

Deducibilità dei costi con società in paesi black list

di **Gianpaolo Valente** e **Manuel Toffanin**
Valente Associati - Studio legale tributario Geb Partners

L'art. 110 del Tuir (ex art. 76) contiene una disposizione antielusiva, introdotta con la legge 21 novembre 2000, n. 342, mirante a rendere indeducibili i componenti negativi di reddito sostenuti nei confronti di società residenti in paesi a fiscalità privilegiata compresi nella *black list* di cui al dm 23 gennaio 2002.

In base all'art. 110 del Tuir, i limiti di deducibilità delle «spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati» non operano nel caso in cui, in via alternativa:

- le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero
- le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Passiamo in rassegna le recenti decisioni del Comitato consultivo per la **disapplicazione delle norme antielusive** nonché della Direzione normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate, che si fondano sulla dimostrazione alternativa delle due esimenti summenzionate.

Comitato consultivo norme antielusive - Pareri nn. 5 e 8 del 20 aprile 2004

Il caso: la società Y Spa è una società che opera nel settore dello stampaggio di componenti di materie plastiche:

la società ha intenzione di voler utilizzare, per lo sviluppo dei suoi rapporti commerciali sul mercato tedesco, l'esperienza di una società unipersonale X con sede in Liechtenstein (paese presente nella *black list*). Nell'istanza, la società ha quindi aggiunto che, per proprie esigenze e convenienze economiche, conseguenti anche ad una mutata strategia operativa che verrà effettuata pure tramite rapporti *on-line* con i propri clienti, è sua intenzione voler ricorrere all'assistenza della società X.

Per tale nuovo rapporto, la Y corrisponderà alla società *partner* un compenso variabile in funzione delle commesse, comunque non superiore al 10% dell'intero prezzo dello stampaggio.

Considerazioni del Comitato: nel caso di specie presentato al Comitato, con riguardo al profilo probatorio concernente l'effettivo svolgimento di un'attività commerciale da parte del fornitore, la società Y ha fornito elementi che dimostrano la mera esistenza formale della società fornitrice X. Non è stato dimostrato invece, secondo il Comitato, che X svolga come sua attività principale nel Liechtenstein un'attività commerciale ai sensi dell'art. 2195 C.c., avvalendosi di una **struttura organizzativa** idonea allo svolgimento della citata attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione.

Circa la sussistenza di un interesse economico ad intrattenere rapporti con l'impresa X residente in Liechtenstein, la società Y afferma che le prestazioni rese dalla X consentono l'acquisizione di un importante cliente ed un altrettanto importante incremento del fatturato. Secondo il Comitato, tale affermazione non risulta, adeguatamente documentata: all'istanza infatti è stato allegato soltanto un

prospetto predisposto dalla società, nel quale viene stimato l'incremento di fatturato e di valore aggiunto derivante dai futuri servizi della X; non è stata allegata, in particolare, alcuna documentazione che provi la connessione tra l'acquisizione di nuovi clienti (e relativo incremento di fatturato) ed i servizi prestati dalla X.

Il Comitato ha deliberato che, dall'insieme dei documenti allegati all'istanza di disapplicazione dell'art. 110, comma 10, del Tuir, non è dato desumere **elementi utili** per affermare che la società X svolga un'effettiva attività commerciale nel Liechtenstein, ovvero che la società Y abbia un reale interesse economico ad avvalersi dei servizi della X. Conseguentemente, il Comitato non ritiene di poter sollevare la società Y dall'onere di provare in sede di accertamento la sussistenza dei presupposti richiesti dal citato art. 110, comma 10, del Tuir al fine di ammettere in deduzione dal reddito le spese e gli altri componenti negativi correlati con le operazioni intercorse con la menzionata società residente in Liechtenstein.

Principio desumibile dal parere: ai fini del comma 11 dell'art. 110 del Tuir non è sufficiente la prova dell'esistenza «formale» dell'impresa residente in un paese a fiscalità privilegiata quando manchi la dimostrazione documentale che la stessa svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva. Inoltre, la semplice dichiarazione che l'operazione prospettata abbia un effettivo interesse economico non è sufficiente ad esonerare dalla dimostrazione documentale prevista dal comma 11 dell'art. 110 del Tuir della logica economica sottesa all'effettuazione di un'operazione commerciale con un fornitore residente in un paese a fiscalità privilegiata.

Comitato consultivo norme antielusive - Parere n. 3 del 25 marzo 2004

Il caso: la società X Srl è una società che opera nel settore della confezione di biancheria personale. Essa commissiona la produzione di alcuni capi di abbigliamento intimo, destinati alla rivendita, alla società KK, con sede in Mauritius, paese black list.

La società X ritiene che i costi relativi agli acquisti dei servizi di lavorazione effettuati dalla società KK siano integralmente deducibili in quanto:

- la società KK esercita prevalentemente ed effettivamente un'attività commerciale;

- le operazioni di acquisto rispondono ad un effettivo interesse economico della società X Srl.

Al fine di dimostrare l'effettivo esercizio di un'attività commerciale da parte della società KK, la società X Srl ha allegato la seguente documentazione relativa al proprio fornitore:

- copia dell'atto costitutivo e dello statuto sociale;

- copia del certificato di iscrizione presso il registro delle imprese in Mauritius;

- copia di una dichiarazione rilasciata dai legali rappresentanti, nonché proprietari della società KK, sulla natura dell'attività esercitata;

- copia del bilancio 2001.

Per quanto concerne, invece, la dimostrazione dell'interesse economico, la società istante dichiara di rifornirsi dalla società KK in quanto garantisce una fornitura di servizi a prezzi mediamente inferiori del 33% rispetto a quelli praticati da analoghi fornitori nazionali. Al fine di dimostrare quanto affermato, l'istante ha allegato il **contratto di lavorazione** con il fornitore residente in Mauritius e due contratti di lavorazione con società italiane relativi a prodotti analoghi ed una tabella nella quale viene riportato un confronto di prezzi.

Parere dell'Agenzia delle Entrate: l'Agenzia ha evidenziato che Mauritius è uno Stato inserito nella black list, tra quelli aventi regime fiscale privilegiato, limitatamente alle «società certificate che si occupano di servizi all'export, espansione industriale, gestione turistica, costruzioni industriali e cliniche e che sono soggette a *corporate tax* in misura ridotta, alle *off-shore companies* e alle *international companies*».

Secondo l'Agenzia, nell'istanza presentata dalla società X non è stato dichiarato e sufficientemente documentato il regime fiscale della società con sede in Mauritius. Ove la società KK non beneficiasse di uno dei regimi privilegiati previsti dal citato dm 23 gennaio 2002, neanche in virtù di un provvedimento amministrativo concesso dall'Amministrazione finanziaria, agli acquisti effettuati dalla società istante non si renderebbe applicabile il particolare regime di indeducibilità previsto dall'art. 110 comma 10. Pertanto la risposta dell'Agenzia viene resa nel presupposto che la società con sede in Mauritius benefici di uno dei regimi agevolati previsti dalla citata black list.

Secondo l'Agenzia, nella fattispecie in esame, la documentazione fornita dalla X Srl tende sia a provare che la società estera esiste e svolge un'attività commerciale effettiva sia dimostrare l'esistenza di un **reale interesse economico** relativo all'operazione.

In particolare, con riguardo alla prova che il fornitore estero svolga prevalentemente un'attività commerciale effettiva, l'Agenzia ritiene che la documentazione allegata all'istanza provi esclusivamente l'esistenza da un punto di vista «formale» della società fornitrice. Non è stato dimostrato, invece, che il fornitore svolga come sua attività principale in Mauritius un'attività commerciale ai sensi dell'art. 2195 C.c., avvalendosi di una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della citata attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione. A tale fine sarebbe stato necessario produrre una più adeguata documentazione comprovante l'esistenza di tale struttura organizzativa nel paese a fiscalità privilegiata, dedicata all'attività sopraindicata, tra cui (1), in via esemplificativa e non esaustiva: il bilancio, l'atto costitutivo, un prospetto descrittivo dell'attività esercitata, i contratti di locazione degli immobili adibiti a sedi degli uffici e dell'attività, la copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, i contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte, i conti correnti bancari aperti presso istituti locali, estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate, copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici, autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

Nella dimostrazione circa l'esistenza di un reale interesse economico relativo all'operazione, l'Agenzia evidenzia come la società X Srl intende acquistare dall'impresa residente in Mauritius beni relativi all'oggetto della propria attività: l'interesse economico ad effettuare tale transazione è stato motivato dal fatto che il fornitore residente in Mauritius pratica un prezzo più basso (pari a circa il 33%) rispetto ad altri fornitori nazionali.

Ciò ha indotto l'Agenzia a ritenere che nella fattispecie sussista un effettivo interesse economico della società ad effettuare la transazione con il fornitore delle Mauritius.

Nelle conclusioni, l'Agenzia, sulla base delle considera-

zioni espone, ritiene che gli elementi conoscitivi offerti dalla società X siano sufficienti perché possa ritenersi sollevata dall'onere di fornire in sede di accertamento la **prova richiesta dall'art. 110**, comma 11, del Tuir ai fini della deducibilità delle spese derivanti dalle operazioni in precedenza evidenziate.

Considerazioni del Comitato: nel caso di specie, nelle more della risposta della Direzione centrale normativa e contenzioso, si è espresso pure il Comitato consultivo per la disapplicazione delle norme antielusive, con un parere non definitivo, considerando la dimostrazione offerta dalla società X come inizio di prova, concedendo un termine di 45 giorni (2) per l'opportunità di proseguire nell'esercizio del suo onere probatorio relativo al profilo della validità delle condizioni economiche.

Comitato consultivo norme antielusive - Parere n. 4 del 25 marzo 2004

Il caso: la società Y Spa svolge attività di produzione, lavorazione e commercializzazione di carta patinata senza legno; la commercializzazione dei prodotti realizzati interessa sia il mercato dell'Ue (con una quota di mercato in Grecia pari al 12%) sia quello extracomunitario.

La società interpellante Y Spa, ha rappresentato che i rapporti commerciali in Grecia sono stati gestiti, dal 1992 al 1997, per il tramite della figura dell'agente locale X, residente in Atene. In dicembre, la ditta X ha modificato la propria denominazione in X Ltd, stipulando con l'italiana Y Spa un nuovo accordo senza però alcuna modificazione sostanziale delle pattuizioni precedenti (corresponsione di provvigioni nella misura del 2,6% sugli affari realizzati, nonché provvigioni supplementari limitatamente al rapporto con determinati clienti in forza di accordi integrativi).

Nell'ambito di un processo riorganizzativo, la società X Ltd è divenuta agente esclusivo per l'intero territorio greco della società K Ltd residente in Cipro (paese presente nella black list di cui al dm 23 gennaio 2002 fino al maggio 2004). Conseguentemente, la titolarità giuridica di tutti i

Note:

(1) Cfr. Cm 23 maggio 2003, n. 29/E.

(2) Come da procedura istruttoria prevista dall'art. 5 del dm 194 del 1997.

rapporti preesistenti, incluso quello con la società italiana Y Spa, facenti capo alla società X Ltd, è stata trasferita alla società cipriota con la quale, quindi, è stato stipulato un nuovo contratto di agenzia con effetto a partire dal marzo 1998. Il nuovo contratto non ha modificato il contenuto delle preesistenti pattuizioni contrattuali tra Y ed X e, di fatto, non ha prodotto sostanziali variazioni nel rapporto commerciale tra le parti.

Secondo l'interpretazione fornita dalla Y Spa, la disposizione antielusiva di cui all'art. 110, commi 10 e 11 del Tuir non deve trovare applicazione alla fattispecie prospettata, ricorrendo l'esimente consistente nell'**effettivo interesse economico dell'operazione** e nella sua concreta esecuzione, alternativa alla dimostrazione dell'effettiva attività commerciale della società residente nel paese a fiscalità privilegiata.

A sostegno di tale soluzione, la Y Spa pone in evidenza che non possa essere messo in dubbio l'effettivo interesse economico sottostante i rapporti commerciali con il sub agente greco X; infatti, la Grecia rappresenta un significativo mercato di sbocco della produzione della Y Spa all'interno dell'Ue, essendo priva di industrie operanti nel medesimo settore. Per tale motivo la Y Spa ha voluto continuare ad avvalersi delle prestazioni dell'agente greco a prescindere dal fatto che, a partire dal marzo 1998, questi abbia agito in veste di sub agente piuttosto che di agente diretto. È altresì evidenziato che la totalità degli addebiti di K Ltd cipriota a Y Spa trova esclusiva ed intera motivazione nell'attività che X svolge quale sub agente per la stessa Y Ltd. Nessun addebito di K, quindi, trova origine dallo svolgimento di attività diverse da quelle di agente nel territorio greco.

Infine, per comprovare, congiuntamente all'effettivo interesse economico, la concreta esecuzione dell'operazione, Y Spa ha esibito alcuni documenti dai quali risulta, tra l'altro: il fatturato complessivo realizzato da Y Spa in Grecia in dati periodi, la fatturazione da parte di K Ltd a Y Spa delle provvigioni, i bonifici bancari per il pagamento delle stesse provvigioni.

Considerazioni del Comitato: il Comitato ha evidenziato come la società Y Spa ha mirato a dimostrare unicamente la sussistenza della seconda esimente prevista dall'art. 110, comma 10, del Tuir, ovvero che le imprese residenti forniscono la prova che le operazioni poste in essere ri-

spondono ad un effettivo interesse economico ed hanno avuto concreta esecuzione.

Il Comitato altresì ha evidenziato che l'Agenzia delle Entrate, Direzione normativa e contenzioso, ha emesso il proprio parere sulla richiesta della società, concludendo che nonostante l'operazione possa astrattamente rispondere ad un effettivo interesse economico, la documentazione presentata non è idonea a dimostrare l'esistenza di tale interesse, e che, allo stato degli atti, non può rilasciare un parere positivo.

Il Comitato, condividendo il percorso interpretativo dell'Agenzia, ritiene che non sia fondatamente possibile dubitare sulla effettività delle operazioni. Tuttavia, l'analisi della documentazione presentata non mette il Comitato nella condizione di esprimere un parere sulla sussistenza del requisito dell'effettivo interesse economico. In punto di fatto, sottolinea ancora il Comitato, gli elementi dedotti (in particolare, la circostanza che la società greca X abbia imposto l'intermediazione della società cipriota K, ovvero anche che i clienti greci siano stati procurati grazie all'intermediazione della K per il tramite della X) non sono stati provati.

Il Comitato, in base a ciò, ha deliberato la notifica alla società istante Y Spa di **un'ordinanza di integrazione** degli elementi probatori (3) al fine di poter esprimere il parere suddetto.

Comitato consultivo norme antielusive - Parere n. 19 del 9 dicembre 2002

Il caso: la società X Italia Srl, facente parte del gruppo multinazionale X, necessita - come le altre consorelle - di costante consulenza nel settore finanziario, di pianificazione contabile, fiscale e legale, nonché di *public affair*.

La fornitura dei servizi predetti è prestata dalla società svizzera X Ag, non soggetta ad imposte cantonali e municipali per effetto di *ruling*. La X Italia Srl sottolinea, a supporto della tesi della deducibilità dei costi, che le prestazioni rese dalla consociata svizzera, regolate da appositi contratti di fornitura (cd. *cost sharing agreements*), sarebbero tali da permettere il superamento della preclusione alla deducibilità delle spese o componenti negative.

Nota:

(3) Ai sensi e per gli effetti dell'art. 5 del dm 194/97.

Sul punto, la X Italia Srl ha precisato che: esiste un piano di ripartizione dei costi finalizzato a conferire criteri e valenza di obiettività alle funzioni e alla composizione dei costi da imputare alle società partecipanti, l'impresa svolge principalmente attività commerciale effettiva, concretizzandosi nella prestazione di servizi di supporto finanziario e commerciale nonché di consulenza e supporto al *marketing*. I costi relativi alla prestazione di servizi verrebbero ripartiti tra le diverse società appartenenti alla *holding X* senza applicazione di *mark up*, la società X Ag fungerebbe da collettore di costi, successivamente ripartiti tra le varie società appartenenti al gruppo.

Considerazioni del Comitato: il Comitato ha sottolineato che l'insieme degli elementi di fatto adottati e delle argomentazioni svolte non risulta tale da consentire il raggiungimento dell'elevato grado di attendibilità sulla fattispecie richiesto dalla norma, onde consentire il superamento della presunzione di elusività prefigurata dall'art. 110, comma 10 del Tuir. In particolare, la documentazione esibita dalla X Italia Srl sulla scelta di avvalersi di una società estera per l'assolvimento di un segmento di processo produttivo non consente, secondo il Comitato, di individuare motivi che, al di là delle generiche argomentazioni in tema di ottimizzazione dei processi produttivi, si distinguano dalla mera ricerca di vantaggi di natura fiscale.

Non appare, a parere del Comitato, nel caso di specie superata la presunzione secondo la quale il disimpegno di determinate funzioni produttive in dati contesti territoriali rappresenta la prevalente, se non esclusiva, risultante di spinte volte all'elusione della disciplina interna in materia di **deduzione di voci di costo**.

In tale ambito viene ravvisato come appaia paradigmatica la circostanza che le voci di costo di cui tratta si riferiscano esclusivamente a beni e servizi immateriali, per i quali ogni riscontro o giudizio su consistenza e congruità del corrispettivo pattuito risulta estremamente problematico. Non può poi essere tralasciato, a parere del Comitato, come per simili fattispecie risulti pertinente una concreta ponderazione delle dimensioni quantitative in campo, il che risulta di fatto impraticabile, atteso che la X Italia Srl non fornisce al riguardo dati idonei.

Importanti sono le conclusioni a cui giunge il Comitato. Viene infatti previsto che a fronte della esposta connotazione dei fatti, la resa di una pronuncia di ammissibilità,

pur delimitata da possibili vincoli ed avvertenze, finirebbe con l'integrare gli estremi di una sorta di parere in bianco su una fattispecie per la quale ogni manifestazione di giudizio deve, invece, scaturire da bilanciata ponderazione di elementi circostanziali e da analisi su congruità e apparente fisiologia delle ragioni economico produttive alla base della specifica soluzione prospettata.

Principio desumibile dal parere: affermata l'**insussistenza dei requisiti** richiesti dal disposto del comma 11 dell'art. 110 del Tuir per la deducibilità di voci di costo generate in paesi a fiscalità agevolata, per società facente parte di un gruppo multinazionale che - stante la necessità di costante consulenza in diversi settori - aveva costituito una società di servizio, disciplinata dal diritto svizzero e non soggetta, per effetto di *ruling*, ad imposte cantonali e municipali.

Malgrado gli elementi adottati dall'istante a supporto della tesi della deducibilità di costi, non è stata ravvisata la sussistenza di elementi fatto e di diritto idonei a consentire il superamento della presunzione prevista dal comma 11 dell'art. 110 del Tuir.