



Edizione di martedì 30 settembre 2014

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Quando il conto non dichiarato costa caro](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

IVA

[Territorialità IVA: conta la “partecipazione passiva” all’evento](#)

di Marco Peirolo, Stefano Garelli

ACCERTAMENTO

[Il mancato contraddittorio legittima i parametri](#)

di Luca Dal Prato

LAVORO E PREVIDENZA

[Gli esodi incentivati sospendono gli obblighi occupazionali](#)

di Luca Vannoni

ACCERTAMENTO

[KO l'accertamento basato sulle percentuali di ricarico](#)

di Nicola Fasano

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

[Internet alla conquista del mondo](#)

di Teamsystem.com

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Quando il conto non dichiarato costa caro

di Ennio Vial, Vita Pozzi

Settembre è il mese dedicato alla ultimazione dei **quadri RW** del **Modello Unico**.

Nel periodo estivo le **autorità statunitensi** hanno pubblicato, con tanto di nome, il caso di un loro contribuente “pizzicato” con un **conto corrente** detenuto all'estero di ammontare ingente ma mai dichiarato.

Va ricordato, infatti, che anche i **cittadini americani** devono compilare una “specie” di **quadro RW**.

In particolare, i cittadini ed i residenti degli Stati Uniti che hanno una posizione finanziaria in un Paese straniero che **supera i 10 mila dollari** devono dichiarare l'esistenza di tali investimenti sulla Schedule B, Part III, della loro dichiarazione dei redditi individuale.

Inoltre, gli stessi devono **compilare un Report** dei predetti **rapporti finanziari** detenuti all'**estero** al Tesoro degli Stati Uniti.

Lo scorso 4 agosto il dipartimento della giustizia statunitense e l'Amministrazione finanziaria hanno annunciato di aver **condannato** un **cittadino americano** a sei mesi di **reclusione** e ad un anno di **arresti domiciliari** per non avere dichiarato un conto corrente all'estero.

Nel caso di specie il conto era stato detenuto in una **banca di Israele** ed era intestato ad una **società** delle **Turks and Caicos** che era stata utilizzata per nascondere la reale proprietà.

Il gruzzolo all'estero

fruttava interessi, ma risultava inoperoso in quanto non utilizzabile nella sfera imprenditoriale americana.

Il contribuente ha quindi ben pensato di usarlo come **collaterale** per ottenere

prestiti negli Stati Uniti dalla branch americana della banca israeliana. Conseguentemente, il contribuente e suo fratello (contitolare del conto estero e a quanto pare anche contitolare dell'attività imprenditoriale) si erano

dedotti gli

oneri finanziari dal reddito di impresa americano, trascurando, tuttavia, di dichiarare gli analoghi interessi attivi maturati nel conto israeliano.

L'importo non dichiarato pare ammontare a

282.000 dollari ed il

picco del

conto corrente incriminato aveva superato

i 4 milioni di dollari.

Il contribuente ha accettato di pagare una

sanzione nientemeno pari al

50% di tale

importo massimo, ragguagliato per la sua metà.

L'

anno

incriminato è il

2007 e la questione nacque quando il contribuente presentò ai funzionari delle dichiarazioni dei redditi relative al 2004 e 2005 modificate, che non risultavano mai essere state spedite all'**Amministrazione** entro i termini di legge. Peraltro, il contribuente non riuscì a dimostrare il pagamento delle imposte indicate nelle

dichiarazioni.

E se un

residente italiano si trovasse in una situazione analoga?

Ovviamente dovrebbe dichiarare l'investimento estero nel

quadro RW e liquidare l'

IVAFE oltre, ovviamente, a dichiarare nel quadro

RM gli interessi attivi.

La questione da valutare è se il

veicolo societario sia considerato meramente

interposto o meno. Nel primo caso si dovrà dichiarare il

conto direttamente, mentre nel secondo caso si dichiarerà la **partecipazione societaria** ma, si badi, applicando il principio del *look through* in quanto non localizzata in un Paese incluso nella **white list** di cui al D.M. 4.9.1996 integrata con gli ulteriori paesi inclusi nella C.M. 38/E/2013.

IVA

Territorialità IVA: conta la “partecipazione passiva” all’evento

di Marco Peirolo, Stefano Garelli

L'art. 53 della Direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che i **servizi di accesso** alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini e i **servizi ad essi accessori**, se **resi ad un soggetto passivo**, sono territorialmente rilevanti nel **luogo di svolgimento** dell’evento.

Lo stesso principio è contenuto nella corrispondente disposizione nazionale, cioè l'art. 7-*quinquies*, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui i servizi relativi alle attività culturali, artistiche, ecc., resi **nei rapporti “B2B”**, sono attratti nel criterio generale del Paese del committente, fatta **eccezione** per i servizi connessi all’accesso alle manifestazioni e per i servizi accessori connessi con l’accesso, per i quali il requisito della territorialità è individuato sulla base del **luogo della materiale esecuzione**.

In merito all’ambito applicativo della deroga in esame, occorre stabilire se i servizi di accesso riguardino anche la **partecipazione attiva** alla manifestazione, per esempio **in veste di atleta** se si tratta di un evento sportivo, posto che – dal tenore letterale delle citate disposizioni – non sembrerebbero esservi dubbi sull’applicabilità dello specifico criterio territoriale, fondato sul luogo di svolgimento della manifestazione, ai servizi relativi alla **partecipazione passiva**, cioè **in veste di spettatore**.

Si consideri il caso di un’associazione sportiva dilettantistica, titolare di partita IVA e regolarmente iscritta all’archivio VIES, che ha iscritto piloti e meccanici alla *Dakar rally raid* (ex *Paris Dakar*).

La fattura emessa dall’associazione francese che gestisce l’evento è **esclusa da IVA a prescindere dalla qualifica del committente** (soggetto IVA o privato).

A ben vedere, infatti, se il committente è un “**privato consumatore**”, l’esclusione da imposta è dovuta al **luogo di svolgimento della gara** (nella specie, America del Sud), ai sensi dell’art. 54, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, corrispondente all’art. 7-*quinquies*, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972. Se, invece, il committente agisce, come nel caso in esame, in qualità di **soggetto IVA**, la fattura non riporta comunque l’addebito dell’imposta francese siccome la prestazione è **territorialmente rilevante in Italia** ai sensi dell’art. 7-*ter*, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, di recepimento dell’art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE.

Anche l’**iscrizione alla gara** soggiace alla **stessa regola territoriale generale**, prevista per i rapporti “B2B”, come sembrerebbe evincersi dalle disposizioni interpretative dettate dall’art.

32 del Reg. UE n. 282/2011, secondo cui i servizi aventi per oggetto l'accesso alle manifestazioni *“comprendono la prestazione di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica”* (par. 1); nel novero dei servizi in esame il par. 2 del citato art. 32 comprende, tra gli altri, il diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, fiere, concerti, manifestazioni sportive e manifestazioni educative e scientifiche, mentre il successivo par. 3 esclude che possa considerarsi “servizio relativo all'accesso a una manifestazione” l'utilizzazione degli impianti, sportivi o di altro tipo, a fronte del pagamento di quote d'iscrizione.

Dalla lettura di queste norme parrebbe, pertanto, che i servizi di accesso ai quali si applica il criterio del luogo di esecuzione della prestazione riguardino soltanto la **partecipazione passiva all'evento**, ossia in veste di spettatore.

A conferma di questa conclusione assumono rilevanza le **indicazioni fornite dalle Autorità fiscali di alcuni Stati membri** dell'Unione europea, come la Francia.

Secondo il Fisco francese, per esempio, *“les droits d'engagement versés par les compétiteurs en contrepartie du droit de concourir ne constituent pas des droits d'accès à une manifestation sportive mais relèvent de l'article 259-1° du CGI”* (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1490-PGP.html>).

Quest'ultima norma è quella che “aggancia” la territorialità delle prestazioni di servizi “generiche” al luogo di stabilimento del committente, secondo quanto previsto – nella normativa italiana – dall'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

Va da sé, poi, che l'associazione sportiva dilettantistica, in sede di **addebito dei costi ai partecipanti italiani**, dovrà applicare l'IVA in considerazione della loro **natura “generica”**; dovendosi, infatti, escludere che le prestazioni in esame siano riconducibili al criterio del luogo di svolgimento della manifestazione sportiva, alle stesse si applica la regola generale, fondata sul Paese del committente, ove i relativi addebiti siano fatti alle società o alle associazioni sportive di appartenenza, ovvero sul Paese del prestatore, se i destinatari delle fatture non sono titolari di partita IVA.

In definitiva, dal punto di vista dell'**associazione sportiva dilettantistica** che, nel rapporto con l'associazione francese, sostiene i costi relativi alla partecipazione alla gara, è dato osservare che, in caso di **opzione per il regime forfetario** di cui alla L. n. 398/1991, la detrazione forfetizzata del 50% si calcola senza considerare le **operazioni in reverse charge**, quali quelle in esame. Con la conseguenza che, integrando con IVA le fatture ricevute dalla Francia, si dovrebbe versare l'intera imposta “a debito” sull'annotazione nel registro delle fatture emesse, senza possibilità di esercitare la detrazione della corrispondente imposta “a credito” sull'annotazione nel registro degli acquisti, che l'associazione sportiva non è obbligata a tenere.

ACCERTAMENTO

Il mancato contraddittorio legittima i parametri

di Luca Dal Prato

Con la
sentenza
n. 17646 del 6 agosto
2014, la
Cassazione si è espressa sullo
scostamento
accertato tra il risultato ottenuto attraverso l'applicazione dei
parametri e quanto esposto in dichiarazione, disponendo che la differenza deve essere
giustificata non dall'ufficio, bensì
dal
contribuente attraverso il contraddittorio.

L'Agenzia delle entrate è ricorsa per Cassazione avverso la sentenza della
CTR del Lazio, che dichiarava l'illegittimità dell'avviso di accertamento con il quale, applicando i parametri di cui al D.P.C.M. 29 gennaio 1996, era stata rettificata la dichiarazione IVA di una Snc.

La CTR aveva censurato la
carenza motivazionale dell'atto impugnato, rilevando che si trattasse di un "
atto
prestampato" e che i parametri enunciano una mera
presunzione
semplice, a cui
deve
seguire"
un **esame** se pur minimo in relazione alla **gravità, precisione e concordanza** degli elementi utilizzati per una corretta valutazione del soggetto sottoposto a verifica".

Gli
ermellini, richiamando la
sentenza 26635/09, hanno
confermato che l'
accertamento tramite
parametri (o studi di settore) rappresenta un
sistema di
presunzioni

semplici, la cui **gravità**, **precisione** e **concordanza** non è determinata ex lege dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standard", ma nasce a seguito di un **contraddittorio** con il contribuente, **da attivare obbligatoriamente pena la nullità dell'accertamento**. In particolare, è il **contribuente** che ha l' **onere** di **provare** la presenza di **condizioni** che **giustificano** lo **scostamento** dagli standard e, di conseguenza, l' **esclusione** dell'applicazione di tali **parametri** all'impresa.

La **motivazione** dell'atto di accertamento non può quindi limitarsi a rilevare uno scostamento, ma deve essere integrata dimostrando la **concreta applicabilità** dello "standard" prescelto oltre che le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

Da questo giudizio si conclude che:

- l'applicazione dei **parametri** genera un sistema di **presunzioni semplici**;
- il **contribuente** ha la facoltà di **contestarne** l'applicazione **provando le circostanze** concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale nell'ambito del contraddittorio cui lo deve invitare l'ufficio;
- l'**atto impositivo** **dove dare** motivata **contezza** delle **ragioni** che inducono l'ufficio a non ritenere attendibile le ragioni del contribuente.

L'efficace applicazione dei **parametri** è dunque **condizionata** alla concreta attivazione del **contraddittorio**: se il contraddittorio non si è attivato perché il contribuente, seppur invitato, non vi ha partecipato o si è astenuto dal citare argomenti in grado di rimodulare le intenzioni dell'ufficio, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata attraverso l'applicazione dello strumento presuntivo (nel caso di specie i parametri).

LAVORO E PREVIDENZA

Gli esodi incentivati sospendono gli obblighi occupazionali

di Luca Vannoni

Le **situazioni di crisi**, richiamate da **l comma 5 dell'art.3 della L. n. 68/99**, sospendono **gli obblighi occupazionali** legati al collocamento dei **lavoratori disabili**. Nel novero delle ipotesi individuate da tale norma, non è inclusa la procedura di incentivazione all'esodo prevista, per i lavoratori prossimi alla pensione, dalla Legge Fornero (L. n. 92/2012, art. 4, co. 1 – 7).

A seguito dei numerosi quesiti ricevuti, il Ministero prova a colmare il vuoto normativo con la circolare 22 del 24 settembre 2014 e, con un'interpretazione analogica estensiva, **ritiene applicabile** anche a tale fattispecie **la sospensione degli obblighi** per il collocamento obbligatorio.

Partiamo con l'analizzare il dato letterale della norma dal dato letterale della norma. **Le ipotesi previste espressamente** dal comma 5 dell'art. 3 della L. n. 68/99 sono le situazioni **di crisi aziendale, ristrutturazione, riorganizzazione**, causali che legittimano al ricorso della cassa integrazione straordinaria, **i contratti di solidarietà difensivi** e le aziende che attivano una **procedura di mobilità**.

Tali casi non sono mai stati interpretati dal Ministero del Lavoro in modo tassativo.

La gravità della crisi attuale aveva già spinto il Ministero del Lavoro a intervenire sulla materia, con il riconoscimento **della sospensione in caso di ricorso ai Fondi di Solidarietà del settore credito**, alla **cassa integrazione in deroga** ovvero in caso di **contratti di solidarietà ex L. n. 236/1993**.

Relativamente alla cassa in deroga, è opportuno precisare che l'interpello 10/12, nel consentire la sospensione, ha specificato che riguarda esclusivamente la cassa integrazione straordinaria in deroga, e non quella ordinaria in deroga, in quanto devono sussistere le causali che legittimano la CIGS.

Le evidenti analogie tra la procedura di mobilità e l'esodo incentivato L. n. 92/2013 portano così il Ministero, come detto, a procedere con l'estensione della sospensione.

La Legge Fornero, infatti, ha previsto tale strumento in caso **di eccedenza del personale** per i datori di lavoro che impiegano mediamente **più di 15 dipendenti**, mediante l' **accordo con le organizzazioni sindacali** maggiormente rappresentative a livello aziendale, **con l'impegno del datore di lavoro di versare una prestazione pari all'importo del trattamento di pensione** che spetterebbe e il versamento all'INPS della contribuzione fino al raggiungimento dei requisiti minimi per la pensione. I lavoratori interessati sono coloro che raggiungono i requisiti **pensionistici entro 4 anni** dalla cessazione del rapporto di lavoro.

Tale procedura, a dire il vero, **non ha trovato nella prassi un utilizzo significativo**, soprattutto a causa dei costi non proprio leggeri, anche perché il sistema pensionistico, stante i suoi precari equilibri di tenuta finanziaria, non può essere sovraccaricato di costi e spese ulteriori legate a situazioni di crisi.

Ad ogni modo, si ritiene **che anche l'utilizzo dei nuovi fondi di solidarietà bilaterale**, di cui è stato appena costituito il fondo residuale presso l'INPS, **potrà dare diritto alla sospensione**, sempre che vi siano causali per il ricorso a tale ammortizzatore sociale legate crisi aziendale, ristrutturazione, riorganizzazione.

Ricordiamo, infine, che la sospensione **opera temporaneamente**, per la durata dei programmi di risanamento, in proporzione all'attività lavorativa effettivamente sospesa e per singolo ambito provinciale.

ACCERTAMENTO

KO l'accertamento basato sulle percentuali di ricarico

di Nicola Fasano

Accertamento

se l'Ufficio si limita a contestare lo
del contribuente rispetto alle
, senza disconoscere la
delle scritture contabili. Queste, in estrema sintesi, le conclusioni a cui è giunta la Cassazione
con la

.

Un'impresa individuale veniva accertata per l'anno di imposta 1998 sulla base della **percentuale di ricarico medio** per categorie omogenee di merce, superiore rispetto a quella applicata dal contribuente. L'Ufficio pertanto **recuperava a tassazione** i presunti maggiori ricavi. Il contribuente presentava ricorso e la CTP di Pavia gli **dava ragione**. In appello, tuttavia, il verdetto era **ribaltato**, in quanto la CTR Lombardia riteneva che fosse legittimo l'accertamento induttivo, ex art. 39, comma 1, lett. d.P.R. n. 600/73 in presenza di un divario tra il ricarico applicato dal contribuente e quello risultante dalla media ponderale applicata dall'Ufficio.

La Cassazione, invece, ha

censurato l'accertamento dell'Ufficio, riformando la sentenza di secondo grado rinviata alla CTR, concludendo che in presenza di una contabilità

formalmente regolare, la legittimità dell'accertamento, in via analitico-induttiva, di maggiori redditi da parte dell'Ufficio postula

l'abnormalità e

l'irragionevolezza della difformità tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e la media di settore, tale da

incidere sull'attendibilità complessiva della dichiarazione, in quanto confligente con i criteri della ragionevolezza, soprattutto sotto il profilo

dell'antieconomicità del comportamento del contribuente. Solo in presenza di tale situazione, secondo la Corte, è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di

presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, anche mediante il ricorso alle percentuali di ricarico, con la conseguenza che l'onere della prova, in siffatta ipotesi, si

sposta a carico del contribuente.

L'Ufficio, dunque, non si può **limitare** a contestare lo scostamento rispetto alle medie di settore. Ciò anche in considerazione del fatto che le medie di settore **non costituiscono un “fatto noto”**, storicamente provato, dal quale è sufficiente argomentare, con giudizio critico, quello ignoto da provare, ma, costituendo soltanto il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, risultano **inidonee**, di per sé stesse, ad integrare gli estremi di una valida **prova per presunzioni**. Ne discende, pertanto, che, ai fini di legittimare il ricorso, in via analitico-induttiva, all'accertamento di maggiori redditi da parte dell'Ufficio, occorre che risulti la sussistenza, in concreto, di **qualche elemento ulteriore**, individuabile – secondo la Cassazione – nell'abnormità e nell'irragionevolezza della difformità tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e la media di settore, tale da incidere sull'attendibilità complessiva della dichiarazione (cfr. Cass. 20201/10; 27488/13).

Nel caso di specie, invece, la sentenza impugnata – dopo avere dato atto della **regolarità formale**, desumibile dallo **stesso processo verbale di constatazione**, della contabilità tenuta dal contribuente – fonda le decisione adottata **esclusivamente sulla difformità** tra il ricarico applicato dal contribuente e quello medio del settore.

Mentre non viene in alcun modo indicato dalla CTR **in quale misura** tale divario sia stato riscontrato dall'Ufficio, sì da poter indurre il medesimo a concludere per l'inattendibilità intrinseca della contabilità aziendale, e da far apparire abnormi e irragionevoli i risultati economici ivi esposti. Ne discende che l'accertamento induttivo-analitico effettuato dall'Amministrazione, in totale carenza di tali elementi, non può che essere considerato **illegittimo**, diversamente da quanto ritenuto dal giudice di appello.

È appena il caso di evidenziare che la pronuncia, seppur conclusa per l'annullamento dell'avviso di accertamento, desta **qualche perplessità** laddove, leggendola a contrario, richiama la famigerata “**antieconomicità**” quale elemento idoneo a legittimare l'accertamento analitico-induttivo. Elemento che spesso diventa fin **troppo “discrezionale”** e consente di fatto all'Amministrazione di sindacare le scelte imprenditoriali in applicazione del principio, molto semplicistico, secondo cui ad un imprenditore che guadagna poco (o chiude in perdita) **converrebbe fare il dipendente**”, ma, soprattutto nel triste contesto degli ultimi anni, ci possono essere mille e più ragioni che smentiscano tale assunto (crisi di aziende clienti molto importanti, prezzi della concorrenza sempre più “competitivi”, dipendenti che non si vuole

“lasciare a casa”, ecc.).

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

Internet alla conquista del mondo

di **TeamSystem.com**

Uno studio condotto dalla **TeamSystem.com** parla chiaro: il 40% della popolazione mondiale è già online. Si parla di cifre importanti che dai 2,3 miliardi del 2013 passeranno al 3,9 miliardi nel 2014. Nei prossimi tre anni la diffusione della Rete coinvolgerà il 50% della popolazione mondiale e si potrà davvero parlare di villaggio globale. Ciò che sta favorendo maggiormente l'espansione della connettività è la tecnologia mobile. Grazie a questa tecnologia, la popolazione mondiale in grado di comunicare con la Rete salirà addirittura a 4,8 miliardi nel 2017. Insomma, ormai è indiscutibile che padroneggiare la tecnologia e sfruttarla per migliorare la propria esistenza e il proprio business non rappresenta più una scelta, ma un'opportunità che non lascia alternative.

La classifica

Oltre ai dati globali, lo studio in questione ha fotografato a fondo la situazione di **160 Paesi**. Fra questi, ce ne sono **77** che garantiscono l'accesso alla Rete a oltre **metà della popolazione**, con **l'Islanda** che spicca fra tutte perché ha una struttura che permette l'accesso a Internet addirittura al **96,5%** dell'intera popolazione. In questa classifica c'è anche **l'Italia** che occupa il **sessantaquattresimo posto** e ha una **penetrazione** sulla popolazione del **58,5%**. Come a dire che quasi 6 connazionali su dieci usano Internet, mentre ce ne sono quattro che non hanno accesso. I motivi del mancato accesso alla Rete non sono dovuti solo a una carenza di infrastrutture, in alcuni casi si tratta di scelte personali che vanno decisamente controcorrente, ma è innegabile che essere collegati al resto del mondo innesca una serie di opportunità che sarebbe difficile cogliere altrimenti.

“

*La connettività non è un lusso solo per i ricchi – ha commentato **Dr. Hamadoun I. Touré**, segretario generale dell'**ITU** (International Telecommunication Union) – è piuttosto lo strumento più potente che l'umanità abbia mai avuto a disposizione per sviluppare e livellare settori come sanità, educazione, gestione dell'ambiente e qualunque altro genere di miglioramento”.*

Per quanto riguarda la situazione italiana, c'è una differenza sostanziale fra gli accessi a Internet da

Rete fissa o da

Rete mobile. Nel secondo caso, infatti, la penetrazione da rete mobile in Italia sale al **25° posto della classifica mondiale**, segno evidente che gli Italiani sono ancora un popolo di navigatori, ma digitali e sempre più in movimento.

Ecco i primi 77 posti della classifica con la percentuale di penetrazione di Internet fra la popolazione.

1 Iceland 96.5

2 Norway 95.1

3 Sweden 94.8

4 Denmark 94.6

5 Andorra 94.0

6 Netherlands 94.0

7 Liechtenstein 93.8

8 Luxembourg 93.8

9 Finland 91.5

10 Monaco 90.7

11 Bahrain 90.0

12 United Kingdom 89.8

13 United Arab Emirates 88.0

14 Switzerland 86.7

15 Japan 86.3

16 Canada 85.8

17 Qatar 85.3

18 Korea (Rep.) 84.8

19 United States 84.2

20 Germany 84.0

21 Australia 83.0

22 New Zealand 82.8

23 Belgium 82.2

24 France 81.9

25 Austria 80.6

26 Estonia 80.0

27 St. Kitts and Nevis 80.0

28 Ireland 78.2

29 Slovakia 77.9

30 Kuwait 75.5

31 Latvia 75.2

32 Barbados 75.0

33 Hong Kong, China 74.2

34 Czech Republic 74.1

35 Singapore 73.0

36 Slovenia 72.7

37 Hungary 72.6

38 Bahamas 72.0

39 Spain 71.6

40 Israel 70.8

41 Lebanon 70.5

42 Malta 68.9

43 Lithuania 68.5

44 Bosnia and Herzegovina 67.9

45 Malaysia 67.0

46 Croatia 66.7

47 Chile 66.5

48 Oman 66.5

49 Macao, China 65.8

50 Cyprus 65.5

51 Brunei Darussalam 64.5

52 Trinidad & Tobago 63.8

53 Antigua & Barbuda 63.4

54 Poland 62.8

55 Portugal 62.1

56 Russian Federation 61.4

57 TFYR Macedonia 61.2

58 Saudi Arabia 60.5

59 Albania 60.1

60 Argentina 59.9

61 Greece 59.9

62 Dominica 59.0

63 Azerbaijan 58.7

64 Italy 58.5

65 Uruguay 58.1

66 Montenegro 56.8

67 Morocco 56.0

68 Venezuela 54.9

69 Belarus 54.2

70 Kazakhstan 54.0

71 Bulgaria 53.1

72 St. Vincent & the Grenadines 52.0

73 Colombia 51.7

74 Brazil 51.6

75 Serbia 51.5

76 San Marino 50.8

77 Seychelles 50.4

