

CIRCOLARE N. 1E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 26 gennaio 2009

OGGETTO: Deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti residenti o domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata.

INDICE

1. Premessa.....	3
2. Indeducibilità dei costi per operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato	3
2.1 Modifiche apportate dalla legge finanziaria 2008 (non ancora in vigore)	3
2.2 Disapplicazione della disciplina	4
3. Indeducibilità dei costi per prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato	8

1. PREMESSA

La presente circolare reca alcuni chiarimenti in merito alla disciplina sulla indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dettata dall'articolo 110, commi 10 e seguenti, del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, anche alla luce delle novità introdotte dal decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 – convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 – in merito alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati nei medesimi Stati.

2. INDEDUCIBILITÀ DEI COSTI PER OPERAZIONI INTERCORSE CON IMPRESE DOMICILIATE IN STATI O TERRITORI AVENTI REGIME FISCALE PRIVILEGIATO

2.1 Modifiche apportate dalla legge finanziaria 2008 (non ancora in vigore)

L'articolo 110, comma 10, del Tuir, nella versione attualmente applicabile prevede che *“non sono ammessi in deduzione le spese e gli 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. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti”*.

L'articolo 1, comma 83, lettera h), numero 1) della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), con disposizione che si renderà applicabile a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente a quello in corso alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'emanando decreto del Ministro dell'economia e delle finanze ai sensi dell'articolo 168-bis del Tuir, modifica il predetto articolo 110, comma 10, prevedendo che *“non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis. Tale deduzione è ammessa per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto”*.

2.2 Disapplicazione della disciplina

La disposizione prevista dal riferito comma 10 dell'articolo 110 può essere disapplicata nel caso in cui l'impresa residente, ai sensi del successivo comma 11, fornisca la prova, nel corso del procedimento di accertamento, che *“le imprese estere svolgono 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 ...”*.

Ai fini della disapplicazione della norma in esame, l'articolo 11, comma 13, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 prevede che le prove in questione *“non devono essere fornite (in sede di accertamento) qualora il contribuente abbia preventivamente richiesto, secondo le disposizioni di cui all'articolo 21 della presente legge, di conoscere l'avviso dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in*

essere e l'abbia realizzata nei termini proposti tenendo conto delle eventuali prescrizioni dell'Amministrazione".

In pratica, ove sollecitata mediante interpello *ex* articolo 21 della legge n. 413 del 1991, l'Amministrazione finanziaria si pronuncia in ordine *"alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione"*, rendendo un parere che necessariamente dovrà tenere conto dei presupposti richiesti dalla norma ai fini della disapplicazione dell'articolo 110, comma 10 (prevalente svolgimento da parte delle imprese estere di un'attività commerciale effettiva ovvero sussistenza di un effettivo interesse economico a porre in essere l'operazione e concreta esecuzione della medesima).

Per quanto riguarda la prima esimente si rinvia alle indicazioni fornite con la circolare del 23 maggio 2003, n. 29, paragrafo B) *"Documentazione di prova"* e in generale ai numerosi documenti di prassi amministrativa emanati con riguardo alla disapplicazione dell'articolo 167 del Tuir che detta la disciplina delle imprese estere controllate (c.d. *cfc rule*).

In ordine alla seconda esimente che il contribuente può alternativamente invocare, fornendo dimostrazione che sussiste un effettivo interesse economico ad effettuare ciascuna operazione con i predetti fornitori esteri, si rammenta che con risoluzione del 16 marzo 2004, n. 46 la scrivente ha precisato che si *"dovrà ... acquisire e conservare tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un Paese a fiscalità privilegiata."*

È utile sottolineare come tale scelta imprenditoriale deve essere sorretta da una valida giustificazione di tipo economico a beneficio della specifica attività imprenditoriale, connessa - in modo particolare - con l'entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti e la tempistica e puntualità della consegna".

Non vi è dubbio che l'interesse economico alla effettuazione delle operazioni in questione presuppone altresì il preliminare riscontro della inerenza delle stesse

all'attività svolta dal soggetto residente. Per soccorrere i contribuenti interessati alla disapplicazione della norma in esame e, nel contempo, facilitare l'istruttoria delle istanze di interpello da parte dell'Amministrazione, con risoluzione del 6 giugno 2003, n. 127 è stata affermata la possibilità di individuare "*in via generale ed astratta*", in relazione a determinati settori, specifiche operazioni afferenti l'esercizio dell'attività d'impresa che presentano un obiettivo collegamento con l'oggetto dell'impresa che le pone in essere e che per ciò stesso possono normalmente soddisfare il requisito della inerenza.

Ciò non fa venir meno ovviamente la necessità che in sede di interpello (o nella successiva fase dell'accertamento) si debba riscontrare in concreto, avuto riguardo alla specificità della posizione del contribuente, l'effettiva sussistenza dell'interesse economico.

E' evidente che, con la citata risoluzione n. 127 del 2003, non si è inteso sollevare i contribuenti interessati dall'onere di provare, in sede di accertamento, con riferimento ai casi concreti, la sussistenza dei presupposti richiesti dall'articolo 110, comma 11, del Tuir.

Allo stesso modo, per poter essere sollevati preventivamente da tale onere è sempre necessario che il contribuente presenti istanza di interpello ai sensi dell'articolo 21 della legge n. 413 del 1991 e dimostri, con evidenze documentali, la convenienza ad approvvigionarsi da un fornitore residente in un Paese a fiscalità privilegiata.

In particolare, la scelta imprenditoriale di intrattenere rapporti commerciali con un'impresa "privilegiata" dovrà essere sorretta da una valida giustificazione di tipo economico a beneficio della specifica attività imprenditoriale, avendo riguardo sia alla peculiarità del contesto nel quale essa è attuata sia alla praticabilità di soluzioni alternative a quella che vede come controparte dell'operazione un soggetto residente in un Paese a fiscalità privilegiata.

A tal fine si rammenta, a titolo esemplificativo, che con la citata risoluzione n. 46 del 2004, emanata in risposta ad una specifica istanza di interpello, è stata riconosciuta la sussistenza dell'effettivo interesse economico nel presupposto che il contribuente istante aveva *“esibito alcuni contratti di lavorazione che, con riferimento analitico ai medesimi beni, consentono di affermare che il prezzo praticato dal fornitore estero risulta mediamente inferiore per oltre il 30 per cento di quello praticato da altri fornitori italiani”*.

Alle medesime conclusioni è giunto il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive il quale – con pareri n. 4 del 7 marzo 2006 e n. 14 del 22 marzo 2007 – ha ritenuto che l'onere della prova era, nel caso di specie, da ritenersi integrato per iniziativa di un contribuente che aveva dimostrato, mediante cospicua documentazione allegata all'istanza, che sussisteva – a parità di altre condizioni – una sostanziale differenza tra i prezzi di vendita praticati dal fornitore residente in paese a fiscalità privilegiata, da un lato, ed i prezzi praticati da altri fornitori ovvero i costi che il soggetto istante avrebbe sostenuto per costruire in proprio i beni in questione, dall'altro.

Viceversa, il medesimo Comitato – con il parere n. 24 del 9 maggio 2007 – non ha inteso sollevare dall'onere della prova un contribuente che si era limitato ad enunciare l'interesse economico e non anche a fornire *“elementi probatori congrui circa la concretizzazione di tale interesse in capo al rapporto contrattuale oggetto dell'interpello”*.

3. INDEDUCIBILITÀ DEI COSTI PER PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE DA PROFESSIONISTI DOMICILIATI IN STATI O TERRITORI AVENTI REGIME FISCALE PRIVILEGIATO

La disciplina sulla indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato rileva anche con riguardo alle prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati nei medesimi Stati.

Invero, come prevede il comma 12-*bis* dell'articolo 110, nella versione attualmente applicabile, *“le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati”*, ossia negli Stati o territori individuati con D.M. 23 gennaio 2002 (in attesa che venga approvato il nuovo decreto ministeriale previsto dall'articolo 168-*bis* del Tuir).

Il richiamato comma 12-*bis* – introdotto dall'articolo 1, comma 6 del d.l. n. 262 del 2006 – fa sì che le spese relative alle prestazioni dei professionisti domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata possono concorrere alla formazione del reddito delle imprese residenti a condizione che queste forniscano all'Agenzia delle entrate la prova contraria indicata nel comma prima commentato, anche ricorrendo - in via preventiva - alla procedura di interpello prevista dall'articolo 11, comma 13, della l. n. 413 del 1991.

Come chiarito con circolare 19 gennaio 2007, n. 1, paragrafo 2, il riferimento ai professionisti va inteso secondo un'accezione ampia, cioè come categoria residuale rispetto alle imprese a cui si rivolge il comma 10 dello stesso articolo 110. Ne consegue che rientrano nella definizione di professionisti non soltanto i soggetti appartenenti alle professioni cosiddette 'regolamentate', ma tutti coloro che agiscono nell'esercizio di arti e professioni.

La medesima circolare ha anche chiarito che l'espressione "domiciliati in Stati o territori a fiscalità privilegiata" deve essere intesa nel senso di ricomprendere non soltanto i professionisti fiscalmente residenti nei predetti Stati, ma anche coloro che sono comunque ivi localizzati in base a criteri di collegamento diversi dalla residenza, ad esempio perché dispongono di una base fissa da cui forniscono i propri servizi.

Richiamato brevemente l'ambito di applicazione della disciplina riguardante le spese professionali, si rammenta che chiarimenti in ordine alla disapplicazione della stessa sono contenuti nella circolare del 18 giugno 2008, n. 47, paragrafo 7.3.

In tale documento di prassi sono state fornite utili indicazioni in ordine alla due esimenti previste dal comma 11 dell'articolo 110 mediante le quali l'impresa residente può ottenere la disapplicazione della norma che sancisce la indeducibilità dei costi in esame.

Si è, infatti, precisato che la prova dello svolgimento di una effettiva attività professionale (c.d. prima esimente) può essere fornita dimostrando, mediante idonea documentazione, che la prestazione resa dal professionista estero è effettiva e connessa ad un'attività non estemporanea, ma radicata nello Stato a fiscalità privilegiata attraverso, ad esempio, una base fissa.

Con riguardo alla seconda esimente, vale a dire la prova dell'effettivo interesse economico all'operazione e della sua concreta esecuzione, occorre dimostrare, sempre previa esibizione di documentazione adeguata, i motivi economici reali a fronte della decisione di avvalersi di prestazioni professionali rese da un soggetto domiciliato in un paradiso fiscale. La valutazione dell'interesse economico deve avere riguardo all'apprezzabilità economico-impresoriale complessiva delle prestazioni, desumibile da elementi obiettivi quali, ad esempio, la specificità della prestazione resa dal professionista estero in riferimento a particolari esigenze dell'impresa, ovvero l'entità del corrispettivo in relazione ad una analisi funzionale

dell'attività svolta dal soggetto estero anche in confronto con analoghe prestazioni rese da soggetti residenti in Italia.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.