

## Schede Paese : Il Kazakhstan

Francesca Santini

**Capitale:** Astana

**Lingua:** kazakho (lingua di Stato), russo (lingua ufficiale)

**Moneta:** tenge (Kzt)

**Forma istituzionale:** repubblica presidenziale (nel 1991 ha dichiarato la propria indipendenza dalla ex-Unione Sovietica)

Principali Trattati stipulati con l'Italia Convenzione tra l'Italia ed il Kazakhstan per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo e scambio di note, firmata a Roma il 22 settembre 1994, ratificata con legge n. 174 del 12 marzo 1996 e in vigore dal 26 febbraio 1997.

### **Generalità del sistema tributario**

Le imposte sono classificate in due categorie: imposte dirette sul reddito ed imposte indirette. In particolare, le persone fisiche e giuridiche sono gravate dalle seguenti imposte: imposta sul reddito o *Income tax/Corporation tax*, l'imposta sul valore aggiunto o *Vat*, Accise o *Excise tax*, imposta di registro o *State registration fee*, imposta fondiaria o *land tax*, imposta sui veicoli o *vehicle tax* e imposta sul patrimonio o *property tax*. Tali imposte, ad eccezione delle imposte sul reddito e della *Vat*, sono assoggettate a diverse aliquote che dipendono dal valore attribuito al bene che rappresenta il presupposto per l'applicazione del tributo. Le principali disposizioni legislative tributarie domestiche si riconducono alle seguenti fonti normative: *Accounting Law* del 1995, *Law on State registration of legal Entities* del 1995, *Law on State Enterprises* del 1995, *Tax Code* (Code on Taxes and Other Obligatory Payments) del 2001 – novellato nel 2007- e *Budget Law* del 2007.

### **Le imposte dirette sul reddito**

Il periodo di imposta, coincidendo con l'anno solare, si chiude il 31 dicembre di ogni esercizio. Il sistema tributario è costituito dalla combinazione di un sistema di autotassazione e di ritenute. I modelli dichiarativi devono essere presentati all'Amministrazione entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello a cui la dichiarazione si riferisce. Tutti i contribuenti, residenti e non, devono corrispondere l'importo dovuto entro 10 giorni lavorativi a decorrere da quello in cui hanno presentato i modelli dichiarativi. Il datore di lavoro dovrà trattenere delle ritenute dalle retribuzioni del dipendente e versarle mensilmente all'erario, per conto del dipendente e a titolo di acconto per l'imposta sul reddito delle persone fisiche che il lavoratore dovrà corrispondere per il periodo di imposta. I contribuenti che svolgono una attività commerciale devono versare, entro il 20 di ciascun mese, gli acconti per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, calcolati applicando il metodo previsionale, cioè computando ogni acconto come 1/12 del reddito che si prevede di realizzare al termine dell'esercizio e se l'ammontare totale degli acconti pagati è inferiore di oltre il 20 per cento dell'ammontare dell'imposta definitiva determinata alla fine dell'esercizio, sarà irrogata una sanzione amministrativa pari al 40 per cento dell'importo sottostimato.

### **Tassazione delle persone fisiche: *income tax***

Il sistema fiscale distingue le seguenti categorie di contribuenti:

- soggetti passivi residenti, tassati sui redditi ovunque prodotti in applicazione del worldwide principle;
- soggetti passivi non residenti, tassati esclusivamente sui redditi realizzati in Kazakhstan.

A tal proposito, il codice delle imposte, o *Tax Code*, considera il contribuente come soggetto residente se (i) soggiorna in Kazakhstan per almeno 183 giorni in un anno o ha la nazionalità del Kazakhstan, ha parenti in Kazakhstan e la sua famiglia ha proprietà immobiliari in Kazakhstan per fini residenziali e (ii) tutti i cittadini del Kazakhstan, indipendentemente dall'eventualità che lavorino all'estero per fini militari, per i Servizi di Stato, per società di trasporti internazionali e che operino in luoghi di proprietà di cittadini del Kazakhstan ovvero del Kazakhstan stesso (esempio ambasciate), nonché gli studenti, gli insegnanti e il personale scientifico che opera all'estero per ragioni di lavoro e di studio. Per i soggetti non residenti non è previsto alcun regime fiscale di favore e, a differenza dei soggetti residenti, non possono beneficiare di alcune deduzioni. Qualora non ricorrano congiuntamente i presupposti enunciati, il contribuente è considerato non residente. Dal 1° gennaio 2007, l'aliquota in vigore è pari al 10 per cento dell'imponibile, rappresentato dalla remunerazione percepita per l'attività prestata. In particolare, anche i *fringe benefit* sono considerati nel computo della base imponibile, come l'assicurazione sanitaria, il saldo di un debito del lavoratore in virtù dell'intervento del datore di lavoro e le spese non inerenti all'attività sociale ma rimborsate al dipendente dalla società. Il reddito dei soggetti non residenti è assoggettato a una ritenuta alla fonte per la parte di reddito realizzata nel territorio dello Stato. Il calcolo dell'imposta può avvenire sia in tange che in moneta straniera, purché il pagamento venga eseguito con la conversione al tasso di cambio registrato dalla *National Bank of Kazakhstan* alla data in cui l'imposta è versata. Inoltre, l'ordinamento prevede una serie di redditi esenti dall'income tax, quali gli aiuti sociali di Stato, gli alimenti, le indennità per danni subiti durante lo svolgimento dell'attività lavorativa, gli interessi da depositi bancari, gli emolumenti percepiti dal personale militare e dal personale addetto ai servizi di sicurezza. Infine, il sistema tributario domestico riconosce ai contribuenti residenti, nel caso in cui ricorrano determinati presupposti, un credito per le imposte pagate all'estero e lo scomputo è ammesso a condizione che il pagamento dell'imposta estera sia reso definitivo.

### **Tassazione delle persone giuridiche: *corporation tax***

Le società costituite in Kazakhstan secondo le norme legislative domestiche e le società il cui effettivo organo di controllo (*management*) si trova in Kazakhstan sono considerate fiscalmente residenti e debbono corrispondere un'imposta calcolata applicando un'aliquota del 30 per cento sull'imponibile, determinato adottando le disposizioni previste dall'ordinamento interno e osservando il criterio di competenza. Le filiali di società residenti all'estero presenti sul territorio dello Stato sono assoggettate all'imposta sul reddito delle persone giuridiche con un'aliquota del 15 per cento. Le società residenti sono tassate sul reddito determinato secondo il *worldwide principle*, viceversa le società non residenti che operano per mezzo di una stabile organizzazione sono assoggettate per il reddito ivi prodotto. Il calcolo dell'imponibile è determinato deducendo dal reddito i costi connessi all'attività svolta per il perseguimento dell'oggetto sociale, salvo parziali o integrali disconoscimenti previsti dal *Tax Code* per lo scomputo di determinate spese quali, ad esempio, viaggi di lavoro, rappresentanza e interessi riqualficati (*thin capitalization*). In generale, le perdite possono essere riportate in avanti fino a 3 anni, mentre le perdite generate in esecuzione di attività svolte operando nel sottosuolo possono essere riportate in avanti fino a 7 anni. Le società che investono nell'implementazione di progetti realizzati sul territorio dello Stato hanno l'opportunità di godere di benefici fiscali in relazione a specifici tributi, fra cui la imposte sul reddito, purché tali agevolazioni siano negoziate ed esplicitate in un apposito accordo (*Investment Contract*) stipulato con l'autorità governativa locale competente in materia. Tale sistema è fruibile da società che svolgono attività di esplorazione ed estrazione di risorse naturali presenti nel sottosuolo, quali petrolio, minerali preziosi, metalli pregiati ed acqua. Il sistema fiscale domestico non prevede l'istituto del consolidato fiscale per il computo e la liquidazione dell'imposta dei gruppi societari.

### **Redditi da investimenti. Persone fisiche**

I redditi da interessi sono rappresentati da pagamenti percepiti per leasing finanziari e per l'erogazione di prestiti, mentre sono esenti gli interessi su depositi bancari. Tali redditi sono assoggettati a una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 10 per cento. Inoltre, i dividendi distribuiti a soggetti residenti da società residenti subiscono una ritenuta alla fonte del 5 per cento, mentre se l'erogante è una società estera, i dividendi sono inclusi nella determinazione dell'income tax, benché è previsto il riconoscimento di eventuali crediti per imposte pagate all'estero. Le *royalties* concorrono alla formazione della base imponibile per l'imposta sul reddito delle persone fisiche. Interessi, dividendi e *royalties* percepiti da soggetti non residenti sono tassati con la ritenuta alla fonte convenzionalmente prevista e nel caso in cui non sia in vigore un trattato che ne disciplini il trattamento impositivo sono previste rispettivamente le ritenute del 15 per cento, 15 per cento e 20 per cento. I *capital gain* percepiti da soggetti che non esercitano un'attività imprenditoriale sono computati nel calcolo dell'imponibile ai fini dell'income tax se derivano dalla smobilizzazione di attività possedute dal contribuente per meno di un anno e dalla cessione di partecipazioni societarie, di pietre e metalli preziosi, di gioielli, di opere d'arte e di oggetti di antiquariato. Tuttavia, le plusvalenze non concorrono alla formazione del reddito globale del percettore se derivano dalla cessione di partecipazioni in società fiscalmente residenti in Kazakhstan e sono tassati separatamente con un'aliquota del 10 per cento. Persone giuridiche: gli interessi sono assoggettati a una ritenuta alla fonte del 15 per cento e, in particolare, l'ordinamento riconosce un credito di imposta al percettore residente che riceve interessi che hanno già subito una ritenuta alla fonte dalla società erogante estera. I dividendi distribuiti da una società residente in Kazakhstan sono esclusi dalla determinazione della base imponibile della *Corporation Tax*. Gli interessi e i dividendi percepiti da persone giuridiche non residenti sono assoggettati entrambi a una ritenuta alla fonte del 15 per cento nel caso in cui non sia in vigore alcun trattato contro le doppie imposizioni, viceversa si applicano le ritenute più vantaggiose previste dalle disposizioni convenzionali. Le *royalties* non sono assoggettate ad alcuna ritenuta per i soggetti residenti mentre per i soggetti non residenti si applica l'aliquota prevista dai Trattati contro le doppie imposizioni ovvero del 20 per cento, se non è stata parafata alcuna Convenzione in materia. I *capital gain*, in via di principio, concorrono alla formazione del reddito globale del percettore e sono assoggettati all'ordinaria aliquota prevista per il reddito d'impresa.

### **Le imposte indirette. L'imposta sul valore aggiunto - Vat**

Secondo quanto disposto dalla sezione 32 del codice delle imposte, l'imposta sul valore aggiunto è applicata sul valore dei beni ceduti e dei servizi prestati in Kazakhstan e sul valore dei beni qui importati. L'assoggettamento avviene in applicazione del principio di destinazione e, pertanto, le esportazioni sono affrancate da tale imposta mentre le importazioni sono gravate. Le forniture di beni assoggettate comprendono: trasferimenti di beni, inclusi gli scambi, le vendite ed i pagamenti di salari in natura; trasferimenti di beni in leasing; trasferimenti di beni fra distinte divisioni facenti capo ad un'unica persona giuridica, purché entrambe le divisioni siano individualmente registrate al fine del pagamento delle imposte. Le forniture di servizi assoggettate includono ogni tipologia di servizio prestato, come, ad esempio, i trasferimenti di diritti d'autore, i servizi resi, a titolo di emolumento, da un datore a beneficio del lavoratore e i servizi prestati fra due o più divisioni che fanno capo a una stessa entità giuridica ma distinte ai fini fiscali. Non sono considerati trasferimenti le esportazioni di beni per esibizioni ed attività simili, nel rispetto del regime previsto per le temporanee esportazioni di beni e le forniture di materiale da imballaggio riciclabile. La cessione del bene si considera avvenuta in corrispondenza della data di consegna e, se non è prevista alcuna consegna, dalla data di trasferimento del titolo di proprietà; il servizio si considera prestato nella data in cui è emessa a fattura se è antecedente alla data in cui è prestato il servizio ovvero nella data in cui è prestato il servizio, se la fattura è emessa successivamente. I beni e i servizi sono assoggettati alla Vat se le cessioni e le prestazioni sono eseguite sul territorio della Repubblica del Kazakhstan secondo le prescrizioni domestiche. In particolare, se un servizio è complementare a un altro, il luogo di tale prestazione corrisponde al territorio in cui è eseguito il

servizio principale.

### **La base imponibile**

La base imponibile è determinata dal prezzo finale del bene o servizio, apportando eventuali variazioni in esecuzione degli accordi di transfer pricing previsti, e l'aliquota applicata è pari al 13 per cento a decorrere dal 2008 (12 per cento dal 2009). Inoltre, il sistema tributario prevede un'aliquota pari allo 0 per cento per le seguenti attività: esportazioni di beni, merci vendute in particolari zone territoriali del Kazakistan ed operazioni di trasporto internazionali. Infine, l'ordinamento domestico prevede un novero di operazioni per le quali è prevista esplicitamente l'esenzione dall'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto, fra cui: locazione di terreni ed edifici a fini residenziali, servizi finanziari, esplorazioni geologiche, specifici servizi operati da enti no-profit, operazioni mediche, servizi legali, importazione di moneta nazionale ed estera, importazione di beni per scopi umanitari, importazioni di beni ad uso esclusivamente diplomatico e cessioni di beni a società che operano in Kazakistan e con cui sono stati contratti degli accordi che ne prevedono precipuamente l'esenzione. La Vat dovuta all'Erario è pari alla differenza dell'imposta gravata sui beni ceduti e i servizi prestati e quella corrisposta per i beni ed i servizi acquistati inerenti l'attività sociale. Se la differenza è a favore del contribuente, quindi se la Vat sugli acquisti è maggiore di quella sulle vendite, è possibile inoltrare un'istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria, rispettando determinate condizioni, ovvero portare in avanti il credito e utilizzarlo per compensare debiti della stessa natura nei periodi di imposta successivi.

### **L'imposta deducibile**

L'imposta deducibile è determinata sommando gli importi indicati nelle fatture dei beni e servizi acquistati per perseguire l'oggetto sociale. La Vat non deducibile è considerata alla stregua di un costo scomputabile dalla base imponibile per il calcolo dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. I soggetti non residenti non hanno titolo a recuperare l'eventuale imposta a credito. I contribuenti residenti in Kazakistan hanno l'onere di ritenere la Vat sui servizi ricevuti da soggetti fornitori non residenti e non registrati ai fini Vat, riconoscendo loro il diritto a dedurre quanto ritenuto a titolo di Vat come imposta a credito. Esempio Un fornitore di servizi, non residente in Kazakistan e non ivi registrato ai fini Vat, opera prestazioni di natura tecnica ad un soggetto fiscalmente residente, per un valore totale di 113mila Kzt. Poiché tali servizi si considerano resi nel luogo in cui l'acquirente ha localizzato il proprio business, (esempio in Kazakistan) l'acquirente deve applicare una ritenuta pari all'aliquota dell'imposta, ovvero 13 per cento, per un ammontare di 13mila Kzt e rimetterla per conto del prestatore non residente. Il valore totale si intende comprensivo dell'imposta e, pertanto, l'acquirente residente paga al prestatore non residente un corrispettivo netto di 100mila Kzt.

### **L'imposta sul valore aggiunto e l'*offset mechanism***

In genere, il Kazakistan applica il "principio della destinazione", secondo cui l'imposta sul valore aggiunto applicata è quella del territorio in cui il bene è ceduto e il servizio è prestato. Le esportazioni, pertanto, sono assoggettate a un'aliquota pari allo 0 per cento mentre le importazioni sono gravate dalla Vat, salvo il caso in cui la legislazione domestica preveda l'esenzione. Per quanto concerne le importazioni, l'imponibile corrisponde al valore commerciale dei beni importati, determinato secondo la legislazione locale, computando nel calcolo anche i dazi doganali pagati per l'immissione in libera circolazione. L'imposta sul valore aggiunto sui beni importati è di regola dovuta nel momento in cui sono pagati i dazi. Malgrado tale onere, alcune categorie di beni utilizzati unicamente per l'esercizio dell'attività dell'importatore sono assoggettate al regime del cosiddetto *offset mechanism*. Secondo tale criterio il soggetto importatore dichiara l'ammontare della Vat dei beni importati all'Amministrazione doganale locale e, nel contempo, deduce tale ammontare come imposta sul valore aggiunto a credito, avviando l'effettivo pagamento dell'imposta in oggetto.

## **Esempio**

*Un produttore di vetro importa in Kazakhstan equipaggiamento necessario all'esercizio della propria attività svolta per un valore totale di 1.000.000 Kzt, dovendo, quindi, corrispondere all'erario locale un'imposta sul valore aggiunto all'aliquota del 13 per cento pari a 130mila Kzt, e applica l'offset mechanism. La transazione descritta presenta il seguente effetto:*

Valore dei beni importati: KZT 1.000.000	
VAT a debito	130.000
VAT a credito	(130.000)
Totale	0

L'applicazione dell'offset mechanism ha permesso all'importatore di neutralizzare il pagamento della Vat, riconoscendogli un'imposta a credito esattamente pari all'imposta a debito. Ai sensi e per gli effetti del codice delle imposte, l'offset mechanism è applicabile soltanto a determinate categorie di beni definite dall'Autorità governativa. A tal fine, il decreto governativo n. 269 del 19 marzo 2003 elenca le seguenti categorie di beni: equipaggiamenti e macchinari, macchine agricole, elicotteri ed aeroplani, veicoli da cargo, pesticidi. Nel caso in cui l'importatore intenda successivamente cedere i beni importati applicando il regime in oggetto, è obbligato ad assolvere integralmente l'onere del versamento dell'imposta che avrebbe dovuto al momento dell'importazione.

## **Accise - excise tax**

Le accise sono dovute su determinati beni prodotti, importati o venduti in Kazakhstan. L'ordinamento domestico prevede l'assoggettamento a tale tributo anche sul gioco d'azzardo e sulle lotterie. I beni esportati sono affrancati dall'assoggettamento, atteso che vi sia idonea documentazione probatoria che ne suffraghi l'effettiva esportazione, mentre tutte le persone giuridiche che producono ovvero importano beni assoggettabili ad accise, devono versare tale tassa in Kazakhstan. I beni in oggetto sono: spiriti di ogni genere, alcolici, tabacco e beni contenenti tabacco, benzina e gasolio, greggio e gas naturale, auto per il trasporto di passeggeri. Qualora dei beni fossero perduti o danneggiati, la tassa è comunque integralmente dovuta. La base imponibile per i beni prodotti in loco è costituita dal normale prezzo di vendita. Se il bene deriva dalla lavorazione di un prodotto grezzo già precedentemente assoggettato al pagamento della tassa, l'importo dell'accisa dovuta è ridotto di un ammontare pari a quanto già versato in relazione al prodotto grezzo. La base imponibile per i beni importati è determinata secondo le disposizioni contenute nel regolamento doganale locale. Il tasso applicato è stabilito dal governo. In particolare, il valore dell'accisa è calcolato in tange per i beni prodotti in Kazakhstan, mentre per i beni importati è calcolato in euro.

## **Imposta di registro - state registration fee**

Il codice delle imposte prevede il pagamento di imposte e tasse minori fra cui l'imposta di registro è la più significativa per il gettito. Le persone giuridiche, compresi gli uffici di rappresentanza e le filiali, devono registrarsi presso l'ufficio competente per poter esercitare la propria attività. L'importo richiesto per la registrazione è di 7.600 Kzt per le persone giuridiche mentre per gli imprenditori individuali l'importo dovuto è stabilito dal governo.

## **Imposta fondiaria - land tax**

Si tratta di un'imposta dovuta sia dalle persone fisiche e dalle persone giuridiche che possiedono

aree territoriali. L'ordinamento domestico, tuttavia, prevede l'esenzione per determinate categorie di contribuenti, quali: società che operano secondo determinati criteri in specifiche aree del sottosuolo, imprese statali ed organizzazioni religiose. L'imposta è calcolata considerando, in particolare, le caratteristiche geologiche, come la qualità del terreno e la disponibilità di acqua. La principale differenza fra persone fisiche e giuridiche è che l'autorità competente definisce l'importo dovuto dal contribuente persona fisica entro il 1° agosto del periodo di imposta a cui si riferisce il tributo e il pagamento deve essere regolato entro il successivo 1° ottobre. Le persone giuridiche devono corrispondere un importo fisso per ettaro che varia fra 0,48 Kzt e 5.790 Kzt. Il valore totale degli ettari è poi moltiplicato per un coefficiente annualmente stabilito dal governo e le società devono inoltrare il modello dichiarativo entro il 31 marzo del periodo di imposta successivo a quello a cui si riferisce il periodo di imposta. Il pagamento deve essere regolato pagando importi uguali ogni trimestre, precisamente entro il 20 febbraio, 20 maggio, 20 agosto e 20 novembre. Infine, la land tax è deducibile dal calcolo della base imponibile ai fini del computo della corporation tax.

### **Imposta sui veicoli - *vehicle tax***

Le persone giuridiche che hanno veicoli registrati in Kazakhstan devono corrispondere annualmente la *vehicle tax*. L'aliquota dipende dalla nazione di origine del mezzo di trasporto e dalle sue dimensioni. L'ammontare dovuto può essere ridotto, sino ad annullarsi integralmente, se la macchina ha più di sei anni. Il modello dichiarativo deve essere presentato all'Autorità competente entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello a cui l'imposta si riferisce mentre il pagamento deve essere regolato entro il 5 luglio. Infine, tale tributo è scomputabile per la determinazione della base imponibile della corporation tax.

### **Imposta sul patrimonio - *property tax***

La *Property tax* è dovuta da persone giuridiche e fisiche, esercenti o meno attività imprenditoriale. Le società e gli imprenditori individuali proprietari di attività immobilizzate, incluse le immobilizzazioni immateriali come licenze e software, hanno l'onere di corrispondere l'imposta in oggetto applicando alla base imponibile, rappresentata dagli elementi dell'attivo indicati in bilancio, un'aliquota dell'1 per cento per le società ovvero dello 0,5 per cento per gli imprenditori individuali. Inoltre è prevista un'aliquota ridotta dello 0,1 per cento per le organizzazioni *no-profit*, le imprese per scopi scientifici a partecipazione statale, le imprese operanti in determinate località, denominate *special economic zones*, e le imprese a partecipazione statale per le riserve acquifere e i relativi servizi connessi. In particolare, non sono comprese nella determinazione della base imponibile le seguenti voci dell'attivo patrimoniale: terreni (assoggettati alla *land tax*), macchinari (assoggettati alla *vehicle tax*), strade statali a uso comune. Sono, invece, esenti dal pagamento di tale imposta le istituzioni statali, le organizzazioni religiose e le società che, nell'esercizio della loro attività, operano nel sottosuolo. Il modello dichiarativo deve essere inoltrato entro il 31 marzo dell'anno successivo al periodo d'imposta a cui si riferisce la *property tax* ed entro 10 giorni dalla presentazione della dichiarazione dovrà avvenire l'eventuale saldo dell'imposta, se gli acconti pagati trimestralmente il 20 febbraio, il 20 maggio, il 20 agosto ed il 20 novembre non sono stati sufficientemente capienti. Infine, la *property tax* è deducibile ai fini del computo dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Le persone fisiche che vantano diritti di proprietà su immobili non destinati a usi commerciali devono calcolare l'imposta sul valore attribuiti ogni anno dal Bureau of technical inventory. Il sistema per la quantificazione dell'imposta è a scaglioni e ad ogni scaglione corrisponde un importo dovuto fisso, a cui deve essere sommato un ammontare calcolato applicando un'aliquota crescente in funzione del maggior valore dell'immobile. In particolare, l'aliquota varia da un minimo di 0,05 per cento per immobili di valore inferiore a 1.000.000 Kzt ad un massimo di 0,5 per cento per immobili di valore superiore a 10.000.000 Kzt.

**Fonti informative**

- sito ufficiale del Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan: [www.minfin.kz](http://www.minfin.kz)
- sito ufficiale della National Bank of Kazakhstan : [www.nationalbank.kz](http://www.nationalbank.kz)