

ITALIA



Istituto nazionale
per il Commercio Estero
Ente soppresso ai sensi della Legge 15 luglio 2011 n.111

Guida pratica
GERMANIA



**Apertura di un
attività imprenditoriale
in Germania**

Indice

§ 1. L'apertura di una attività commerciale stabile.....	4
1.1 Dovere di denuncia dell'attività (Gewerbeanmeldung).....	4
1.1.1 Finalità.....	4
1.1.2 Circostanze oggetto della denuncia.....	4
1.1.3 Soggetti tenuti alla denuncia.....	4
1.1.4 Modalità di registrazione e risposta dell'autorità competente.....	5
1.1.5 Conseguenze giuridiche della comunicazione o della sua omissione.....	5
1.1.6 Informazioni poste a conoscenza dei terzi.....	5
1.1.7 La denuncia di un'impresa artigiana.....	5
1.1.8 Prescrizioni particolari per gli stranieri.....	6
1.1.9 Spese.....	6
1.2 Il registro delle imprese.....	6
1.2.1 Definizione.....	6
1.2.2 Circostanze oggetto dell'iscrizione.....	6
1.2.3 Soggetti obbligati all'iscrizione nel registro.....	7
1.2.4 Conseguenze dell'iscrizione nel registro.....	7
1.2.5 Registro elettronico.....	7
§ 2. Nozioni di diritto commerciale relative alla fondazione di impresa.....	8
2.1 Premessa.....	8
2.2 Figura del commerciante.....	8
2.3 società di persone e di capitali.....	9
2.4 doveri di contabilità.....	9
2.5 La figura societaria più diffusa: la GmbH (società a responsabilità limitata).....	10
2.5.1 Definizione e costituzione.....	10
2.5.2 Capitale sociale e quota iniziale.....	11
2.5.3 Organi societari.....	11
2.5.4 Diritti, doveri e responsabilità dell'amministratore.....	11
2.5.5 L'assemblea dei soci.....	12
2.5.6 Collegio sindacale.....	12
2.5.7 Diritti, doveri e responsabilità dei soci.....	12
2.5.8 Prescrizioni per la corrispondenza.....	13
2.5.9 Scioglimento, liquidazione e fine della società.....	13
2.5.10 Riforma.....	13
§ 3. Impresa, sedi secondarie e filiali.....	14
3.1 La libertà di stabilimento.....	14
3.2 Fondazione di una società gemella o affiliata con forma giuridica propria.....	14
3.3 Fondazione di una filiale indipendente (Zweigniederlassung).....	15
3.3.1 Premessa.....	15
3.3.2 Costituzione.....	15
3.3.3 Patrimonio.....	15
3.3.4 Ragione sociale.....	15
3.3.5 Registrazione, prescrizioni formali e pubblicitarie.....	15
3.3.6 Modalità di funzionamento della filiale.....	16
3.3 Fondazione di una filiale dipendente o succursale.....	16
3.4 Fondazione di una rappresentanza.....	17
3.5 Note su ulteriori obblighi legali.....	17
§ 4. Nozioni di diritto industriale.....	17
4.1 Premessa.....	17
4.2 Manifestazione del nome e della ditta.....	18

4.2.1	Concetto.....	18
4.2.2	Formazione della ditta.....	18
4.2.3	Aggiunta forma giuridica.....	18
4.2.4	Principi di diritto in tema di formazione della ditta.....	18
4.2.5	Trasmissibilità della ditta.....	19
4.2.6	Protezione della ditta.....	19
4.3	Marchi.....	19
4.4	Brevetti.....	19
4.5	Modelli d'utilità e modelli ornamentali.....	20
4.6	Le procedure a tutela del proprio diritto.....	20
§ 5.	I rapporti di lavoro.....	21
5.1	Premessa.....	21
5.2	Il contratto di lavoro.....	21
5.3	Adempimenti e obblighi.....	22
5.3.1	Il dovere di comunicazione.....	22
5.3.2	Registrazione.....	22
5.3.3	Pagamento delle tasse.....	22
5.3.4	Retribuzione in caso di malattia.....	23
5.3.5	Previdenza sociale (Sozialversicherung).....	23
5.3.6	Diritto alle ferie.....	24
5.3.7	Assunzione di stranieri.....	25
5.4	Il licenziamento.....	25
5.6	Possibilità di finanziamenti o sgravi fiscali per l'assunzione di collaboratori.....	26
5.7	Questioni generali sulla parità di trattamento.....	26
§ 6.	Tasse.....	26
6.1	Sistema fiscale tedesco. Tipologia e aliquote.....	26
6.1.1	Premessa.....	26
6.1.2	Imposte sulle entrate.....	27
6.1.3	Imposte sul patrimonio.....	28
6.1.4	Imposte sull'uso del reddito.....	28
6.2	Imposta sul valore aggiunto.....	28
6.3	Responsabilità del datore di lavoro per la tasse sul reddito da lavoro dipendente.....	29
6.4	le imposte sul reddito delle società di capitali e di persone.....	29
6.4.1	La società di persone.....	29
6.4.2	le società di capitali.....	29
6.4.3	L'imposizione fiscale sui dividendi.....	31
6.5	Imposta comunale su industria e commercio.....	32
6.6	L'Impresa italiana in Germania.....	33
6.6.2	Stabile organizzazione e rappresentante stabile.....	33
6.6.3	Società di persone.....	33
6.6.4	Società di capitali.....	33
6.7	Convenzione italo-tedesca contro la doppia imposizione.....	34
§ 7.	I locali dell'attività commerciale.....	37
7.1	Premessa.....	37
7.2	Media dei costi.....	37
7.3	Contratto di locazione.....	39
7.4	Indicazioni utili.....	39
7.4.1	Periti giurati riconosciuti che offrono servizi in materia di locazione.....	39
7.4.2	Associazioni di agenzie immobiliari.....	40

§ 1. L'apertura di una attività commerciale stabile.

1.1 Doveri di denuncia dell'attività (Gewerbeanmeldung).

1.1.1 Finalità.

In linea di principio, l'apertura di un'attività economica in Germania è libera e non condizionata al rilascio di particolari autorizzazioni. Fanno eccezione alcune attività (cliniche, banche di pegno, farmacie etc.) elencate dai par. 29 e ss. della legge sui mestieri e le professioni (GewO). Tali attività particolari non sono considerate nella seguente trattazione.

A bilanciare questa libertà sussiste però, in capo a chi inizia un'attività economica, l'obbligo di comunicazione alle autorità competenti. Previsto dal par. 14 GewO, tale dovere ha il fine di permettere agli uffici predisposti la conoscenza delle attività in corso e di rendere più agevole la sorveglianza e la prevenzione di possibili eccessi. Perché l'attività sia passiva di denuncia occorre che essa sia indipendente, finalizzata ad un guadagno, durevole e non occasionale, socialmente approvata.

1.1.2 Circostanze oggetto della denuncia.

Sono soggette all'obbligo della denuncia le seguenti circostanze:

- a) Inizio di un'attività. La comunicazione deve essere presentata pure per filiali e succursali, anche di un'impresa straniera (a condizione che queste ultime non si limitino ad attività di studio e di esplorazione del mercato, ma stipulino contratti, vendano beni, offrano servizi).
- b) Spostamento della sede dell'impresa o del luogo dove un mestiere è esercitato. Se il trasferimento avviene nello stesso comune, la denuncia andrà inoltrata all'ufficio del distretto competente senza ulteriori accorgimenti, se avviene in una città diversa, occorre invece comunicare il ritiro nel vecchio comune e procedere a un'altra denuncia nel nuovo centro.
- c) Modifica o ampliamento dell'oggetto dell'attività o della prestazione offerta (per esempio, variazioni dell'ambito merceologico); passaggio dal commercio al minuto a quello all'ingrosso e viceversa.
- d) Cessazione completa e definitiva di un'attività d'impresa o di una professione. L'obbligo sussiste anche quando a cessare l'attività siano singole filiali o succursali, magazzini di consegna, uffici logistici e via dicendo. La sospensione temporanea di un esercizio, per esempio per motivi stagionali, non è soggetto a obbligo di comunicazione.
- e) Il dovere di denuncia sussiste altresì quando un'impresa viene rilevata, quando una società di persone si trasforma in una persona giuridica dando luogo a un nuovo soggetto di diritto, quando un nuovo socio entra in una società di persone. Al contrario, quando non si verifica alcuna modifica del soggetto di diritto non sussiste alcun obbligo di denuncia (come, ad esempio, nel caso dell'ingresso di un nuovo socio in una società di capitali).

1.1.3 Soggetti tenuti alla denuncia.

Il dovere di effettuare la denuncia grava su chiunque eserciti un'attività economica, principale o secondaria, comprese le imprese straniere che agiscono sul territorio tedesco con l'apertura di filiali.

La forma giuridica dell'impresa condiziona la determinazione del soggetto cui compete l'onere della dichiarazione.

Nel caso l'attività sia esercitata da una sola persona fisica, ad esempio un commerciante, è questa obbligata alla denuncia.

Rispetto alle società di persone, sono tenuti alla denuncia tutti i soci responsabili e con diritto di rappresentanza. Così, per una società di diritto civile e per una società in nome collettivo (offene Handelsgesellschaft – OHG) sono di norma vincolati tutti i soci; per una società in accomandita (Kommanditgesellschaft – KG) sono tenuti tutti i soci accomandatari; per una GmbH & Co. KG (figura mista rappresentata da una società in accomandita semplice in cui il socio principale è costituito da una società a responsabilità limitata) è responsabile la GmbH nella veste del suo

amministratore. Riguardo alle società di capitali, sono obbligati a presentare la denuncia, rispettivamente, l'amministratore per la società a responsabilità limitata (Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH) e il consiglio di amministrazione per le società per azioni (Aktiengesellschaft - AG).

Nel caso di subentro in un'attività preesistente, l'obbligo ricade sia sul subentrante per l'iscrizione, sia sul cedente per la cancellazione.

Per le persone e società che sono iscritte nel registro delle imprese è richiesto dall'ufficio competente per la denuncia la presentazione di un estratto dei dati iscritti nel registro.

Sono esentati dall'obbligo di denuncia coloro i quali esercitano attività legate al settore agricolo-forestale e a quello minerario, chi pratica l'allevamento, la pesca e la caccia, nonché i liberi professionisti come architetti, avvocati, giornalisti e così via.

1.1.4 Modalità di registrazione e risposta dell'autorità competente.

La denuncia va inoltrata all'ufficio pubblico per le attività e le professioni (Gewerbebehörde).

In relazione alla forma e al contenuto della denuncia, la GewO impone l'uso di tre modelli, o formulari, diversi di comunicazione (Gewerbeanmeldung – GewA) a seconda che vengano annunciate rispettivamente l'inizio dell'attività (GewA 1), la modifica dell'oggetto (GewA 2), la chiusura (GewA 3). I formulari in questione sono disponibili presso le camere di commercio.

Ai sensi del par 15 GewO, l'autorità competente conferma, entro tre giorni dal ricevimento, la regolarità della denuncia. Chi presenta la dichiarazione ha diritto alla risposta ma questa, se positiva, presuppone solo la regolarità della comunicazione e che un'attività economica sia in essere, ma non sostituisce eventuali autorizzazioni o permessi previsti per la conduzione di alcuni mestieri. La conferma, che equivale a una licenza di esercizio, può essere peraltro negata quando la denuncia sia incompleta o non presentata nelle forme previste. Una copia della denuncia è trasmessa, a cura dell'ufficio, alla camera di commercio o a quella dell'artigianato, all'ufficio delle finanze, all'associazione di categoria competente.

1.1.5 Conseguenze giuridiche della comunicazione o della sua omissione.

Presentata la denuncia, diventa possibile il compimento di tutte le attività preparatorie come effettuare pubblicità, affittare locali, acquistare merci, assumere lavoratori.

L'esercizio di un'attività in assenza di una denuncia, o in caso di una denuncia incompleta o non corretta, comporta l'irregolarità dell'esercizio. Questo non implica il divieto di esercizio dell'attività, ma espone al rischio di pesanti multe pecuniarie da parte delle autorità competenti.

1.1.6 Informazioni poste a conoscenza dei terzi.

Un terzo, qualora mostri un giustificato interesse, anche di natura non giuridica, può accedere ad alcune delle informazioni contenute nella denuncia, ossia a quelle relative al nome, all'indirizzo, al genere di attività esercitate dal titolare. Gli altri dati godono di maggiore protezione a tutela del diritto alla riservatezza del titolare e potranno essere conoscibili dal terzo solo qualora egli vanti uno specifico interesse giuridico alla conoscenza dei dati specifici. Ad ogni modo, non sussiste in capo al terzo richiedente un diritto soggettivo alla comunicazione delle informazioni richieste. L'autorità detentrici dei dati ha invece una certa discrezionalità nel valutare ogni singola richiesta di conoscenza degli elementi in suo possesso e la accoglierà quando ritenga l'interesse giustificato (come ad esempio nel caso di creditori che vogliono citare in giudizio l'imprenditore debitore), la rifiuterà nei casi contrari.

1.1.7 La denuncia di un'impresa artigiana.

Chi esercita un'attività artigiana deve provvedere, oltre che alla denuncia di attività, anche all'iscrizione nel registro presso la camera dell'artigianato. Questa iscrizione presuppone però il

superamento di un esame professionale. Nel caso di persona fisica sarà questa a dover provare la qualificazione professionale, nel caso di una società di persone l'onere spetterà a uno qualsiasi dei soci, nel caso di una GmbH l'obbligo graverà sull'amministratore o su un dirigente d'azienda delegato a un particolare settore tecnico.

1.1.8 Prescrizioni particolari per gli stranieri.

I cittadini di stati membri dell'Unione Europea sono equiparati ai cittadini tedeschi e non è previsto a loro carico l'espletamento di alcuna ulteriore formalità. I cittadini di stati extraeuropei necessitano invece di un permesso di soggiorno che esplicitamente consenta l'esercizio di attività economiche. Prescrizioni particolari valgono poi per i cittadini di stati che hanno concluso con la Germania particolari accordi, come ad esempio la Svizzera.

1.1.9 Spese.

Le denuncia, che sia di inizio attività, di cambio di residenza o di altro genere, è sottoposta all'imposizione di tributi che possono variare tra un minimo e un massimo definiti per legge. Normalmente, come si può osservare dal prospetto seguente, è riscossa una tassa media.

Tipo di iscrizione	Tariffa media	Minimo -Massimo
Iscrizione di una persona fisica	26 €	17,90 – 35,79 €
Iscrizione di una persona giuridica	31 €	17,90 – 35,79 €
Cambio di residenza	20 €	17,90 – 35,79 €
Autorizzazione per mediatori	562 €	92,03 – 1.738,39 €
Autorizzazione commercio ambulante	media non calcolabile	44,99 – 393,69 €
Fonte: Associazione delle camere di commercio tedesche - www.dihk.de		

1.2 Il registro delle imprese.

1.2.1 Definizione.

Il registro delle imprese è un elenco pubblico nel quale sono raccolte le circostanze giuridicamente rilevanti di commercianti singoli o società commerciali.

Il registro è una fonte che fa fede in relazione ai dati da esso certificati. Le informazioni contenute nel registro sono opponibili ai terzi. La legge specifica da un lato, quali siano i documenti e le circostanze obbligatori che devono essere iscritte nel registro, e dall'altro, i soggetti tenuti, ponendo a carico di questi ultimi sanzioni pecuniarie e penali per eventuali omissioni, intenzionali o meno. Le iscrizioni possono avere, a seconda del tipo, efficacia costitutiva, quando l'effetto giuridico si produce solo dopo la registrazione, ed efficacia dichiarativa, quando l'effetto giuridico si è già verificato.

1.2.2 Circostanze oggetto dell'iscrizione.

Il registro è diviso in due sezioni, la "A" (HRA) per le persone fisiche e le società di persone, la "B" (HRB) per le società di capitali.

Nella prima sezione vanno iscritti i dati relativi a: ditta, forma giuridica, sede dell'impresa e di eventuali locali adibiti a negozi, titolare o soci responsabili di una società di persone, dati personali del titolare singolo o di tutti i soci, cambiamenti della persona del titolare o dei soci,

poteri di rappresentanza, conferimenti in una società in accomandita semplice, settore di attività, conferimento di procure, apertura del procedimento per insolvenza, scioglimento dell'impresa.

Nella seconda sezione vanno iscritti dati relativi a: ditta, forma giuridica, luogo della sede di amministrazione, amministratore, dichiarazione che l'amministratore non ha riportato condanne penali per reati attinenti questioni societarie e contabili, firma autenticata dell'amministratore, capitale sociale (per le GmbH: Stammkapital; per le AG: Grundkapital), capitale sociale versato e quote di conferimento di ogni socio, conferimento di procure, presidente del collegio sindacale, liquidazione, apertura del procedimento per insolvenza, scioglimento della società. Normalmente sono da allegare i seguenti documenti: contratto sociale con la forma dell'atto pubblico ed eventuali deleghe di rappresentanza, nomina degli amministratori se non avvenuta nel contratto sociale lista dei soci, in caso di attività sottoposte ad autorizzazione attestazione dell'autorità competente che l'autorizzazione sarà rilasciata dopo l'iscrizione nel registro, ammissione (preventiva) alla camera dell'artigianato, documentazione attestante il rispetto delle procedure previste per i conferimenti in natura.

Tutti i documenti iscritti, in una sezione o nell'altra, devono essere autenticati da un notaio.

1.2.3 Soggetti obbligati all'iscrizione nel registro.

Il titolare singolo di un'attività commerciale è tenuto all'iscrizione quando questa superi delle soglie di fatturato predeterminate (ad esempio, a Berlino, 250.000 € per un negozio di commercio al minuto). Anche quando l'attività posta in essere è piccola, e non supera queste soglie, è lasciata facoltà all'imprenditore di eseguire la registrazione. Sono comunque escluse dall'iscrizione le cosiddette libere professioni (avvocato, medico, architetto, etc.).

Anche le società di persone (OHG, KG) che hanno allestito un'attività commerciale sono vincolati all'iscrizione quando, come per le persone fisiche, realizzino un certo fatturato.

Invece le società di capitali (GmbH, AG) devono essere sempre registrate indipendentemente dalle dimensioni.

1.2.4 Conseguenze dell'iscrizione nel registro.

La registrazione non comporta per l'imprenditore solo oneri ma anche una serie di molteplici vantaggi:

- a) L'iscrizione nel registro offre ai possibili *partners* una prima impressione circa la solidità e le potenzialità dell'impresa.
- b) L'impresa può essere parte attiva o passiva di un processo.
- c) L'impresa, oltre che esercitare la propria attività, può essere oggetto di vendita, locazione, donazione, trasmissione ereditaria.
- d) La ditta è maggiormente protetta nei confronti di altre ditte dal nome analogo o simile.
- e) Possibilità di conferire procure.
- f) Possibilità di fondare filiali indipendenti, a loro volta iscritte nel registro.
- g) L'iscrizione nel registro è spesso presupposto necessario perché banche e altre imprese accettino di intrattenere rapporti di affari. Anche l'iscrizione presso associazioni professionali può essere condizionata a tale requisito.
- h) L'impresa può stabilire in anticipo, con clausole contrattuali legalmente valide, il foro competente per eventuali controversie giuridiche.
- i) È consentita la possibilità di avvalersi di consuetudini commerciali.
- h) Per gli affari tra imprenditori valgono maggiori garanzie reciproche.

1.2.5 Registro elettronico.

Dal 2007 il registro si è adeguato all'era di internet e, grazie ai nuovi metodi elettronici, le procedure di iscrizione e registrazione sono diventate più facili e veloci. Parimenti, anche la trasparenza dei dati di impresa è aumentata e le trasgressioni degli obblighi relativi sono sanzionate duramente.

Tutti i documenti sono presentati all'ufficio del registro in forma elettronica. Alla registrazione di un'impresa appena costituita provvede di norma il notaio, mentre le altre comunicazioni (come ad esempio mutamenti delle quote di partecipazione, modifiche statutarie o deliberazioni dell'assemblea delle società per azioni) sono comunicate direttamente dall'impresa.

Per garantire una trasmissione sicura dei dati, i documenti devono essere inoltrati presso la casella postale elettronica del tribunale e dell'amministrazione (Elektronische Gerichts- und Verwaltungspostfach - EGVP). Per accedere a questo servizio è necessario installare su un pc della società un EGVP Client-Software e un Java Runtime Environment Software. I software sono gratuiti e scaricabili dal sito: www.egvp.de.

Non è necessaria ai fini della trasmissione una firma elettronica. Tuttavia, in caso di trasmissione di un atto notarile, o di uno autentificato, occorre allegare un'attestazione o certificazione del notaio. Ulteriori informazioni sulla dislocazione degli uffici, sugli orari, e ogni altro tipo di chiarimento sono disponibili sul sito: www.dihk.de. Le scritture contabili delle società di capitali, redatte a chiusura dell'anno, non sono più, come prima, da presentare all'ufficio del registro, bensì al gestore della gazzetta ufficiale elettronica (elektronische Bundesanzeiger). I documenti possono essere trasmessi in formato Word, Excel o XML, non in Pdf. Ulteriori informazioni sul sito: www.ebundesanzeiger.de.

Dal 2007, i dati d'impresa che devono essere obbligatoriamente pubblicati sono liberamente fruibili. I documenti contabili delle società di capitali tenute alla pubblicazione sono consultabili sul sito www.ebundesanzeiger.de. Le vicende societarie rilevanti, e delle quali è obbligatoria l'iscrizione nel registro, sono consultabili sul sito www.handelsregister.de. Il contenuto di entrambi i siti è poi consultabile sul sito: www.unternehmensregister.de.

Con queste procedure si è ottenuta una velocizzazione delle pratiche. In casi che non presentano particolari complicazioni la procedura di registrazione di un'impresa è possibile in 1-3 giorni. I notai che eseguono la registrazione possono anche offrire la propria garanzia consentendo agli uffici del registro di non richiedere un anticipo in denaro.

§ 2. Nozioni di diritto commerciale relative alla fondazione di impresa.

2.1 Premessa.

La Germania si caratterizza come un Paese di *civil law*, con un ordinamento fondato sulla tradizione romanistica dei codici (Codice civile, codice commerciale, codice della previdenza sociale, etc.) e su leggi destinate ai singoli settori industriali e commerciali.

Il codice civile tedesco (Bürgerliches Gesetzbuch - BGB) è stato oggetto di una revisione che ha portato a un aggiornamento delle disposizioni in materia di obbligazioni e di commercio. L'adeguamento a numerose direttive UE ha, tra le altre cose, assicurato ai consumatori maggiori garanzie. Nell'ambito, infatti, di una pur ampia libertà contrattuale, il commerciante è tenuto a rispettare delle condizioni generali di contratto (Allgemeine Geschäftsbedingungen - AGB).

2.2 Figura del commerciante.

Le disposizioni legislative in materia di impresa sono contenute nel codice di commercio (Handelsgesetzbuch - HGB). L'apertura di un'attività dedita al commercio al minuto è in Germania libera e senza che il titolare debba soddisfare alcun tipo di condizione né sia richiesta alcuna conoscenza specifica (fanno però eccezione alcuni esercizi particolari come, ad esempio, la vendita di armi e munizioni). Ciò non di meno, è obbligatorio seguire le prescrizioni in materia sanitaria della legge per la prevenzione e la lotta alle malattie infettive (Gesetz zur Verhütung und Bekämpfung von Infektionskrankheiten beim Menschen, normativa conosciuta anche come Infektionsschutzgesetz – IfSG).

Ai sensi dell'art. 48 del Trattato istitutivo della comunità Europea (ex art. 58), le società, e le persone giuridiche che si prefiggano scopo di lucro, regolarmente costituite e aventi sede in un

paese membro dell'Unione Europea, possono esercitare in Germania ogni tipo di attività economica, nonché costituire e gestire imprese, agenzie, filiali o succursali. Il diritto di stabilimento incontra però dei limiti nelle condizioni che l'ordinamento giuridico tedesco definisce nei confronti degli stessi cittadini tedeschi.

La qualità d'imprenditore si acquista con l'esercizio pratico di un'attività commerciale e si perde con la cessazione dell'attività stessa. La cancellazione dal registro delle imprese non comporta la perdita della qualità d'imprenditore. Rilevante è a tal fine la cessazione di ogni affare corrente.

2.3 società di persone e di capitali.

La legislazione societaria tedesca è contenuta nel Codice civile (BGB) che, come in Italia, comprende anche la disciplina dei contratti, nel Codice Commerciale (HGB), in leggi speciali dedicate alle singole tipologie di società (ad esempio la Aktiengesetz per quel che concerne le società per azioni - AK e la Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung per le società a responsabilità limitata - GmbH).

Analogamente all'Italia, i sette modelli di articolazione societaria che possono essere prescelti nella costituzione di un'impresa possono essere suddivisi secondo due macrotipologie:

- a) Le società di persone, in cui i soci (o solo alcuni di essi, come nella società in accomandita), partecipando più attivamente all'amministrazione, rispondono personalmente e illimitatamente. Appartengono alla categoria la società semplice (Gesellschaft burgerlichen Rechts, Gbr), la società in nome collettivo commerciale (Offene Handelsgesellschaft, Ohg) e la società in accomandita semplice (Kommanditgesellschaft, Kg). Vi è inoltre una forma ibrida fra la KG e la GmbH, ovvero la GmbH & Co. KG, che è una società in accomandita semplice in cui il socio principale è costituito da una società a responsabilità limitata. Il vantaggio che così si ottiene è quello di limitare la responsabilità ai conferimenti effettuati dalla GmbH.
- b) Le società di capitali, in cui la responsabilità è limitata al capitale sociale, e per questo rappresentano le tipologie più frequentemente scelte dagli investitori esteri. Sono tali la società a responsabilità limitata (Gesellschaft mit beschränkter Haftung, GmbH), la società per azioni (Aktiengesellschaft, AG) e la società in accomandita per azioni (Kommanditgesellschaft auf Aktien, KaG). Come in Italia, esistono anche in Germania le società cooperative di produzione e di consumo (Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft).

Le principali informazioni sulla vita sociale di un'impresa sono contenute nel registro delle imprese (Handelsregister), tenuto presso ciascuna Pretura (Amtsgericht) territorialmente competente. Maggiori informazioni sul registro sono contenute nel capitolo precedente.

2.4 doveri di contabilità.

Il codice commerciale tedesco impone precisi doveri di contabilità a tutti coloro che esercitano attività commerciali. Le scritture devono essere redatte entro termini determinati alla fine di ogni anno e diligentemente custodite. Per le società di capitali e, in genere, per le società commerciali di rilevanti dimensioni, sono previste ulteriori prescrizioni in materia di redazione, controllo e pubblicità. I rappresentanti delle società sono direttamente responsabili per l'adempimento di tali obblighi, per l'inosservanza dei quali sono previste sanzioni.

I doveri di contabilità sono imposti alle seguenti categorie:

- a) commercianti che sono iscritti nel registro delle imprese.
- b) società in nome collettivo (offene Handelsgesellschaft - oHG).
- c) società in accomandita (Kommanditgesellschaft - KG).
- d) Società di capitali (Aktiengesellschaft - AG).
- e) Società a responsabilità limitata (Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH).
- f) Imprenditori che pur non essendo iscritti nel registro realizzano alternativamente un fatturato di più di 500.000 € o utili per più di 50.000 €.

Il fine di tali prescrizioni contabili è quello di rappresentare le condizioni dell'impresa e lo stato del suo patrimonio. Per questo motivo, accanto a un inventario annuale, il commerciante deve predisporre un documento che rappresenti il rapporto tra beni patrimoniali e debiti (Bilanz) e redigere un confronto tra le spese e i profitti (Gewinn- und Verlustrechnung, conto profitti e

perdite). Questi documenti sanciscono la chiusura dell'anno contabile e devono essere conservati per un periodo non inferiore a 10 anni.

2.5 La figura societaria più diffusa: la GmbH (società a responsabilità limitata).

2.5.1 Definizione e costituzione.

La GmbH tedesca (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) equivale grossomodo alla società a responsabilità limitata italiana. È quindi una società di capitali, con personalità giuridica propria, che ha il pregio di unire il vantaggio concernente la limitazione della responsabilità al capitale conferito a quello attinente la snellezza dell'organizzazione interna e alla rapidità delle procedure di costituzione. Di fatto, questa figura societaria è quella più diffusa in Germania ed è quella maggiormente utilizzata dalle imprese straniere che decidano di operare in questo paese.

Una GmbH può essere fondata da uno o più soci, che possono essere a loro volta persone fisiche, giuridiche (come una AG o un'altra GmbH), o altre società aventi capacità giuridica (società di persone). La GmbH sorge con l'iscrizione nel registro delle imprese e la fondazione avviene in tre fasi.

a) Fase preparatoria (società in fase di costituzione).

Non appena uno o più persone decidono di fondare una GmbH per l'esercizio di un'attività economica sorge quella che è possibile definire come una società in fase di costituzione (Vorgründungsgesellschaft). Questa è equiparata sotto l'aspetto giuridico a una società di diritto civile (Gesellschaft bürgerlichen Rechts). Eccezionalmente, qualora in questa fase la società dovesse concludere negozi giuridici, essa agisce a tutti gli effetti come una OHG (s.n.c.). Questo comporta, sul piano della responsabilità, che eventuali creditori possono rivalersi sul patrimonio della società in via di costituzione ma anche su quello personale dei soci.

b) Fase della "pre-GmbH" (Vor-GmbH).

Essa inizia con la conclusione di un contratto sociale, o statuto, da parte dei soci o dei loro procuratori davanti a un notaio. Il fine sociale è indicato normalmente in termini assai generici. La società ha adesso capacità giuridica, è cioè portatrice di diritti e doveri, ma non è ancora una GmbH a tutti gli effetti. Sul piano della responsabilità ciò implica che, per le obbligazioni assunte dalla società in questo stato, è responsabile la società stessa con il suo patrimonio e non i soci. Tale principio conosce però delle eccezioni: i soci saranno personalmente responsabili se la GmbH non ha alcun patrimonio, se essa è una società unipersonale, se c'è un unico creditore.

c) Iscrizione nel registro delle imprese.

È la fase conclusiva, quella che porta alla definitiva nascita di una GmbH vera e propria. Stipulato il contratto sociale, il notaio provvederà poi all'iscrizione dello stesso nel registro delle imprese presso la pretura competente per territorio (Amtsgericht). Alla domanda d'iscrizione devono essere allegati i seguenti documenti:

- L'originale o una copia autentica dell'atto costitutivo e l'atto di nomina degli amministratori, se questi non sono stati già specificati nell'atto costitutivo.
- Una lista dei soci comprensiva di cognome, nome, professione, residenza e misura della quota sociale posseduta.
- L'indicazione degli eventuali conferimenti in natura, completata dalla perizia di un revisore contabile che ne attesti il valore; nel caso di un unico socio fondatore, una garanzia per i conferimenti eventualmente non versati.
- Una dichiarazione degli amministratori che attesti l'effettiva disponibilità da parte della società dei conferimenti versati.

L'ufficio del registro esaminerà la presenza e la validità dei presupposti legali necessari per l'iscrizione. Nel caso tutto sia in ordine, il giudice competente ordinerà l'iscrizione nel registro sancendo la nascita ufficiale della GmbH e l'acquisto della personalità giuridica. Sul piano della responsabilità ciò comporta che è adesso la GmbH ad essere direttamente e totalmente responsabile con il proprio patrimonio per le obbligazioni poste in essere

dopo l'iscrizione e anche, si badi, per quelle assunte dalla pre-GmbH. I soci non sono più responsabili personalmente.

2.5.2 Capitale sociale e quota iniziale.

Per la costituzione di una GmbH è richiesto un capitale sociale minimo di 25.000 €, a sua volta frazionato in quote di minimo 100 € e comunque divisibili per 50 €.

È consentito il conferimento in natura ma ciò comporta un allungamento della procedura, altrimenti molto veloce. È infatti prescritto che sul valore del conferimento in natura sia effettuata da parte un esperto indipendente una perizia, la quale a sua volta sarà depositata presso la pretura competente per territorio per un esame da parte delle autorità preposte. Ovviamente, il valore del conferimento in natura dovrà essere pari o superiore al valore della quota per la quale il conferimento viene eseguito.

Il capitale sociale minimo da versare obbligatoriamente prima dell'iscrizione è pari a un quarto del totale (ciascun socio è tenuto al versamento del 25% del proprio conferimento), e comunque non meno di 12.500 €. È poi facoltà degli amministratori, per conto della società, richiedere l'ulteriore versamento di quanto conferito. In caso di società unipersonale è invece richiesto il versamento dell'intero capitale sociale ed è esclusa la possibilità di conferimenti in natura.

2.5.3 Organi societari.

La GmbH deve necessariamente avere almeno due organi, l'assemblea generale (Gesellschafterversammlung) e uno o più amministratori (Geschäftsführer) che fungano da rappresentanti legali dell'azienda. La presenza di un collegio sindacale (Aufsichtsrat) è obbligatoria solo se la società dà lavoro a più di 500 dipendenti, è facoltativa e a discrezione dei soci negli altri casi.

2.5.4 Diritti, doveri e responsabilità dell'amministratore.

La rappresentanza legale e la gestione della società sono affidate a un amministratore unico o a più amministratori, la cui nomina può avvenire in fase di costituzione, mediante indicazione contenuta nell'atto costitutivo, o successivamente con una delibera dell'assemblea dei soci. Gli amministratori sono organi essenziali della GmbH. Essi possono agire liberamente in nome della società, ovvero senza una preventiva delibera dell'assemblea, e le loro azioni sono vincolanti nei confronti della società stessa. Il potere di rappresentanza dell'amministratore non può essere limitato nei rapporti con i terzi. Però lo statuto, o determinazioni dell'assemblea dei soci, possono limitare i poteri dell'amministratore. Tuttavia, tale limitazione non può essere fatta valere nei confronti dei terzi. L'eventuale limitazione dei poteri ha, in effetti, un'efficacia circoscritta al rapporto tra amministratore e società. I provvedimenti adottati dall'amministratore in violazione di preesistenti limitazioni conservano la loro efficacia e vincolano la società, ma l'amministratore potrà essere chiamato a risarcire il danno eventualmente causato. Nel caso in cui gli amministratori siano due o più, il potere di rappresentanza può essere attribuito congiuntamente o disgiuntamente. L'amministratore può essere o meno un socio ed è indispensabile che non abbia precedenti penali in materia contabile e societaria. Esso può essere anche uno straniero, e per i cittadini della UE in particolare non è previsto alcun tipo di adempimento burocratico.

Gli adempimenti principali dell'amministratore sono:

- a) Gestione, contabilità, redazione del bilancio di fine anno e stesura di un rapporto conclusivo.
- b) Convocazione dell'assemblea dei soci.
- c) Consentire ai soci l'accesso alle informazioni relative alla società e alla sua gestione.
- d) Comunicazioni all'ufficio del registro delle variazioni concernenti le persone dei soci o delle relative quote, dell'aumento di capitale, di cambiamenti statutari, del bilancio d'esercizio.
- e) Domanda per il procedimento di insolvenza.

L'amministratore ha il dovere di cooperare con gli altri amministratori, di sorvegliarne la condotta e di organizzare al meglio la gestione della società. Egli ha un esplicito dovere di fedeltà e lealtà nei confronti della società. Pertanto, è vincolato al dovere di discrezione, per esempio su informazioni confidenziali, all'impegno di non svolgere attività in concorrenza, all'obbligo di non

concludere affari in suo nome con la società stessa (salvo diversa previsione dello statuto). L'amministratore deve inoltre sorvegliare che siano assolti i doveri di corretta contabilità e predisporre una relazione a fine anno per dar conto dello stato della società. Ha anche il dovere di comunicare all'assemblea la perdita del 50% o più del capitale sociale.

Un'altra figura cui è riconosciuto un sia pure limitato potere di rappresentanza è quella dell'instatore. Esso è, come gli amministratori, iscritto nel registro delle imprese e gli è concesso lo svolgimento di atti di gestione ordinaria e sempre nei limiti stabiliti dalla procura.

2.5.5 L'assemblea dei soci.

Essa è l'organo al vertice della scala gerarchica ed è composta da tutti i soci. I suoi compiti sono definiti nell'atto costitutivo o, in mancanza dalla legge. In particolare, spettano all'assemblea i seguenti compiti:

- a) Verifica e approvazione del bilancio di fine anno e decisione inerente alla distribuzione di eventuali utili.
- b) Richiesta di versamenti di quote nel capitale sociale.
- c) Aumento del capitale sociale.
- d) Nomina di procuratori e instatori.
- e) Liquidazione della società.

La delibera dell'assemblea è valida se rispetta il quorum stabilito dallo statuto o dalla legge per ogni singola decisione.

2.5.6 Collegio sindacale.

Normalmente, il collegio sindacale (ove presente) viene nominato per un terzo dei suoi membri, dai dipendenti della società, e per due terzi dai soci. Una composizione paritetica del Consiglio di Sorveglianza (eletto al 50% dai dipendenti e al 50% dai soci) è invece prevista da una legge federale (Mitbestimmungsgesetz) per le GmbH con un numero di dipendenti superiore alle 2.000 unità, per tutte le imprese operanti in alcuni settori specifici dell'economia, ad esempio nel comparto siderurgico, per le imprese per le quali la contrattazione collettiva abbia deciso in tal senso. La Mitbestimmungsgesetz regola anche le modalità di elezione dei rappresentanti dei lavoratori nell'Aufsichtsrat, che possono appartenere a personale esecutivo, impiegatizio, direttivo oppure essere rappresentanti sindacali. Tra i compiti più importanti del collegio sindacale c'è il controllo sulla gestione della società e la verifica del bilancio d'esercizio. Per poter meglio esercitare le sue funzioni, il collegio dispone di ampi diritti di informazione.

2.5.7 Diritti, doveri e responsabilità dei soci.

I diritti dei soci si possono distinguere in patrimoniali e amministrativi. Tra i primi si contemplano la pretesa a una quota degli utili distribuiti o a una quota del ricavato della liquidazione della società. Tra quelli amministrativi, si annoverano il diritto a partecipare all'assemblea dei soci, a esercitare il diritto di voto, la possibilità di controllare ed esaminare i libri societari.

I soci non rispondono dei debiti della società. Ciò però può avvenire in casi eccezionali quando si verificano le seguenti circostanze:

- a) Sottocapitalizzazione della società con riferimento agli affari che svolge abitualmente e, al contempo, si accerta una condotta dei soci intenzionalmente diretta a raggiungere fini immorali e/o illeciti.
- b) Occultamento dei beni societari (Vermögensverwischung), che avviene quando alcuni di essi siano stati (contabilmente) celati o confusi con il patrimonio di uno o più soci in modo da non consentire un veritiero esame delle condizioni patrimoniali.
- c) Responsabilità per il danneggiamento intenzionale delle sostanze della società. È questa un'ipotesi individuata da una recentissima sentenza della Corte di Giustizia federale (BGH, II ZR 03/04, Urt. v. 16.07.2007) secondo la quale, se i soci agiscono intenzionalmente al fine di trascinare la società in uno stato d'insolvenza essi sono responsabili personalmente per le obbligazioni assunte dalla società.

2.5.8 Prescrizioni per la corrispondenza.

Le seguenti indicazioni sono obbligatorie sulla corrispondenza commerciale della GmbH:

- a) Nome della ditta.
- b) Forma giuridica.
- c) Sede della società.
- d) Indicazione del tribunale presso i cui uffici risiede il registro nel quale la società è iscritta.
- e) Numero d'iscrizione del registro.
- f) Nomi e cognomi di tutti gli amministratori.
- g) Nome del presidente del collegio sindacale, se esistente.

Queste indicazioni sono non necessarie su opuscoli pubblicitari, biglietti da visita, annunci, avvisi di spedizione e su tutti quegli atti che non si rivolgono a un destinatario determinato.

2.5.9 Scioglimento, liquidazione e fine della società.

La società si scioglie per i seguenti motivi:

- a) Decorso del termine eventualmente previsto nel contratto sociale.
- b) Decisione di scioglimento deliberata dall'assemblea dei soci con una maggioranza che, se non espressamente prevista dallo statuto, è dei 3/4.
- c) Sentenza di scioglimento. Il presupposto per un'ordinanza di scioglimento è un'azione legale intentata da uno o più soci che rappresentino minimo il 10% del capitale sociale. I motivi addotti come giustificativi dello scioglimento possono essere diversi, tra i quali: impossibilità di raggiungere l'oggetto societario, logoramento dei rapporti tra soci, bassa redditività della società.
- d) Apertura di un procedimento d'insolvenza. Lo scioglimento non è automatico ma deve essere espressamente voluto e deliberato dall'assemblea dei soci.
- e) Rifiuto dell'apertura del procedimento d'insolvenza per mancanza di una massa patrimoniale adeguata. Lo scioglimento segue immediatamente.
- f) Altri motivi previsti dal contratto sociale.

Lo scioglimento deve essere annotato nel registro delle imprese, sempre che non derivi da apertura del procedimento d'insolvenza o dal rifiuto del medesimo.

La notizia dello scioglimento deve inoltre essere pubblicata nella gazzetta ufficiale elettronica.

Nella fase di liquidazione gli affari ancora in sospeso devono essere conclusi, i crediti riscossi, i debiti pagati. Il patrimonio deve essere trasformato in denaro contante.

Compiuta la liquidazione, i liquidatori devono redigere il bilancio finale e proporre ai soci il piano di riparto dell'attivo residuo. Tale ripartizione non potrà avere tuttavia luogo se non decorso un anno dalla pubblicazione nella gazzetta ufficiale sopra accennata. Trascorso un anno, il residuo attivo del patrimonio viene distribuito tra i soci. La fine del procedimento di liquidazione è comunicata all'ufficio del registro delle imprese che dispone immediatamente la cancellazione dal registro della società.

2.5.10 Riforma

Dal primo novembre 2008 è stato riformato il diritto della srl ed è entrata in vigore la legge denominata MoMIG che modernizza quella precedente al fine di facilitare la costituzione di una società a responsabilità limitata. E' nata una nuova forma societaria denominata società di impresa (Unternehmergesellschaft; UG) con limitazione di responsabilità (haftungsbeschränkt).

Una delle principali novità di quest'ultima consiste nel fatto che per la sua costituzione è sufficiente un capitale sociale di un euro. Il 25% degli utili realizzati aumentano annualmente il capitale sociale fino ad arrivare al totale di 25.000 Euro quindi la somma prevista per una classica società a responsabilità limitata. Anche i provvedimenti burocratici per la costituzione delle società sono stati semplificati, con la possibilità di utilizzare un semplice verbale notarile al posto della redazione dello statuto, nel caso in cui il numero di soci non sia superiore a tre. Di conseguenza si sono ridotti anche i costi della costituzione da circa 500 a 200 Euro. L'inserimento della nuova impresa nel registro è stato accelerato in quanto avviene online.

La semplicità e la rapidità delle nuove procedure dovrebbe infatti allineare la legislazione tedesca a quella europea, annullando gli svantaggi delle società tedesche nella competizione economica con le società straniere e in particolari con le “agili” Limited inglesi.

§ 3. Impresa, sedi secondarie e filiali.

3.1 *La libertà di stabilimento.*

Gli artt. 43 e ss. del Trattato CE garantiscono la libertà di stabilimento, ovvero il diritto riconosciuto a persone fisiche e giuridiche, regolarmente costituite secondo la legislazione dello stato ove esse hanno la sede sociale, di stabilirsi in uno stato membro diverso da quello di origine per svolgere un'attività economica indipendente, sia essa di natura imprenditoriale o professionale, alle stesse condizioni stabilite dalla legislazione del paese di stabilimento per i propri cittadini.

Il diritto di stabilimento così definito può essere esercitato secondo due modalità. Il diritto di stabilimento primario consiste nella facoltà di costituire ex novo una società o di trasferire l'esercizio e la sede amministrativa di una società esistente. Il diritto di stabilimento secondario consiste invece nella possibilità di istituire rappresentanze, succursali o filiali, ovvero centri secondari di attività soggetti alle scelte e alla direzione della società madre.

La possibilità per una società di operare in uno degli stati della UE è stata facilitata dall'adozione della Direttiva 666/89/CEE. Essa, da un lato, agevola l'esercizio del diritto di stabilimento di una società in uno stato membro diverso da quello di costituzione, dall'altro predispone delle tutele nei confronti dei terzi che possano avere rapporti con una società di uno stato estero.

Attualmente, quindi, una società che lo desidera può svolgere la propria attività in uno stato della UE senza trasferirvi la sede. A parte le ipotesi della costituzione di una società affiliata, con propria personalità giuridica, e dell'istituzione di semplici uffici di rappresentanza, essa può agire costituendo filiali indipendenti o dipendenti (succursali). La scelta dell'una o dell'altra forma implica rilevanti differenze in materia di responsabilità della società e tutela dei terzi.

La filiale, pur non godendo di un'autonoma personalità giuridica, è indipendente dalla società madre e direttamente responsabile per le proprie obbligazioni. La società principale, pertanto, non può essere chiamata a rispondere per i debiti della filiale.

La succursale non gode invece di significativa autonomia dalla società madre, la quale è direttamente responsabile per le obbligazioni della sede secondaria.

Tuttavia, filiali e succursali possono essere facilmente scambiate e l'attività può essere simile. Per tale motivo, con l'intento di predisporre maggiori tutele nei confronti dei terzi, la Direttiva 666/89 ha eliminato le disparità che esistevano sul piano degli obblighi pubblicitari per chi operava tramite filiali e chi operava tramite succursali.

3.2 *Fondazione di una società gemella o affiliata con forma giuridica propria.*

La società affiliata rappresenta un'unità d'impresa giuridicamente indipendente dall'impresa madre e prende autonomamente le proprie decisioni. Le basi legali risultano dalle prescrizioni giuridiche relative alla forma giuridica prevista. Esse sono in linea di principio contenute nel codice di commercio (HGB) per le società in nome collettivo (OHG) e per le società in accomandita (KG), nella legge per le società a responsabilità limitata (GmbHG) per queste ultime (GmbH), nella legge sulle azioni (AktG) per le società per azioni (AG). L'impresa così costituita avrà una propria denominazione sociale, un proprio patrimonio e un proprio bilancio. Le formalità riguardanti la costituzione, la denuncia dell'attività, l'iscrizione nel registro delle imprese e l'attività nel suo complesso sono disciplinate dalla legge tedesca, anche se il fondatore straniero.

3.3 Fondazione di una filiale indipendente (Zweigniederlassung).

3.3.1 Premessa.

L'apertura di filiali indipendenti è, nella prassi commerciale, la soluzione più adoperata per le imprese straniere che vogliono espandersi in Germania.

La filiale indipendente è centro supplementare della società madre che, dislocato separatamente, svolge gli stessi affari della sede principale (Hauptniederlassung) ma da essa agisce però con marcata autonomia. Infatti, essa ha un proprio capitale, un proprio patrimonio, una contabilità e un bilancio separati, può vantare una propria organizzazione e al direttore, che rappresenta autonomamente la filiale, è concessa una rilevante indipendenza nella conduzione degli affari. Per quanto riguarda la costituzione della filiale, la registrazione, e la disciplina va applicato il diritto tedesco, mentre per l'organizzazione interna, è determinante lo statuto stesso della società e quindi, nel caso questa sia straniera, è da applicare il diritto nazionale della sede principale.

3.3.2 Costituzione.

La decisione di costituire una filiale indipendente deve essere presa dagli organi competenti della sede principale, quindi della società all'estero. Essi sono:

- a) Per le società unipersonali, il proprietario.
- b) Per le società di persone, i soci responsabili.
- c) Per le società a responsabilità limitata l'amministratore.
- d) Per le società per azioni, il consiglio di amministrazione.

La filiale nasce nel territorio tedesco nel momento in cui si procede alla sua effettiva costituzione che deve avvenire secondo le disposizioni del diritto locale. È opportuno ribadire, infatti, che l'iscrizione nel registro delle imprese in Germania ha per la filiale efficacia meramente dichiaratoria.

3.3.3 Patrimonio.

La filiale, come già in precedenza accennato, necessita di un patrimonio proprio, che deve essere messo alla disposizione dalla sede principale. Non è previsto un capitale sociale minimo, ma deve trattarsi di una somma sufficiente per lo svolgimento degli affari ordinari per cui la filiale viene costituita. L'ammontare del capitale non è annotato nel registro delle Imprese.

3.3.4 Ragione sociale.

La ragione sociale della filiale è disciplinata dal diritto dello stato in cui ha luogo la sede principale. La Camera di Commercio e dell'Industria competente in Germania esprime però in caso di dubbio il proprio parere davanti alla pretura circa l'ammissibilità del nome della ditta. La registrazione della filiale può essere respinta se la ragione sociale e lo scopo delle attività presentino profili di incompatibilità con l'ordinamento giuridico tedesco. Si raccomanda di prendere contatto con la camera di commercio locale per evitare sin dall'inizio un'eventuale confusione relativa all'autenticità o veridicità della ragione sociale. Occorre rilevare che, anche nella filiale straniera, la ragione sociale della sede principale deve comparire imm modificata.

3.3.5 Registrazione, prescrizioni formali e pubblicitarie.

In Germania, tutte le filiali indipendenti di una società straniera devono essere iscritte nel registro delle Imprese.

L'iscrizione deve essere fatta con atto scritto, autenticato da un notaio, presentato all'ufficio del registro presso la pretura territorialmente competente. L'iscrizione nel registro delle imprese di una filiale indipendente di una società straniera deve avvenire attraverso gli organi competenti della società madre, eventualmente rappresentati da procuratori, e contenere le seguenti indicazioni:

- a) Indirizzo e oggetto della filiale.

- b) Visura camerale della società madre (tradotta in tedesco) con indicazione del registro e numero d'iscrizione.
- c) Forma giuridica della sede principale e diritto nazionale a essa applicabile.
- d) Le persone con facoltà di rappresentanza, le firme e i relativi documenti di identificazione.
- e) Traduzione autenticata del contratto sociale o statuto dalla società straniera.
- f) Parere della camera di commercio e dell'industria sull'ammissibilità della ragione sociale.

Dopo la registrazione, la filiale, pur non diventando una nuova persona giuridica e rimanendo in posizione di dipendenza dalla casa madre, riceve un riconoscimento formale che permette alla società estera di agire nell'ambito dell'ordinamento giuridico tedesco sul piano sostanziale e processuale spendendo la denominazione della filiale. Contestualmente, è costituito un domicilio fiscale tedesco (Betriebsstätte) per gli atti rilevanti sul piano fiscale posti in essere dalla filiale. Ad ogni modo, negli atti giuridici e nella corrispondenza dovrà essere indicata la natura di filiale.

Secondo il diritto tedesco, la filiale in Germania di una società straniera è considerata come una sede principale interna. Questo comporta alcune differenze nella procedura di costituzione e registrazione rispetto all'ipotesi che la filiale sia aperta da una società tedesca. In primo luogo, l'ufficio del registro esegue un controllo completo della documentazione presentata, non limitandosi alla verifica formale delle firme, poi accerta che la società madre sia effettivamente esistente all'estero. La forma giuridica che assumerà la filiale dipende dalla forma della società madre e dalla figura paragonabile in Germania.

3.3.6 Modalità di funzionamento della filiale.

- a) Organi di gestione.

È possibile nominare un procuratore che rappresenti la filiale e che provveda ad iscriverla nel Registro delle Imprese. Tale potere di rappresentanza (procura) può essere limitata alla gestione della filiale. In questo caso viene applicato il diritto tedesco.

- b) Controllo e bilancio annuale.

Il controllo dell'attività della società si regola sulla base del diritto straniero della sede principale. Per quanto riguarda la contabilità e la redazione del bilancio della filiale è necessario applicare il diritto tedesco.

- c) Tassazione degli utili.

Gli utili che la filiale consegue attraverso la sua attività in Germania sono tassati in base al diritto tedesco. Tuttavia, per evitare una doppia tassazione, nel territorio nazionale e all'estero, sono stati presi accordi bilaterali tra l'Italia e la Germania per evitare la doppia imposizione fiscale. La convenzione in questione sarà esaminata nel capitolo sulle imposte. Per adesso basterà anticipare che, se la società principale è una società di capitali, in Germania va corrisposta l'imposta sulle società relativamente al reddito raggiunto in Germania; Se si tratta di un'impresa individuale o di una società di persone, ciascuna persona fisica deve pagare l'imposta sul reddito sulla propria quota di utili. In ogni caso il carico fiscale effettivo è poi misurato secondo i singoli casi e in base alle aliquote stabilite per i vari tipi di imposta.

3.3 Fondazione di una filiale dipendente o succursale (unselbständige Zweigniederlassung o Zweigstelle).

La filiale è dipendente quando una struttura, un impianto o un'installazione di natura stabile sono di aiuto all'esercizio dell'impresa principale e ne alleggeriscono i compiti. Sono ad esempio considerate succursali dipendenti rappresentanze di imprese straniere e depositi di distribuzione e consegna.

La filiale dipendente non è nella sua organizzazione diversa dalla sede principale, non mostra alcun tipo o grado di autonomia e dipende completamente dall'impresa madre. Per questo, non è prevista una contabilità separata o un diverso conto corrente bancario, nè il direttore della filiale è fornito di considerevoli competenze. La filiale dipendente non è quindi iscritta nel registro

delle imprese e può essere spesso anche indicata nella corrispondenza commerciale con i termini di succursale (Zweigstelle) o rappresentanza (Repräsentanz).

Alle succursali delle società soggette alla legislazione di uno stato membro corre però l'obbligo di effettuare la pubblicità dei seguenti documenti e circostanze:

- a) Indirizzo della succursale.
- b) Attività della succursale.
- c) Il registro dello stato estero presso il quale è iscritta la società madre.
- d) Tipo e denominazione della società, denominazione della succursale se differente.
- e) Nomina e generalità di chi ha la rappresentanza legale e giudiziale della società.
- f) Scioglimento della società, nomina, poteri e generalità dei liquidatori, chiusura della liquidazione.
- g) Procedura di fallimento, concordato e altri procedimenti analoghi che interessino la società.
- h) Documenti contabili in conformità con quanto previsto dalla quarta, settima e ottava direttiva societaria europea.
- i) Chiusura della succursale.

È concessa a uno stato membro della UE la facoltà di richiedere anche la pubblicità della firma delle persone che hanno la rappresentanza legale e processuale nonché dell'atto costitutivo dell'impresa madre.

Se la pubblicità della succursale è difforme dalla pubblicità della società principale, la prima prevale per le operazioni della succursale.

3.4 Fondazione di una rappresentanza.

Gli uffici di rappresentanza (Repräsentanzen) possono essere creati senza particolari prescrizioni normative, purchè essi non siano usati per la conduzione di attività imprenditoriali, costituendo soltanto una forma di presenza in loco destinata a facilitare i contatti commerciali con le controparti tedesche e a consentire una percezione più accurata del mercato di riferimento.

3.5 Note su ulteriori obblighi legali.

Quale che sia la forma prescelta da una società straniera per svolgere la propria attività in Germania, sussiste per tutte l'obbligo di presentare la denuncia di attività (Gewerbeanzeige) presso la camera di commercio (Handelskammer) competente per territorio. A tal fine, in caso di apertura di una filiale indipendente o di una succursale dipendente, dovranno le società straniere che sono iscritte nel registro provare l'iscrizione per mezzo di un atto autenticato dal notaio e tradotto in tedesco. Nel caso i poteri della filiale o della succursale non risultino dall'estratto del registro, deve essere allegata alla denuncia una procura autenticata e tradotta.

§ 4. Nozioni di diritto industriale

4.1 Premessa.

Al pari di quelli materiali, anche i beni immateriali rappresentano per la società un valore suscettibile di valutazione economica. Rientrano in questa categoria i diritti di proprietà industriale e di licenza, *know-how* aziendali e personali, brevetti, modelli di utilità, modelli ornamentali, marchi, nomi commerciali, diritti d'autore di vario genere. Apposite norme proteggono questi diritti e la loro violazione attribuisce al danneggiato il diritto al risarcimento del danno.

Particolare gravi sono considerate nell'ordinamento tedesco le violazioni di questi diritti attraverso la concorrenza sleale. La normativa di riferimento in materia è la legge contro la concorrenza sleale (Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb - UWG). Il par. 1 UWG rappresenta una norma di carattere generale attraverso la quale la giurisprudenza tedesca ha creato diverse ipotesi di casi di concorrenza sleale. Tra queste rientrano il boicottaggio, l'acquisizione sleale di clienti, la distrazione di dipendenti, la violazione del segreto

professionale. Parimenti, sono severamente punite affermazioni non veritiere su un concorrente, sui suoi prodotti o sulle sue prestazioni commerciali. Nonostante una certa tendenza alla liberalizzazione, la disciplina della concorrenza in Germania è sotto diversi aspetti molto più rigida che in altri stati europei.

4.2 Manifestazione del nome e della ditta.

4.2.1 Concetto.

La ditta è il nome commerciale dell'imprenditore e lo individua come soggetto di diritto nell'esercizio di un'attività d'impresa. Essa rimane immutata in caso di cambiamento del nome civile o di subentro di nuovi proprietari.

A prescindere dalle prescrizioni giuridiche, la scelta del nome della ditta è un atto assai delicato perchè esso finisce con l'identificare l'impresa e, ancor prima di redigere l'atto pubblico davanti al notaio, è consigliabile interpellare la locale camera di commercio sull'idoneità del nome scelto e per escludere in anticipo la possibilità di confusione con altre ditte.

4.2.2 Formazione della ditta.

Il codice di commercio tedesco (HGB) disciplina la formazione della ditta prevedendo principi uguali per tutte le forme giuridiche.

Il nome della ditta deve essere idoneo alle caratteristiche dell'impresa e possedere forza distintiva. La ditta può essere costituita dal nome dell'imprenditore, da indicazioni di materiali, di fantasia o anche da un misto di più elementi. Possiamo distinguere le seguenti modalità di formazione della ditta:

- a) Ditta oggettiva, dove il campo di attività dell'impresa è dato da una descrizione generica delle attività svolte, per esempio: "Servizi di consulenza economica KG". Ma una generica descrizione non ha sufficiente capacità distintiva. È necessario allora aggiungere a tale descrizione un altro nome o anche una sigla alfanumerica come ad esempio: "Martin2000 servizi di consulenza economica KG".
- b) Ditta soggettiva, che può essere formata con il cognome del titolare o anche di più soci, come ad esempio: "Müller & Schmidt OHG". L'aggiunta del nome non è necessaria, nè in caso di più soci deve essere usato il cognome di tutti.
- c) Ditta di fantasia, che può essere composta con sostantivi comuni, per esempio: "La fenice KG", o nomi di fantasia come "ABBICCI OHG". In sostanza vi è massima libertà nella scelta della ditta, purchè essa sia originale e abbia capacità distintiva.

4.2.3 Aggiunta forma giuridica.

Ogni ditta deve essere seguita dalla forma giuridica dell'impresa. Le possibilità sono le seguenti:

- a) Per l'imprenditore o l'imprenditrice singoli l'espressione "eingetragener Kaufmann" o "eingetragene Kauffrau", oppure un'abbreviazione che può essere "e. K." (valida per ambi i sessi), "e. Kfm." oppure "e. Kfr."
- b) Per la società in nome collettivo l'espressione "offene Handelsgesellschaft" o una abbreviazione universalmente comprensibile, tipo "oHG".
- c) Per la società in accomandita l'espressione "Kommanditgesellschaft" o un'abbreviazione universalmente comprensibile come "KG".
- d) Per le società a responsabilità limitata, l'espressione "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" o l'abbreviazione "GmbH".
- e) Per la società d'impresa "Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt" o „UG haftungsbeschränkt".
- f) Per le società per azioni, l'espressione "Aktiengesellschaft" o "AG".

4.2.4 Principi di diritto in tema di formazione della ditta.

La scelta della ditta, per quanto libera, è vincolata all'osservanza di alcuni principi. Essi sono:

- a) Il principio di veridicità (Firmenwahrheit), che esige che la denominazione di una ditta non sia tale da trarre in inganno i terzi circa la natura o il tipo di attività esercitate, per spingerli a scelte che altrimenti non avrebbero preso.
- b) Il principio di esclusività (Firmenausschließlichkeit), secondo il quale un'impresa può giuridicamente agire solamente sotto il nome registrato per la ditta.
- c) il principio di chiara differenziazione (deutlichen Unterscheidbarkeit), che vieta di registrare una ditta con un nome simile a un'altra. L'ufficio del registro esegue al momento dell'iscrizione un controllo preventivo per evitare possibili confusioni. Il controllo è eseguito all'interno della zona di competenza dell'ufficio. In caso di possibile confusione la ditta dovrà essere variata.

4.2.5 Trasmissibilità della ditta.

La ditta è trasferibile per atto tra vivi o mortis causa. In tal caso non è necessario che essa cambi per adeguarsi ai nuovi titolari. Il principio di continuità prevale su quello di veridicità. Lo stesso avviene nel caso in cui i soci cambino.

4.2.6 Protezione della ditta.

A protezione della propria ditta, o per far valere l'inammissibilità di ditte altrui, è possibile esperire, a scelta, due rimedi giuridici diversi:

- a) Procedimento per abusi davanti al tribunale del registro.
Le mancanze lamentate possono essere le più varie: uso di una ditta senza averne diritto, non rispetto dei principi di veridicità o di differenziazione etc. Il tribunale del registro può vietare l'uso della ditta inammissibile e ordinarne la cancellazione.
- b) Procedimento in sede civile.
Chiunque ritenga lesi i propri diritti in materia di ditta può anche adire direttamente la giurisdizione ordinaria in sede civile. I motivi a supporto della causa sono gli stessi del procedimento precedente

4.3 Marchi.

È assai intensa in Germania la tutela dei marchi, cioè di tutti quei segni che sono in grado di distinguere merci o prestazioni di un'impresa rispetto alle altre.

La tutela è riconosciuta se il marchio è depositato presso il registro dei marchi, tenuto dall'ufficio tedesco dei brevetti e dei marchi. In assenza della registrazione, un marchio è protetto solo se ha raggiunto una notevole diffusione commerciale ed è ampiamente riconosciuto dai consumatori. Questa circostanza è però difficile da provare, perciò è decisamente consigliabile provvedere alla registrazione. Il marchio, registrato o non, può essere trasferito e concesso in licenza. Il proprietario di un marchio può impedire a terzi di utilizzare lo stesso segno per contraddistinguere la propria merce o le proprie prestazioni o anche solo di usarne uno simile, purché posteriore, se a causa della somiglianza sussiste il pericolo di confusione con le proprie merci e prestazioni.

Esiste anche la possibilità, con un'unica registrazione presso l'Ufficio per l'armonizzazione nel mercato interno (UAMI) ad Alicante (Spagna), di creare un "marchio comunitario" di ottenerne una tutela giuridica valida per tutti i Paesi membri dell'Unione Europea.

Inoltre è possibile costituire un "marchio internazionale" inoltrando una domanda apposita presso l'ufficio WIPO di Ginevra. Si otterrà così una tutela estesa ai paesi, europei o meno, per i quali si è fatta domanda.

4.4 Brevetti.

I brevetti sono invenzioni di carattere tecnico, i cui diritti di sfruttamento economico sono riconosciuti all'inventore per un periodo di tempo limitato. I presupposti per l'ottenimento della tutela del brevetto sono innanzitutto la presenza di un'invenzione e poi la sua corretta iscrizione presso l'Ufficio tedesco dei brevetti e marchi. Un'invenzione è brevettabile se consiste nel frutto

di un'attività di carattere inventivo (non ovvietà), se il suo oggetto è nuovo e se può essere utilizzato nell'industria. In pratica in Germania si accerta in via preventiva la presenza dei presupposti di brevettabilità attraverso un concreto "esame di novità". In Italia, invece, la procedura di registrazione di un brevetto è prevalentemente formale e l'eventuale esame di novità sarà eseguito da un perito solo allorchè sorgano questioni legali. La tutela del brevetto viene meno dopo 20 anni.

Poichè la Germania (come l'Italia) aderisce alla Convenzione di Parigi per la tutela della proprietà industriale del 1883, il titolare di un diritto di brevetto registrato in uno Stato contraente godrà in Germania della stessa tutela che godrebbe nel proprio Stato di appartenenza. La convenzione di Parigi è amministrata dall'Organizzazione mondiale della proprietà intellettuale, (World Intellectual Property Organisation - WIPO), con sede a Ginevra, in Svizzera.

La Germania aderisce altresì alla Convenzione sul brevetto europeo (riveduta a proprio a Monaco il 29 novembre 2000). Attraverso la registrazione in uno Stato aderente alla convenzione si ottiene la tutela di un brevetto o di modelli ornamentali anche in tutti gli altri Stati contraenti. Il brevetto europeo, nonostante quello che il nome sembra suggerire, non è frutto di una disciplina dell'Unione Europea, nè dispensa brevetti validi in tutta Europa. La Convenzione prevede una singola procedura unificata che termina, tuttavia, non nel rilascio di un singolo brevetto, bensì in un "pacchetto" di brevetti nazionali valido per i paesi che si è indicato nella proposizione della domanda di registrazione. Sarà poi sufficiente depositare presso i competenti uffici nazionali la traduzione del brevetto depositato a Monaco nella lingua del paese nel quale si richiede la tutela, senza che i singoli uffici nazionali debbano provvedere all'analisi della brevettabilità. Il brevetto nazionale così ottenuto non sarà valido dal momento del deposito della prima domanda (come previsto invece dalla Convenzione di Parigi per la protezione della proprietà industriale), bensì solamente dopo il deposito della traduzione in ogni singolo ufficio nazionale.

4.5 Modelli d'utilità e modelli ornamentali.

La legge tedesca disciplina il modello d'utilità e i modelli ornamentali. Anche essi possono essere registrati presso l'Ufficio tedesco dei brevetti e dei marchi, dove si depositerà anche una riproduzione della creazione. Il modello di utilità o ornamentale viene registrato fintanto che non risulti una violazione dell'ordine pubblico. Solo in caso di conflitto è aperta una procedura che esamini la correttezza formale della registrazione e il diritto alla protezione. È ammessa anche una tutela internazionale del modello ornamentale presso l'Organizzazione mondiale della proprietà intellettuale (WIPO) a Ginevra. La registrazione internazionale consente che la tutela del modello ornamentale sia estesa a tutti gli stati che hanno sottoscritto l'Accordo dell'Aia sui modelli ornamentali, tra cui anche l'Italia e la Germania. Va aggiunto che in Germania, come in Italia, è entrato in vigore il Regolamento CE 6/02 (modello ornamentale comunitario). Esso istituisce un nuovo strumento di tutela giuridica di disegni e modelli, noto come disegno o modello comunitario, che rappresenta un titolo unitario valido in tutta l'Unione Europea e destinato a coesistere con i disegni e modelli nazionali, con i quali condivide comunque le medesime norme sostanziali di protezione giuridica, al fine di garantire l'unità di applicazione indipendentemente dallo strumento di tutela scelto dall'ideatore.

I disegni e modelli comunitari si presentano in due forme, registrato e non registrato, entrambi comunque necessariamente dotati dei due requisiti fondamentali (comuni anche ai disegni e modelli nazionali) di novità e carattere individuale.

4.6 Le procedure a tutela del proprio diritto.

In caso di violazione dei diritti di protezione industriale, o di concorrenza sleale, è possibile ricorrere ai tribunali ordinari. I Tribunali tedeschi sono infatti dotati di sezioni speciali che si occupano esclusivamente di casi relativi a marchi, brevetti, modelli di utilità o ornamentali e casi di concorrenza sleale.

In caso di violazione dei diritti di tutela industriale, il danneggiato ha diritto a ottenere l'eliminazione della violazione, ove ancora possibile, e il risarcimento del danno. Il diritto al risarcimento del danno presuppone la colpa del danneggiante. L'eliminazione della violazione può essere richieste tramite una procedura d'urgenza indipendentemente dalla colpa del

danneggiante; è sufficiente che la violazione possa causare un danno grave e imminente. La procedura d'urgenza è molto usata in Germania e serve per ottenere una decisione provvisoria su una controversia in cui si teme un danno. La richiesta di risarcimento del danno e altre pretese che mirano a una regolamentazione definitiva della controversia possono essere presentate solo in un procedimento di natura ordinaria.

§ 5. I rapporti di lavoro.

5.1 Premessa.

Il diritto del lavoro tedesco prevede due discipline diverse, una per il rapporto di lavoro individuale, tra datore di lavoro e dipendente (individuales Arbeitsrecht), l'altra per il rapporto di lavoro contrattato su basi collettive (kollektives Arbeitsrecht), negoziato fra le rappresentanze di categoria dei datori di lavoro (a livello federale, la Bundesvereinigung der deutschen Arbeitgeberverbände – BDA, che coordina 14 associazioni su base territoriale e 53 associazioni settoriali) e i sindacati.

La legge sui rapporti fra management e lavoratori (Betriebsverfassungsgesetz), entrata in vigore nel novembre 1952 e più volte emendata (da ultimo il 29 luglio 2009), rappresenta l'asse portante del modello tedesco di relazioni industriali e prevede, tra le altre cose, un istituto tipico del diritto aziendale tedesco. È infatti previsto che in ogni azienda con almeno cinque dipendenti occupati a tempo indeterminato possa venire istituito (è comunque facoltativo) un consiglio aziendale o di fabbrica, (Betriebsrat), eletto autonomamente da tutti i lavoratori maggiorenni di qualifica non dirigenziale impiegati da più di sei mesi. Tale organo ha diritto di partecipare alle principali decisioni aziendali riguardanti il personale (orari di lavoro, ferie, assunzioni, licenziamenti) ad eccezione dei dirigenti. I consigli aziendali vengono eletti per 4 anni e i componenti non devono necessariamente appartenere a un sindacato.

5.2 Il contratto di lavoro.

La disciplina del rapporto di lavoro è definita dalla legge e dai contratti collettivi (Tarifverträge).

La legge tedesca si limita a stabilire un livello di protezione minimo inderogabile a favore del lavoratore, lasciando poi le parti del rapporto di lavoro libere di disciplinare con una certa autonomia il contratto.

Le clausole specifiche valide per ogni determinato settore produttivo sono invece contenute nei contratti collettivi, negoziati fra le rappresentanze di categoria dei datori di lavoro e i sindacati. Tali contratti disciplinano ad esempio l'ammontare della retribuzione, l'orario di lavoro, la lunghezza delle ferie.

I contratti di lavoro non necessitano della forma scritta e possono quindi essere validamente conclusi verbalmente. Tuttavia, in quest'ultimo caso, secondo la Nachweisgesetz (una legge sulla prova che si applica al rapporto di lavoro individuale), il datore di lavoro deve consegnare al lavoratore uno scritto contenente le condizioni essenziali del contratto. L'obbligo va espletato entro un mese dall'inizio della prestazione lavorativa. A tale scopo sono necessari i nomi e gli indirizzi delle parti contrattuali, la data d'inizio del rapporto di lavoro, la durata di un rapporto di lavoro determinato, luogo di lavoro, attività, importo della retribuzione, le ore lavorative, le ferie, i termini di preavviso per il licenziamento (Kündigungsfrist), l'indicazione dei contratti collettivi di lavoro (Tarifverträge) e/o accordi aziendali cui si rinvia per ulteriori regolamentazioni.

I rapporti di lavoro a tempo determinato necessitano, senza deroga alcuna, della forma scritta.

Dopo la conclusione del contratto il lavoratore deve presentare i seguenti documenti:

- a) Il numero identificativo relativo delle imposte sul salario.
- b) La tessera di previdenza sociale.
- c) Eventuale adesione a un fondo di pensione complementare. Il contratto può prevedere o meno tale prestazione aggiuntiva. Nel caso, il versamento dei contributi è a carico del datore di lavoro e, in parte, dello stato.
- d) Eventualmente, nel caso il lavoratore abbia già lavorato nel corso dell'anno, il numero di giornate di ferie già maturate e godute.

In sede di stesura del contratto di lavoro, non è consigliabile adottare modelli contrattuali italiani, bensì concludere con i dipendenti che svolgono la propria attività in Germania contratti di lavoro in forma scritta e in linea con le previsioni giuridiche tedesche.

Un periodo di prova può essere concordato fino a 6 mesi ed entro tale termine è possibile licenziare il dipendente, senza necessità di un giusto motivo, con un preavviso breve (2 settimane).

5.3 Adempimenti e obblighi.

5.3.1 Il dovere di comunicazione.

Non appena un datore di lavoro assume una persona ha l'obbligo di richiedere un codice numerico che identificherà l'impresa per tutte quelle comunicazioni che si riferiscono al rapporto di lavoro come, ad esempio inizio o cessazione, interruzione dell'attività, assistenza sanitaria. Il codice sarà unico, indipendentemente dal numero di lavoratori assunti e dalla misura del compenso.

Il numero può essere richiesto, anche telefonicamente, all'agenzia federale per il lavoro:

“Betriebsnummern-Service der Bundesagentur für Arbeit”

Eschberger Weg 68

66121 Saarbrücken

telefono: 0180 1 664466

indirizzo e-mail: betriebsnummernservice@arbeitsagentur.de

5.3.2 Registrazione.

Dal 2006 le modalità di comunicazione e denuncia in materia di previdenza sociale sono state aggiornate. Abbandonati i vecchi moduli prestampati, la trasmissione dei dati avviene adesso con modalità elettroniche e completamente automatizzate, attraverso la compilazione via internet di un formulario.

Le circostanze da comunicare e i termini relativi sono i seguenti:

- a) Iscrizione, con il primo calcolo di stipendio o di imposte dopo l'inizio dell'attività lavorativa e al più tardi entro 6 settimane.
- b) Cancellazione, con il successivo calcolo di stipendio o di imposte dopo la cessazione dell'attività lavorativa, entro 6 settimane dalla fine.
- c) Comunicazione dell'interruzione dell'attività lavorativa per un periodo minimo di un mese, entro 2 settimane dal decorso del primo mese di interruzione.
- d) Comunicazioni relative a speciali pagamenti, tredicesime, premi di produzione e via dicendo.
- e) Fine dell'attività a seguito di una interruzione avvenuta il mese precedente e che si supponeva temporanea. Sono necessarie due comunicazioni: una entro sei settimane dalla fine delle retribuzioni e una entro sei settimane dalla fine del rapporto di lavoro.
- f) Modifiche di vario genere nel rapporto lavorativo o assicurativo, come cambi della cassa malattia o della sede di svolgimento del lavoro. In questi casi, i termini sono quelli relativi all'inizio o alla fine del rapporto lavorativo.
- g) Cambiamento di nomi, cittadinanza, recapito del lavoratore così come variazioni successive di circostanze già comunicate, da effettuare con il successivo calcolo della paga o dell'imposta, al più tardi sei settimane dopo il cambiamento.
- h) Prospetto riassuntivo dei salari pagati e delle imposte versate per ogni anno assicurativo, da effettuare entro il 15 aprile dell'anno successivo.

Qualora queste comunicazioni obbligatorie fossero omesse, intenzionalmente o meno, sono previste sanzioni pecuniarie fino a 5000 euro.

5.3.3 Pagamento delle tasse.

Il datore di lavoro ha l'obbligo di pagare le tasse per conto del lavoratore presso gli uffici competenti. Il mancato versamento dei contributi previdenziali e delle imposte sui redditi da

lavoro dipendente comporta conseguenze di carattere penale per il datore di lavoro oltre al divieto di continuare l'attività.

In sostanza, il datore di lavoro agisce come sostituto d'imposta. Anche se la tassa sul salario è imputabile al lavoratore, il datore ha il dovere di trattenere dal salario la somma corrispondente all'imposta, per il versamento della quale presso gli uffici tributari è poi direttamente responsabile. Il lavoratore è tenuto a consegnare al datore il numero identificativo delle tasse per i redditi da lavoro dipendente. Qui sono contenuti i dati personali del lavoratore e, in particolare, la fascia d'imposizione ed eventuali quote esenti (dati, questi, che tengono generalmente conto della grandezza del nucleo familiare del lavoratore o di altre condizioni particolari). Il datore è tenuto a possedere questa documentazione per ognuno dei lavoratori e a effettuare il calcolo dell'imposta dovuta da ognuno in base alle condizioni personali di ogni lavoratore e alle vigenti disposizioni fiscali. Le documentazioni di tali calcoli vanno conservate per sei anni.

Dal 2005 il pagamento di queste imposte viene eseguito online sul sito dell'ufficio delle finanze. Condizione preventiva per presentare la dichiarazione fiscale via internet è la registrazione che il datore dovrà eseguire presso il portale internet dei servizi dell'amministrazione finanziaria (www.elsteronline.de).

La dichiarazione e le modalità di pagamento (mensilmente, trimestralmente o annualmente) variano a secondo della grandezza dei contributi che il datore deve versare per un luogo d'impresa. Lo schema è il seguente:

- a) Mensilmente, fino al 10 del mese successivo, se l'ammontare dell'imposta sul reddito ha raggiunto nel precedente anno solare i 3000 €.
- b) Trimestralmente, fino al 10 del primo mese del trimestre successivo, se l'imposta è rimasta compresa nel precedente anno solare tra 800 e 2999 €.
- c) Annualmente, fino al 10 del gennaio dell'anno successivo, se nel precedente anno solare l'imposta non ha superato gli 800 €.

Il datore di lavoro è anche tenuto a trattenere sia la maggiorazione del 5,5% dell'imposta sul reddito da lavoro dipendente imputabile all'imposta di solidarietà, sia la tassa sul culto qualora il lavoratore sia iscritto a una confessione religiosa.

5.3.4 Retribuzione in caso di malattia.

Fondamentalmente, tutti i lavoratori hanno diritto a essere retribuiti dal datore di lavoro durante un periodo di malattia che provoca inabilità al lavoro per un massimo di 6 settimane. La condizione è che il rapporto di lavoro sussista già da 4 settimane.

Se il datore di lavoro ha aderito a un fondo assicurativo per la retribuzione in caso di malattia o maternità può ricevere un rimborso parziale (generalmente nella misura dell'80% per il primo caso, del 100% nel secondo) per la spesa sostenuta. I datori che hanno alle dipendenze fino a 30 lavoratori devono obbligatoriamente assicurarsi.

5.3.5 Previdenza sociale (Sozialversicherung).

Esistono oneri di natura contributiva a fini previdenziali a cui il datore di lavoro non può derogare. Questi deve infatti dichiarare l'assunzione del dipendente presso gli enti preposti alla percezione dei contributi sociali e provvedere al versamento mensile dei contributi per il loro ammontare complessivo, che include una quota giuridicamente a carico del dipendente (nella maggioranza dei casi, pari al 50% del totale).

Tutti i lavoratori sono, con poche eccezioni, assicurati. Anche per le persone scarsamente occupate, e che guadagnano fino a 400 € al mese, è previsto un versamento forfettario per l'assicurazione sociale da eseguire presso gli uffici della cosiddetta minijob-zentrale (www.minijob-zentrale.de). Diritto all'assicurazione sociale hanno anche i lavoratori stranieri quando il loro contratto di lavoro sia disciplinato dalla legge tedesca.

Il datore di lavoro non è tenuto a versare contributi agli enti previdenziali tedeschi per i dipendenti stranieri distaccati in Germania solo nel caso in cui questi ultimi rimangano impiegati presso la filiale tedesca per un periodo di tempo determinato.

La Germania ha un sistema di previdenza obbligatoria che si articola in cinque punti:

- a) Assicurazione contro le malattie (Krankenversicherung), obbligatoria per tutti i dipendenti con uno stipendio mensile non superiore a una soglia prefissata. Essa garantisce ai dipendenti varie prestazioni, compresi i medicinali e trattamenti in ospedale e, dopo 6 settimane, anche il pagamento della retribuzione in caso di malattia (Entgeltfortzahlung). Fino a 6 settimane è il datore di lavoro se ha più di 30 dipendenti, come già specificato, che è tenuto a retribuire il collaboratore, impossibilitato al lavoro. I contributi assicurativi sono pagati per metà dal datore di lavoro e per metà dal dipendente.
- b) Assicurazione pensionistica (Rentenversicherung), compresa eventualmente anche quella complementare.
- c) Assicurazione per la disoccupazione (Arbeitslosenversicherung).
- d) Assicurazione per gli infortuni sul lavoro (Unfallversicherung). L'assicurazione si stipula presso il rispettivo fondo assicurativo contro gli infortuni sul lavoro (Berufsgenossenschaft, letteralmente associazione professionale).
- e) Assicurazione per l'assistenza in caso di anzianità e/o invalidità (Pflegeversicherung).

Le quote per i contributi previdenziali sono normalmente a carico di datore e lavoratore in parti uguali. Fa eccezione l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro che è totalmente a carico del datore.

Le aliquote contributive per le varie prestazioni assicurative sono in linea di principio fissate per legge. Dal 2011 sono in vigore le seguenti misure percentuali (da misurare sul reddito lordo):

- a) Il contributo all'assicurazione sanitaria è fissata - indipendentemente dalla cassa malattia (Krankenkasse) scelta - al 15,5% dello stipendio lordo di cui il datore di lavoro paga il 7,2% ed il lavoratore l'8,3%.
- b) Il contributo all'assicurazione pensionistica è del 19,6%. I versamenti per la pensione complementare sono variabili.
- c) Il contributo all'assicurazione di disoccupazione è pari al 3%.
- d) Il contributo per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro è variabile e dipende dalla paga annuale, dalle imposte pagate e dalla classe di pericolo associata alle attività svolte dall'impresa.
- e) Il contributo alla previdenza per gli anziani e gli inabili è dell'1,95%; il lavoratore senza figli paga un supplemento pari allo 0,25%.

Il datore è tenuto ad effettuare i versamenti previdenziali presso l'assicurazione scelta dal lavoratore. Quest'ultimo deve quindi, al momento dell'assunzione, comunicare al datore la Krankenkasse scelta e fornire la propria tessera previdenziale corredata di numero. Nel caso eccezionale in cui il lavoratore non dovesse operare alcuna scelta, allora questa sarà demandata al datore. Come cassa malattia può essere scelta:

- a) Una cassa malattia locale (Allgemeine Ortskrankenkasse - AOK) del luogo dove l'attività è svolta.
- b) Ogni cassa analoga o sostitutiva che, in base al proprio statuto, è territorialmente competente con riferimento al luogo di svolgimento del lavoro o al luogo di residenza dell'assicurato.
- c) Ogni Cassa che è competente per il settore d'impresa o per l'associazione di categoria dei lavoratori interessati.
- d) La cassa presso cui il lavoratore era già assicurato o quella presso in cui è già attiva un'assicurazione familiare.
- e) La cassa presso cui è assicurato/a il/la consorte.

La scadenza ultima entro la quale effettuare i versamenti previdenziali è il terzultimo giorno lavorativo delle banche del mese a cui i contributi si riferiscono.

5.3.6 Diritto alle ferie.

Il diritto minimo alle ferie, regolato dalla legge federale sulle ferie (Bundesurlaubsgesetz BUrlG), è di 24 giorni lavorativi l'anno se la settimana lavorativa è di 6 giorni (dal lunedì al sabato) 20 giorni se la settimana lavorativa è di 5 giorni (dal lunedì al venerdì), ipotesi molto frequente in Germania. Nel calcolo delle ferie sono escluse le domeniche. Nei contratti collettivi di lavoro, e anche in numerosi contratti individuali di lavoro, il diritto alle ferie può essere elevato fino a 30 giorni lavorativi (circa 6 settimane tenendo conto delle domeniche). Il diritto alla vacanza piena si

consegue dopo un minimo di 6 mesi di lavoro, in caso contrario si ha diritto a un periodo più breve.

5.3.7 Assunzione di stranieri.

I cittadini della UE sono sostanzialmente parificati ai cittadini tedeschi.

I cittadini non UE necessitano, per essere accolti, oltre a un valido pass per l'ingresso nel paese, di un permesso di soggiorno e della possibilità di un rapporto di lavoro. Il contratto di lavoro deve tenere conto della durata della permanenza prevista dal permesso di soggiorno.

5.4 Il licenziamento.

In Germania, il diritto del datore di lavoro di cessare il rapporto con un dipendente e licenziarlo è limitato dalla legge sulla tutela del licenziamento (Kündigungsschutzgesetz). Ulteriori limitazioni possono derivare dai contratti collettivi di lavoro o dai contratti individuali di assunzione. La legge sulla tutela del licenziamento trova tuttavia applicazione solo se nella società lavorano più di 10 dipendenti e se il lavoratore colpito da licenziamento aveva lavorato per la società per un periodo maggiore di 6 mesi.

Il licenziamento è valido solo se sussistono motivi legittimi e importanti. Un motivo di licenziamento può essere ravvisato per questioni legate alle persone (ad esempio una lunga e perdurante malattia), al loro comportamento (violazioni degli obblighi lavorativi come ritardi o frequenti errori) o per motivi esclusivamente aziendali (ad esempio, riduzione della forza lavoro in conseguenza di un calo della produzione).

A parte i licenziamenti ordinari (ordentliche Kündigung) esiste anche la possibilità di un licenziamento straordinario (fristlose Kündigung), effettuabile senza preavviso, qualora sussista una giusta causa. Si deve però trattare di una violazione davvero molto grave degli obblighi contrattuali da parte del dipendente.

Nella pratica, perché un licenziamento non sia annullato dal giudice competente, occorre che la causa di licenziamento sia valida, grave e provata.

Si tenga inoltre presente che per determinate categorie di persone sono previste particolari tutele contro l'eventualità del licenziamento. Si pensi, ad esempio, a donne in gravidanza, a collaboratori in congedo parentale, a portatori di handicap gravi. I componenti del consiglio aziendale possono essere licenziati solo per giusta causa, dopo aver ottenuto l'assenso delle autorità competenti e, a volte, anche degli altri membri del consiglio aziendale stesso.

Un periodo di prova può essere concordato solo per un periodo massimo di sei mesi, durante il quale entrambi le parti possono decidere di interrompere il rapporto senza alcuna motivazione con un preavviso di almeno 2 settimane.

Nei primi due anni del rapporto lavorativo, il datore può concludere il rapporto con un preavviso di 4 settimane, tenendo conto che in Germania è previsto che un rapporto lavorativo possa legalmente interrompersi il 15 o l'ultimo giorno del mese. Se invece il rapporto dura da un tempo superiore ai due anni vigono preavvisi maggiori.

Se un datore assume più di 10 lavoratori, il licenziamento è disciplinato dalla legge sulla protezione dal licenziamento (Kündigungsschutzgesetz) e valgono regole diverse. Il licenziamento vale solo se socialmente giustificato e se relativa a condotta o a condizione personale del lavoratore o vicende della società.

5.5 Il diritto alla collocazione a tempo parziale e a tempo determinato.

La legge sul lavoro a tempo parziale e a tempo determinato (Teilzeit- und Befristungsgesetz – TzBfG) prevede che gli annunci relativi a proposte di lavoro specifichino se questo è offerto a tempo pieno o parziale.

Un lavoratore può a sua volta chiedere che il suo rapporto di lavoro a tempo pieno venga trasformato in uno a tempo parziale quando si realizzino contemporaneamente le seguenti condizioni:

- a) Il datore di lavoro ha alle proprie dipendenze più di 15 dipendenti, occupati a tempo pieno o parziale ed esclusi tirocinanti e apprendisti.
- b) Il rapporto di lavoro dura da più di 6 mesi.

- c) La richiesta del tempo parziale e la misura dello stesso siano chiesti con un preavviso di minimo 3 mesi.

Il datore di lavoro può rifiutare la richiesta se vi si oppongano motivi aziendali. Il legislatore tedesco ha però posto molto in alto la soglia per il riconoscimento di validi motivi di rifiuto (per esempio, possibili pregiudizi al ciclo di lavorazione o costi sproporzionati per nuove assunzioni).

L'assunzione a tempo determinato è consentita solo alle condizioni previste dalla legge e cioè quando sussistono i seguenti presupposti:

- a) Un motivo oggettivo (ad esempio, la sostituzione di una lavoratrice in gravidanza).
- b) In assenza di un motivo oggettivo, l'uso di un rapporto di lavoro a tempo determinato è possibile solo per un lavoratore neoassunto. Il periodo massimo totale consentito è di 2 anni, entro i quali il contratto può essere rinnovato per 3 volte.
- c) Un rapporto di lavoro con una persona che ha compiuto 52 anni può essere a tempo determinato, ma solo per un periodo massimo di 5 anni, a condizione che la persona sia senza lavoro da più di 4 mesi o sia soggetto alla cassa integrazione (Transferkurzarbeitergeld) o sia occupato con lavori temporanei o non stabili da parte dell'amministrazione pubblica.
- d) Oltre a queste ipotesi, il ricorso a rapporti di lavoro a tempo determinato è possibile nei primi 4 anni di vita di un'impresa, per un periodo massimo di 4 anni (che decorrono dalla stipulazione del contratto).

5.6 Possibilità di finanziamenti o sgravi fiscali per l'assunzione di collaboratori.

Le agenzie del lavoro (Arbeitsagenturen) possono concedere sussidi al datore di lavoro che assuma lavoratori di difficile inserimento nel mercato del lavoro a causa di circostanze personali (ad esempio, per inesperienza o scarsa qualificazione professionale). Non esiste un diritto all'erogazione di tali sussidi, essi sono facoltativi e la durata e la misura degli stessi variano a seconda delle circostanze del momento. Regole speciali valgono invece per i lavoratori anziani o portatori di handicap. Le misure di sostegno in tal senso variano nel tempo e a seconda del Land di riferimento. È pertanto consigliabile se si desidera approfondire l'argomento prendere contatti con la locale camera di commercio (www.ihk.de) o con le agenzie per il lavoro (www.arbeitsagentur.de).

Il datore di lavoro che ha inaugurato un'attività autonoma e indipendente da non più di 2 anni può chiedere dei sussidi per l'assunzione a tempo indeterminato di un disoccupato.

5.7 Questioni generali sulla parità di trattamento.

Dal 2006 è in vigore in Germania la legge sulla parità di trattamento (Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz - AGG). Essa ha lo scopo di eliminare e ostacolare qualunque discriminazione che il datore di lavoro possa operare ai danni dei lavoratori per motivi attinenti la razza, l'origine etnica, il sesso, la religione, le idee politiche, l'età, l'identità sessuale via dicendo. A carico del datore sussistono adesso numerosi doveri, in particolare d'informazione e di organizzazione, come misure di istruzione e formazione, previsione di procedure di reclamo, l'adozione di provvedimenti per evitare impedimenti e discriminazioni anche da parte di terzi. Gli altri lavoratori devono a tal fine essere sensibilizzati al problema e istruiti sui relativi diritti e doveri. Il datore non può pertanto, già nell'offerta di lavoro e nel procedimento di selezione adottare criteri discriminatori.

§ 6. Tasse.

6.1 Sistema fiscale tedesco. Tipologia e aliquote.

6.1.1 Premessa.

La normativa di riferimento in materia tributaria è costituita in Germania dalla legge fondamentale sulle imposte (Grundsteuergesetz, GrStG).

Il sistema fiscale della Germania è articolato su tre diversi livelli, in linea con la suddivisione delle responsabilità di governo prevista dalla Costituzione: il governo federale (Bund), i governi

regionali (Länder) e quelli dei comuni (Gemeinde). È previsto pertanto un articolato sistema di condivisione di alcune imposte quali l'equivalente della nostra Iva, l'imposta sul reddito delle persone fisiche, quella sui redditi societari, le ritenute alla fonte sugli interessi, l'imposta sui redditi da capitale e via dicendo.

Le quote di spettanza di ciascun ente territoriale sono stabilite in sede costituzionale per tutte le imposte tranne che per l'Iva. Per questa, infatti, la Costituzione rinvia a una apposita legge federale, frequentemente modificata per tenere conto di eventuali esigenze congiunturali.

Il sistema tributario tedesco è informato al principio dell'equità, secondo il quale ogni soggetto, persona fisica o giuridica, deve contribuire secondo la propria effettiva capacità economica. La capacità economica può essere a sua volta misurata valutando l'incremento del reddito, l'entità del patrimonio, l'uso del reddito.

6.1.2 Imposte sulle entrate.

Nell'ambito delle imposte sulle entrate distinguiamo le seguenti:

- a) Imposta sul reddito delle persone fisiche (Einkommensteuer, ESt), che è regolata dalla legge delle imposte sulle entrate (Einkommensteuergesetz, EStG). Essa colpisce il reddito conseguito da una persona fisica che abbia residenza, domicilio o dimora in Germania, secondo fasce progressive, dal 14% fino al 42%, per redditi superiori a 250.000 Euro è del 45%. L'imposta individua diversi redditi sottoponibili a tassazione: da capitale, da attività agricolo-forestali, da attività commerciali, da lavoro autonomo; da lavoro dipendente, da locazione, da altre attività ai sensi del par. 22 EStG. I soci delle società di persone sono soggetti a questo tipo di imposizione. Infatti, le società di persone (GbR, Ohg, Kg, GmbH & Co.Kg), nonostante l'obbligo di autonoma determinazione del reddito, non sono in quanto tali assoggettate a imposte sugli utili (mentre rappresentano soggetti passivi ai sensi della Gewerbesteuer e dell'Umsatzsteuer. Pertanto, in questo caso gli utili attribuiti ai soci secondo le disposizioni dello statuto e delle quote di partecipazione concorrono a formare l'imponibile personale del singolo socio ai fini della *Einkommensteuer*, in qualità di reddito da attività commerciale. Specularmente, le persone fisiche che mantengono una partecipazione in una società di capitali pagano la *Einkommensteuer* sui dividendi percepiti, previa detrazione della quota di prelievo fiscale già corrisposta dalla società stessa mediante la *Körperschaftsteuer*. I proventi dell'imposta sono divisi in parte uguale tra federazione e Länder.
- b) Imposta sul reddito delle persone giuridiche (Körperschaftsteuer, KSt), disciplinata dalla legge delle imposte sulle imprese e sulle società (Körperschaftsteuergesetz, KStG). Sono soggetti illimitatamente all'imposta società di capitali, cooperative, compagnie assicurative, altre persone giuridiche di diritto privato o pubblico. Sono limitatamente soggette alle imposte quelle persone giuridiche che non hanno la sede o il centro di direzione degli affari sul territorio tedesco. L'aliquota di riferimento è, dopo la riforma fiscale del 2008, del 15% (in precedenza era del 25%).
- c) Sovrattassa di solidarietà, che consiste in una maggiorazione dell'imposta sul reddito pari al 5,5% della stessa, il che equivale a un'aliquota dello 0,83% sulle entrate per le società di capitali, mentre per le persone fisiche l'aliquota effettiva varia secondo la fascia contributiva. Essa spetta alla federazione per il finanziamento delle spese conseguenti alla riunificazione. L'imposta grava sulle società, residenti o meno nello stato tedesco, e sulle persone fisiche residenti.
- d) Imposta comunale su industria e commercio (Gewerbesteuer, GewSt), che grava sul reddito d'impresa. La base imponibile è costituita dal 3,5% delle entrate delle società di capitali e dal 3,8% delle entrate delle imprese individuali o di società di persone. È prevista una quota non imponibile di 24.500 euro per le persone fisiche e le società di persone. Alle società di capitali non è riconosciuta invece alcuna quota esente. Il fattore di calcolo (Anrechnungsfaktor) del 3,5% - 3,8% è unico a livello federale. Sulla somma così calcolata viene applicata una aliquota percentuale che varia da comune a comune. Ad esempio, a Berlino l'aliquota è attualmente del 410%. Non è concessa la detraibilità come spese aziendali.

- e) Imposta di successione *mortis causa* (Erbschaftsteuer) e sulle donazioni (Schenkungssteuer), da considerarsi come un'imposta sull'acquisizione in sé e non sul patrimonio. Debitore è l'aggiudicatario e, in caso di donazione, anche il donante. Le aliquote sono variabili tra il 7% e il 50% a seconda del valore del bene oggetto della successione o della donazione e del grado di parentela del beneficiario con il *de cuius* o con il donante. In materia di imposta di successione non esiste tra Germania e Italia alcuna convenzione per evitare le doppie imposizioni. La normativa fiscale italiana trova applicazione se il *de cuius* era residente in Italia o se qui si trovano i beni oggetto della successione. Ove si verificasse la situazione testé descritta sarà necessario presentare due diverse dichiarazioni di successione ai competenti uffici.
- f) Imposta per il culto (Kirchensteuer), che in Germania è tenuto a pagare chi è iscritto alla Chiesa cattolica o alla Chiesa protestante. Una tassa analoga è a carico di chi professa la religione ebraica (Kultussteuer). Le aliquote variano in genere tra l'8% e il 9% a seconda del Land e la base imponibile coincide generalmente con quella del reddito imponibile per le persone fisiche. I proventi dell'imposta vanno alle organizzazioni delle rispettive confessioni. Per gli appartenenti ad altre comunità religiose non esiste l'obbligo di pagare questo tipo di imposta.

6.1.3. Imposte sul patrimonio.

Le imposte sul patrimonio, ovvero sulla redditività potenziale del medesimo, si basano su aliquote fluttuanti e contemplano:

- a) Imposta sul patrimonio immobiliare. L'imposta, pur formalmente mai abolita, non è però più riscossa dal 1997 perché nel 1995 furono denunciati dei profili d'incompatibilità con la Costituzione.
- b) Imposta fondiaria sui terreni (Grundsteuer), con aliquote variabili in dipendenza della tipologia, delle dimensioni e del valore del terreno considerato.
- c) Imposta sul reddito derivante da capitali (Kapitalertragssteuer) con una aliquota del 25% su interessi, dividendi e ricavi dalla vendita di valori mobiliari. Questa imposta viene versata direttamente dalla Banca del cliente all'intendenza di finanza.

6.1.4 Imposte sull'uso del reddito.

Le imposte sull'uso del reddito sono rappresentate da:

- a) Imposte sul consumo, che a loro volta si distinguono in imposta sul giro d'affari (imposta sui trasferimenti che colpisce l'utilizzatore finale), imposte speciali sui consumi (come quelle per l'alcool, il fumo, il tabacco, gli oli minerali), dazi. Esse competono in parte alla federazione, in parte ai Länder, talvolta ai comuni (es. imposta comunale sulle bevande).
- b) Imposte sul lusso, tra le quali la tassa di circolazione degli autoveicoli, che compete ai Länder, e quella sugli animali, che competono ai comuni.
- c) Imposta sui trasferimenti, che si applica a un atto di circolazione giuridica. Sono tali l'imposta sugli acquisti immobiliari e quella sulle assicurazioni. L'imposta sull'acquisto dei terreni (Grunderwerbsteuer) è prevista per l'acquisto di un terreno nazionale ed è previsto il pagamento di un'imposta d'acquisto pari al 3,5 - 5% del prezzo d'acquisto. La sottoposizione a un'imposta di acquisto è possibile, a determinare condizioni, anche nel caso di acquisto di quote di una società sia essa nazionale che straniera che possiede un terreno in Germania.

6.2 Imposta sul valore aggiunto.

L'imposta sul valore aggiunto, detta anche imposta sul traffico o sugli affari (Mehrwertsteuer o Umsatzsteuer), corrisponde all'Iva italiana ed è disciplinata dalla legge sull'imposta sul valore aggiunto (Umsatzsteuergesetz, UstG). Essa grava sulle vendite di beni e sulle prestazioni di servizi eseguite in Germania, nonché sulle importazioni, inclusi gli acquisti intracomunitari.

L'Iva tedesca corrisponde in linea di principio al 19% ma per determinati beni di prima necessità si riduce al 7%. L'Iva versata dall'impresa all'Ufficio delle Finanze per le proprie prestazioni diminuisce in corrispondenza all'importo dell'Iva versata e inserita in fattura e pagata dall'imprenditore per le prestazioni di altri imprenditori (detrazione dell'Iva).

Per gli acquisti e le vendite intracomunitari le aziende sono tenute all'iscrizione in appositi registri, a seguito della quale viene attribuito un codice di identificazione (Umsatzsteuer-Identifikationsnummern) analogo alla nostra partita Iva. Le imprese sono inoltre tenute a preparare un rendiconto della loro attività (Zusammenfassende Meldung).

6.3 Responsabilità del datore di lavoro per la tasse sul reddito da lavoro dipendente.

In Germania l'imposta sul reddito da lavoro dipendente (Lohnsteuer) viene trattenuta dal datore di lavoro, che funge da sostituto d'imposta, e pagata poi all'ufficio delle finanze. Il datore è responsabile nei confronti di tale ufficio. L'imponibile è costituito dallo stipendio lordo. L'aliquota d'imposta dipende dall'ammontare dello stipendio secondo fasce progressive. Il reddito viene inoltre classificato secondo lo stato di famiglia in un sistema di sei categorie (Steuerklassen) dalla I alla VI, che tiene conto dell'essere nubili o sposati e dell'esistenza o meno di figli a carico. Soprattutto nel caso in cui entrambi i coniugi dispongano di un reddito imponibile, la combinazione di diverse categorie può avere dei vantaggi. Ogni cittadino tedesco riceve già nel momento della nascita un numero identificativo per le tasse. Questo numero va comunicato al datore di lavoro. Le imposte vengono detratte automaticamente dallo stipendio lordo mensile. Tale imposta, soggetta anch'essa all'addizionale del 5,5% del contributo di solidarietà, funge da anticipo rispetto all'imposta sul reddito personale del lavoratore dipendente. Per la dichiarazione dei redditi annuali (Einkommenssteuererklärung o Lohnsteuerjahresausgleich) i dati inseriti dal datore di lavoro sono stati trasmessi online all'Ufficio imposte (Finanzamt). Con la dichiarazione dei redditi il fisco provvede alla compensazione fra reddito totale di cui si è goduto l'anno precedente (quindi comprensivo anche di interessi o redditi d'affitto) e le imposte versate nel corso dell'anno. In questa sede si possono far valere i cosiddetti "importi non imponibili" e le spese soggette al diritto di detrazione dall'imponibile. Pertanto può succedere che in conseguenza della dichiarazione dei redditi si ricevano dall'Ufficio imposte rimborsi in denaro.

6.4 le imposte sul reddito delle società di capitali e di persone.

6.4.1 La società di persone.

L'imposizione fiscale nei confronti di società di persone residenti in Germania, ovvero qui aventi la sede legale (individuata nell'atto costitutivo) o la sede effettiva del principale centro amministrativo di gestione, non è disciplinata da una legge specifica e si applicano le disposizioni generali della legge sull'imposta sui redditi delle persone fisiche (EStG). Per l'imposta comunale su industrie e commercio e per quella sul valore aggiunto risponde invece direttamente la società di persone.

Per l'imputazione degli utili, secondo la disciplina in vigore dall'1/1/2008, si fa riferimento direttamente ai soci, che rispondono per la percentuale di partecipazione e secondo aliquote comprese tra il 14 e il 45%. Nel caso invece in cui non si decida di distribuire l'utile, lasciandolo nella disposizione della società, gli utili saranno tassati al 28,25% (imposizione comprensiva della tassa sui redditi, di quella su industria e commercio, di quella di solidarietà). Se gli utili sono distribuiti successivamente, nel corso di un diverso esercizio fiscale, allora essi sono sottoposti a una ulteriore tassazione nella misura del 25%.

Il reddito della società in questione viene individuato operando su due piani separati. Il primo è quello della quota di utili dalla società, il secondo riguarda le determinazioni speciali (per attività, mutui, cessioni di beni e via dicendo). Dalla somma dei risultati di entrambe le procedure, si determinerà l'utile da imputare ai singoli soci. Da considerare che, a differenza di quanto avviene nelle società di capitali, anche le perdite vengono considerate e accertate perché è possibile poi compensarle con utili futuri.

6.4.2 le società di capitali.

Le società di capitali sono soggette a imposte di natura diretta e di natura indiretta. Tra le prime si annovera l'imposta sui redditi delle società di capitali che in Germania, come si è già spiegato,

è la Körperschaftsteuer (KSt). Ad avvantaggiarsi di questa imposta nei confronti delle persone giuridiche sono la Federazione e i Länder. È invece esclusa ogni partecipazione dei comuni. L'imposizione, a differenza delle società di persone, avviene indipendentemente dalle quote. Infatti, l'utile conseguito è tassato prima e a prescindere di una eventuale distribuzione ai soci. In seguito, tuttavia, l'utile già tassato e distribuito ai soci dà a sua volta luogo a un reddito assoggettabile a tassazione. Si realizza così una doppia imposizione sul reddito d'impresa.

Il reddito imponibile ai fini della Körperschaftssteuer è determinato sulla base del bilancio annuale e delle relazioni degli amministratori. L'obbligo fiscale può essere illimitato o limitato.

Perché una persona giuridica, non necessariamente una società di capitali, sia soggetta all'obbligo fiscale illimitato occorre che abbia una determinata forma giuridica (anche in assenza della formale capacità giuridica di diritto civile), e avere la gestione degli affari o la sede in Germania. Il luogo della gestione degli affari si determinerà avendo riguardo al centro principale di direzione degli affari tenendo conto dei rapporti effettivi all'interno della società. La sede sarà invece determinata secondo criteri formali, come le previsioni dell'atto costitutivo o la legge stessa. In caso di non coincidenza, sarà il criterio del luogo di gestione degli affari a prevalere su quello della sede per valutare l'assoggettabilità al fisco tedesco.

L'obbligo fiscale sorge per la società di capitali al momento della stipulazione dell'atto costitutivo davanti al notaio, quindi ancora prima dell'iscrizione nel registro delle imprese. Parimenti, la fine dell'obbligo fiscale non coincide con la cancellazione del registro. Infatti, la società continua ad esistere, sotto il profilo fiscale, fin quando esisteranno beni patrimoniali.

Soggette all'obbligo fiscale limitato sono quelle persone giuridiche che non hanno la sede o il centro di gestione degli affari in Germania.

L'obbligo fiscale limitato non va confuso con la possibilità di esenzioni dall'imposta di carattere soggettivo.

In caso di rapporto organico tra società, ovvero quando una società (detta controllata) è obbligata a trasferire i propri utili ad un'altra società (detta controllante), l'imputazione del reddito avviene nei confronti della società controllante, la quale può peraltro compensare le perdite della società controllata con i propri redditi positivi.

La base imponibile è il reddito soggetto a imposta, ovvero il reddito al netto di eventuali quote esenti. La concessione di quote esenti è esclusa per le società di capitali; essa può essere prevista invece per fondazioni, associazioni, cooperative agricole e via dicendo. Il reddito è determinato seguendo le istruzioni generali della EStG (per le persone fisiche) e alcune disposizioni specifiche della KStG. Calcolando eventuali compensazioni per perdite, il reddito assoggettabile a imposizione fiscale è quindi l'utile come risultato annuale di gestione secondo la disciplina del par. 275 del codice di commercio (HGB).

L'aliquota della KSt è fissata al 15% del reddito imponibile, senza che per questo ultimo vi sia un minimo, L'aliquota è fissa e non ha pertanto carattere progressivo. Da tenere presente che a questa imposta si accompagna la tassa di solidarietà pari al 5,5% della KSt stessa.

Si tenga presente che la nuova disciplina, in vigore dall'1/1/2009, prevede che in caso di distribuzione di utili al socio persona fisica la società deve operare una trattenuta del 25% del dividendo dispensato da considerare come saldo anticipato dell'imposta dovuta dal socio.

Ecco, a titolo di esempio, uno schema riassuntivo:

Reddito della società.	100 €
Imposta su industria e commercio (Gewerbesteuer), 3,5% x 400%*.	- 14,00 €
Imposta sul reddito societario (KSt), 15%	- 15,00 €
Maggiorazione di solidarietà (Solidaritätszuschlag), 5,5% della KSt.	0,83 €
Utile netto dopo le imposte.	70,17 €

Peso complessivo delle imposte.	29,83%
Trattenuta dell'imposta dovuta dal socio (ESt) in caso di distribuzione di utili, 25%	17,54 €
e della relativa maggiorazione di solidarietà (Solidaritätszuschlag), 5,5% della ESt.	0,97 €
Utile conseguito al netto di tutte le imposte.	51,66
Peso totale dell'imposizione fiscale.	48,34%

* L'aliquota comunale del 400%, qui usata, è quella statisticamente più comune.

6.4.3 L'imposizione fiscale sui dividendi.

La riforma fiscale del 2008 ha abolito quella che era definita come la procedura di metà reddito, la quale prevedeva un trattamento dei dividendi attraverso una procedura che coinvolgeva sia la persona giuridica erogatrice che il possessore di quote, fosse esso persona fisica o un'altra persona giuridica. La procedura prevedeva una trattenuta anticipata da parte della società per conto del socio. Quest'ultimo a sua volta sarebbe stato soggetto a un'imposta che colpiva soltanto metà delle entrate ricevute.

Dall'1/1/2009 la tassazione dei dividendi di una società di capitali segue regole diverse a seconda che il socio sia una persona fisica, una società di persone o un'altra società di capitali. In tutti e tre i casi, l'utile distribuito è pari alle entrate della società al netto dell'imposizione comunale su industria e commercio e dell'imposta sul reddito delle imprese compresa la tassa di solidarietà. Non sono considerati utili distribuiti la restituzione di conferimenti. La disciplina è la seguente.

a) Utili distribuiti a una persona fisica.

Nel caso il beneficiario sia una persona fisica, sull'utile netto così ottenuto viene operata una trattenuta da parte della società del 25% più l'imposta di solidarietà, da considerare come anticipo dell'imposta che il socio dovrà successivamente pagare. Il socio è tenuto a pagare sull'intero ammontare del dividendo ricevuto un'imposta variabile fino a un massimo del 25%. Pertanto, se l'aliquota di riferimento è inferiore al 25% (ovvero quanto pagato dalla società) il socio avrà diritto a un rimborso. Si ricordi che, secondo la disciplina della EStG, l'imposizione fiscale dei redditi delle persone fisiche si basa su aliquote comprese tra il 14% e il 45%. Pertanto la disciplina dell'imposizione degli utili in capo alla persona fisica fa eccezione alla regola generale.

b) Utili distribuiti a una società di persone.

In questo caso, la società erogatrice dell'utile non opera alcuna trattenuta in anticipo. La società di persona, o meglio i soci della stessa, è sottoposta a una tassazione secondo fasce progressive di aliquote comprese tra 14 e il 45 %. La base imponibile sarà però costituita dal 60% dell'utile ricevuto.

c) Utili distribuiti a una società di capitali.

Anche in questo caso non vi sarà alcuna trattenuta da parte della società erogatrice a titolo di anticipo. La società di capitali pagherà le imposte di sua competenza (imposta sul reddito, imposta di solidarietà e imposta comunale su industria e commercio) secondo le aliquote consuete, ma la base imponibile sarà rappresentata dal 5% del totale degli utili ricevuti.

Ecco, a titolo di esempio, uno schema riassuntivo.

	persona fisica	società di persone	società di capitali
Dividendi ricevuti dalla società di capitali al netto della tassazione.	70,17 €	70,17 €	70,17 €
Somma imponibile.	70,17 € (100%)	42,10 € (60%)	3,51 € (5%)
Imposta sul reddito (Est o KSt).	-17,54 € (25%)	- 18,94 € (45%)*	- 0,99 € (28,27%)**
Maggiorazione imposta di solidarietà (5,5%).	- 0,97 €	- 0,97 €	- 0,05 €
Entrate al netto delle imposte.	51,66 €	50,26 €	69,13 €
Aliquota complessiva.	48,34%	49,74%	30,87%

* L'aliquota scelta è casuale e corrisponde a quella della fascia di reddito più alta.

** Tale percentuale è comprensiva dell'imposta comunale su industria e commercio (Gewerbsteuer.)

6.5 Imposta comunale su industria e commercio.

La Gewerbesteuer ha un carattere oggettivo, va a colpire cioè l'azienda stessa e non il suo proprietario. La base imponibile è costituita dal reddito d'impresa. Quest'ultimo non coincide con l'utile reddituale ma, attraverso inclusioni e deduzioni (varie e mutevoli nel tempo), rappresenta una grandezza che dovrebbe esprimere il concetto di redditività dell'azienda. Al di là del nome, il gettito derivante dall'imposta è ormai suddiviso tra comuni, Länder e federazione. Quest'ultima ha il potere di stabilire la base imponibile, attualmente fissata al 3,5% del reddito conseguito. Sulla somma così calcolata si pratica un'aliquota definitiva la cui determinazione compete ai singoli comuni. In media essa è del 400%.

Le condizioni perché l'imposta sia applicabile sono:

- a) L'azienda deve essere industriale. Nella definizione sono comprese le società di capitali, quelle cooperative, le compagnie di assicurazioni, le altre persone giuridiche di diritto privato che detengano una azienda commerciale. Ai fini di questa imposta, la nascita dell'azienda si ha con il compimento di tutte le formalità previste e l'inizio effettivo dell'attività (a differenze dell'imposta sul reddito per la quale anche le attività prettamente preparatorie possono dar luogo a rendite tassabili). Parimenti, l'azienda termina di esistere con la cancellazione dal registro, e gli utili derivanti da successive alienazioni e dalla cessazione non sono assoggettabili a GewSt. Invece, per le società di capitali, la cui attività posta in essere vale sempre come azienda industriale, l'obbligo impositivo può nascere anche nelle fasi della formazione, prima ancora della registrazione, e termina con la cessazione della capacità giuridica e la liquidazione. Ne consegue che anche gli utili derivanti da alienazioni e cessazione possono essere soggetti all'imposta in oggetto.
- b) L'azienda deve avere una sede fissa (sono escluse le aziende industriali ambulanti) e svolgere la sua attività all'interno della Germania. Il luogo della direzione degli affari non ha invece alcuna importanza.

Se l'azienda è assoggettata a tale imposta, debitore d'imposta è l'imprenditore, ovvero colui per conto del quale l'impresa viene esercitata, sia esso una persona o una società di persone.

6.6 L'Impresa italiana in Germania.

6.6.1 L'impresa come soggetto d'imposta.

Una società italiana può essere soggetto d'imposta in Germania solo se esercita un'attività industriale o commerciale tramite una filiale o una succursale, cioè se agisce per mezzo di una stabile organizzazione, e limitatamente ai redditi prodotti da quest'ultima. Se le strutture sono invece solo adibite alla compravendita di merci necessarie all'impresa italiana, o fungono da deposito, o comunque non conducono attività d'impresa, esse non producono reddito soggetto a tassazione. La filiale o la succursale sono tenuti al pagamento dell'imposta sul reddito (15% per le società di capitali), dell'imposta per la solidarietà (5,5% dell'imposta sul reddito), dell'imposta comunale su industria e commercio (aliquota variabile da comune a comune).

Le rimesse della filiale e i dividendi pagati da una società in Italia non sono assoggettati a ritenuta.

Per le imprese aventi sede in Italia, l'ufficio competente per le questioni concernenti l'IVA in generale (eccetto il rimborso) è il Centro Fiscale di Monaco di Baviera. Per le domande di rimborso dell'IVA pagata in Germania, invece, è competente dal primo gennaio 2010 l'intendenza di finanza in Italia.

6.6.2 Stabile organizzazione e rappresentante stabile.

Le entrate conseguite in Germania sono sottoposte all'obbligo d'imposta limitato non soltanto nell'ipotesi che una società italiana abbia costituito una filiale commerciale. È sufficiente la presenza di un'attrezzatura d'ufficio o di uno stabilimento che viene usato dall'imprenditore italiano liberamente e che serve a realizzare lo scopo della società.

La "stabile organizzazione" si realizza anche con la presenza sul suolo tedesco del cosiddetto "rappresentante stabile", che è insediato per un determinato periodo di tempo, si occupa degli affari dell'impresa italiana in Germania ed è sottoposto alle istruzioni di tale impresa. Fintanto che vi è un rappresentante stabile o sussiste una stabile organizzazione, la società italiana in Germania è obbligata al pagamento dell'imposta limitata sui redditi e sulle società relativamente agli utili conseguiti attraverso l'attività dello stabile rappresentante.

6.6.3 Società di persone.

Le società di persone sono, per quanto riguarda le imposte sui redditi, trasparenti in quanto l'obbligo d'imposta non ricade sulla società ma sui suoi soci. Se la società di persone costituisce un'unità produttiva germanica, oppure utilizza un'organizzazione stabile, la quota di utili imputabile alla stabile organizzazione soggiace all'obbligo fiscale in Germania. Fintanto che il socio italiano sia una persona fisica, sarà chiamato al pagamento d'imposta limitato all'imposta sul reddito sulla base delle sue entrate derivanti dalla società di persone. Una società di capitali italiana è, quale socia di una società di persone, limitatamente obbligata al pagamento dell'imposta sulle società. Fintanto che la società di persone esercita un'attività commerciale e ha a disposizione una stabile organizzazione all'interno del Paese, essa è sottoposta all'imposta su industria e commercio.

6.6.4 Società di capitali.

Nella società di capitali bisogna distinguere tra due piani: quello della società e quello dei soci. Una società di capitali nazionale paga sui propri utili imposte sul reddito societario, il supplemento di solidarietà e l'imposta comunale sull'attività industriale e commerciale. Per il riporto delle perdite ai fini fiscali, relative a imposte sulle società e sull'attività commerciale, deve essere rispettata l'identità giuridica ed economica della società. Se una società di capitali tedesca distribuisce utili a soci italiani in Germania viene stabilita secondo l'accordo contro la doppia imposizione italo/tedesca un'imposta sul reddito da capitale per l'ammontare del 15 per cento. Se tuttavia la società di capitali partecipa con almeno il 25 per cento alla società germanica e tale partecipazione si è sviluppata per almeno 12 mesi senza interruzione, non

viene calcolata alcuna imposta sul reddito da capitale da parte tedesca (direttiva Eu madrefiglia). I contratti a titolo oneroso che sono conclusi tra l'impresa madre straniera e l'impresa figlia germanica vengono riconosciuti dall'Amministrazione fiscale tedesca. Tuttavia, è valutato dagli uffici competenti se tali contratti sarebbero stati conclusi anche da terzi alle stesse condizioni. Se tale confronto risulta negativo, le spese derivanti dalle prestazioni in questione non possono essere usate a scopo fiscale.

6.7 Convenzione italo-tedesca contro la doppia imposizione.

La L. 24 novembre 1992, n. 459, ratifica e dà esecuzione in Italia alla Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali, stipulata a Bonn il 18 ottobre 1989.

La Convenzione si applica alle persone fisiche e giuridiche che abbiano la residenza in uno o in entrambi gli Stati contraenti (art. 1). La determinazione della residenza avviene in base ai criteri del domicilio e della residenza per le persone fisiche, della sede della direzione per le persone giuridiche (art. 4, 1° comma). Disposizioni specifiche regolano poi il caso in cui si abbia la residenza in entrambi gli stati (art. 4, 2° e 3° comma).

Essa ha ad oggetto (art. 2) le imposte sul reddito e sul patrimonio prelevate per conto di uno Stato contraente, di un Land o di qualunque altro ente locale politico e/o amministrativo. Le imposte in questione possono gravare sul reddito e sul patrimonio complessivamente considerati o su parti di essi.

Le imposte considerate dalla Convenzione sono per l'Italia:

- a) L'imposta sul reddito delle persone fisiche.
- b) L'imposta sul reddito delle persone giuridiche.
- c) L'imposta locale sui redditi.

Le imposte considerate dalla Convenzione sono per la Germania:

- a) L'imposta sul reddito (Einkommensteuer).
- b) L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (Körperschaftsteuer).
- c) L'imposta sulle attività industriali, commerciali e artigianali (Gewerbesteuer).
- d) L'imposta fondiaria (Grundsteuer).

La convenzione troverà applicazione anche per le imposte di natura identica o analoga che possano in futuro essere concepite. Le diverse imposte sono differentemente regolate in funzione dell'oggetto. Vediamo le ipotesi principali.

- a) Per quanto riguarda i redditi immobiliari (art. 6), i redditi che il residente di uno Stato contraente consegue da ogni forma di utilizzazione di beni immobili (comprese attività agricole e forestali) che siano ubicati nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.
- b) Riguardo agli utili delle imprese, la Convenzione prevede (art. 7) che gli utili che un'impresa di uno Stato contraente consegua nell'altro Stato contraente siano tassati nello Stato ove l'impresa ha sede. Tuttavia, ove l'impresa operi nello Stato contraente dove non ha sede a mezzo di una stabile organizzazione, in detto Stato saranno imponibili gli utili attribuibili alla stabile organizzazione. La stabile organizzazione è definita (art. 5) come una sede fissa di affari ove viene esercitata totalmente o parzialmente l'attività dell'impresa. In particolare, l'espressione "stabile organizzazione" può comprendere una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un laboratorio, un'officina, una cava o miniera, un cantiere la cui attività si protragga oltre i 12 mesi. Non si considera "stabile organizzazione" un'installazione che abbia solo fini di deposito, esposizione, consegna merci o ricevimento merci.
- c) I dividendi, ovvero gli utili distribuiti su azioni, relativi a un fondo di investimento o derivanti da altre forme di partecipazione, sono soggetti a una disciplina piuttosto articolata (art.10). In sintesi, si può affermare che:
 - I dividendi pagati da una società residente in uno Stato contraente a un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato. Anche lo Stato in cui la società ha sede può tassare l'ammontare lordo dei dividendi, ma se la persona che riceve i dividendi è l'effettivo beneficiario, allora l'imposta può

spingersi fino a un massimo del 15%. Nel caso invece di una società di capitali italiana il cui capitale sociale sia controllato per una quota non inferiore al 25% da una società tedesca, l'imposta dello Stato italiano sull'ammontare lordo dei dividendi non può eccedere il 10%.

- In deroga al punto precedente, nel caso in cui il beneficiario dei dividendi, residente in uno Stato contraente, eserciti nell'altro Stato contraente, dove ha sede la società distributrice degli utili, un'attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione o eserciti una professione per mezzo di una base fissa, e i dividendi siano ricollegabili a tali attività, allora i dividendi stessi sono imponibili nello Stato ove tali attività vengono svolte.
- d) La disciplina degli interessi (art. 11), ovvero i redditi derivanti da titoli di debito pubblico, obbligazioni, prestiti e crediti di qualsiasi natura, segue le seguenti linee:
- Gli interessi provenienti da uno Stato contraente e pagati a un residente dell'altro Stato Contraente sono imponibili in detto altro Stato. Gli interessi sono imponibili anche nello Stato contraente da cui provengono, ma se chi li percepisce ne è il beneficiario effettivo, allora tale imposizione non si può spingere oltre il 10% dell'ammontare lordo degli interessi. Tuttavia gli interessi saranno tassati solo nello Stato contraente ove ha la residenza la persona che li riceve se essi derivano da vendita a credito di merci consegnate da un'impresa ad un'altra impresa; da vendita a credito di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche; da obbligazioni, cambiali, buoni o altri titoli analoghi emessi dal governo o da una banca centrale di uno Stato contraente, da un Land o altra ente locale e/o politico-amministrativo.
 - In deroga al punto precedente, nel caso in cui il beneficiario degli interessi, residente in uno Stato contraente, eserciti nell'altro Stato contraente, da dove gli interessi provengono, un'attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione o eserciti una professione per mezzo di una base fissa, e gli interessi siano ricollegabili a tali attività, allora gli interessi sono imponibili nello Stato ove tali attività vengono svolte.
- e) I canoni (art. 12), comprendono i compensi derivanti da diritti pertinenti a opere letterarie, artistiche o scientifiche, dall'uso di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni, modelli, progetti, formule, dall'uso di attrezzature industriali, commerciali e scientifiche. Le linee guida della disciplina sono le seguenti:
- I canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati a un residente dell'altro Stato Contraente sono imponibili in detto altro Stato. I canoni sono imponibili anche nello Stato contraente da cui provengono, ma se chi li percepisce ne è il beneficiario effettivo, allora tale imposizione non si può spingere oltre il 5% dell'ammontare lordo dei Canoni. Tuttavia, i canoni relativi a diritti di autore su opere letterarie, drammatiche, musicali, cinematografiche, televisive, radiofoniche, artistiche in senso lato, provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro stato contraente, sono imponibili solo in detto altro Stato.
 - In deroga al punto precedente, nel caso in cui il beneficiario effettivo dei canoni, residente in uno Stato contraente, eserciti nell'altro Stato contraente, da dove i canoni provengono, un'attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione o eserciti una professione per mezzo di una base fissa, e i canoni siano ricollegabili a tali attività, allora gli interessi sono imponibili nello Stato ove tali attività vengono svolte.
- f) Gli utili di capitale (art. 13) che derivino dalla alienazione di beni immobili ubicati in uno Stato contraente sono imponibili nell'altro Stato contraente ove il beneficiario ha la residenza. Se invece gli utili derivano dall'alienazione di beni mobili appartenenti a una stabile organizzazione, che un'impresa di uno Stato contraente abbia predisposto nell'altro Stato contraente, oppure appartenenti a una base fissa che il residente di uno Stato contraente abbia organizzato nell'altro Stato contraente per l'esercizio di una

professione, questi sono imponibili nello Stato contraente dove la stabile organizzazione o la base fissa sono ubicate.

- g) I redditi derivanti dall'esercizio di professioni indipendenti (art.14) che vengano svolte in uno Stato contraente dal residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato. Tali redditi sono però imponibili nello Stato Contraente, dove la professione venga svolta se la stessa venga esercitata per mezzo di una base fissa, ma limitatamente ai redditi imputabili a detta base fissa.
- h) I salari, gli stipendi e altre remunerazioni ricevute come corrispettivo di lavoro subordinato (art.15) che un residente di uno Stato contraente svolga nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato. Tuttavia, i compensi di tale natura sono imponibili solo nello Stato ove il lavoratore ha la residenza se si verificano contemporaneamente le seguenti condizioni: 1) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato contraente per un periodo totale inferiore ai 183 giorni nell'anno fiscale considerato; 2) le remunerazioni siano pagate da un datore di lavoro che non sia residente nello Stato contraente ove il lavoro venga svolto; 3) il lavoro non venga svolto nell'ambito di una stabile organizzazione o di una base fissa che il datore di lavoro abbia nell'altro Stato.
- i) Il patrimonio (art. 23) costituito da beni immobili che siano posseduti dal residente di uno Stato contraente, e ubicati nell'altro Stato contraente, sono imponibili in detto altro Stato. Parimenti il patrimonio costituito da beni mobili che fanno parte di una stabile organizzazione che un'impresa di uno Stato contraente ha organizzato nell'altro Stato contraente o di una base fissa che un residente di uno Stato contraente utilizzi per l'esercizio di una professione in un altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.
- j) La convenzione regola poi specificatamente ipotesi diverse, tra le quali: la posizione dei membri di consigli di amministrazione (art.16); quella di artisti e sportivi (art.17); quella di studenti e apprendisti(art.20); quella degli insegnanti (art.21); l'imponibilità di pensioni (art.18) e remunerazioni pubbliche (art.19).

§ 7. I locali dell'attività commerciale.

7.1 Premessa.

Questo capitolo non vuole essere una guida esaustiva sugli affitti. Ci si limiterà a dare delle indicazioni e dei consigli di massima. Un quadro valido per l'intera Germania non è possibile perchè le situazioni sono poco omogenee da Land a Land. Pertanto, l'analisi che segue avrà ad oggetto la città e il Land di Berlino. Non esiste ovviamente una tabella fissa per gli affitti di locali commerciali e per la ricerca di un locale adeguato può essere conveniente rivolgersi ad agenzie immobiliari specializzate e a periti giurati per una corretta valutazione dell'affitto.

Si osservi che:

- Vige il principio della più ampia libertà contrattuale, in particolar modo per la determinazione del canone di affitto.
- L'affitto richiesto è variabile in dipendenza del quartiere, delle condizioni dell'immobile, della presenza o meno di arredi, del rapporto tra domanda e offerta.
- Anche all'interno di medesime circostanze e condizioni esiste una rilevante "forbice" tra il massimo e il minimo richiesto per la locazione

7.2 Media dei costi.

Di seguito una tabella sintetica dei prezzi di locazione per locali commerciali nei vari quartieri di Berlino:

Canoni medi di locazione per locali commerciali a Berlino suddivisi per zona*. Tariffe in €/m ² al mese. Andamento: Crescente in alcuni quartieri, stabile in altri.							
	Berlino ovest	Berlino est	Dintorni nei pressi di Berlino ovest/est	Altri quartieri centrali	Quartieri limitrofi o periferici	Zone vicine a centri commerciali o altri centri di spesa	quartieri abitativi
fino a 100 m ²	91 - 220	56 - 160	16 - 90	20 - 75	15 - 40	12 - 24	6 - 30
tra 100 e 300 m ²	62 - 175	40 - 110	13 - 80	26 - 50	12 - 30	7 - 17	4 - 15
oltre 300 m ²	42 - 150	34 - 90	10 - 70	20 - 30	12 - 27	7 - 15	7 - 12

Fonte: Camera di commercio di Berlino

* Vie e zone principali di ogni zona:

Berlino ovest

Kurfürstendamm (dalla Gedächtniskirche fino a Adenauerplatz)

Tauentzienstraße

Joachimstaler Straße (Augsburger Straße fino alla stazione Zoo)

Berlino Est

Friedrichstraße (Leipziger Straße fino alla S-Bhf.)
Potsdamer Platz
Alexanderplatz
Unter den Linden (Glinkastraße fino a Charlottenstraße)

Dintorni nei pressi di Berlino ovest/est

Vie adiacenti a Kurfürstendamm
Vie adiacenti a Tauentzienstraße
Friedrichstraße
Vie adiacenti a Friedrichstraße
Nikolaiviertel
Rathausstraße
Karl-Liebknecht-Straße

Altri quartieri centrali

Schloßstraße, Steglitz
Wilmsdorferstraße, Charlottenburg (Bismarckstraße)
Müllerstraße, Wedding (Triftstraße und Seestraße)
Karl-Marx-Straße, Neukölln (Karl-Marx-Platz)
Altstadt Spandau (Carl-Schurz-Straße, Rathaus, Am Juliusturm, Breite Straße, Mauerstraße)
Berliner Straße/Gorkistraße, Tegel (Berliner Straße, Hallen am Borsigturm, Alt-Tegel, Gorkistraße)
Bahnhofstraße/Forum Köpenick, Köpenick (Bahnhofstraße, Friedrichshagener Straße)
Frankfurter Allee, Friedrichshain (Frankfurter Allee, Rathaus-Passagen)
Breite Straße/Berliner Straße, Pankow

Quartieri limitrofo o periferici

Berliner Allee, Weißensee
Helle Mitte, Hellersdorf
Hermannplatz/Kottbusser Damm, Kreuzberg, Neukölln
Marzahner Promenade, Marzahn
Prerower Platz, Hohenschönhausen
Schönhauser Allee, Prenzlauer Berg
Tempelhofer Damm, Tempelhof
Turmstraße, Tiergarten
Zehlendorf Mitte, Zehlendorf

Zone vicine a centri commerciali o altri centri di spesa

Badstraße/Pankstraße, Wedding
Bahnhofstraße, Lichtenrade
Bölschestraße, Friedrichshagen
Greifswalder Straße, Prenzlauer Berg
Hermannstraße, Neukölln
Kaiser-Wilhelm-Platz/Hauptstraße, Schöneberg
Karl-Marx-Allee, Friedrichshain
Kurfürstendamm, Halensee
Kurt-Schumacher-Platz, Reinickendorf/Wedding
Märkisches Zentrum, Reinickendorf
Pichelsdorferstraße, Spandau
Reichsstraße, Charlottenburg
Residenzstraße/Markstraße, Reinickendorf
Siemensstadt Zentrum, Spandau
Am Tierpark, Friedrichsfelde
Weitlingstraße, Lichtenberg

Wilhelminenhofstraße/Edisonstraße, Köpenick
Zeltlinger Platz, Frohnau

7.3 Contratto di locazione.

Parti del contratto di locazione, ossia locatari o locatori, possono essere persone fisiche o giuridiche nonchè, anche se prive di una vera personalità giuridica, società di persone. Anche i commercianti singoli possono stipulare un contratto sotto il nome della ditta per evidenziare che il rapporto locativo si inserisce nell'esercizio di un'attività commerciale.

Il contratto esige la forma scritta, a meno che non sia stabilito un tempo inferiore all'anno. L'omissione della forma scritta non rende invalido il contratto: esso è considerato a tempo indeterminato e le parti possono liberamente recedere in ogni momento purchè si rispettino i termini per il preavviso.

Allo scopo di evitare controversie è consigliabile allegare al contratto una planimetria (o anche solo un semplice schizzo) con l'indicazione precisa degli spazi locati, una descrizione sommaria dello stato dei locali e del contenuto, l'elenco dei beni che sono da considerarsi "condominiali" e quelli che sono esclusiva pertinenza dei locali affittati. Occorrerà specificare a carico di quale parte siano eventuali ristrutturazioni o ammodernamenti che avranno luogo durante il decorso del contratto di locazione. L'adeguamento dei locali alle norme di legge previste per talune attività spetta invece al locatario, a meno che il locatore non abbia assicurato nel contratto l'idoneità dei locali all'espletamento di specifiche attività (ad esempio ristorazione). Da stabilire in anticipo è la responsabilità per le utenze, in particolar modo per il riscaldamento, che il più delle volte è centralizzato.

In caso di attività sottoposta ad autorizzazione, si badi che il contratto di locazione è valido anche se l'autorizzazione non è stata concessa. Il canone dell'affitto è di libera determinazione. Da tener presente che il fallimento dell'attività commerciale non è considerata legittima causa di scioglimento del contratto, il quale continuerà ad avere corso anche in caso di cessazione dell'esercizio. Normale è considerata la corresponsione di una cauzione a garanzia del pagamento dei canoni o di eventuali danni occorsi ai locali.

Un aspetto importante è la necessità di stabilire in anticipo eventuali modalità di aggiornamento del canone in caso di contratti a lunga durata. Una possibilità potrebbe essere quella di affidarsi a un arbitro o di chiedere alla locale camera di commercio di far eseguire da un perito una valutazione.

Il contratto può essere a tempo determinato o indeterminato. Esso si conclude nel primo caso allo scadere del tempo fissato, nel secondo con un preavviso da effettuare nei termini previsti. Altre cause di scioglimento del contratto possono essere gravi inadempienze delle parti o altre circostanze previste dalla legge o dal contratto.

7.4 Indicazioni utili.

7.4.1 Periti giurati riconosciuti che offrono servizi in materia di locazione.

(fonte: Camera di commercio di Berlino):

Bachmann, Steffen, Dipl.-Ing.
Buchwaldzeile 58, 14089 Berlin
Tel.: (0 30) 3 62 33 90 + (01 72) 9 47 43 65
Fax: (0 30) 3 61 09 70
E-Mail: info@St-Bachmann.de
Internet: <http://www.St-Bachmann.de>

Finger, Walter, Dipl.-Volkswirt
Scharfestr.17, 14169 Berlin
Tel.: (0 30) 8 15 53 27
Fax: (0 30) 8 15 92 93
E-Mail: svbuero.finger@gmx.de
Internet: <http://www.svfinger.de.vu/>

Jansen, Björn, Dipl.-Geol.
Monopolstr. 45, 12109 Berlin
Tel.: (0 30) 66 63 80 09
Fax: (0 30) 66 63 80 10
E-Mail: b.jansen@berlin.de
Internet: <http://www.berlinermietdatenbank.de>

Keunecke, Klaus P., Dr.-Ing.
Ebereschenallee 16, 14050 Berlin
Tel.: (0 30) 30 00 95-0
Fax: (0 30) 30 00 95-13
E-Mail: office@keunecke.de
Internet: <http://www.keunecke.de>

Ludwig, Ingolf, Dipl.-Ing.
Königsberger Str. 10 a, 12207 Berlin
Tel.: (0 30) 7 72 20 93
Fax: (0 30) 77 39 17 22
E-Mail: ingolf@ludwig-berlin.de
Internet: <http://www.ludwig-berlin.de>

Springer, Ulrich, Arch. Dipl.-Ing.
Sachtlebenstr. 5, 14165 Berlin
Tel.: (0 30) 8 47 88 48 50
Fax: (0 30) 8 47 88 48 59
E-Mail: post@sv-springer.de
Internet : <http://sv-springer.de>

Stelter, Manfred O., Dr. habil.
Rauchstr. 11, 10787 Berlin
Tel.: (0173) 20 65 543
E-Mail: dr.stelter@gmx.de
Internet: <http://www.mietsachverstaendiger.de>

Stoehr, Eberhard, Dipl.-Ing.
Ebereschenallee 16, 14050 Berlin
Tel.: (0 30) 30 00 95-0
Fax: (0 30) 30 00 95-13
E-Mail: stoehr@keunecke.de
Internet: <http://www.keunecke.de>

7.4.2 Associazioni di agenzie immobiliari (fonte: Camera di commercio di Berlino):

IVD Berlin-Brandenburg e.V.
Mohrenstraße 32
10117 Berlin
Telefon: 0 30 / 89 73 53 64
Telefax: 0 30 / 89 73 53 68
E-Mail: info@ivd-berln-brandenburg.de
Internet: www.ivd-berlin-brandenburg.de

Ring Deutscher Makler - RDM

Verband der Immobilienberufe und Hausverwalter
Landesverband Berlin und Brandenburg e.V.
Potsdamer Str. 143
10783 Berlin
Telefon: 030 / 213 20 89
Telefax: 030 / 216 36 29
E-Mail: info@rdm-berlin-brandenburg.de
Internet: <http://www.rdm-berlin-brandenburg.de>