domiciliate o hanno la loro residenza principale all'estero. Lo sono anche quelle persone giuridiche domiciliate all'estero, nonché gli enti pubblici con sovranità estera. Il cambio di domicilio sociale da parte di persone giuridiche o il trasferimento di residenza di persone fisiche saranno determinanti per classificare un investimento estero in Spagna.

Gli investimenti esteri in Spagna possono essere portati a termine nei diversi modi che presentiamo di seguito, tenendo presente le diverse procedure amministrative.

- Come partecipazione in società spagnole, il cui capitale non è ammesso a quotazione nei mercati secondari. Sono comprese in questa modalità, la costituzione di una nuova società, la sottoscrizione e acquisto totale o parziale delle sue azioni o la assunzione di partecipazioni sociali. È compreso anche l'acquisto di titoli, come per esempio i diritti di sottoscrizione di azioni, le obbligazioni convertibili in azioni o altri titoli analoghi che, per loro natura, danno diritto a

partecipare nel capitale, così come qualsiasi attività giuridica in virtù della quale si acquisiscono diritti politici.

- Investimenti in azioni di società spagnole il cui capitale è totalmente o parzialmente ammesso a quotazione in borse valori spagnole o estere. I diritti di sottoscrizione o altri analoghi, a prescindere dal luogo di emissione e acquisizione.
- La costituzione di succursali di aziende domiciliate all'estero e l'espansione di quelle già esistenti
- La sottoscrizione e l'acquisto di titoli di debito negoziabili rappresentati da prestiti emessi da residenti.
- La partecipazione in fondi di investimento iscritti nei registri della Commissione Nazionale del Mercato di Valori (CNMV).
- L'acquisto di beni immobili situati in Spagna il cui importo totale sia superiore a 3.005.060,52 euro, o qualsiasi investimento immobiliare, a prescindere dall'importo, in caso di investimenti provenienti da paradisi fiscali.
- Per finire, le cosiddette *altre forme di investimento*: la costituzione, formalizzazione o la partecipazione in contratti di associazione in partecipazione, fondazioni, gruppi di interesse economico, cooperative e comunità di beni; quando il valore totale corrispondente alla partecipazione degli inversori esteri è superiore a 3.005.060,52 euro, o in caso di investimenti provenienti da paradisi fiscali, indipendentemente dall'importo.

Qualsiasi investimento fatto in Spagna che coincida con una di queste sette descrizioni e che sia stato portato

a termine da una persona fisica o giuridica con domicilio all'estero, dovrà essere quindi classificato e notificato come investimento estero.

2.3. Procedure relative alla notificazione e all'avviamento

All'inizio del *capitolo* si accennava al fatto che, in genere, non è necessario dichiarare gli investimenti esteri prima di realizzarli; è sufficiente informare sulla loro natura dopo averli portati a termine. Tuttavia, ci sono alcuni casi in cui è obbligatorio informare l'Amministrazione con certo anticipo. Per risolvere ogni dubbio, in questa sezione si specifica quando è necessario informare prima di realizzare l'investimento e quando è sufficiente farlo solo in un secondo momento. Bisogna ricordare che tutte le dichiarazioni di investimenti esteri e le corrispondenti liquidazioni, devono essere presentate presso il Registro degli Investimenti del Ministero dell'Economia e Competitività.

A. Dichiarazione preventiva:

Come anticipato, quando l'investimento estero proviene da paradisi fiscali, il suo titolare deve presentare una dichiarazione preventiva. È importante sapere che tale dichiarazione non esclude quella da compilare posteriormente, una volta portato a termine l'investimento. Esistono, tuttavia, alcune eccezioni a questa regola generale. I tre casi in cui non è necessario presentare dichiarazione preventiva, indipendentemente dall'origine dell'investimento, sono i seguenti:

- Investimenti in titoli negoziabili.

- Partecipazioni in fondi di investimento iscritti nei registri della CNMV.
- Investimenti che prevedono una partecipazione estera non superiore al 50% del capitale della società spagnola destinataria, né anteriormente all'investimento progettato, né come conseguenza dello stesso.

Nei casi in cui è richiesta la dichiarazione preventiva, sarà il suo titolare a doverla rendere ufficiale presso il Registro. La dichiarazione sarà valida per sei mesi dalla data di presentazione. Se durante questi sei mesi l'investimento non si concretizza, occorrerà presentare una nuova dichiarazione preventiva. Per finire ricordiamo che, nel caso si debbano liquidare investimenti provenienti da paradisi fiscali, non sarà necessario notificare la liquidazione prima di effettuarla.

B. Dichiarazione posteriore:

Tornando alla norma generica, la maggior parte degli investimenti esteri vanno dichiarati dopo la loro realizzazione. Questa dichiarazione posteriore deve essere fatta dal titolare non residente anche se, se l'operazione viene formalizzata da un notaio, sarà quest'ultimo a presentare tutta l'informazione al Registro. In circostanze particolari, i responsabili della dichiarazione possono essere altri:

- In caso di investimenti in titoli negoziabili, l'obbligo di dichiararli sarà a carico delle aziende che realizzano operazioni d'investimento, istituti di credito o le corrispondenti istituzioni finanziarie.
- Nel caso di investimenti in titoli non negoziati su mercati secondari, i responsabili di notificare l'operazione

saranno gli enti depositari o amministratori dei titoli. Inoltre, in caso di intervento di una società, un'agenzia di valori o un istituto bancario, la dichiarazione dovrà essere effettuata da una di esse.

- Nel caso di azioni nominative, il soggetto tenuto a dichiarare sarà la società spagnola che riceve l'investimento.
- Le operazioni in fondi di investimento spagnoli dovranno essere dichiarate dalla società che li gestisce.

Per quanto riguarda la forma e le scadenze, la dichiarazione deve essere presentata entro il termine di un mese se riguarda società non quotate, succursali, le cosiddette *altre forme di investimento* e beni immobili. Gli investimenti relativi a titoli negoziabili seguono la stessa procedura di dichiarazione seguita da tutti gli enti depositari e gestori di titoli, o da quegli enti che, senza agire come depositari, liquidino operazioni di compravendita dei titoli indicati per ordine di persone non residenti.

Infine occorre segnalare che, in determinate condizioni o qualora fossero richieste a farlo, le società spagnole con partecipazione estera e le succursali in Spagna di persone non residenti devono presentare alla Direzione Generale del Commercio e Investimenti del Ministero dell'Economia e della Competitività, un resoconto annuale relativo allo sviluppo dell'investimento in un periodo massimo di nove mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale.

A questo punto è opportuno ricordare che qualsiasi inadempimento degli obblighi relativi alla dichiarazione degli investimenti esteri può essere oggetto di sanzioni.

2.4. Incentivi e aiuti agli investimenti esteri

In Spagna, le persone fisiche o giuridiche che desiderano investire dall'estero possono beneficiare di determinati aiuti, sotto forma di sovvenzioni o prestiti a condizioni molto agevolate. Tali aiuti possono venire dalle amministrazioni spagnole, sia statali che autonome, o direttamente da parte dell'Unione europea (UE).

Gli incentivi regionali –quelli di origine spagnola– in alcuni aspetti sono determinati dalle direttive UE. Di solito vengono assegnati a imprese che decidono di installarsi in zone geografiche depresse, con alto livello di disoccupazione o a settori industriali in crisi. L'amministrazione centrale, attraverso i vari ministeri, offre sovvenzioni specifiche. Parallelamente, le Comunità Autonome sviluppano i loro propri programmi d'azione. Tra gli incentivi in vigore vale la pena sottolineare la concessione di prestiti per finanziare capitali fissi o la costituzione di imprese, a condizioni sostanzialmente più vantaggiose di quelle offerte dal mercato, oltre alle sovvenzioni per investimenti in R+S e quelle destinate all'internazionalizzazione delle imprese.

Inoltre esistono gli incentivi comunitari che figurano nei bilanci della UE come *risorse strutturali*; sono i denominati Fondi strutturali europei e il Fondo di coesione. Entrambi rappresentano i principali strumenti di cui dispone l'Unione Europea per rafforzare la coesione economica e sociale e ridurre il divario tra i vari territori, finanziando azioni di sviluppo regionale in collaborazione con gli Stati membri.

2.5. Trasferimenti all'estero e controllo valutario

I titolari di investimenti esteri hanno logicamente il diritto di trasferire all'estero il risultato della loro liquidazione e i redditi ottenuti. È opportuno chiarire che l'esistenza di questo diritto non è incompatibile con la procedura amministrativa precedentemente indicata, né con la normativa specifica sul controllo valutario.

Attenendosi alle direttrici stabilite dall'Unione Europea, la legislazione spagnola ha progressivamente liberalizzato il controllo valutario, basandosi sulla direttiva UE 88/361/CEE. Al giorno d'oggi si può affermare che i controlli valutari non rappresentano alcun ostacolo per realizzare qualsiasi attività imprenditoriale in Spagna. Il Governo è andato oltre quello che stabiliva la direttiva UE, estendendo il suo ambito d'applicazione alle transazioni con tutti i paesi, siano essi membri o no della Comunità Europea.

Così, il principio fondamentale su cui si basa la legislazione spagnola è quello della totale libertà dei movimenti di capitali e delle transazioni economiche con l'estero. Sono privi di restrizione gli atti, le attività, le transazioni e le operazioni tra residenti e non residenti che presuppongano o dal cui adempimento possano derivare incassi e pagamenti verso l'estero, così come trasferimenti da o verso l'estero e variazioni in conti o posizioni finanziarie di debito o di credito nei confronti dell'estero, senza altre limitazioni che quelle stabilite dalla legge.

In linea generale, quindi, si può affermare non vi è alcun obbligo di dichiarare preventivamente i trasferimenti all'estero. Esistono, tuttavia, alcune eccezioni alla regola. In particolare, i due casi seguenti sono soggetti dichiarazione preventiva e obbligatoria:

- a) L'importazione e l'esportazione in territorio spagnolo di monete, banconote e assegni bancari al portatore in euro o in qualsiasi altra valuta o mezzo fisico, compresi i mezzi elettronici concepiti per essere utilizzati come forma di pagamento, di importo superiore ai 10.000 euro a persona e viaggio.
- b) I movimenti per tutto il territorio nazionale di monete, banconote e assegni al portatore in euro o in qualsiasi altra valuta o mezzo fisico, compresi i mezzi elettronici concepiti per essere utilizzati come forma di pagamento, di importo superiore ai 100.000 euro.

È opportuno chiarire che il riferimento ai mezzi di pagamento elettronici non include le carte di credito o di debito nominative.

A parte le eccezioni alla regola, sono totalmente e assolutamente liberi gli incassi e i pagamenti tra residenti e non residenti, così come i bonifici da o per l'estero, a condizione che siano effettuati attraverso una banca. L'ente registrato dovrà solamente dichiarare i dati dell'operazione agli organi competenti dell'amministrazione statale e alla Banca di Spagna. Tale dichiarazione non è necessaria nel caso di incassi, pagamenti o bonifici inferiori a 50.000 euro. Inoltre non si deve dimenticare che l'esecuzione di pagamenti e bonifici all'estero non sono soggetti alla preventiva verifica dell'adempimento degli obblighi fiscali.

In aggiunta, le persone fisiche o giuridiche residenti in Spagna che eseguano transazioni con non residenti, o che mantengano attivi o passivi con l'estero, dovranno presentare una dichiarazione alla Banca di Spagna, a scopi puramente statistici e informativi. La frequenza delle comunicazioni dipenderà dal volume delle transazioni realizzate durante l'anno immediatamente anteriore e

dai saldi di attivi e passivi esistenti al 31 dicembre. Tale frequenza sarà quella descritta nella seguente tabella.

FREQUENZA DELLE NOTIFICAZIONI SULLE TRANSAZIONI	
Se gli importi delle transazioni durante l'anno immediatamente anteriore o i saldi di attivi e passivi esistenti al 31 dicembre dell'anno anteriore...	sono pari o superiori a 300 milioni di euro UNA VOLTA AL MESE
	sono pari o superiori a 100 milioni di euro UNA VOLTA AL TRIMESTRE
	sono inferiori a 100 milioni di euro UNA VOLTA ALL' ANNO
	non superano l'importo di 1 milione di euro: solo quando richiesto dalla Banca di Spagna; entro due mesi dalla richiesta

Per quanto riguarda i conti bancari, i residenti potranno aprirli presso gli sportelli operativi all'estero, sia di istituti autorizzati, come di qualsiasi banca o istituto di credito esteri. Per i non residenti, il mantenimento e l'apertura di conti in euro o in altre valute, è libero nelle agenzie di istituti autorizzati operanti in Spagna.



3

Il mercato del lavoro e la sua legislazione



Qualsiasi imprenditore che voglia costituire una nuova società in Spagna deve conoscere perfettamente la normativa che regola i rapporti con i propri dipendenti. Per gli investitori stranieri questo è ancora più importante, dal momento che l'attuale legislazione spagnola emana da un sistema di leggi che si adattano e si correggono reciprocamente e che risalgono addirittura alla seconda metà degli anni 1970.

La principale fonte di diritto del lavoro è lo Statuto dei Lavoratori. È la legge base che regola i contratti di lavoro e stabilisce i diritti e i doveri dei soggetti coinvolti. Si tratta di una legge generica, che non include tutte le particolarità del mondo del lavoro. Per questo motivo, nel corso degli anni, una serie di contratti collettivi hanno formalizzato le condizioni di lavoro dei diversi settori produttivi. Tali contratti collettivi vengono

negoziati tra le aziende e i rappresentanti dei lavoratori, sono vincolanti per entrambe le parti e sono sottoposti a revisione periodica.

Prima di effettuare un investimento in un determinato settore produttivo, è doveroso informarsi sul contratto collettivo in vigore per conoscere i regolamenti e i dettagli particolari come la distribuzione dell'orario di lavoro o le griglie salariali. In questo capitolo viene riassunto il contenuto generico del Diritto del lavoro in Spagna, dallo Statuto dei Lavoratori alle varie riforme e leggi specifiche, con alcuni paragrafi dedicati alla selezione e situazione sociale degli stranieri.

3.1. Retribuzione dei dipendenti

In Spagna, la legge stabilisce dei limiti minimi sul salario percepito dai lavoratori. Qualsiasi retribuzione al di sotto di questi limiti è illegale e può essere denunciata. Il salario minimo stabilito dal governo per quest'anno è di 655,20 euro mensili. Si tratta di uno dei limiti più bassi in Europa occidentale, superiore solo al salario minimo vigente in Portogallo.

Questo salario minimo, tuttavia, non è valido in quei settori in cui la normativa generale è determinata da un contratto collettivo. È bene prendere nota che tutti i contratti collettivi tra aziende e lavoratori migliorano i salari fissati dall'amministrazione. Nei loro annessi si include una griglia salariale nella quale viene specificata la remunerazione minima che deve essere percepita dal lavoratore, sempre a seconda della sua posizione all'interno della azienda.

Nella maggior parte dei casi, i lavoratori hanno diritto ad almeno due mensilità aggiuntive all'anno. Ciò significa che il

salario lordo annuale è diviso in quattordici stipendi. Tuttavia, molti contratti collettivi prevedono la possibilità di frazionare la tredicesima o la quattordicesima durante tutto l'anno. Molte aziende quindi possono pagare dodici stipendi annuali, in cui ogni mese viene inclusa una parte delle mensilità aggiuntive.

3.2. Distribuzione della giornata lavorativa

Dovuto alle diverse esigenze di ogni settore produttivo, la durata e la distribuzione dell'orario lavorativo sono dettagliati nei vari contratti collettivi e nei contratti di lavoro. Tuttavia, la legge stabilisce un massimo di 40 ore settimanali di lavoro effettivo, promedio del totale di ore lavorate durante l'anno.

Parimenti, la giornata lavorativa non può eccedere le nove ore, a meno che il contratto collettivo o un patto tra datore di lavoro e dipendenti, stabilisca un'altra distribuzione del tempo. In ogni caso, il lavoratore ha diritto a un periodo di riposo di 12 ore tra la fine di una giornata di lavoro e l'inizio della successiva. Le ore remunerate di lavoro straordinario oltre il tempo concordato non possono, per legge, essere più di 80 all'anno.

Per quanto riguarda le ferie, la normativa stabilisce 30 giorni solari per ogni anno di lavoro. Ciò significa che in quei 30 giorni sono compresi sia i giorni feriali che i festivi. Inoltre, durante l'anno, esistono 14 festività che cadono in giorni feriali, di carattere retribuito e non recuperabili; ci sono quelle nazionali -festivo in tutta la Spagna-, quelle che riguardano solo una certa comunità autonoma e infine le feste locali, 2 giorni all'anno.

3.3. Diritti sociali dei lavoratori

Da quando è stata instaurata la democrazia, i diritti di cui godono i lavoratori spagnoli sono paragonabili a quelli del resto dei paesi europei. Lo Statuto dei Lavoratori e la Costituzione del 1978 garantiscono la libertà sindacale, compreso il diritto di fondare sindacati e di affiliarsi per libera scelta. Parallelamente, i sindacati sono liberi di stabilire confederazioni e aderire a organizzazioni internazionali di lavoratori. Nessuno può essere obbligato ad iscriversi ad un sindacato.

La rappresentatività sindacale dei lavoratori cambia a seconda delle dimensioni dell'azienda. Quando l'azienda ha meno di 50 e più di 10 dipendenti, l'incarico di rappresentarli è affidato ai delegati sindacali. Se il numero di lavoratori è fra 6 e 10, la presenza del delegato viene decisa dalla maggioranza di loro. Invece, in stabilimenti con più di 50 lavoratori, i rappresentanti si costituiscono in comitati aziendali. In ogni caso, sono sempre i lavoratori che scelgono liberamente i loro rappresentanti attraverso il voto.

Va rilevato che, nel caso in cui una stessa azienda abbia diversi stabilimenti in una stessa provincia o in province vicine, che singolarmente abbiano meno di i 50 dipendenti, ma insieme raggiungano questa cifra, verrà creato un comitato aziendale congiunto tra i diversi centri. Inoltre, nel caso delle multinazionali che sono tenute ad avere rappresentanti nel Comitato Aziendale Europeo, questi saranno scelti tra i membri dei comitati aziendali già costituiti.

3.4. Riconoscimento del diritto di sciopero

Nella stessa Costituzione viene tutelato il diritto dei lavoratori di scioperare per difendere i propri interessi, e si invita a

concretare le norme di questo diritto con la stesura di una legge futura. Tuttavia, questa legge non è stata ancora formulata e il diritto di sciopero è ancora regolato dalla Legge 17/1977, che ha subito piccole variazioni a partire da diverse sentenze della Corte Costituzionale.

In particolare, la legge prevede il diritto di sciopero per accordo esplicito dei lavoratori, raggiunto direttamente in assemblea, attraverso i loro rappresentanti legali o dai vari sindacati. Quando i lavoratori prendono la decisione direttamente in assemblea, è sufficiente una maggioranza semplice dei presenti per approvare lo sciopero; non sono necessari i voti di una determinata percentuale del personale.

D'altra parte, si possono garantire i servizi minimi obbligatori solo se l'attività dell'azienda è legata direttamente al mantenimento dei servizi assistenziali basici, come la sanità e i trasporti pubblici.

3.5. Modelli di contratto vigenti

L'attuale legislazione prevede la possibilità di stipulare diverse forme di contratto, che si possono riassumere in quattro gruppi principali: contratti a tempo indeterminato, contratti a tempo determinato, contratti di tirocinio e apprendistato e i contratti di praticantato. Per ciascuno di questi quattro principali tipi di contratto, esistono diverse formule e modalità che rispondono alle diverse circostanze e necessità di ogni settore. Tutti i contratti devono essere formalizzati per iscritto e registrati al Servizio pubblico per l'Occupazione.

Il **contratto a tempo indeterminato** stabilisce che il lavoratore presterà i suoi servizi senza una data limite di termine. È un contratto in cui non è specificata la durata del rapporto tra datore di lavoro e dipendente. Fra i contratti

a tempo indeterminato ci sono quelli a tempo pieno, quelli a tempo parziale e quelli di lavoro intermittente; quest'ultimo è utilizzato per far fronte alle esigenze di quelle attività imprenditoriali che funzionano in un determinato periodo dell'anno. Se un datore di lavoro vuole licenziare un dipendente che ha un contratto a tempo indeterminato, senza dover pagare l'indennità prevista dalla legge, potrà farlo solo se si verifica uno dei motivi riportati nello Statuto dei Lavoratori o nei contratti collettivi. Nel prossimo paragrafo 3.6, vengono riportate le varie circostanze che possono portare alla cessazione del rapporto di lavoro.

I **contratti indeterminati a tempo parziale** consentono la prestazione di servizi per un numero di ore al giorno, alla settimana, al mese o all'anno, purché inferiore a una giornata completa di lavoro. Se la produzione richiede un aumento di ore di lavoro, i lavoratori con contratto a tempo parziale possono fare gli straordinari. Esiste un limite massimo di ore di lavoro straordinario che un lavoratore può realizzare, e questo verrà legalmente previsto in proporzione alla giornata lavorativa convenuta.

Il contratto a tempo indeterminato presenta inoltre un'altra variante: il **contratto di sostegno agli imprenditori**. Si tratta di un nuovo tipo di contratto a tempo indeterminato e a tempo pieno che possono utilizzare le aziende con meno di 50 dipendenti. L'azienda che ricorre a questo modello di contratto potrà beneficiare di alcuni incentivi fiscali e sconti sulla quota da versare alla Previdenza Sociale, sempre nel caso in cui si adempia a determinati requisiti e condizioni. Uno dei requisiti principali è che i lavoratori devono mantenere il loro posto di lavoro per almeno tre anni dalla data dell'inizio del contratto. Nel caso in cui le condizioni previste non vengano

rispettate, il datore di lavoro dovrà rimborsare gli incentivi ricevuti al momento della firma di questo contratto.

Nei **Contratti a tempo determinato**, invece, il termine finale della collaborazione tra lavoratore e impresa è esplicito. Questo tipo di contratto ha quattro varianti principali: contratto a progetto, per eseguire un lavoro specifico; contratto a termine, per circostanze della produzione; contratto sostitutivo, per sostituire un lavoratore in pensionamento parziale; contratto ad interim, per sostituire un dipendente che non può occupare il suo posto durante un periodo di tempo. Se il datore di lavoro vuole porre fine alla relazione con il dipendente prima della data convenuta, o se sono ancora vigenti le circostanze che hanno portato all'assunzione temporanea, il licenziamento potrebbe essere dichiarato arbitrario.

Coloro che hanno recentemente completato i loro studi possono beneficiare di un **contratto di praticantato**. Per sottoscrivere questo tipo di contratto, il lavoratore deve aver completato i suoi studi negli ultimi cinque anni, sette se è disabile. Gli studi devono corrispondere ad un titolo universitario o di formazione professionale, o essere ufficialmente riconosciuti come equivalenti, oltre a dover abilitare allo svolgimento del posto offerto. In ogni caso, se il lavoratore ha meno di 30 anni, non si tiene conto della data di completamento degli studi.

Per finire, il **contratto di tirocinio e apprendistato** ha come scopo la qualificazione professionale del lavoratore in un contesto aziendale in cui si combina l'attività lavorativa retribuita con la formazione teorica. È importante sottolineare che il lavoratore deve aver presentato domanda di lavoro e non avere nessuna formazione ufficiale relativa all'attività da svolgere. Con questo tipo di contratto le aziende godono di

una riduzione del 100% dei contributi previdenziali, sia quelli che spettano al lavoratore sia quelli che spettano all'azienda, e del rimborso del 100% delle spese dei corsi di formazione associati.

3.6. Indennità per scioglimento del contratto

Il contratto di lavoro, come indicato in precedenza, può essere stipulato per un periodo di tempo determinato o indeterminato. Nel caso di contratto indeterminato, il datore di lavoro non può rescinderlo unilateralmente, se non per uno dei motivi indicati nello Statuto dei Lavoratori, cioè mediante licenziamento per giustificato motivo sulla base di un inadempimento grave e intenzionale del lavoratore.

Se non si verificano tali motivi ed il licenziamento è ritenuto arbitrario, l'azienda è tenuta a risarcire il lavoratore con l'equivalente di 33 giorni di retribuzione per ogni anno di servizio, con un massimo di 24 mensilità. Analogamente, l'indennità per licenziamento arbitrario nei contratti formalizzati prima del 12 febbraio 2012 verrà calcolata sulla base dei 45 giorni di retribuzione per anno di servizio per il periodo di prestazione di servizi anteriore alla suddetta data, e sulla base dei 33 giorni di retribuzione per anno di servizio per il periodo di prestazione di servizi posteriore. L'importo dell'indennità non potrà essere superiore a 720 giorni di retribuzione, a meno che dal calcolo dell'indennità relativa al periodo anteriore al 12 febbraio 2012 risultasse un numero di giorni superiore; in questo caso esso sarà l'importo da applicare come risarcimento massimo, senza che possa essere comunque superiore alle 42 mensilità.

In aggiunta, la Legge permette di rescindere il contratto di lavoro se sussistono motivi oggettivi espressamente previsti, dovendosi compiere inoltre i seguenti requisiti:

- Si deve comunicare il licenziamento al lavoratore per iscritto, specificando la causa della cessazione del contratto.
- Dallo stesso momento in cui viene consegnata la comunicazione scritta, si deve mettere a disposizione del lavoratore un'indennità pari a 20 giorni di salario per anno di servizio con un massimo di 12 mensilità.
- Si deve concedere un periodo di preavviso di 15 giorni, dalla consegna della comunicazione personale al lavoratore, fino alla rescissione del contratto di lavoro.

Dopo la rescissione del contratto, un tribunale potrebbe stabilire che il licenziamento deve essere dichiarato nullo, se è avvenuto in determinate circostanze. In questo caso, il datore di lavoro è obbligato a riammettere il lavoratore al suo anteriore posto. Fondamentalmente sono due le situazioni che possono portare al licenziamento nullo: quando si adduca come motivo una delle cause di discriminazione proibite dalla Costituzione o dalla Legge, e quando vengono violati i diritti fondamentali e le libertà pubbliche del lavoratore.

Esiste un'altra situazione che potrebbe condurre al licenziamento nullo: se questo si verifica mentre il lavoratore usufruisce di qualche permesso o congedo previsto dalla legge per promuovere la conciliazione tra lavoro e vita familiare, ad esempio la riduzione della giornata per accudire ai familiari o la sospensione del contratto per gravidanza. Se il licenziamento si verifica in queste circostanze, sarà un giudice a stabilire se debba essere considerato giustificato o nullo.

3.7. Rapporti di lavoro particolari

Quanto descritto in questo capitolo si può applicare alla maggior parte dei rapporti di lavoro subordinato, quando una azienda paga uno stipendio a un dipendente a cambio dei suoi servizi. Tuttavia, la ricchezza e la complessità del mercato del lavoro ha generato delle relazioni ai quali la legge generale non può dare risposta. Per questo motivo, alcuni settori professionali hanno un regolamento specifico che va oltre ciò che abbiamo descritto finora. È il caso, per citare alcuni esempi, degli alti dirigenti, degli atleti professionisti o dei collaboratori domestici.

Nel campo degli investimenti esteri, è senz'altro interessante quanto stipulato sugli agenti commerciali. Si tratta di quel personale che interviene come mediatore in operazioni di compravendita. Quando si verifica questo speciale rapporto di lavoro, può essere applicabile la Legge sul Contratto di Agenzia, che determina l'instaurazione di un rapporto commerciale d'accordo con la direttiva comunitaria sugli agenti commerciali.

3.8. Basi dei contributi alla Previdenza Sociale

Il pilastro di base che sostiene il welfare in Spagna è la *Seguridad Social*, il sistema di Previdenza Sociale che mira a fornire ai cittadini una serie di servizi nelle più diverse situazioni di necessità, dalla pensione al congedo per malattia. I principali servizi offerti dalla *Seguridad Social* si dividono in due grandi aree: da una parte, i servizi legati alla sanità universale, di tipo medico e farmaceutico; dall'altra, le prestazioni economiche previste per i casi di invalidità temporanea o permanente, disoccupazione, pericolo in gravidanza, maternità, pensione

di anzianità, vedovanza, orfani, e altre contingenze di bisogno familiare.

Il sistema previdenziale si finanzia attraverso i contributi che sono versati mensilmente, in parte dal datore di lavoro ed in parte dal dipendente. Il personale è classificato in gruppi contributivi, allo scopo di determinare i contributi previdenziali. Per ciascun gruppo è prevista una base minima e una massima di contributi, che viene riveduta ogni anno.

Ad esempio, potrebbe verificarsi che dopo aver eseguito i calcoli appropriati, un lavoratore con uno stipendio molto alto abbia una base contributiva superiore di quella definita dalla Legge Finanziaria. In questo caso, la base dei contributi non sarebbe quella derivata dal suo stipendio, ma il massimo fissato dalla legge. Allo stesso modo, un lavoratore con un salario molto basso, che non raggiunge la base di contribuzione minima, calcolerebbe i contributi previdenziali in base a quanto fissato dalla legge e non in base a quanto viene realmente retribuito.

La seguente tabella mostra la lista delle basi minima e massima per calcolare i contributi previdenziali in funzione delle varie categorie.

Partendo da queste basi contributive è possibile calcolare quanto va versato alla Previdenza per ogni lavoratore. Come indicato nei paragrafi precedenti, questo contributo è condiviso fra il dipendente e l'azienda anche se la percentuale a carico del datore di lavoro è notevolmente più elevata. Per sapere a quanto ammontano i contributi previdenziali, basta moltiplicare la base per l'aliquota contributiva, che si presenta sotto forma di percentuale. Anche queste aliquote vengono rivedute annualmente e pubblicate nella Legge Finanziaria. La tabella seguente riporta le aliquote contributive in vigore e specifica

qual è la percentuale che deve versare il dipendente e quale quella che spetta all'azienda.

CATEGORIA	BASE MINIMA EURO/MESE	BASE MASSIMA EURO/MESE
1. Ingegneri, laureati e alti dirigenti	1.067,47	3.642,00
2. Tecnici, periti e assistenti diplomati	885,37	3.642,00
3. Responsabili amministrativi e di fabbrica	770,23	3.642,00
4. Assistenti senza titolo	764,17	3.642,00
5. Impiegati amministrativi	764,17	3.642,00
6. Subalterni	764,17	3.642,00
7. Amministrativi ausiliari	764,17	3.642,00
	EURO/ GIORNO	EURO/ GIORNO
8. Operai qualificati di 1 ^a e 2 ^a categoria	25,47	121,40
9. Operai qualificati di 3 ^a categoria e specialisti	25,47	121,40
10. Operai non qualificati	25,47	121,40
11. Lavoratori minori di 18 anni	25,47	121,40

Si può affermare che il calcolo delle basi e delle aliquote contributive richiede sicuramente la consulenza di un professionista che conosca in dettaglio la legge in vigore e le caratteristiche dell'azienda, dal momento che qualsiasi errore può essere oggetto di sanzione.

	AZIENDA %	DIPENDENTE %	TOTALE %
Generale	23,6	4,7	28,30
Disoccupazione, contratto a tempo indeterminato	5,50	1,55	7,05
Disoccupazione, contratto a tempo determinato	6,70	1,60	8,30
Formazione professionale	0,60	0,10	0,70
Fondo di garanzia salariale	0,20	-----	0,20

3.9. Responsabilità del datore di lavoro

Come abbiamo appena accennato nel paragrafo precedente, gli organi amministrativi e di gestione di un'azienda sono responsabili nel caso di eventuali violazioni della legge. Il mancato versamento dei contributi previdenziali, la violazione delle norme di sicurezza e igiene sul luogo di lavoro o la subcontrattazione fraudolenta, per citare solo alcuni esempi, possono significare una sanzione di tipo civile, amministrativo

o perfino penale, di cui il datore di lavoro è personalmente responsabile. Per questo motivo, e data la complessità di molte delle procedure che le aziende devono rispettare, è conveniente rivolgersi sempre a un consulente esperto.

Riguardo alle infrazioni che possono commettersi nel corso di una attività, è molto importante conoscere tutte le disposizioni della Legge 31/95 sulla prevenzione dei rischi sul lavoro, con tutta la normativa complementare. Nei suoi articoli si prevedono sanzioni significative, che possono arrivare ai 819.780 euro, l'per assenza di una corretta attività di prevenzione nell'azienda. È fondamentale, quindi, dare ai lavoratori la formazione adeguata in materia di prevenzione dei rischi inerenti l'attività professionale e di fornire il materiale adatto –stabilito dalla legge- per ridurre l'incidenza degli infortuni sul lavoro. Non bisogna dimenticare che attualmente si tratta di una questione essenziale per l'Ispettorato del lavoro, quanto il mancato pagamento dei contributi o le irregolarità nei contratti.

3.10. Situazione sociale degli stranieri

Fino alla metà degli anni '90, la percentuale di popolazione straniera in Spagna era di gran lunga inferiore rispetto alla maggior parte dei paesi dell'Unione Europea; superava appena l'1% della popolazione. Ma dopo il 1998, e soprattutto dopo il boom economico vissuto dal paese durante il periodo 2002-2008, la Spagna ha cominciato a registrare una crescita senza precedenti della sua popolazione straniera. Se nel 2002 la percentuale di stranieri raggiungeva il 4,73%, nel 2010 si è superato il 12%.

La Legge Costituzionale 4/2000, riveduta nel 2003 e nel 2009, sviluppa tutte le norme applicabili all'ingresso e al

soggiorno degli stranieri non comunitari in Spagna. A questo proposito è opportuno segnalare le grandi differenze esistenti fra le condizioni di soggiorno applicate ai cittadini stranieri comunitari e quelle relative a coloro che provengono da altri paesi, tali da formare due regimi completamente diversi.

Dal 1° gennaio 1992 i **cittadini con passaporto dell'Unione europea**, in base al diritto comunitario, possono lavorare in Spagna alle stesse condizioni dei cittadini di nazionalità spagnola. Possono eseguire qualsiasi lavoro a partire dal primo giorno in cui giungono nel Paese, senza necessità di nessun tipo di permesso di lavoro o di residenza. Se il soggiorno è inferiore a tre mesi, a prescindere dal motivo della permanenza, è sufficiente essere in possesso del passaporto o della carta d'identità. Dal 1994 questa normativa si applica anche ai cittadini dell'Islanda, Liechtenstein e Norvegia che, pur non essendo membri della UE, fanno parte dello Spazio Economico Europeo (SEE).

I cittadini della UE possono prolungare il loro soggiorno in Spagna per il tempo che desiderano, ma se intendono rimanere più di tre mesi devono richiedere personalmente l'iscrizione al Registro Centrale degli Stranieri. Con questa singola gestione otterranno il NIE, (*Número de Identificación de Extranjero*) il Numero di Identificazione Stranieri che permetterà loro di realizzare qualsiasi gestione in Spagna sia di tipo amministrativo che di tipo economico. È necessario, quindi, essere in possesso del NIE per aprire un conto in banca, avviare un'attività commerciale, acquistare un veicolo, oppure per realizzare attività economiche che vanno dichiarate al fisco.

Invece, le condizioni di soggiorno per i **cittadini stranieri non comunitari** sono molto più limitate; essi devono essere in possesso di un permesso di residenza per poter rimanere

in Spagna legalmente. Attualmente esistono i seguenti tre tipi diversi di permesso:

- **Soggiorno di breve durata.** Autorizza a rimanere in territorio spagnolo per un periodo massimo di 90 giorni per ogni semestre, a partire dalla data del primo ingresso. fatto salvo quanto disposto per l'ammissione per motivi di studio, mobilità degli alunni, tirocini non lavorativi o volontariato. Trascorso il suddetto periodo di tempo, per rimanere in Spagna sarà necessario ottenere una proroga del soggiorno o una autorizzazione di residenza.
- **Residenza temporanea.** Autorizza il cittadino straniero extracomunitario a rimanere in Spagna per un periodo superiore a 90 giorni e inferiore a 5 anni. Anche in questo caso, fatto salvo quanto disposto per l'ammissione per motivi di studio, mobilità degli alunni, tirocini non lavorativi o volontariato. Fra i vari permessi di residenza temporanea, si distinguono quattro tipi: residenza temporanea non a scopo di lucro; per ricongiungimento familiare; con eccezione del permesso di lavoro; per circostanze eccezionali.
- **Residenza permanente.** Dopo aver risieduto in Spagna con residenza legale e continuativa per un periodo di 5 anni, il cittadino extracomunitario acquisisce il diritto a risiedere in Spagna a tempo indeterminato. Questo permesso offre la possibilità di lavorare senza limitazioni e alle stesse condizioni del resto dei cittadini spagnoli.

Alcune categorie professionali, come ricercatori, atleti, dirigenti e personale altamente qualificato, possono beneficiare di alcune agevolazioni per ottenere il permesso di soggiorno in

Spagna. In ogni caso, per poter entrare nel Paese è necessario avere il visto corrispondente, mentre per eventuali variazioni nel permesso di residenza occorre rivolgersi agli sportelli per stranieri delle prefetture, che dipendono dal Ministero degli Interni.

Oltre a regolare le condizioni di accesso e di soggiorno, la Legge sugli stranieri descrive anche i diritti e le libertà di cui godono i cittadini stranieri, nonché le azioni intese a garantirne l'integrazione sociale. In particolare, la Legge riconosce ai cittadini stranieri il diritto di associazione e di riunione, così come l'accesso gratuito all'istruzione, alla previdenza e alla sanità, alle stesse condizioni dei cittadini spagnoli. Inoltre, i residenti hanno diritto di voto alle elezioni comunali che si svolgono nel comune in cui sono registrati, possono accedere a un posto di lavoro statale e godono del diritto di ricongiungimento familiare alle condizioni stabilite dalla legge.



4

Creazione e
costituzione
di un'attività
imprenditoriale



Qualsiasi investitore che desideri avviare un'attività imprenditoriale in Spagna, prima di iniziare ad operare deve portare a termine una procedura di costituzione che prevede due fasi, la prima delle quali è la scelta della forma giuridica. Anche se esistono molte formule, le opzioni principali sono: la creazione di una azienda in Spagna, in una delle diverse forme previste dalla legge, o l'insediamento di una succursale della centrale straniera. Dopo aver scelto la forma giuridica più appropriata per l'attività da svolgere, nella fase successiva l'investitore deve completare una serie di procedure e requisiti che non sono particolarmente difficili, ma richiedono una corretta consulenza professionale.

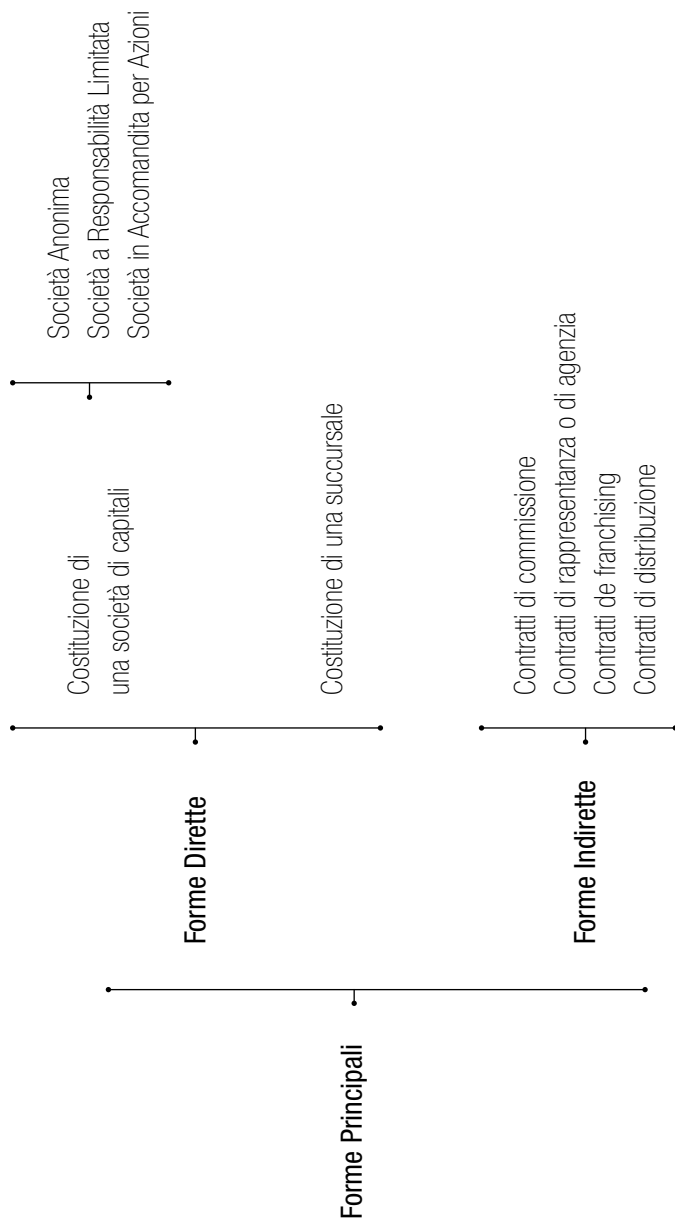
Oltre le formule giuridiche più comuni, esistono altre forme costitutive che gli investitori che desiderano operare in

Spagna possono trovare utili, come la possibilità di associarsi con imprenditori spagnoli, mediante una delle formule stabilite a questo scopo: le Associazioni di Interesse Economico (AIE) per il mercato interno spagnolo; le Associazioni Europee di Interesse Economico, (AEIE), a livello comunitario; le Associazioni Temporanee di Imprese (UTI), per fornire un servizio o un lavoro determinato; i Contratti di associazione in partecipazione, ideali per imprenditori e *business angels*, e le Joint venture, attraverso Società Anonime o a Responsabilità Limitata.

Questo capitolo comprende una descrizione completa delle forme dirette che permettono la creazione di un'attività imprenditoriale in Spagna, oltre a un elenco di tutti i requisiti legali, contabili e di revisione dei conti che devono essere soddisfatti per completare l'intero procedimento. In aggiunta, tralasciando le imprese societarie a base capitalistica qui descritte, è necessario indicare l'esistenza di altre forme societarie a base personale. Nella pratica, tuttavia, tali società sono raramente utilizzate, principalmente a causa degli inconvenienti che derivano dalle loro caratteristiche uniche, come per esempio la responsabilità personale e illimitata che ricade su ognuno dei soci, o l'impossibilità di trasferire a terzi le partecipazioni societarie senza il consenso di tutti i soggetti coinvolti. Come esempio di società a base personale, si può citare la *Sociedad Regular Colectiva* (Società in nome Collettivo Regolare).

4.1. Modelli di costituzione per società di capitali

La legislazione spagnola ha introdotto negli ultimi anni importanti riforme nel settore commerciale, con l'obiettivo principale di adattare la normativa esistente alla normativa



comunitaria. Questo processo di riforma è culminato con l'entrata in vigore del Regio Decreto Legge 1/2010, che riformula in un unico testo la normativa sulle società di capitali. Fino all'approvazione del nuovo testo, le Società per Azioni (*Sociedad Anónima*) e le Società a Responsabilità Limitata – le forme più comuni di società di capitali– si regolavano in base a due leggi distinte, che generavano incongruenze e vuoti legali che il nuovo testo ha invece risolto.

La Società per Azioni è stata per lungo tempo la forma giuridica più comune quando si trattava di scegliere una formula di base capitalistica per finanziare progetti con investimenti rilevanti. Negli ultimi anni, tuttavia, gli operatori economici hanno preferito scegliere il modello di Società a Responsabilità limitata. Sicuramente, questa inversione di tendenza è dovuta al fatto che l'avviamento di una S.L. richiede un capitale di quantità inferiore, oltre che la sua gestione è molto più semplice.

4.1.1. Società per Azioni

Il capitale di una Società per Azioni è diviso in azioni. L'azione conferisce al suo titolare la condizione di socio che gode di una serie di diritti, di cui i principali sono il diritto di voto e di informazione, di sottoscrizione preferenziale di azioni, di partecipazione nella ripartizione degli utili sociali, di impugnazione di accordi sociali. Le azioni possono essere al portatore o nominative; in quest'ultimo caso il loro trasferimento è soggetto ad alcune restrizioni. Le azioni saranno nominative, inoltre, fino a quando l'importo non sarà interamente versato. In aggiunta, è consentita l'emissione di azioni senza diritto di voto, che danno ugualmente diritto

a percepire un dividendo annuale minimo, fisso o variabile a seconda di quanto stabilito nello statuto.

Per costituire una Società per Azioni è sufficiente un unico azionista e un capitale minimo di 60.000 euro. Per ottenere la personalità giuridica è necessario firmare un atto notarile che va successivamente iscritto nel Registro delle Imprese. Il capitale deve essere integralmente sottoscritto e versato almeno per una quarta parte del valore nominale di ciascuna azione. Il versamento del capitale residuo andrà effettuato nel termine massimo fissato dallo statuto. Se il versamento residuo avvenisse con conferimento in natura, il termine massimo sarebbe di cinque anni.

La responsabilità degli azionisti è sempre limitata al valore nominale delle azioni sottoscritte. Tuttavia, vi è un'eccezione a questa regola: nelle Società con un unico socio, se ciò non viene dichiarato nei termini previsti dalla legge, scatta la responsabilità solidale ed illimitata per i debiti sociali contratti durante il periodo con tale unico socio.

Una Società per Azioni è diretta dall'Assemblea Generale degli Azionisti e dal Consiglio di Amministrazione. Le principali funzioni degli organi di governo sono le seguenti:

- **L'Assemblea Generale** è l'organo supremo di decisione. Gli amministratori possono convocarla ogni qualvolta lo considerino conveniente ed hanno l'obbligo di farlo, se viene richiesto da un gruppo di soci titolari di almeno il 5% del capitale sociale. Deve tenersi obbligatoriamente nei primi sei mesi dell'esercizio allo scopo di esaminare la gestione societaria, approvare i conti dell'esercizio precedente e decidere la destinazione degli utili. Durante l'assemblea le delibere sono prese a maggioranza.

- L'Organo Amministrativo rappresenta la Società e può essere costituito da uno o più amministratori. Questi ultimi, se agiscono congiuntamente e il loro numero è superiore a due, formano il **Consiglio di Amministrazione**. Gli amministratori possono essere richiamati a rispondere delle loro azioni qualora non agiscano con la dovuta diligenza e lealtà.

Al di là della formula classica, è imprescindibile menzionare in questo paragrafo la denominata Società per Azioni Europea, la "*Societas Europaea*". Si tratta di una forma sociale sovranazionale che si aggiunge al catalogo di quelle riconosciute nei rispettivi ordinamenti giuridici dei paesi comunitari. Il quadro giuridico della Società per Azioni Europea persegue l'obiettivo prioritario di estendere la libertà di stabilimento nel territorio della Unione Europea, permettendo alle imprese di operare in ambito comunitario con assoggettamento alle stesse norme di Diritto Comunitario, direttamente applicabile in tutti gli Stati membri. Pertanto, i vari Stati sono tenuti ad adottare tutte le disposizioni necessarie per garantire l'applicazione diretta delle norme comunitarie.

Il modello di Società Europea è, in principio, volto ai grandi investimenti, con un capitale minimo richiesto di 120.000,00 euro, anche se non impedisce l'accesso di iniziative di dimensioni medie o più modeste. In definitiva, la Società Europea consente alle aziende costituite in vari Stati membri di fusionarsi, di formare una *Holding* o creare una filiale comune, evitando obbligazioni giuridiche e pratiche risultanti da ordinamenti giuridici diversi. Inoltre ha il valore aggiunto di organizzare la partecipazione dei lavoratori nella società europea, e di riconoscere il loro operato e il loro ruolo nell'impresa.

4.1.2. Società a Responsabilità Limitata

Rappresenta, senza dubbio, la forma legale più adatta per intraprendere attività di piccole o medie dimensioni. Il capitale sociale minimo è di solo 3.000 euro, che deve essere integralmente sottoscritto e versato al momento della costituzione. Occorre sottolineare che non esiste un limite massimo per l'ammontare del capitale sociale e anche il numero massimo dei soci è illimitato; per la costituzione è sufficiente un solo socio.

Fra i diversi modelli di Società a Responsabilità Limitata ne troviamo uno particolare, che conviene indicare: la Società Limitata Nuova Impresa, destinata specialmente a fomentare la costituzione di piccole e medie imprese a condizioni più vantaggiose. In concreto, le procedure, gli organi sociali e la contabilità da seguire nella costituzione di questo tipo di società sono più semplici e flessibili e si possono realizzare anche per via telematica o elettronica. Come nel caso delle società limitate tradizionali, il capitale sociale non può essere inferiore a 3.000,00 euro ma, a differenza di quelle, esiste un limite massimo di 120.000,00 euro. I soci possono essere solo persone fisiche, e al momento della costituzione non possono essere più di cinque.

4.1.3. Società in Accomandita per Azioni

Si tratta di una forma societaria poco utilizzata nella pratica ma, essendo riconosciuta dalla normativa, è doveroso menzionare le sue caratteristiche. In breve, si potrebbe dire che unisce aspetti delle società a base personale e delle società di capitali. Si tratta essenzialmente, di una forma societaria “derivata” nella quale coesistono due tipi di soci: accomandatari, con

responsabilità illimitata, ed accomandanti, la cui responsabilità è limitata alla propria partecipazione al capitale.

È proprio questa struttura ibrida che la rende una *rara avis* tra le forme giuridiche di impresa, e il motivo per cui la maggior parte degli investitori preferiscono optare per una Società per Azioni o a Responsabilità Limitata.

4.2. Costituzione di una succursale

Gli investitori stranieri che vogliono sviluppare la loro attività in modo diretto non sono tenuti a costituire una società con sede in Spagna. La normativa vigente prevede la possibilità che gli enti non residenti realizzino tutte le loro transazioni attraverso una succursale, che è soggetta alla legislazione del paese di origine per quanto riguarda le relazioni con terzi. La succursale è sempre dipendente dalla azienda centrale con sede all'estero, ed è priva di personalità giuridica.

In ogni modo, la succursale deve essere costituita con atto pubblico davanti a notaio ed iscritta nel Registro delle Imprese. L'atto deve specificare l'oggetto dello stabilimento in Spagna, che sarà quello che determinerà i limiti delle sue operazioni. Naturalmente, la succursale deve disporre di una sede permanente e di un rappresentante fiscale residente in Spagna, e deve presentare presso la Direzione Generale del Commercio e degli Investimenti un resoconto annuale dello sviluppo dell'investimento. In generale, si può dire che tutte le procedure, le formalità, i requisiti e i doveri contabili sono molto simili a quelli necessari per costituire una filiale.

Gli oneri fiscali che gravano su una succursale sono gli stessi di quelli di una società spagnola. Questa parità di condizioni in materia fiscale riguarda anche i diritti e i doveri che, salvo alcuni dettagli, sono comunque molto simili.

Queste piccole differenze si devono all'assenza di personalità giuridica propria delle succursali e dal fatto che dipendono da un'azienda con sede all'estero.

Ad esempio, l'azienda madre può fatturare le spese incorse per la succursale, come quelle di direzione e generali di amministrazione, e quest'importo può essere dedotto dai ricavi della succursale. D'altra parte, occorre prendere in considerazione l'esistenza di un'imposta sulle società non residenti con stabile organizzazione, la cosiddetta *Branch Profits Tax*, che grava sui redditi ottenuti dalla succursale e trasferiti all'estero, con una aliquota addizionale del 19%.

Questa tassa non è applicabile, in virtù della clausola di non discriminazione basata sul modello del Trattato dell'O.C.S.E., ai paesi con i quali la Spagna ha firmato degli accordi per evitare la doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio, a condizione di reciprocità, a meno che il Trattato stabilisca esplicitamente la possibilità della sua introduzione in Spagna, come accade con quello che corrisponde agli Stati Uniti. Non è neppure applicabile nel caso di enti residenti in un altro Stato membro della UE, a meno che non si tratti di un paese o territorio considerato paradiso fiscale.

4.3. Procedure per la costituzione di una società

Di seguito viene riportato un elenco completo delle procedure che deve seguire un investitore straniero che vuole creare e avviare una società in Spagna.

- Certificato rilasciato dal Registro Centrale delle Imprese attestante la non esistenza di altra società con denominazione uguale a quella che si intende utilizzare. Una volta ottenuto, è valido per due mesi.

- Presentazione presso la Direzione Generale del Commercio e degli Investimenti della dichiarazione preventiva dell'investimento, nei casi in cui la legislazione vigente lo richieda –vedi capitolo 2.
- Dichiarazione davanti a notaio dei soci costituenti la nuova società, circa il reale titolare della medesima.
- Concessione di un atto pubblico notarile di costituzione.
- Per gli investimenti esteri non soggetti a dichiarazione preventiva, si deve fare tale dichiarazione presso la Direzione Generale del Commercio entro un mese dalla concessione dell'atto pubblico notarile.
- Iscrizione all'anagrafe relativa dell'Agenzia delle Entrate per ottenere il numero di identificazione fiscale (N.I.F.). Nel caso di una società con soci o rappresentanti non residenti, le persone fisiche non residenti devono ottenere il numero di identificazione degli stranieri (N.I.E.) e, le persone giuridiche non residenti, il numero di identificazione fiscale (N.I.F.)
- Nei casi previsti dalla legge, presentazione della dichiarazione di esenzione dalla Imposta sui trasferimenti patrimoniali e atti giuridici documentati, come “operazione societaria”.
- Iscrizione presso il Registro delle Imprese della provincia in cui è ubicata la sede sociale dell'azienda.
- Versamento delle eventuali imposte comunali, come ad esempio l'Imposta sulle Attività Economiche.
- Adempimento delle formalità riguardanti i lavoratori dipendenti, dall'assunzione al registro presso la Previdenza Sociale.

Nessuno di questi passaggi è particolarmente complesso, tuttavia il processo di avviamento di una società richiede normalmente una corretta consulenza professionale.

4.4. Libri sociali

Le società dovranno tenere i seguenti registri:

- **Registro dei Verbali.** In esso si raccolgono i verbali delle assemblee generali e quelli del Consiglio di Amministrazione, nel caso esso fosse costituito.
- **Libro dei Soci.** Obbligatorio per le Società a Responsabilità Limitata, deve contenere tutta l'informazione riguardante la titolarità originaria e i successivi trasferimenti delle partecipazioni sociali, così come la costituzione dei diritti reali e degli obblighi sulla medesima. Le Società Limitate del tipo Nuova Impresa non sono tenute a tenere tale libro.
- **Registro delle azioni nominative.** Equivalente al precedente ma obbligatorio per le Società per Azioni. In esso vengono iscritti i proprietari di azioni nominative e le eventuali alterazioni nella loro titolarità.
- **Registro dei Contratti con Socio Unico.** In cui si trascriveranno i contratti tra il socio unico e la società unipersonale. Questi dati saranno inclusi nel resoconto contabile annuale.

I Libri Sociali devono essere autenticati presso il “Registro delle Imprese” corrispondente.

4.5. Registro delle Imprese

Tutte le società devono essere iscritte al Registro delle Imprese. Per imprenditori individuali l'iscrizione è facoltativa, fatta eccezione per gli armatori.

Uno dei compiti del Registro delle imprese è la vidimazione dei libri delle società e degli imprenditori individuali, del deposito e pubblicazione di documenti contabili, e della centralizzazione e pubblicazione di informazioni sui concordati fallimentari.

Il Registro delle imprese è pubblico. I documenti possono essere resi pubblici in vari modi:

- Mediante un certificato emesso dal Registro.
- Mediante una nota informativa.
- Mediante le copie dei registri effettuati o dei documenti depositati.

L'emissione di un certificato è l'unico modo per dimostrare l'autenticità del contenuto dei documenti depositati nel Registro. Le società e gli imprenditori individuali hanno l'obbligo di indicare i dati dell'iscrizione nelle loro fatture, carta intestata, ecc.

4.6. Requisiti contabili delle società

Il processo di convergenza tra la normativa spagnola e quella dei paesi comunitari ha portato anche dei cambiamenti nelle procedure contabili che le aziende devono seguire. In questo senso, la legislazione spagnola sul tema ha portato avanti un lungo processo di riforma che è servito per adottare il sistema delle *Normas Internacionales de Contabilidad –NIC* (i Principi contabili internazionali IAS) e delle *Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF* (Le Norme internazionali

di informazione finanziaria IFRS). Dal 1° gennaio 2005 è obbligatorio applicare queste norme alle formulazione dei bilanci annuali di determinati gruppi aziendali, concretamente quelli con società che abbiano emesso titoli ammessi a quotazione in qualunque Stato membro della UE. Tali norme sono di applicazione volontaria per il resto delle società.

Il processo di convergenza è culminato nel 2007 con l'adozione di un nuovo Piano Generale di Contabilità, che sviluppa gli aspetti contabili raccolti nella normativa commerciale a seguito delle riforme e che si basa sui nuovi principi di valutazione delle norme internazionali. In definitiva, la normativa contabile spagnola segue il modello della direttiva 2013/34 del 26 giugno, che ha modernizzato il Diritto europeo sul tema e lo mette in linea con il modello globale dei principi contabili –le citate IAS– le cui linee maestre sono marcate dall'IASB (*International Accounting Standards Board*), con sede a Londra.

Attualmente, tutti gli imprenditori, sia individuali sia le società, sono obbligati a portare una contabilità corretta, in modo da poter seguire cronologicamente tutte le operazioni e ed elaborare periodicamente inventari e bilanci. Inoltre tutte le aziende devono necessariamente tenere i registri di inventario e dei conti annuali, oltre al libro giornale. Questi registri devono essere vidimati in modo telematico presso il Registro delle imprese, dopo la dovuta presentazione in formato elettronico, e non oltre quattro mesi dopo la data di chiusura dell'esercizio. I libri contabili, insieme con i documenti necessari per la loro verifica, devono essere conservati per un periodo di sei anni a partire dalla data dell'ultima scrittura registrata.

In aggiunta, gli amministratori della società hanno l'obbligo di redigere, in un termine massimo di tre mesi

calcolati a partire dalla chiusura dell'esercizio sociale, la relazione dei conti annuali, il rapporto di gestione e la proposta di distribuzione degli utili. I conti annuali includono il bilancio, il conto dei profitti e delle perdite, la situazione dei mutamenti nel patrimonio netto dell'esercizio, uno stato dei flussi di cassa e il resoconto.

I conti annuali ed il rapporto di gestione devono essere depositati presso il Registro delle Imprese durante il mese seguente all'approvazione da parte dell'Assemblea Generale.

Tutta la contabilità dell'azienda, in particolare il registro e la valutazione degli elementi dei conti annuali, deve essere tenuta applicando imperativamente i seguenti principi contabili: competenza, costanza, prudenza, separazione, prevalenza della sostanza sulla forma e continuità dell'attività.

Infine, ricordiamo che il Piano Generale di Contabilità spagnolo, deve essere obbligatoriamente applicato in tutte le aziende, a prescindere dalla loro forma giuridica, siano esse individuali o societarie.

4.7. Requisiti della revisione dei conti annuali

La revisione dei conti consiste essenzialmente nell'esaminare e verificare i conti annuali, gli stati finanziari o i documenti contabili elaborati secondo i parametri normativi di informazione finanziaria applicabile in ogni caso. Lo scopo della revisione è sempre e solo quello di stendere un rapporto sulla veridicità e correttezza dei suddetti documenti che possa essere valido di fronte a terzi.

La revisione deve essere portata a termine necessariamente da un revisore o da una società di revisione, con l'emissione del relativo rapporto e attenendosi ai requisiti e alle formalità stabiliti dalla Legge sulla revisione contabile.

I revisori dei conti e le società di revisione saranno contrattati per un periodo di tempo che inizialmente sarà determinato e che non potrà essere inferiore a tre anni né superiore a nove, calcolati dalla data d'inizio del primo esercizio da sottoporre a revisione. Dopo questo periodo iniziale, potranno essere riconfermati per periodi successivi della durata massima di tre anni.

I revisori dei conti sono responsabili per i danni e pregiudizi derivanti dall'inadempimento dei loro obblighi, verso le imprese o enti revisionati, nonché di fronte a terzi.

Il revisore è vincolato all'osservanza del segreto professionale su tutte le informazioni ottenute nel corso della sua attività e non può farne uso per scopi diversi dalla revisione dei conti.

Potranno sempre accedere alla documentazione oggetto di revisione, rimanendo sottoposti all'obbligo di confidenzialità dell'informazione a cui hanno accesso, i seguenti soggetti:

- a) *L'Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* (Istituto dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nell'esercizio della sua funzione di controllo e a effetti di cooperazione internazionale.
- b) Le persone nominate dalla autorità giudiziaria.
- c) Le persone autorizzate dalla legge.
- d) La Banca di Spagna, la Commissione Nazionale del Mercato dei Valori, la Direzione Generale delle Assicurazioni e dei Fondi di Pensionamento, così come gli organi delle autonomie locali competenti nel controllo degli istituti assicurativi, e gli organi competenti nel controllo della gestione economico finanziaria del settore pubblico.

- e) Le corporazioni rappresentative dei revisori dei conti, all'unico scopo di verificare la pratica e lo svolgimento dei lavori di auditing dei loro membri.
- f) Le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea e di paesi terzi entro i termini legali.
- g) I revisori di conti e le società di revisione, nel caso di revisione di conti consolidati e nel caso di sostituzione di un revisore o di una società di revisione.

L'Istituto dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha il compito di controllare e regolare lo svolgimento dell'attività di revisione dei conti e da esso dipende anche il Registro Ufficiale dei Revisori Contabili.

A prescindere dalla loro forma giuridica, dovranno sottoporsi alla revisione dei conti le aziende o gli enti che presentino qualcuna delle seguenti circostanze:

- a) Che emettano titoli ammessi a negoziazione sui mercati di valori secondari ufficiali o in sistemi multilaterali di negoziazione.
- b) Che emettano obbligazioni in offerte pubbliche.
- c) Che l'intermediazione finanziaria sia la loro attività abituale.
- d) Che il loro oggetto sociale comprenda qualsiasi attività relativa alle assicurazioni private, i fondi di pensionamento e gli istituti che li gestiscono.
- e) Che ricevano contributi o sovvenzioni, o eseguano lavori, forniscano beni, prestazioni o servizi allo Stato e altre istituzioni pubbliche, nei limiti regolamentari stabiliti dal Governo.

Inoltre, vanno sottoposti a revisione da parte dei revisori i conti annuali ed il rapporto di gestione delle imprese, fatta

eccezione per quelle società nelle quali, durante due anni consecutivi alla data di chiusura dell'esercizio, si verificano almeno due delle seguenti condizioni:

1. Che il totale degli attivi non superi i 2.850.000,00 euro.
2. Che l'importo netto del volume d'affari annuale sia inferiore ai 5.700.000,00 euro.
3. Che il numero medio di lavoratori dipendenti, durante l'esercizio, non sia superiore a 50.

I revisori dispongono come minimo di un mese per la redazione del rapporto, a partire dal momento in cui i conti sottoscritti dagli amministratori della società vengono messi a loro disposizione.

Nella normativa riguardante i principi della revisione contabile si sottolinea l'importanza dei revisori di conti in quelle situazioni finanziarie o legali come: fusioni e scissioni di gruppi, emissioni di azioni, aumenti di capitale per compensazione di crediti, riduzioni di capitale a copertura delle perdite, valorizzazione di azioni, etc.

La Legge 22/2015 del 20 luglio sulla revisione dei conti, secondo le disposizioni del regolamento UE n° 537/2014, impone criteri più restrittivi per le revisioni di interesse pubblico, tra cui la rotazione obbligatoria dei revisori dopo 10 anni di contratto, con la possibilità di prorogare questo periodo fino a un massimo di quattro anni se si tratta di una revisione congiunta.

È limitata, inoltre, la fornitura di servizi che esulano dalla revisione contabile, l'importo dei quali non può superare il 70% degli onorari della revisione.



5

Le imposte

**Imposte
in Spagna**

Imposte
dirette

Imposte sul reddito dei residenti

Imposte sul Reddito dei non
residenti

Imposte sui beni patrimoniali
(solo per le persone fisiche)

Imposte locali

Imposte
indirette


Didascalia: Struttura generale delle imposte applicabili sugli investimenti stranieri in Spagna.



Imposta sul reddito delle società
Imposta sul reddito delle persone fisiche



Imposta sul patrimonio netto
Imposta sulle successioni e donazioni



Imposta sul valore aggiunto (IVA)
Imposta sulle trasmissioni patrimoniali e atti giuridici documentati
Imposta sul commercio estero — Diritti adoganali
all'importazione
Imposte speciali su consumi specifici
(idrocarburi, alcol, tabacco, etc.)



Fra i doveri associati allo sviluppo di un'attività economica, le questioni relative al fisco sono quelle che preoccupano maggiormente gli investitori. Sia a causa della complessità e della molteplicità delle imposte esistenti, sia per evitare di commettere errori di procedura, è necessario conoscere il funzionamento del sistema fiscale e contare su una consulenza appropriata. Questa raccomandazione è di fondamentale importanza nel caso degli investitori stranieri, estranei alle peculiarità del sistema spagnolo.

La massima autorità in materia fiscale è la Agenzia delle Entrate dello Stato (*Agencia Estatal de la Administración Tributaria –AEAT*) che dipende direttamente dal Ministero delle Finanze. La Agenzia delle Entrate si occupa di riscuotere e gestire le imposte di competenza statale, e ha il dovere di

fornire ai cittadini tutte le informazioni e la consulenza necessarie per compiere i loro obblighi fiscali. Tutte le azioni dell'Agenzia si basano sulla legislazione vigente in tema fiscale, una normativa elaborata a partire da varie fonti, dalla Costituzione spagnola ai regolamenti sviluppati dalle leggi fiscali.

Nell'ultimo paragrafo troverete una sezione specifica dedicata alle imposte comunali, importanti perché coinvolgono in modo diretto un gran numero di aziende. Per il momento facciamo solo notare che le comunità autonome hanno sviluppato imposte che gravano su certi settori, come le industrie che emettono gas nell'atmosfera o le grandi superfici commerciali, e possono determinare la base imponibile dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Questa prima sezione sulle imposte vigenti in Spagna è dedicata all'Imposta sul Reddito delle Società, la più importante che le aziende si trovano ad affrontare, e che è regolata dalla Legge 27/2014 del 27 novembre. Si tratta di un'imposta diretta e proporzionale, che deve essere versata in ogni esercizio economico. È importante ricordare che i Paesi Baschi e Navarra, in conformità con la loro intesa economica, gestiscono e riscuotono la grande maggioranza di imposte in base alla propria legislazione, indipendentemente dall'Agenzia delle Entrate di Stato, e applicano di fatto la loro propria Imposta sul reddito delle società.

5.1. Imposta sul Reddito delle Società

5.1.1. Aspetti principali dell'imposta

L'imposta sul reddito delle Società vige su tutto il territorio senza interferire con i regimi speciali territoriali, o con gli accordi e trattati internazionali. Ciò che viene tassato

è l'ottenimento di reddito, indipendentemente dalla sua provenienza; i contribuenti sono tutti quegli enti che hanno la residenza in Spagna.

Si considerano enti residenti in Spagna quelli che compiono i seguenti requisiti:

- a) Che si siano costituiti in conformità con le leggi spagnole.
- b) Che abbiano il domicilio sociale in territorio spagnolo.
- c) Che la sede della direzione effettiva si trovi in territorio spagnolo.

È importante segnalare che l'amministrazione fiscale spagnola ha un atteggiamento molto inclusivo verso ciò che essa considera enti residenti. In questo modo, quelle società con sede in paradisi fiscali o in territori a tassazione nulla saranno considerate enti residenti qualora i loro attivi principali consistano in beni situati in territorio spagnolo, o diritti che ivi si compiono o esercitano, o qualora la loro attività principale si sviluppi in questo territorio. Gli enti residenti sono tassati sulla totalità dei redditi, indipendentemente dal luogo di provenienza e dalla residenza di chi li corrisponde.

Al fine di evitare il differimento del pagamento dell'Imposta sulle Società in Spagna, mediante il ricorso a società non residenti sottoposte all'estero ad una bassa tassazione, gli enti residenti devono includere nella base imponibile i redditi ottenuti da un ente non residente alla quale partecipano in misura pari o superiore al 50%, a patto che si rispettino le circostanze esplicitamente previste dalla legge. Si tratta di tassare quegli investimenti realizzati all'estero per ragioni esclusivamente fiscali e non imprenditoriali, secondo i principi della trasparenza fiscale internazionale.

Quando si calcola l'imposta, bisogna innanzitutto considerare che la base imponibile è costituita dal reddito ottenuto nel periodo imponibile, che coincide con l'esercizio economico della società. Da quest'importo si detraggono le compensazioni delle basi imponibili negative degli esercizi precedenti. Nei casi previsti, la base imponibile sarà formata dal risultato contabile rettificato secondo le norme fiscali.

Alla fine, l'imposta viene calcolata applicando alla base imponibile le aliquote seguenti:

Esercizio	Generale	PMI*
2015	28%	25%-28%
2016	25%	25%

Se la base imponibile è negativa, il suo importo potrà essere compensato, senza limiti di tempo a partire dal 1° gennaio 2016; tuttavia, si prevede un limite quantitativo del 70% della base imponibile previa a tale compensazione, ma temporaneamente, per l'esercizio 2016, il limite è del 60%.

In ogni caso, sarà possibile compensare basi negative, senza limiti, fino alla quantità di 1 milione di euro.

Per gli enti di nuova costituzione, il limite citato non verrà applicato nei primi 3 periodi impositivi la cui base imponibile risulti positiva.

(*) Nell'esercizio 2015 venivano considerate come PMI le piccole imprese con almeno un dipendente contrattato a tempo pieno, e una fatturazione netta annuale inferiore a 10 milioni di euro. Queste aziende potranno applicare un'aliquota del 25% alla quota di base imponibile compresa tra 0 e 300.000 euro, mentre al resto applicheranno quella generale del 28%. Le piccole imprese hanno altri vantaggi fiscali simili.

La normativa che disciplina l'imposta sul reddito delle società contiene misure di salvaguardia volte a impedire l'utilizzo di basi imponibili negative nel caso di acquisizione di aziende inattive o semi-inattive.

5.1.2. Imputazione temporale dei ricavi e delle spese

I ricavi e le spese vanno imputati al periodo impositivo corrispondente all'esercizio di competenza, ai sensi della normativa contabile, indipendentemente dalla data di pagamento o d'incasso e rispettando la dovuta correlazione fra i due.

L'efficacia fiscale di criteri di imputazione temporale dei ricavi e delle spese diversi da quelli previsti nel paragrafo precedente, utilizzati eccezionalmente dal contribuente per ottenere un'immagine fedele della situazione patrimoniale, finanziaria e dei risultati, secondo quanto stabilito dal Diritto commerciale, dovrà essere approvata dalla Agenzia delle Entrate.

5.1.3. Valutazione dei ricavi e delle spese

I ricavi e le spese sono calcolati al valore contabile, a condizione che la contabilità rifletta l'effettiva situazione patrimoniale della società. Ciononostante, nel caso di operazioni tra persone o enti sottoposti a vincoli, esistono determinate cautele e queste operazioni devono essere valutate per il loro valore normale di mercato. L'Amministrazione ha la facoltà di verificare che le operazioni tra persone o enti vincolati siano state valutate per il loro valore normale di mercato, e di effettuare le correzioni opportune, tenendo conto l'insieme delle persone o enti che hanno realizzato l'operazione; l'obiettivo è quello di

evitare la tassazione di un reddito superiore rispetto a quello effettivamente derivato dall'operazione per le persone o enti che le abbiano compiute. La valutazione dell'operazione dovrà essere opportunamente documentata.

In aggiunta, la detrazione delle spese a titolo di servizi tra enti vincolati è condizionata al fatto che i servizi producano un vantaggio o un'utilità al destinatario. Quanto alla detrazione delle spese derivanti da un accordo di ripartizione dei costi sottoscritto tra le parti vincolate, sarà necessario che i partecipanti accedano alla proprietà o ad altro diritto simile sull'oggetto risultato dall'accordo, e la ripartizione dovrà essere in funzione delle utilità o dei vantaggi previsti per ognuno di essi.

E' possibile sottoporre alle autorità fiscali una proposta per la valutazione delle operazioni realizzate fra società sottoposte a vincoli, con anteriorità rispetto alla realizzazione delle stesse.

La deduzione delle spese finanziarie è limitata a determinati casi.

Il valore netto contabile di un elemento dell'attivo sarà costituito dal valore di acquisto (segno positivo) e dagli ammortamenti accumulati e i possibili deprezzamenti (segno negativo).

5.1.4. Calcolo degli ammortamenti

L'ammortamento rappresenta la perdita di valore o svalutazione irreversibile dell'attivo non corrente o fisso, costituito dall'immobilizzato materiale, dall'immobilizzato intangibile e dagli investimenti immobiliari. Per poter dedurre l'ammortamento, questo deve soddisfare due requisiti fondamentali: deve essere effettivo e risultare contabilizzato.

Riguardo il primo punto, il contribuente dovrà provare sempre l'effettività dell'ammortamento; per superare questa difficoltà, si considererà ammessa la svalutazione quando la quota rientri in uno dei metodi descritti in questo paragrafo.

In primo luogo, ci sarebbe il metodo delle **Tabelle ufficiali di ammortamento lineare**. Nel testo della legge che disciplina l'imposta è compresa una tabella di ammortamento che indica una percentuale massima ed un periodo di tempo massimo entro i quali il contribuente può operare. Esiste anche una quota lineare minima per coprire il valore del bene da ammortizzare nel periodo massimo di ammortamento fissato nella tabella. Il seguente esempio lo chiarisce meglio:

	PERCENTUALE MASSIMA	PERCENTUALE MINIMA	PERIODO MASSIMO
Immobili industriali	3	1,47	68
Immobili commerciali	2	1,00	100
Arredi d'ufficio	10	5,00	20

Al di là di quanto detto sopra, nei casi nei cui i beni strumentali siano utilizzati in più di un turno normale di lavoro, o vengano acquistati di seconda mano, è possibile un incremento delle aliquote.

Il secondo metodo accettato per testare i calcoli sarà quello **dell'ammortamento regressivo**. Non tutti i beni, tuttavia, possono beneficiare di questo sistema di ammortamento; ne sono esclusi gli edifici, i mobili e gli arredi. Ci sono due

modi per eseguire i calcoli a partire da questo metodo: o con la percentuale costante sul valore da ammortizzare o usando il criterio matematico delle quote decrescenti.

In terzo luogo, esiste una serie di beni che possono beneficiare dell'**ammortamento libero**. Tra i beni che possono essere ammortizzati liberamente, citiamo i seguenti:

- Le spese di ricerca e sviluppo (R+S) presenti in attivo come immobilizzati intangibili.
- Gli elementi dell'immobilizzato materiale e intangibile, esclusi gli edifici, soggetti alle attività di ricerca e sviluppo (R+S). Gli edifici si ammortizzeranno, in modo lineare, in un periodo di 10 anni, per la parte corrispondente alle attività di R+S.
- Gli elementi nuovi di immobilizzato materiale il cui valore unitario non sia superiore a 300 euro, con un limite massimo di 25.000 euro per periodo d'imposta.

5.1.5. Svalutazione degli elementi patrimoniali e provvigioni

Come indicato nel primo paragrafo, dedicato alla normativa basica dell'imposta, la base imponibile viene calcolata a partire dal reddito contabile. Tuttavia, per quanto riguarda i costi derivati dalle perdite per deprezzamento e dalle provvigioni, la normativa dell'imposta sul reddito delle società non si attiene del tutto ai principi contabili. Questa anomalia è dovuta a tre motivi fondamentali: in primo luogo, perché stabilisce limiti quantitativi al suo valore deducibile; secondo, perché stabilisce determinati requisiti qualitativi da rispettare per poter essere deducibili; terzo, perché viene negata la detrazione del deprezzamento o della provvigione registrati come spese.

Una prima limitazione appare nel caso in cui si produca una svalutazione dei crediti per insolvenza dei debitori. Vengono considerate deducibili le perdite associate a questo concetto solo qualora nell'esercizio di competenza dell'imposta si verifichi una delle seguenti circostanze.

1. Che siano trascorsi sei mesi dalla scadenza degli obblighi.
2. Che il debitore si trovi in situazione fallimentare dichiarata.
3. Che il debitore venga processato per il reato di occultamento di beni.
4. Che gli obblighi siano stati reclamati legalmente o vi sia in corso una causa dalla cui soluzione dipende l'assolvimento degli stessi.

Salvo in determinate circostanze, non sono considerate deducibili neppure le perdite che si producono a causa della svalutazione dei crediti dovuti da enti pubblici o parti vincolate, né quelle che corrispondono a stime globali di rischio.

L'elenco dei concetti che non sono fiscalmente deducibili non finisce qui. Non sono deducibili:

- a) Le perdite per svalutazione di immobilizzato materiale, investimenti immobiliari e immobilizzato intangibile, compreso il fondo di avviamento, indipendentemente dall'ammortamento sistematico che corrisponde per legge.
- b) Le perdite per svalutazione di titoli rappresentativi della partecipazione nel capitale o nei fondi propri di un ente.
- c) Le perdite di valore dei titoli di debito.

Per quanto riguarda le provvigioni, la normativa dell'imposta sul reddito delle società prevede la non deducibilità di alcune spese di approvvigionamento, fra le quali:

- a) Obbligazioni implicite o tacite
- b) Retribuzioni a lungo termine per il personale
- c) Contratti onerosi
- d) Ristrutturazioni
- e) Resi su vendite
- f) Retribuzioni al personale con pagamenti basati su strumenti rappresentativi di capitale

5.1.6. Riduzioni della base imponibile: *patent box* e fondo di capitalizzazione

Cessione di attivi intangibili

Questa agevolazione fiscale, nota anche come “*patent box*”, si propone di incoraggiare la realizzazione di opere di ingegno in termini di competenze tecniche con applicazione industriale, nel contesto di un'attività innovativa; lo sfruttamento di tali competenze, mediante la cessione del loro uso a terzi, riceve un trattamento fiscale speciale, se si compiono i requisiti stabiliti dalla legge.

Tale trattamento speciale si articola attraverso l'integrazione nella base imponibile di solo il 40% dei redditi derivanti dalla concessione di licenze per l'uso o sfruttamento di alcuni beni immateriali: brevetti, disegni, progetti, procedure segrete, esperienze industriali etc...; lo stesso trattamento fiscale speciale si applica alla trasmissione dei suddetti beni immateriali.

Fondo di capitalizzazione

Allo scopo di incoraggiare la capitalizzazione aziendale, i contribuenti possono ridurre la base imponibile dell'importo pari al 10% dell'aumento del suo patrimonio. Questa riduzione nella base imponibile, così come è articolata, significa che è necessario avere ottenuto utili non soggetti a distribuzione, a condizione che l'ammontare di tali utili non distribuiti venga mantenuto nel patrimonio della società per un periodo di cinque anni.

5.1.7. Incentivi fiscali per le imprese di piccole dimensioni

Esiste un regime fiscale speciale di incentivi per le *pymes*, cioè le imprese di piccole dimensioni (PMI) con un volume d'affari netto inferiore a 10 milioni di euro annuali, nel periodo d'imposta immediatamente anteriore.

Gli incentivi, oltre alla già menzionata aliquota ridotta nel 2015, del 25% per i primi 300.000,00 euro di base imponibile e del 28% per il resto dell'imponibile, sono i seguenti:

1. Ammortamento libero degli elementi nuovi dell'immobilizzato materiale e degli investimenti immobiliari, a condizione che abbia luogo un aumento di personale lavorativo. La parte dell'investimento che potrà beneficiare del regime di libertà di ammortamento sarà quella risultante dalla moltiplicazione della cifra di 120.000 euro per il suddetto aumento.
2. Ammortamento accelerato, moltiplicando per 2 l'aliquota lineare massima prevista nelle tabelle ufficiali di ammortamento.

3. Perdita per deprezzamento del credito, per possibili insolvenze, fino al limite dell'1% del saldo dei debitori alla chiusura dell'esercizio.
4. Riduzione della base imponibile positiva fino al 10% dell'importo tramite la dotazione di un fondo indisponibile chiamato **fondo di livellamento**. Si tratta di una differenza temporanea poiché la riduzione sarà stornata a misura che l'ente ottenga basi imponibili negative, con un limite di cinque anni. Se in questo periodo non si generano basi imponibili negative, nei cinque anni successivi si produce un differimento della tassazione del fondo costituito. Si può dire che si tratta di una sorta di sistema di compensazione "all'indietro" di basi imponibili negative.

5.1.8. Regime delle società che detengono partecipazioni estere (*holdings*)

Gli enti il cui oggetto sociale comprenda l'attività di gestione e di amministrazione di titoli rappresentativi dei fondi propri di enti non residenti in territorio spagnolo, mediante la corrispondente organizzazione di mezzi materiali e personali, possono sottoporsi al regime delle società a partecipazioni estere.

I titoli rappresentativi del capitale della *holding* devono essere nominativi.

Il principale vantaggio di questo regime speciale consiste nel fatto che gli utili distribuiti dalla *holding* a un non residente, anche se non fa parte di uno dei paesi della UE, non si considerano ottenuti in territorio spagnolo; la condizione è che si distribuiscano a carico di redditi esenti, in concreto i dividendi di enti non residenti e redditi derivati dal

trasferimento della partecipazione in un ente non residente che compiano i requisiti richiesti:

- Che la percentuale di partecipazione, diretta o indiretta, sia almeno del 5% e posseduta ininterrottamente durante un anno.

Si considera compiuto il requisito della partecipazione minima quando il valore di acquisto della partecipazione è superiore a 6 milioni di euro.

- Che la società non residente partecipata sia stata gravata da un'imposta straniera, identica o analoga all'Imposta sul Reddito delle Società a un tasso nominale di almeno il 10%. Compiono questo requisito le partecipate che sono residenti in un paese con il quale la Spagna ha firmato un accordo per evitare la doppia imposizione internazionale, se tale accordo è applicabile e se contiene la clausola di scambio di informazioni.

Infine, si stabiliscono ulteriori requisiti per l'esenzione di quei redditi provenienti dal trasferimento di partecipazioni in società non residenti considerate "soggetti economici" o società non residenti che percepiscono redditi passivi ("trasparenza fiscale internazionale").

Per poter avvalersi di questo regime non è necessario fare richiesta previa della sua applicazione alle autorità fiscali, è sufficiente comunicare la scelta dello stesso al Ministero delle Finanze.

5.1.9. Misure per evitare doppia imposizione:

Queste misure mirano ad evitare la denominata doppia imposizione sia giuridica che economica. La doppia

imposizione giuridica si verifica quando un reddito di uno stesso contribuente viene tassato in due Stati diversi. La doppia imposizione economica avviene quando uno stesso reddito viene tassato in capo a due contribuenti diversi da due Stati diversi (doppia imposizione internazionale) o dallo stesso Stato (doppia imposizione interna).

Esistono due metodi per evitare la doppia imposizione: il metodo di esenzione e il metodo di imputazione.

a. Metodo di esenzione

1. Dividendi e plusvalenze di enti residenti e non residenti.

L'esenzione sui dividendi è stabilita al fine di evitare la doppia imposizione economica che si verifica quando il reddito di una società, integrato nella sua base imponibile e in seguito distribuito come dividendo, è gravato dalla corrispondente imposta sul reddito delle società sia nella prima società (società erogante), che distribuisce il dividendo, sia nell'azienda che lo percepisce, al momento di includere questo dividendo come reddito nella propria base imponibile.

Allo stesso modo, quando nel trasferimento di una partecipazione nel capitale di un'altra società si generano redditi positivi soggetti a imposte, la società conferente potrà applicare la corrispondente esenzione per evitare una doppia imposizione economica, posto che la plusvalenza prodotta includerà i benefici non distribuiti generati durante il periodo di possesso della partecipazione, già gravati da imposta nella società partecipata.

L'esenzione di dividendi e plusvalenze si potrà applicare a condizione che si compiano i requisiti stabiliti dalla legge.

2. Redditi positivi ottenuti all'estero attraverso stabile organizzazione.

Sono esenti i redditi positivi ottenuti attraverso stabile organizzazione situata fuori dal territorio spagnolo, così come quelli derivati dal suo trasferimento, a condizione che si compiano i requisiti e le circostanze previste dalla normativa riguardante l'imposta sul reddito delle società.

È importante sottolineare che non è consentito integrare nella base imponibile i redditi negativi conseguiti all'estero attraverso una stabile organizzazione, salvo nel caso di trasferimento della stessa o di cessata attività.

b. Metodo di imputazione

1. Deduzione per imposte pagate all'estero.

La legislazione dell'Imposta sulle Società permette detrarre la minore delle due quantità seguenti:

- L'imposta di carattere analogo pagata all'estero.
- L'imposta che si dovrebbe pagare in Spagna, se i redditi fossero stati percepiti in questo paese.

2. Dividendi di società non residenti.

In alcuni casi, per la società residente beneficiaria dei dividendi, è deducibile l'imposta effettivamente versata dalla società non residente per la quota che corrisponde a tali dividendi. Viene considerata imposta effettivamente pagata anche l'importo versato dalle società partecipate dalla filiale, e da

quelle che a loro volta siano partecipate direttamente da queste società e così via, nella parte imputabile agli utili con i quali pagare i dividendi. In pratica, questa deduzione si applicherà quando l'esenzione non è possibile.

Questa deduzione ha un limite se considerata congiuntamente a quella descritta nel paragrafo precedente: la somma di entrambe non può superare l'imposta che si dovrebbe versare se questi rendimenti fossero stati ottenuti in Spagna.

5.1.10. Detrazioni per incentivare la realizzazione di determinate attività

Tra le detrazioni possiamo segnalare le seguenti:

- Le attività di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica possono beneficiare di una detrazione situata fra l'8% e il 59%. La percentuale definitiva dipende da diversi fattori.
- Per le produzioni cinematografiche spagnole la detrazione può essere fra il 20% e il 18%; per le produzioni cinematografiche straniere è di un 15%; gli spettacoli dal vivo, un 20%.
- Detrazione per creazione di impiego per lavoratori disabili: 9.000-12.000 euro a persona/anno di incremento della media dei lavoratori disabili.

Le detrazioni descritte non possono superare il limite sulla quota integra che, secondo i casi, oscilla fra il normale 25% e un massimo del 50%.

Le successive Leggi Finanziarie dello Stato possono includere altre detrazioni per incentivare gli investimenti.

5.1.11. Ritenute e pagamenti rateali

Determinati redditi ottenuti da soggetti passivi prevedono una ritenuta in acconto dell'Imposta sul reddito delle società. La percentuale di ritenuta è generalmente del 19%, anche se può variare in funzione del tipo di reddito. Inoltre, nei primi venti giorni dei mesi di aprile, ottobre e dicembre, le aziende devono versare una rata in acconto della liquidazione corrispondente all'esercizio in corso il primo giorno di ciascuno dei mesi indicati. Questa rata sarà il 18% della quota dell'ultimo esercizio chiuso e il termine di dichiarazione del quale è scaduto alle date menzionate, diminuito delle detrazioni, degli sconti applicabili e delle eventuali ritenute.

In alternativa, esiste la possibilità di pagare gli acconti sulla parte della base imponibile del periodo dei primi tre, nove o undici mesi di ogni anno solare. Questo metodo è obbligatorio per tutti gli enti il cui volume d'operazioni abbia superato i 6.010.121,04 di euro nei dodici mesi anteriori alla data di inizio del periodo d'imposta. La percentuale sarà il risultato della moltiplicazione per 5/7 del tipo di aliquota, arrotondato per difetto; cioè, con un tipo di aliquota del 28% si applicherà il 20%. Tale percentuale di acconto aumenta a seconda del volume d'affari, raggiungendo il 27% se si superano i 60 milioni di euro.

Le ritenute e i pagamenti frazionati realizzati sono detraibili dalla dichiarazione dell'Imposta sul reddito delle società dell'anno corrispondente e, qualora superassero le imposte finali da pagare, l'ente ha il diritto di sollecitare il rimborso di quanto versato in più durante il periodo d'imposta.

5.1.12. Dichiarazione consolidata

Se una società esercita il controllo su di un'altra o su altre società residenti, l'intero gruppo potrà versare l'Imposta sul reddito delle Società collettivamente, previa comunicazione alla amministrazione fiscale, a condizione che la società controllante posseda, in modo diretto o indiretto, almeno il 75% del capitale sociale e la maggioranza dei diritti di voto della società o delle società controllate.

5.2. Imposta sui Redditi delle Persone Fisiche

Senza dubbio, l'imposta sul reddito è la tassa più importante fra quelle gestite dalla Agenzia delle Entrate, sia per numero di contribuenti che per l'importo finale riscosso. Il periodo di tempo in cui si devono presentare tutte le informazioni sull'imposta inizia ad aprile e termina a giugno. Tutta la normativa che riguarda l'applicazione di questa tassa è raccolta nella Legge 35/2006 relativa all'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche e nel regolamento approvato con il Regio Decreto 439/2007.

Quest'imposta, conosciuta come IRPF, si applica su tutto il territorio spagnolo a prescindere dai regimi speciali per tipo di territorio e dai Trattati e Convenzioni Internazionali. Sono contribuenti di questa imposta le persone fisiche residenti in forma abituale nel territorio spagnolo. Ciò che viene tassato è il reddito ottenuto dal contribuente.

5.2.1. Aspetti principali: residenza abituale e reddito tassabile

In primo luogo, occorre specificare cosa s'intende per residenza abituale: si tratta della permanenza in territorio spagnolo per un periodo superiore a 183 giorni dell'anno solare. Per

determinare il periodo di permanenza si terrà conto delle assenze sporadiche, salvo si dimostri la residenza fiscale in un altro paese. S'intende inoltre che il soggetto passivo ha la residenza abituale se il nucleo principale dei suoi affari o dei suoi interessi economici è consolidato in Spagna.

Salvo prova contraria, si suppone la residenza abituale se il coniuge ed i figli minorenni del contribuente hanno la loro dimora abituale in Spagna. Non perdono la condizione di contribuenti le persone fisiche di nazionalità spagnola che dimostrino la loro nuova residenza fiscale in un paradiso fiscale. Questa regola si applica durante l'anno nel quale si realizza il cambio di residenza e durante i quattro anni seguenti.

L'imposta grava sui contribuenti per la totalità dei redditi da loro ottenuti, indipendentemente dal luogo in cui si sono prodotti e qualunque sia la residenza di chi la versa. L'imposta incide sulla capacità economica dei contribuenti, motivo per il quale la legislazione fissa un minimo personale e familiare di cui si deve tener conto per calcolare la quota complessiva d'imposta. Le unità familiari possono scegliere di pagare congiuntamente, oppure ognuno dei suoi membri può assolvere l'imposta separatamente.

Come nell'Imposta sulle Società, i contribuenti devono includere nella loro base imponibile determinati redditi ottenuti da enti non residenti, nei quali abbiano una partecipazione di almeno il 50% e sempre che si compiano le circostanze previste dalla Legge. Si deve tener conto dell'esistenza di un regime speciale per plusvalenze dovute a cambio di residenza, la cosiddetta *exit tax*, che si applica nella maggior parte dei paesi dell'Unione europea.

5.2.2. Regime speciale per lavoratori espatriati

Le persone che per motivi di lavoro acquisiscano la loro residenza fiscale in Spagna possono scegliere di versare l'Imposta sul reddito dei non residenti, le cui caratteristiche vengono descritte dettagliatamente nel paragrafo 5.3. di questo capitolo. I lavoratori espatriati potranno avvalersi di questo regime speciale durante il periodo di imposta in cui si effettui il cambio di residenza e i cinque periodi seguenti.

Per versare le proprie tasse secondo questo regime speciale, i lavoratori espatriati dovranno soddisfare due condizioni. In primo luogo, che non siano stati residenti in Spagna durante i dieci periodi d'imposta precedenti al loro trasferimento. In secondo luogo, che il trasferimento avvenga a conseguenza di un contratto di lavoro o per essere diventati amministratori di una società senza partecipazione nel capitale; oppure, in caso contrario, quando la partecipazione in tale società non supponga la considerazione di ente vincolato. Il contribuente che sceglie questo regime speciale sarà assoggettato, in quanto non residente, all'Imposta sul patrimonio.

Secondo questo regime speciale, tutti i redditi da lavoro si intendono ottenuti in territorio spagnolo e le aliquote per gli esercizi 2015 e 2016 saranno quelle della seguente scala.

Imposta dovuta	Aliquota applicabile	
	2015	2016
Fino a 600.000,00 euro	24%	24%
A partire da 600.000,01 euro	47%	45%

5.2.3. Sgravi fiscali

Analogamente a quanto avviene con l'imposta sul reddito delle Società, la normativa riguardante l'IRPF prevede la possibilità di applicare una serie di detrazioni quando si verificano determinate circostanze. Tra gli sgravi applicabili, gli investitori stranieri troveranno interessanti quelli descritti di seguito:

1. **Detrazione per investimenti in imprese di nuova o recente costituzione.** Sgravio del 20% degli importi versati nell'esercizio per la sottoscrizione di azioni o partecipazioni in imprese di nuova o recente costituzione. La base massima di detrazione sarà di 50.000 euro l'anno.
2. **Detrazioni delle attività economiche.** Ai contribuenti che esercitano attività economiche si applicano gli stessi incentivi all'investimento imprenditoriale stabiliti nella normativa dell'Imposta sul reddito delle Società.
3. **Detrazioni per donativi.** I donativi effettuati a determinati enti possono essere detratti dall'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche.
4. **Detrazione per ricavi ottenuti a Ceuta e Melilla.** Hanno diritto a una detrazione del 50% della parte di quota corrispondente a questi redditi.
5. **Investimenti nel patrimonio storico.** Le attività realizzate in relazione con il Patrimonio Storico, sia spagnolo che mondiale, possono avvalersi di una detrazione del 15%.
6. **Detrazione per doppia tassazione internazionale.** Nei redditi che includono utili o rendimenti patrimoniali ottenuti e tassati all'estero, verrà detratto il minore di

questi due importi, che può essere l'importo versato all'estero di un'imposta identica o simile all'IRPF o all'imposta sul reddito dei non residenti, oppure il risultato dell'applicazione dell'aliquota media effettiva alla base imponibile tassata all'estero.

Quando si calcolano le detrazioni per donazioni e quelle per gli investimenti in patrimonio storico, di cui ai punti 3 e 5, occorre tuttavia tener presente che la base di calcolo di queste detrazioni non potrà essere in nessun caso superiore, per ognuna di esse, al 10% della base liquidabile.

5.2.4. Tariffe applicabili all'Imposta sul reddito

L'Imposta sui Redditi delle Persone Fisiche prevede due tipi di reddito: reddito generale e reddito da risparmio. Il reddito da risparmio è composto, tra l'altro, da dividendi, interessi (salvo quelli ottenuti da persone o enti vincolati) e redditi patrimoniali indipendentemente dal periodo in cui è stata generato tale reddito.

Le aliquote applicabili a questi due gruppi di reddito sono descritte nelle due tabelle seguenti. La prima presenta la scala di imposizione generale, mentre la seconda illustra la scala per redditi da risparmio; entrambe sono valide per l'anno 2016.

Le imposte

Tariffe applicabili per il reddito generale			
Imposta dovuta	Quota d'imposta	Resto imposta dovuta	Aliquota applicabile nel 2016
Fino a euro	Euro	Fino a euro	
-	-	12.450,00	19%
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24%
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30%
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37%
60.000,00	17.901,50	In poi	45%

Tariffe applicabili per il reddito da risparmio	
Imposta dovuta	Aliquota applicabile nel 2016
Euro	
Fino a 6.000	19%
6.000 - 50.000	21%
De 50.000 in poi	23%

5.2.5. Aliquote delle ritenute

Gli imprenditori e i professionisti che nell'esercizio della loro attività apportano reddito, oltre che gli enti e persone giuridiche ed i non residenti che operano in Spagna mediante una stabile organizzazione, sono obbligati a operare le ritenute, e versarle in acconto all'Erario, sui redditi da lavoro, da capitale mobiliare o da attività professionali. Le seguenti quantità si riferiscono all'esercizio fiscale:

- Redditi da lavoro: la percentuale viene determinata in funzione degli importi e circostanze varie.
- Redditi derivati da impartizione di corsi, lezioni, conferenze: 15%.
- Redditi da capitale mobiliare, come dividendi o interessi: 19%.
- Redditi da attività professionali: 15%, salvo nell'esercizio di inizio attività e nei seguenti due, nel qual caso è il 7%.
- Retribuzioni dei membri degli organi di amministrazione: 35% in generale.
- Premi ottenuti per la partecipazione a giochi e concorsi: 19%.
- Redditi provenienti dall'affitto di immobili: 19%.
- Redditi provenienti dalla proprietà intellettuale o industriale, assistenza tecnica, affitto di beni mobili: 19%.

Se qualcuno fra i redditi indicati non viene liquidato in contanti ma in natura, esiste comunque l'obbligo di effettuare un versamento come acconto. I non residenti che operano senza stabile organizzazione, dovranno basicamente operare le ritenute sui redditi da lavoro che debbano pagare durante lo svolgimento della loro attività.

5.3. Imposta sul Reddito dei Non Residenti

L'imposta sul reddito dei non residenti si calcola sul reddito ottenuto in territorio spagnolo dalle persone fisiche e enti che non vi risiedono. Questa Imposta risponde a uno schema che distingue tra:

5.3.1. Redditi ottenuti mediante stabile organizzazione

Il concetto di *stabile organizzazione* si riferisce all'esistenza in Spagna di un luogo fisso, come una succursale, in cui si svolge l'attività economica che apporta il reddito alla persona o all'ente non residente. La base imponibile per i redditi ottenuti mediante stabile organizzazione viene stabilita secondo le stesse norme che regolano l'Imposta sul reddito delle società, ed è comunemente tassata alla stessa aliquota generale di questa. Tuttavia, ci sono due caratteristiche importanti che rendono unica l'imposta sul reddito dei non residenti rispetto a quella sul reddito delle società:

1. Non sono deducibili i pagamenti versati dalla stabile organizzazione alla Centrale o ad alcuna delle sue stabili organizzazioni, in concetto di canoni, interessi, commissioni, assistenza tecnica o per l'uso o cessione di beni o diritti.
2. Sono invece deducibili le spese di direzione e le spese generali di amministrazione nella parte corrispondente alla stabile organizzazione, a condizione che compiano i requisiti di razionalità e continuità nella loro imputazione e siano opportunamente documentati a livello contabile.

Le stabili organizzazioni sono sottoposte agli stessi obblighi formali, di registro e contabili degli enti residenti in Spagna. Una delle caratteristiche più importanti del ricorso a una stabile organizzazione è il fatto che è possibile trasferire utili all'estero. Tuttavia, come abbiamo già commentato nel secondo paragrafo del 4° capitolo (Costituzione di una succursale), sui redditi trasferiti è applicata l'aliquota addizionale del 19%.

Ciò nonostante, la normativa prevede due casi in cui i trasferimenti all'estero sono esenti dal versamento di questo 19%: se esiste un Trattato sulla Doppia Imposizione con carattere reciproco che non affermi esplicitamente il contrario, oppure quando si tratta di contribuenti residenti in paesi membri dell'UE.

È importante segnalare che, nel caso di debiti fiscali corrispondenti alle stabili organizzazioni di contribuenti non residenti, le persone designate come loro rappresentanti dovranno risponderne solidalmente (vedi il punto 5.3.4 dedicato alla figura del rappresentante fiscale).

Esistono norme speciali per determinare la base imponibile della stabile organizzazione nei seguenti casi:

- a) Stabilimenti con attività sporadica: cantieri edili, installazione o montaggio di durata superiore ai 6 mesi, attività stagionali, studio di risorse naturali.

Si applicano le norme dei redditi ottenuti in Spagna in assenza di stabile organizzazione, con esonero dagli obblighi contabili e di registrazione. È necessario, però, conservare i documenti emessi e ricevuti di ricavi e spese, oltre delle eventuali trattenute e versamenti operati per tale imposta.

Questi stabilimenti possono optare per il pagamento dei tributi secondo il regime generale

descritto per i redditi ottenuti mediante stabile organizzazione, all'aliquota generale dell'Imposta sul reddito delle Società. Questa opzione sarà possibile solo se lo stabilimento contabilizza separatamente i redditi ottenuti in territorio spagnolo.

- b) Stabilimenti con un ciclo imprenditoriale incompleto:** Fanno parte di questa categoria gli stabilimenti che dispongono di un locale di lavoro in Spagna, i cui i beni prodotti o servizi prestati sono però destinati al proprio consumo e pertanto non ottengono redditi, ma solamente il rimborso delle spese. In questi casi, è possibile determinare la base imponibile applicando la percentuale stabilita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze –attualmente il 15%– sulle spese sostenute durante l'esercizio ed al risultato dovranno essere aggiunte le entrate complementari, come canoni o interessi, oltre i profitti e le perdite patrimoniali. L'aliquota applicata a questa base imponibile è quella generale dell'Imposta sul reddito delle Società, ma non si possono applicare le detrazioni e gli sconti stabilite nel regime generale dell'Imposta.

5.3.2. Redditi ottenuti in assenza di stabile organizzazione

In questo caso, l'imposta tassa i redditi del contribuente non residente ottenuti direttamente in territorio spagnolo. La base imponibile si calcola quindi dai ricavi lordi ottenuti dal non residente. In questo caso non si possono dedurre le spese, salvo nei casi di prestazioni di servizi, assistenza tecnica, opere d'installazione e montaggio. Ci sono spese generalmente deducibili nel caso di attività economiche

realizzate in Spagna, per esempio le spese di personale e quelle di approvvigionamento di materiali e di forniture.

Nel caso di contribuenti che hanno la loro residenza in un altro Stato membro dell'Unione Europea, per determinare la base imponibile si potranno dedurre le spese previste dalla normativa che regola l'imposta sulla Rendita delle Persone Fisiche e l'imposta sul reddito delle società. L'unico requisito richiesto è che si dimostri la relazione diretta fra le spese e i redditi ottenuti in Spagna e il vincolo economico diretto con l'attività realizzata in territorio nazionale.

Quando si tratta di guadagni patrimoniali, la base imponibile si determina generalmente calcolando la differenza tra il valore di trasferimento dell'elemento in questione ed il suo valore d'acquisto. Conviene ricordare che ogni rendita o guadagno patrimoniale viene tassato separatamente.

Dopo aver spiegato il modo di calcolare la base imponibile in questo tipo di imposta, è il momento di includere un elenco delle aliquote fiscali che si applicano ai diversi concetti. Ecco di seguito un riepilogo:

- È stabilita un'aliquota generale del 24%. Tuttavia, l'aliquota sarà del 19% nel caso di contribuenti residenti in un altro Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio Economico Europeo, con il quale vi sia un effettivo scambio di informazioni fiscali.
- Nel caso di dividendi, interessi e proventi patrimoniali, l'aliquota per il 2016 sarà del 19%.
- Per i redditi da lavoro ottenuti in virtù di un contratto a tempo determinato per lavoratori stranieri stagionali sarà del 2%.
- Per i redditi da lavoro ottenuti da non residenti che prestano servizio presso missioni diplomatiche

e rappresentanze consolari spagnole all'estero, l'aliquota sarà dell'8%.

- L'aliquota applicabile alle pensioni si stabilisce in funzione della corrispondente tabella fiscale progressiva.
- Per le operazioni di riassicurazione si applica l'1,5%.
- Si applica l'aliquota del 4% in caso di enti di navigazione marittima o aerea residenti all'estero, i cui mezzi transitino nel territorio spagnolo.

Per ultimo, occorre citare quei casi di trasferimento di un immobile situato in Spagna da parte di soggetti passivi non residenti che operano senza stabile organizzazione. In questi casi il compratore deve effettuare la ritenuta e versare il 3% del prezzo pattuito a titolo di acconto dell'imposta corrispondente ai soggetti passivi non residenti. Se il pagamento della ritenuta non venisse effettuato, l'immobile trasferito sarebbe soggetto al pagamento dell'imposta.

Il depositario o l'amministratore dei beni o dei diritti dei non residenti non vincolati ad una stabile organizzazione, o la persona che versa i redditi maturati senza mediazione di stabile organizzazione, sono responsabili solidali del versamento dei debiti fiscali corrispondenti ai redditi dei beni o diritti di cui gli è stato incaricato il deposito o la gestione dei redditi che ha versato.

5.3.3. Redditi esenti da imposta

La volontà di evitare la doppia imposizione sui redditi ottenuti in Spagna, in combinazione con la possibilità che i contribuenti non residenti provengano da Paesi dell'Unione Europea, con i quali si condivide uno spazio economico comune, ha motivato una lunga lista di esenzioni sull'imposta sul reddito

dei non residenti. I seguenti redditi si trovano fra quelli esenti da tassazione:

- a) Gli interessi e gli utili patrimoniali derivati da beni mobili, ottenuti senza mediazione di stabile organizzazione da persone che hanno la loro residenza in altri Stati della UE.

Questo favorevole regime non è applicabile ai guadagni patrimoniali derivati dai trasferimenti di azioni o partecipazioni sociali nei seguenti casi:

1. Quando l'attivo della società in questione consiste principalmente, in modo diretto o indiretto, in beni immobili situati in territorio spagnolo.
 2. Nel caso di contribuenti persone fisiche che anteriormente, durante i 12 mesi precedenti al trasferimento, abbiano partecipato direttamente o indirettamente in almeno il 25 per cento del capitale.
 3. Nel caso di enti non residenti, se il trasferimento non compie i requisiti per l'applicazione dell'esenzione per evitare la doppia imposizione.
- b) I redditi derivati dal debito pubblico, ottenute senza mediazione di stabile organizzazione in Spagna.
 - c) I redditi dei conti di non residenti versati anche a contribuenti non residenti, salvo che il pagamento si realizzi ad una stabile organizzazione in Spagna attraverso la Banca di Spagna, un ufficio bancario o enti opportunamente registrati.
 - d) I redditi derivanti da titoli emessi in Spagna da non residenti senza mediazione di stabile organizzazione,

a prescindere dal luogo di residenza delle istituzioni finanziarie che operano come agenti di pagamento o come intermediari nell'emissione o trasferimento dei titoli.

- e) I redditi ottenuti in territorio spagnolo, senza mediazione di stabile organizzazione, che derivano dall'affitto, cessione o trasferimento di containers, navi e aerei a scafo nudo, utilizzati per la navigazione marittima o aerea internazionale.
- f) I benefici distribuiti da società filiali residenti in Spagna alle loro società madre residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea, o facenti parte dello Spazio Economico Europeo, a patto che si compiano le condizioni espressamente stabilite dalla normativa vigente.
- g) I redditi derivanti da trasferimento di titoli, o il rimborso di partecipazioni ai fondi d'investimento realizzati in mercati secondari ufficiali di titoli spagnoli, ottenuti da non residenti senza mediazione di stabile organizzazione, che siano però residenti in uno Stato che abbia sottoscritto con la Spagna un trattato con clausola di scambio di informazioni.
- h) I dividendi e le partecipazioni in benefici ottenuti, senza mediazione di stabile organizzazione da fondi pensione a patto che siano residenti in altri Stati dell'Unione Europea; oppure da stabili organizzazioni delle suddette istituzioni site in un'altro Stato membro dell'Unione Europea.
- i) I dividendi e le partecipazioni agli utili ottenuti, senza stabile organizzazione, da istituzioni di investimento collettivo regolate dalla Direttiva 2009/65/CE così come a quelle residenti negli Stati che fanno parte

dello spazio Economico Europeo, con cui esista un trattato sullo scambio di informazioni.

- j) I canoni versati a una società residente in un altro Paese dell'Unione Europea da un'ente residente in territorio spagnolo o da una stabile organizzazione di una società residente in altro Stato membro. È anche accettato che il beneficiario sia una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro, a patto che si compiano i requisiti legali e che la società madre sia residente in un paese dell'Unione Europea.

Le esenzioni descritte nei punti a), g) e f) in nessun caso sono applicabili ai redditi ottenuti attraverso paradisi fiscali.

5.3.4. La figura del rappresentante fiscale

I contribuenti non residenti in territorio spagnolo sono obbligati in certi casi a designare una persona fisica o giuridica con residenza in Spagna per rappresentarli dinanzi all'Agenzia delle Entrate. Questo stesso obbligo sussiste per le persone o enti residenti in paesi o territori con i quali non esiste un effettivo scambio di informazione in materia fiscale, che siano titolari di beni situati o di diritti esercitati in territorio spagnolo, esclusi i titoli negoziati in mercati secondari ufficiali.

Nel caso di stabili *organizzazioni*, sono considerati rappresentanti delle stesse coloro che figurano come tali nel Registro delle Imprese o, in loro assenza, coloro autorizzati a operare in nome e per conto degli stessi.

L'inadempimento di questo obbligo costituisce un'infrazione sanzionabile.

5.3.5. Oneri speciali sui beni immobili

Gli enti residenti in un paese o territorio considerato paradiso fiscale, e che siano proprietari in Spagna di beni immobili o di diritti reali di godimento e usufrutto sugli stessi, sono soggetti a un'imposta speciale sui beni immobili che matura il 31 dicembre di ogni anno e che deve essere versata nel mese di gennaio seguente. Attualmente, questo tipo di onere speciale è del 3%, ed è applicato sul valore catastale dei beni immobili. Non è applicabile agli enti che seguono:

- a) Stati e istituzioni pubbliche straniere e organismi internazionali.
- b) Enti che sviluppano in Spagna, in modo continuativo o abituale, attività economiche diverse da quelle del semplice possesso o locazione di immobili.
- c) Le società quotate in mercati secondari di valori ufficialmente riconosciuti.

Nei casi in cui un ente obbligato a pagare questa tassa speciale è co-proprietario di un immobile insieme a un altro ente che invece ne è esente, l'imposta sarà dovuta solo per la parte proporzionale dell'ente titolare.

5.3.6. Presentazione dell'Imposta sul Reddito dei Non Residenti

In generale, la normativa del IRNR obbliga a presentare una dichiarazione per ogni reddito individuale ottenuto entro un mese dalla data di maturazione, che di solito coincide con la scadenza del pagamento. Questa dichiarazione deve essere presentata alla delegazione dell'Agenzia delle Entrate ubicata nella stessa area del domicilio fiscale del rappresentante. Tuttavia, nel caso di redditi derivanti da trasferimenti di beni immobili, le dichiarazioni si devono presentare presso la

delegazione che si trova nella stessa zona in cui si trovano tali immobili.

Anche a causa della difficoltà per registrare tutte le transazioni effettuate da non residenti, nella liquidazione di quest'imposta diventa molto importante la figura del pagante che opera la ritenuta e la versa alla AEAT. Infatti, in molti casi la ritenuta assume il valore di tributo del non residente. In queste situazioni, la normativa generale permette a chi esegue ritenute a seguito di pagamenti a un non residente, di presentare una dichiarazione trimestrale, che comprenda tutti i redditi maturati nel trimestre precedente

5.3.7. Prevalenza dei trattati e accordi internazionali

In questo paragrafo vogliamo sottolineare l'importanza degli accordi bilaterali firmati dalla Spagna con altri paesi con l'obiettivo di evitare la doppia tassazione dei redditi ottenuti. La normativa relativa all'IRNR può risultare alterata nella sua applicazione per le disposizioni di questi accordi, e ciò può comportare modifiche nel tributo dei redditi dei non residenti. Bisogna tenere presente che gli accordi prevalgono sul diritto nazionale. Pertanto, quando il reddito ottenuto in Spagna è stato ottenuto da un residente di uno Stato con accordo sulla Doppia Imposizione, è necessario consultare il testo dell'accordo per stabilire il trattamento fiscale adeguato.

Di seguito è riportato un elenco che riassume il contenuto dei principali accordi sulla doppia imposizione firmati dalla Spagna e che descrive le aliquote massime di imposta da pagare nel paese da cui provengano tali redditi. Attualmente, la Spagna mantiene accordi sulla doppia imposizione con oltre 75 paesi, ma questa tabella include solo gli accordi firmati con i principali membri dell'Unione Europea e con

quei paesi con i quali si mantiene un frequente movimento di capitali. Esistono, tuttavia, anche accordi firmati con paesi che negli ultimi anni hanno aumentato in modo significativo i loro investimenti in Spagna, come la Cina, l'Arabia Saudita e la Russia, di modo che qualsiasi stima fiscale corrispondente a transazioni con questi paesi dovrà seguire le disposizioni dei rispettivi accordi.

5.4. Imposta sul Patrimonio

Negli ultimi dieci anni, l'esistenza di questa tassa è stata sottoposta ad un dibattito approfondito che ne ha modificato notevolmente la normativa. Per un breve periodo era stata eliminata, poi era tornata provvisoriamente, e ora è prorogata e si ignora se verrà eliminata definitivamente.

Quest'imposta grava sulla proprietà di tutti i tipi di beni, e sulla titolarità di diritti di contenuto economico attribuibili ad una persona fisica, computabili al 31 dicembre di ogni anno.

Attualmente, sono obbligati a dichiarare solo quei contribuenti la cui quota tributaria risulti positiva in quanto il valore del proprio patrimonio netto non esente supera i 700.000 euro; oppure se, pur non risultando la quota tributaria a pagare, il valore dei loro beni o diritti è superiore a 2.000.000 di euro. L'imposta si applica tanto ai residenti in territorio spagnolo come ai non residenti ed è interessante sapere che le comunità autonome possono modificare l'importo minimo di esenzione.

Le esenzioni a quest'imposta riguardano beni e diritti delle persone fisiche necessari per lo sviluppo della loro attività imprenditoriale o professionale, a patto che adempiano a determinati requisiti richiesti dalla Legge.

Allo stesso modo possono risultare esenti le partecipazioni in enti che realizzino attività economiche, secondo i requisiti richiesti dalla Legge. È inoltre esente l'abitazione principale, fino ad un importo massimo di 300.000 euro.

5.5. Imposta sulle successioni e donazioni

Un'altra imposta ceduta alle comunità autonome, che grava sui beni e diritti acquisiti per eredità e per donazione, così come la percezione di somme da parte di beneficiari di assicurazioni sulla vita quando il contraente è persona diversa dal beneficiario. Se i citati benefici patrimoniali, sono ottenuti da persone giuridiche, non saranno soggetti a questa Imposta, ma all'Imposta sul reddito delle Società.

Note alla pagina 119

(1) Limite massimo di imposte da esigere nello Stato dal quale provengono i dividendi da trasferire.

(2) Limite massimo di imposte da esigere nello Stato dal quale provengono i dividendi, secondo la partecipazione nel capitale della filiale, uguale o superiore alla percentuale Società madre-filiale indicata nella tabella. È importante ricordare che nell'ordinamento giuridico spagnolo è presente la direttiva comunitaria relativa al regime fiscale comune applicabile alle società madri e alle filiali di Paesi appartenenti alla Unione Europea. Tale direttiva stabilisce, se si compiono i requisiti richiesti, che i dividendi distribuiti da una filiale alla sua società madre non siano soggetti a tributo, e non si possa applicare il sistema di trattenute (vedi le esenzioni del paragrafo 5.3.3.).

(3) Limite massimo di imposte da esigere nello Stato dal quale provengono gli interessi trasferiti. Con l'applicazione della normativa interna, più favorevole, gli interessi delle persone residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea sono esenti da tassazione (vedi le esenzioni del paragrafo 5.3.3.).

RIASSUNTO DEGLI ACCORDI PER EVITARE LA DOPPIA IMPOSIZIONE				
	(1)	(2)		(3)
	Dividendi (generale)	Dividendi capitale	Ritenuta centrale-filiare	Int.
	%	%	%	%
AUSTRIA	15	50	10	5
BELGIO	15	25	---	0/10
BRASILE	15	25	10	15/10
CANADA	15	10	5	10
FINLANDIA	15	25	10	10
FRANCIA	15	10	---	10
GERMANIA	15	10	5	---
GIAPPONE	15	25	10	10
ITALIA	15	---	15	12
NORVEGIA	15	25	10	10
PAESI BASSI	15	50	10	10
POLONIA	15	25	5	---
PORTOGALLO	15	25	10	15
REGNO UNITO	10/15	10	---	---
ROMANIA	15	25	10	10
SVEZIA	15	50	10	15
SVIZZERA	15	10	---	---
U.S.A.	15	25	10	10

Per i contribuenti con residenza abituale in Spagna, l'imposta è riscossa con obbligo personale, indipendentemente dal luogo in cui si trovino i beni o i diritti acquisiti. Per i non residenti, invece, l'imposta è riscossa sui beni situati in Spagna o sui diritti che possano esercitarsi in Spagna.

Nel caso dell'acquisto, da parte di familiari, di un'impresa individuale, di determinate partecipazioni in società o dell'abitazione principale, esiste una riduzione del 95% nella base imponibile del valore dei suddetti elementi.

5.6. Imposte locali

Ci sono diverse tasse locali o comunali che meritano una menzione speciale perché riguardano le aziende, in particolare quelle con uno spazio fisico stabile in cui realizzano la loro attività. Oltre alle tre imposte che vedremo in questo paragrafo, vale la pena ricordare anche l'imposta sui veicoli a motore, che dovrà essere versata da tutte le persone o aziende che ne abbiano uno a loro nome.

Le tasse locali o comunali che meritano una menzione speciale sono le seguenti:

a) Imposta sui beni immobili (I.B.I.)

L'imposta grava sulle proprietà di beni immobili, sul possesso di un diritto reale d'usufrutto o di superficie e sul possesso di una concessione amministrativa. Incide sul "valore catastale" dell'immobile e matura annualmente.

b) Imposta sulle Attività Economiche (I.A.E.)

Grava sul mero esercizio di una attività imprenditoriale, professionale o artistica e si paga annualmente. È un'imposta che non matura durante i primi due anni

di esercizio dell'attività, e non è esigibile alle persone fisiche, né agli enti il cui volume di affari non superi la cifra di 1.000.000,00 euro.

c) Imposta sull'Aumento delle rendite Catastali

Questa imposta grava sull'incremento del valore dei terreni urbani come chiara conseguenza del loro trasferimento o della costituzione di qualsiasi diritto reale di godimento su questi terreni (usufrutto, superficie...).

5.7. Imposta sul Valore Aggiunto

L'I.V.A. è un'imposta che si applica sul consumo in generale e che grava sulle seguenti operazioni: consegna di beni, prestazioni di servizi, acquisti intracomunitari di beni e importazioni. L'aliquota generale è del 21%, mentre l'aliquota ridotta del 10% viene applicata su determinati prodotti, come articoli alimentari, acqua, l'abitazione in generale, le lenti graduate e il materiale medico. Esiste anche un'aliquota super ridotta del 4% che si applica, fra l'altro, ai farmaci, ai prodotti alimentari di prima necessità come pane, cereali, latte, formaggio, uova, oltre a libri, giornali e riviste.

Ogni azienda o libero professionista deve aggiungere il tipo di IVA corrispondente all'importo finale del prodotto o servizio fornito. A sua volta, la stessa azienda o libero professionista, nel corso della loro attività, deve pagare l'IVA sui beni o sui servizi che obbligato ad acquistare. Quando arriva il momento di liquidare l'imposta, il contribuente deve detrarre l'IVA pagata sugli acquisti e acquisizioni dall'importo dell'IVA riscossa, e quindi versare la differenza nelle Casse dello Stato. Se l'esito è negativo, ad esempio in un trimestre di grandi investimenti in attrezzature

o macchinari, è possibile compensare il risultato nelle dichiarazioni successive. Alla fine dell'esercizio, se la quota rimane negativa, si può richiedere il rimborso al Tesoro Pubblico.

Esiste un regime speciale di rimborsi mensili per quelle aziende che hanno, in modo continuo, il saldo IVA a loro favore.

È molto importante sapere che i datori di lavoro o professionisti non stabiliti in Spagna hanno il diritto di richiedere il rimborso dell'IVA assolta a monte. Per richiedere un rimborso, devono essere stabiliti in uno Stato dell'Unione Europea o in un altro territorio con il quale vi sia un accordo di reciprocità. La richiesta di rimborso può essere presentata fino al 30 settembre dell'anno posteriore a quello in cui si era versata l'IVA in Spagna.

5.8. Imposta sui Trasferimenti Patrimoniali e Atti Giuridici Documentati

Attualmente di competenza delle Comunità Autonome, l'imposta si applica sui trasferimenti patrimoniali *inter vivos* di tutti i tipi di beni e diritti, sulle operazioni societarie e gli atti giuridici documentati. È incompatibile con l'IVA, vale a dire un soggetto imponibile non può essere tassato da entrambe le imposte, anche se ci sono alcune eccezioni. L'imposta si applica anche su documenti notarili, commerciali e amministrativi, in quanto *atti giuridici documentati*.

Per quanto riguarda le operazioni societarie, la normativa comprende una lista di esenzioni. Le operazioni che sono esenti dal versamento dell'imposta sono:

- La costituzione di società.
- L'aumento di capitale.

- I contributi apportati dai soci che non comportino aumento di capitale.
- Il trasferimento in Spagna della effettiva sede dirigente o del del domicilio sociale di una società, che in precedenza non sia mai stata presente in un Paese dell'Unione Europea.

Alle operazioni societarie che non sono esenti si applica l'aliquota dell'1%, al trasferimento di beni mobili il 4% e al trasferimento di un immobile si applica il 6%. Per quest'ultimo concetto, alcune Comunità Autonome hanno stabilito la propria aliquota fiscale; La Catalogna, per esempio, applica un tasso del 10%.

5.9. Diritti doganali

Dal momento che la Spagna è membro dell'Unione Europea, le transazioni commerciali con altri paesi comunitari non sono considerate importazioni. In questo senso, l'introduzione di un mercato unico europeo ha comportato l'eliminazione delle frontiere e dei controlli doganali. Ciò che prima del 1993 erano importazioni, ora vengono denominate *acquisti intracomunitari di beni*, per cui i beni sono tassati generalmente quando entrano in possesso dell'acquirente nel paese comunitario di destinazione.

Nel caso di importazioni originarie da Paesi extracomunitari, i dazi doganali standard si pagano in genere quando i beni vengono sdoganati, e in genere chi si fa carico delle spese doganali sui beni in questione è l'acquirente o l'importatore. Quasi senza eccezioni, i diritti doganali sono *ad valorem*, cioè calcolati sul valore CIF (*Cost, Insurance and Freight*) o un valore fatturabile simile.

Bové Montero y Asociados

Bové Montero y Asociados è una azienda di revisori dei conti e consulenti fiscali fondata oltre 35 anni fa, ed è presente a Barcellona, Madrid, Palma di Maiorca e Valencia.

L'azienda rappresenta la HLB International, un gruppo leader di aziende di servizi con oltre 2.100 partner, 19.000 professionisti e con uffici in oltre 130 Paesi, e presta i suoi servizi a svariati clienti, molti dei quali sono società estere appartenenti a grandi gruppi internazionali, con il valore aggiunto di offrire consulenza direttamente nella loro lingua.

La filosofia dell'azienda è mirata ad offrire ai suoi clienti un servizio multidisciplinare di qualità e di fiducia, adattato alle loro necessità, in un contesto di rispetto delle regole che governano il mondo delle imprese, con l'obiettivo di aiutarli a sviluppare i loro affari in Spagna.

www.bovemontero.com

Bové Montero y Asociados

HACER NEGOCIOS EN ESPAÑA

Guía práctica sobre legislación
y normativa laboral, fiscal y mercantil



 **PROFIT**
editorial

Bové Montero y Asociados



GESCHÄFTSTÄTIGKEIT IN SPANIEN

Praktischer Leitfaden für
ausländische Investoren



 **PROFIT**
editorial



Bové Montero y Asociados



DOING BUSINESS IN SPAIN

A practical guide to labour, tax
and business laws and regulations



 **PROFIT**
editorial

Bové Montero y Asociados



ВЕСТИ БИЗНЕС В ИСПАНИИ

Руководство в области трудового,
налогового и коммерческого
законодательства



FABREGAT
PERULLES
SALES
ABOGADOS

 **PROFIT**
editorial

Bové Montero y Asociados



FAZER NEGÓCIOS EM ESPANHA

Guia prático sobre legislação laboral,
fiscal e comercial



 **PROFIT**
editorial

Bové Montero y Asociados



COMMENT TRAITER DES AFFAIRES EN ESPAGNE

Guide pratique sur la législation en matière
de travail, fiscalité et commerce



 **PROFIT**
editorial

Tutta la legislazione e la normativa per intraprendere un'attività economica in Spagna

In questo libro viene presentata la legislazione e normativa vigente in Spagna su temi fiscali, commerciali e di diritto del lavoro, che deve essere tenuta in considerazione da ogni azienda, imprenditore o investitore straniero che consideri la Spagna come una meta attraente per i propri affari. Qui vengono descritte brevemente le principali caratteristiche del nostro paese come la geografia, le istituzioni, la politica e le lingue, oltre a quelle questioni di natura legale, fiscale, contabile e di diritto del lavoro, basate sulla normativa attuale, che sono fondamentali per intraprendere un'attività imprenditoriale in Spagna.



CAMERA
ITALIANA
BARCELONA

www.profiteditorial.com



 PROFIT
editorial

e-mail: info@profiteditorial.com
twitter: [@profiteditorial](https://twitter.com/profiteditorial)

