



Indeducibilità dei costi per operazioni intercorse con imprese residenti in paesi a fiscalità privilegiata

di Salvatore Mattia^(*)

La formulazione dell'art. 110, comma 10, del Tuir anteriore alle modifiche introdotte dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria 2008) sanciva l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi "derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati", individuati dal D.M. 23 gennaio 2002.

Il Legislatore ha previsto l'adozione di *white lists* mediante l'emanazione di un apposito decreto che sostituiranno, tra le altre, la *black list* adottata con il citato D.M. 23 gennaio 2002. Ne consegue che gli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato saranno individuati "per differenza", ovvero in quanto non inclusi nella lista stessa.

1. Premessa

L'art. 1, comma 83, lett. n) della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha aggiunto l'art. 168-*bis* al Tuir rubricato "Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni".

Tale norma ha previsto l'emanazione di nuove "*white list*", che saranno adottate mediante un

decreto ministeriale che conterrà due "liste" di Stati e territori al fine della distinta applicazione di diverse norme impositive, volte a contrastare i comportamenti abusivi dei contribuenti, soggetti Ires, espressamente individuate dallo stesso art. 168-*bis*.

Infatti, il comma 1 dell'art. 168-*bis* del Tuir adotta quale criterio di discriminazione per includere o meno uno Stato nella *white list*, la previsione che tra l'Italia e il detto Stato esista uno **strumento convenzionale** idoneo a consentire un **adeguato scambio di informazioni**.

Con particolare riferimento alle "*black list*" richiamate nel Tuir, gli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato saranno individuati "**per differenza**" rispetto all'elencazione contenuta nelle "*white list*"¹; in ossequio a ciò, il con-

¹ L'introduzione della nuova "*white list*" comporta, altresì, la modifica delle seguenti disposizioni:

- art. 2, comma 2-*bis*, del Tuir, in tema di presunzione di residenza delle persone fisiche trasferite in Stati o territori non "*white list*";
- art. 167, commi 1 e 5, del Tuir, relativo alla disciplina CFC per le imprese controllate residenti o localizzate in Stati o territori non "*white list*";
- art. 168, comma 1, del Tuir relativo alla disciplina CFC per le imprese collegate residenti o localizzate in Stati o territori non "*white list*".

Ulteriori modifiche di coordinamento - con sostituzione del riferimento al D.M. 4 settembre 1996 con la emananda "*white list*" di cui all'art. 168-*bis* del Tuir - riguardano, tra gli altri:

- l'art. 47, comma 4, e l'art. 89, comma 3, del Tuir, che prevedono l'imponibilità totale dei dividendi che derivano dalla partecipazione in Stati non "*white list*";

^(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners.

tenuto del comma 10 dell'art. 110 Tuir è stato sostituito dalla seguente formulazione: "(n)on sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis"². Il comma 12-*bis* della citata norma ha esteso tali previsioni anche "alle prestazioni di servizi rese dai professionisti" domiciliati in detti Stati.

Il "*discrimen*" tra i regimi di tassazione sarà, quindi, individuato nell'**assenza di trasparenza e di cooperazione amministrativa**, e non più nel basso livello di tassazione, circostanza che, potrebbe penalizzare interscambi con Stati come la Svizzera, attualmente inclusa in alcune "*black lists*" limitatamente ad alcune tipologie societarie ma che non è prevista nella vigente "*white list*" in considerazione dell'assenza di scambio di informazioni³.

Nell'ipotesi in cui tale preliminare verifica abbia esito negativo, il contribuente italiano, che ha posto in essere operazioni con i soggetti localizzati nel suddetto Paese non ricompreso nella *white list*, al fine di "vincere" la presunzione legale relativa prevista dall'art. 110, comma 10, del Tuir, deve precostituirsi tutti gli elementi utili a dimostrare:

- l'art. 68, comma 4, e l'art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir, che prevedono l'imponibilità totale delle plusvalenze che derivano dalla partecipazione in Stati non "*white list*";
- l'art. 73, comma 3, del Tuir in tema di presunzione di residenza dei *trust* istituiti in Stati o territori non "*white list*".

² La circ. n. 51/E del 6 ottobre 2010, in banca dati "fisconline", precisa, richiamando la precedente circ. n. 207/E del 16 novembre 2000, in banca dati "fisconline" (§ 1.1.1) che il concetto di impresa indicato nel comma 10 dell'art. 110 deve essere interpretato in modo estensivo, ricomprendendo in tale definizione "anche le imprese individuali e le stabili organizzazioni in Italia di società estere e estere in qualità di fornitori di controparti italiane". In aggiunta, secondo il CNDCEC (studio del marzo 2012, § 4.2.2), al fine di individuare il soggetto fornitore, occorre fare riferimento al soggetto emittente la fattura, "tenendo altresì presente che l'Amministrazione finanziaria ha interesse a controllare tutte le operazioni passive effettuate con soggetti *black list*".

³ Fino all'emanazione delle nuove "*white list*", il comma 88 dell'art. 1, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria per l'anno 2008) continueranno ad applicarsi le "le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007". Si precisa che, il D.M. 27 luglio 2010 ha previsto l'eliminazione dal novero degli Stati a fiscalità privilegiata contenuti nel D.M. 23 gennaio 2002: i) Cipro; ii) Malta; iii) la Corea del Sud. L'esclusione si applica dal periodo di imposta 2010.

- la "**sostanza**" del **soggetto non residente** con cui intrattiene rapporti commerciali, al fine di sostenere la credibilità commerciale dell'operazione e, in particolare, che le imprese estere "svolgano prevalentemente un'attività commerciale effettiva" (nel prosieguo "prima esimente");
- il **reale contenuto economico delle operazioni** poste in essere ovvero che le operazioni poste in essere "rispondano ad un effettivo interesse economico" e che le stesse "abbiano avuto concreta esecuzione" (nel prosieguo "seconda esimente").

Si tratta di **esimenti** tra loro alternative, la cui dimostrazione può essere fornita dal contribuente in sede di controllo, oppure in via preventiva, vale a dire prima di porre in essere l'operazione, inoltrando all'Amministrazione finanziaria apposita istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, comma 13, della L. n. 413/1991⁴ (cfr. per ulteriori dettagli circ. n. 32/E del 2010). In aggiunta, l'Amministrazione finanziaria prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 110, comma 11, del Tuir deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concesso di fornire le prove per le esimenti sopra indicate, nel termine di 90 giorni.

2. Svolgimento in via prevalente di un'attività commerciale effettiva ("prima esimente")

La prima esimente attiene non alla specifica vicenda contrattuale conclusa, bensì, in generale, all'**attività in concreto svolta dalla società estera**.

Il Legislatore italiano considera, infatti, fittizie, nel loro complesso, tutte le operazioni che generano componenti negativi di reddito, quando una delle parti del rapporto ha sede in uno dei Paesi non inclusi nelle emanande "*white list*".

In sede di valutazione degli **elementi di prova** prodotti dal contribuente italiano in risposta all'"apposito avviso" notificato prima dell'emissione dell'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 110, comma 11, del Tuir (o in sede di interpello),

⁴ Cfr. circ. n. 32/E del 2010, in banca dati "fisconline". Si precisa che, a differenza di quanto disposto dall'art. 167, comma 5, del Tuir (disciplina delle *Controlled Foreign Companies*), l'istanza di interpello continua ad avere natura facoltativa.

l'Amministrazione finanziaria procede ad accertare:

- la **prevalenza dell'attività commerciale** sulle altre attività svolte dal soggetto estero nello Stato o territorio con regime fiscale privilegiato;
- l'**effettività di tale attività**, in relazione all'idoneità della struttura organizzativa in loco predisposta per lo svolgimento dell'attività stessa⁵.

Ne consegue che l'effettiva realtà imprenditoriale del fornitore non residente deve essere verificata con riferimento al **profilo strutturale, organizzativo ed economico-finanziario** (prevalenza della sostanza sulla forma)⁶; si deve, pertanto, rilevare l'insufficienza, a tali fini, di una regolare e formale costituzione della società, della sua iscrizione nei registri pubblici e dell'adempimento di obblighi di carattere puramente formale⁷.

Lo Studio emesso nel mese di marzo 2012 dal CNDCEC "Operazioni con soggetti residenti in paesi *"black list"*: procedura operativa" fornisce, in via esemplificativa, un **elenco della documentazione** utile ai fini della prova dell'esistenza legale della società estera e con riguardo all'attività svolta in concreto dal fornitore non residente, tra cui⁸:

- atto costitutivo e statuto sociale, dai quali possano ricavarsi notizie utili circa l'attività svolta nello Stato o nel territorio estero;

⁵ In tal senso si è espressa la circ. n. 18/E del 12 febbraio 2002 (§ 3.6).

⁶ La localizzazione in un paradiso fiscale è solo la prima e più evidente caratteristica di una società schermo priva di sostanza; le altre sono l'assenza di una sede di direzione effettiva e l'insufficienza di attività economiche e finanziarie reali.

⁷ Nel parere 7 marzo 2006, n. 4, il disciolto Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ha avuto modo di affermare, con riguardo alla deducibilità dei costi di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo, del Tuir, che anche qualora i suddetti componenti negativi di reddito rispondano ad un effettivo interesse economico dell'istante (proposizione dell'interpello ai sensi dell'art. 21, comma 10, della L. 30 dicembre 1991, n. 413), resta impregiudicata, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di richiedere successivamente al contribuente la prova che l'operazione in esame abbia avuto concreta esecuzione (cfr. parere 7 marzo 2006, n. 3 nonché la ris. 16 marzo 2004, n. 46/E, in banca dati "fiscoonline").

⁸ L'elenco della documentazione che deve essere acquisita dal contribuente è altresì desumibile dalle ris. dell'Agenzia delle Entrate n. 46/E del 16 marzo 2004 e n. 127/E del 6 giugno 2003, in banca dati "fiscoonline", e dalla circ. n. 51/E del 6 ottobre 2010.

- autorizzazioni concesse dalle autorità locali all'esercizio dell'attività;
- iscrizione al locale registro delle imprese;
- normativa e delibere disciplinanti gli organi sociali e loro attività, nomina di amministratori ed attribuzione dei relativi poteri;
- relazione descrittiva della struttura organizzativa dedicata allo svolgimento dell'attività principale e organigramma del gruppo di appartenenza;
- bilanci pubblicati e dichiarazioni dei redditi;
- assunzione di personale preposto allo svolgimento di determinate funzioni, con descrizione delle mansioni svolte dai dipendenti di qualifica più elevata;
- disponibilità di locali ad uso civile o industriale;
- descrizione dei beni strumentali utilizzati;
- conti correnti bancari aperti presso istituti locali ed estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- copia dei contratti e delle fatture relative alle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, che siano rappresentative dei consumi effettuati;
- copia dei contratti di lavoro dei dipendenti, dai quali si possano ricavare anche dati relativi al luogo di prestazione dell'attività lavorativa e alle mansioni svolte, nonché ulteriori elementi idonei a provarne l'effettivo impiego (*i.e.*, documentazione concernente il pagamento della retribuzione mensile, l'iscrizione dell'impresa estera al locale fondo di previdenza sociale, ecc.);
- copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;
- ogni altra documentazione idonea ad attestare l'effettivo svolgimento di attività commerciale, quale, ad es.:
 - certificazioni delle autorità italiane all'estero ovvero visure di enti esteri;
 - documentazione bancaria, commerciale e doganale comprovante la partecipazione del soggetto straniero alla conclusione degli affari sul mercato.

È stata chiarita, inoltre, la relazione tra la disciplina relativa alla deducibilità dei costi in esame e quella relativa alle c.d. **"controlled foreign companies"** di cui all'art. 167 del Tuir, che richiede, espressamente, la prova del c.d. **"radicamento economico-commerciale"** della controllata estera come prima esimente per la disapplicazione della normativa in parola. La ris. n. 100/E dell'8 aprile 2009 aveva espresso l'o-

rientamento per cui anche con riferimento alla prima esimente relativa alla disapplicazione del regime di indeducibilità dei costi da “*black list*” avrebbe assunto rilevanza il concetto di mercato locale della controparte definito ai sensi della normativa CFC⁹.

La circ. n. 51/E del 6 ottobre 2010¹⁰ ha chiarito che il “**radicamento economico-commerciale**” non costituisce un elemento dirimente ai fini della disapplicazione delle disposizioni in materia di deducibilità dei costi *black list*, anche se “l’eventuale risposta positiva all’istanza di interpello volta ad ottenere la disapplicazione della CFC *rule* facendo valere l’esimente di cui all’articolo 167, comma 5, lett. a) del Tuir, va ritenuta valida anche al fine di consentire la deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con il soggetto estero localizzato nel territorio a fiscalità privilegiata”¹¹, le due discipline hanno *ratio legis* differenti.

3. Effettivo interesse economico dell’operazione e concreta esecuzione (“seconda esimente”)

Alternativamente alla verifica dello svolgimento in via prevalente di un’attività commerciale effettiva da parte delle imprese estere, è possibile dimostrare l’**effettivo interesse economico dell’operazione e la sua concreta esecuzione**¹².

La locuzione “effettivo interesse economico dell’operazione” pare riferita a un’apprezzabilità economico-gestionale dell’operazione.

Si tratta, in altri termini, di valutare se il comportamento dell’impresa residente sia economicamente “normale” ovvero imprenditorialmente vantaggioso alla luce dell’esistenza di oggettivi e

significativi vantaggi economici che verrebbero meno qualora si acquistasse da altro fornitore.

Si segnala, tuttavia, come – nell’ambito delle politiche di un gruppo multinazionale – la verifica dell’utilità dell’operazione per l’impresa residente (comportamento **economicamente “normale”** ovvero **imprenditorialmente vantaggioso**) possa risultare di non facile dimostrazione.

La circ. 51/E del 6 ottobre 2010 precisa che, “la presenza di una centrale acquisti a livello di gruppo presso cui si approvvigionano tutte le società consociate dislocate in diversi Paesi” può giustificare un effettivo interesse economico per acquisti da società consociate residenti in paesi a fiscalità privilegiata.

Ancora, la circ. in commento indica che i parametri di valutazione dell’indicato presupposto devono fare riferimento alle **condizioni economiche “complessive” dell’operazione**, quali ad esempio:

- il prezzo della transazione, da valutare alla luce delle altre condizioni che regolano la transazione in caso quest’ultimo sia superiore a quello mediamente praticato sul mercato;
- la presenza di costi accessori, quali, ad esempio, quelli di stoccaggio, magazzino;
- le modalità di attuazione dell’operazione (ad esempio, i tempi di consegna);
- la possibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori;
- l’esistenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore *black list* o, comunque, che renderebbero eccessivamente onerosa la medesima transazione con altro fornitore, precisando a tal fine che “il mero obbligo contrattuale per il contribuente residente di avvalersi di un fornitore *black list*, magari appartenente al medesimo gruppo” non può giustificare l’esistenza di un effettivo interesse economico.

In sintesi, è necessario valutare la strategia imprenditoriale in base ai prezzi praticati o alla natura della singola operazione. In tal senso, il (dissolto) Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive ha avuto modo di chiarire che “al fine di poter esprimere, anticipatamente, una valutazione positiva in ordine all’effettiva giustificazione economica della programmata operazione, [lo stesso Comitato consultivo, n.d.r.] deve essere messo in grado di vagliare tutti i circostanziati elementi che connotano l’operazione che si intende porre in essere, se del ca-

⁹ L’Agenzia delle Entrate, nella ris. 8 aprile 2008, n. 100/E, in banca dati “*fisconline*”, in relazione ad una fattispecie concreta, ha affermato che in “assenza di un collegamento strutturale con l’economia locale, perdono consistenza anche le ragioni giuridico-economiche che possano giustificare la costituzione della società” in uno Stato a fiscalità privilegiata”.

¹⁰ In banca dati “*fisconline*”.

¹¹ Secondo il CNDCEC (studio del marzo 2012, § 12.2), è opportuno un chiarimento circa l’eventualità che le società appartenenti al medesimo gruppo della società che ha ricevuto risposta positiva all’interpello CFC possano utilizzare tale risposta per dimostrare la prima esimente ai fini del comma 10 dell’art. 110 del Tuir senza presentazione di istanza separata e documentazione aggiuntiva.

¹² La prova di queste due circostanze di fatto deve essere fornita congiuntamente.

so, sollecitando d'ufficio il 'ben più ampio ventaglio di idoneità probatorie suscettibili di essere articolate dal medesimo contribuente' ”¹³.

In conclusione, il Legislatore, con tale previsione, ha inteso porre a carico del contribuente la dimostrazione dell'**insussistenza di un intento elusivo sottostante all'operazione**; l'impresa residente dovrà, pertanto, dimostrare che la transazione economica non sia stata posta in essere con il solo scopo di ottenere un risparmio fiscale, come tale intendendosi, in questa sede, l'abbattimento di base imponibile ottenuto facendo leva sui componenti negativi generatisi in territori a bassa fiscalità. A tal proposito, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, nel parere 9 maggio 2007, n. 24, ha chiarito che l'interesse economico perseguito dalla società istante, deve essere congruo – in base agli elementi probatori addotti dalla parte – “alla concretizzazione di tale interesse in capo al rapporto contrattuale oggetto dell'interpello”¹⁴. Non si considera sollevato dall'onere della prova il contribuente, secondo quanto indicato dalla ris. n. 127/E del 6 giugno 2003¹⁵ che si limiti ad enunciare l'interesse economico e non anche a fornire “elementi probatori congrui circa la con-

¹³ Cfr. parere 15 dicembre 2005, n. 55. Il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, nel medesimo parere 15 dicembre 2005, n. 55, chiarisce che “ai fini della formazione del convincimento (...), non è sufficiente a dimostrare l'effettivo interesse economico il fatto che i corrispettivi praticati all'estero siano sensibilmente inferiori rispetto a quelli nazionali, atteso che il contribuente deve comprovare la differenza tra i prezzi di vendita praticati dal fornitore estero e quelli reperibili su altri mercati tenendo in considerazione tutti i costi intermedi di cui si ricaricano progressivamente gli originari prezzi richiesti all'estero (ad esempio, il trasporto, il deposito e l'assicurazione). Solo in questo più appropriato contesto probatorio, infatti, il Comitato può valutare l'effettivo interesse economico' che il contribuente pone alla base della richiesta di parere”.

¹⁴ La fattispecie trattata dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (cfr. parere 9 maggio 2007, n. 24) mette in evidenza la “sproporzione tra le dimensioni finanziarie e geografiche dell'impegno commerciale e pubblicitario ascritto alla società di Hong Kong e la disponibilità da parte di quest'ultima di sole 3 unità lavorative, la cui retribuzione, peraltro, non viene palesata nei contratti di lavoro allegati in copia all'istanza”; inoltre il Comitato rileva che il contenuto dell'interpello è carente in quanto non “vengono determinate le operazioni pubblicitarie e promozionali nelle quali dovrebbe concretamente impegnarsi la società di Hong Kong ed anzi, come si ricava dal contratto, qualunque iniziativa pubblicitaria e tutte le conseguenti determinazioni operative vengono rimesse integralmente alle future scelte della società interpellante”.

¹⁵ In banca dati “fisconline”.

cretizzazione di tale interesse in capo al rapporto contrattuale oggetto dell'interpello”.

Congiuntamente all'effettivo interesse economico, al fine di soddisfare l'esimente in parola, occorre dar prova della **concreta esecuzione dell'operazione**¹⁶.

Ciò può agevolmente dimostrarsi – in particolare nel caso di **acquisto di beni** – attraverso la relativa documentazione doganale ovvero le fatture, nonché per mezzo delle eventuali movimentazioni di magazzino, ulteriormente suffragate dalle movimentazioni finanziarie, le quali non possono che transitare tramite i canali ufficiali.

Non altrettanto può dirsi nel caso di **prestazioni di servizi**.

Nel caso di cessioni di beni, l'impresa residente può produrre una serie di informazioni di supporto, estraendo dal sistema informativo¹⁷ tutti quei dati attinenti le transazioni intercorse con uno specifico fornitore.

A tal proposito (ed in questo ambito) è possibile distinguere fra:

- sistemi di natura contabile per la registrazione cronologica delle operazioni con terzi prestatori d'opera, dipendenti e collaboratori;
- sistemi di natura operativa per la gestione delle attività aziendali: dalla pianificazione della produzione, agli acquisti, alla gestione del magazzino fino alle vendite ai clienti.

Infatti, i sistemi informativi più evoluti, quali ad esempio gli ERP (*Enterprise Resource Planning*), integrano in un unico ambiente sia gli aspetti contabili sia quelli operativi, permettendo di “seguire” tutte le fasi della catena del valore, dall'acquisto della materia prima alla sua trasformazione in prodotto finito e quindi alla vendita a terzi.

¹⁶ In tal senso, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, con il parere 22 marzo 2007, n. 17, ha ritenuto opportuno attivare la procedura istruttoria prevista dall'art. 5 del D.L. 13 giugno 1997, n. 194 offrendo, in tal modo, all'istante la possibilità di integrare la propria domanda, atteso che questa, pur dimostrando l'effettivo esercizio di un'attività commerciale, “risultava insufficiente in merito all'individuazione e alla qualificazione della fattispecie prospettata nonché riguardo alla reale portata dell'operazione”. Nel caso di specie, la domanda appariva carente in quanto sprovvista degli “elementi conoscitivi utili per valutare i contenuti economici e giuridici dell'operazione che (il soggetto istante) intende(va) porre in essere”.

¹⁷ Ai fini del presente lavoro, per sistema informativo aziendale si intende l'insieme dei dati e delle informazioni, di natura contabile e operativa, che assicura una corretta gestione dell'impresa.

In particolare, i sistemi informativi permettono di rilevare il seguente insieme di informazioni:

- **dati di natura contabile:** informazioni rilevanti della singola transazione in termini di effettuazione e di contabilizzazione, dati anagrafici della controparte, importo della transazione, natura e quantità della merce;
- **dati di natura gestionale:** in ragione del numero di fattura è possibile rintracciare la data di carico a magazzino, gli (eventuali) accertamenti del controllo qualità, la localizzazione fisica della merce se ancora in carico, la data di scarico dal magazzino e di prelievo a produzione se la merce è già entrata nel ciclo produttivo.

Posizione fiscale del soggetto estero

Inoltre, si sottolinea come la posizione fiscale del soggetto estero e il **livello di imposizione** cui questi è assoggettato siano elementi estranei al novero delle circostanze da provarsi al fine di soddisfare le esimenti di cui all'art. 110, comma 11, del Tuir.

La posizione fiscale del soggetto estero può desumersi:

- dal certificato di domicilio fiscale, con prova dell'assoggettamento del risultato d'esercizio all'imposta sui redditi;
- dall'inesistenza di *tax ruling* con le Autorità locali che consentano di ridurre o azzerare il carico impositivo;
- (oltre che) dalla documentazione contabile e fiscale (bilanci pubblicati, dichiarazioni dei redditi, perizie, ecc.).

4. Mancata indicazione dei costi: regime sanzionatorio

La L. n. 296/2006 (Finanziaria 2007), modificando il comma 11 dell'art. 110 del Tuir, ha mutato il regime della deducibilità delle spese derivanti da operazioni intercorse tra soggetti residenti o domiciliati in Paesi aventi regimi fiscali privilegiati.

La fruibilità della deduzione, infatti, non è più subordinata alla **separata indicazione dei suddetti costi in dichiarazione** (art. 1, comma 301, della Legge Finanziaria 2007).

Ne consegue che dal 1° gennaio 2007, al fine di poter beneficiare della deducibilità dei predetti costi, le uniche condizioni da rispettare sono quelle previste dal primo periodo dell'art. 110, comma 11, del Tuir:

- dimostrazione da parte della società residente che la controparte estera svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva; ovvero che
- le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Rimane comunque fermo l'obbligo di separata indicazione in dichiarazione delle spese e degli altri componenti negativi di reddito in esame e, come precisato nella circ. n. 35/E del 20 settembre 2012¹⁸, tale obbligo è riferibile "a tutti i costi che derivano, in modo diretto o indiretto, da operazioni intercorse con imprese o professionisti localizzati in Stati a fiscalità privilegiata".¹⁹

Con riferimento al regime sanzionatorio, il comma 3-*bis* dell'art. 8 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ha previsto una sanzione "distinta" per la **violazione dell'obbligo dichiarativo**, pari al **10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati**, con un minimo di euro 500,00 ed un massimo di euro 50.000,00, ferma restando la deducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione e per i quali sono state dimostrate le esimenti. In caso di mancata dimostrazione di quest'ultime, alla sanzione per violazione degli obblighi dichiarativi si aggiunge quella di "dichiarazione infedele".

La circ. n. 46/E del 2 novembre 2009²⁰ ha previsto, inoltre, l'applicazione della sanzione proporzionale di cui al comma 3-*bis* dell'art. 8 del citato

¹⁸ In banca dati "fiscoonline".

¹⁹ In tale ottica sono da considerare, ad esempio, indeducibili gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite e ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti *black list*. La circ. n. 35/E del 20 settembre 2012, in banca dati "fiscoonline", conferma l'inclusione delle "minusvalenze che dovessero emergere a seguito della cessione di beni strumentali acquistati da soggetti localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata, anche se la cessione è effettuata nei confronti di un soggetto italiano, oltre che alla voce relativa alle perdite sui crediti vantati verso i soggetti localizzati nei paradisi fiscali". In aggiunta, secondo il CNDCEC (studio del marzo 2012, § 5.1.6), occorre tener conto delle variazioni (iniziali e finali) delle rimanenze, considerato che le rimanenze sono costi sospesi derivanti da acquisti effettuati. In tal caso, si ritiene sostenibile la separata indicazione in dichiarazione del costo di acquisto di beni e dei servizi nel periodo di imposta in cui si effettua l'operazione di acquisto; sul punto, si auspicano, tuttavia, chiarimenti ufficiali. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, in occasione delle videoconferenze del 31 maggio 2012 (risposta 7) si è espressa circa l'applicabilità dell'art. 110, comma 10, del Tuir ai componenti negativi derivanti da transazioni di natura finanziaria, quali, ad esempio, interessi ed oneri finanziari assimilati.

²⁰ In banca dati "fiscoonline".

decreto solo nel caso in cui la violazione sia stata contestata a seguito della formale conoscenza, da parte del contribuente, dell'avvio dei controlli.

È possibile non incorrere nella sanzione prevista dal comma 3-*bis* dell'art. 8 in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, sempre che l'invio avvenga prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza dell'avvio di controlli da parte dell'Ufficio. In questo caso, la circ. n. 46/E/2009 prevede l'applicazione della (sola) sanzione "residuale" di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 da euro 258,00 a euro 2.065,00.

5. Conclusioni

Alla luce della vigente formulazione dell'art. 110, comma 10, del Tuir, la disciplina ivi prevista ha una più ampia applicazione, atteso che l'esame del Paese in cui risiede la società con la quale il soggetto italiano intrattiene relazioni economi-

che non è più circoscritto all'elenco contenuto nel D.M. 23 gennaio 2002 (Paesi considerati territori a fiscalità privilegiata), bensì deve avere ad oggetto la verifica "per differenza" rispetto all'elencazione contenuta nelle "*white list*" di **prossima emanazione**.

Ne deriva che le società italiane operanti con soggetti residenti in Stati che non scambiano informazioni con l'Italia devono porre particolare attenzione a preconstituirsì tutti gli elementi idonei a vincere la preclusione della deducibilità dei componenti negativi di cui al comma 10 dell'art. 110 Tuir, al fine di integrare le esimenti previste dal seguente comma 11 della norma citata.

Qualora, invece, l'omissione o l'incompletezza delle spese e degli altri componenti negativi riguardi la separata indicazione nella dichiarazione dei redditi di cui all'art. 110, comma 11, del Tuir, la sanzione amministrativa dovuta viene determinata sull'ammontare dei componenti suddetti nella misura del 10% (con un minimo di euro 500,00 ed un massimo di euro 50.000,00).