

TESTO

Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive

La società Y S.p.A. con sede in ----- ha richiesto il parere del Comitato Consultivo, ai sensi dell'art. 21 della legge n. 413/91, in ordine ad un'operazione disciplinata dall'art. 110, commi 10 e 11, del tuir, come novellato dal d.lgs. n. 344 del 2003 (ex art. 76, commi 7-bis e 7-ter).

Emerge dal quesito formulato a questo Comitato che la società :

- svolta attività di produzione, lavorazione e commercializzazione di carta patinata;
- che la commercializzazione dei prodotti realizzati interessa sia il mercato dell'Unione Europea che quello extracomunitario;
- che nell'ambito del mercato dell'Unione Europea di particolare rilievo è il ruolo che è stato assunto dalla ---laddove la società ha acquisto una quota di mercato pari al 12%.

La società interpellante ha rappresentato, inoltre, quanto segue:

- i rapporti commerciali in --- sono stati gestiti, dal 1992 e sino al 10 dicembre 1997, per il tramite della figura dell'agente locale "X", residente in ---;
- all'agente sono state corrisposte provvigioni nella misura del 2,6% sugli affari realizzati, nonché provvigioni supplementari limitatamente al rapporto con determinati clienti in forza di accordi integrativi;
- nel mese di dicembre 1997, la ditta "X", ha modificato la propria denominazione sociale in "X Ltd;
- a seguito della variazione relativa alla struttura societaria dell'agente, la società interpellante ha sottoscritto, con effetto dal 10 dicembre 1997, un nuovo contratto di agenzia con X Ltd., senza tuttavia vedere modificate, rispetto al precedente contratto, le condizioni dell'accordo;
- nell'ambito di un processo riorganizzativo, la società "X Ltd" è divenuta agente esclusivo per l'intero territorio --- della società "K. Ltd", residente in ---
Conseguentemente, la titolarità giuridica di tutti i rapporti preesistenti, incluso quello con la società italiana Y S.p.A., 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 1 marzo 1998. Il nuovo contratto non ha modificato il contenuto delle preesistenti pattuizioni contrattuali tra Y ed X e non ha prodotto variazioni nel rapporto commerciale tra le parti. L'unica differenza si riconduce al fatto che le provvigioni maturate dal 1° marzo 1998 – nella medesima entità preesistente - non sono state più fatturate dall'agente --- (che è divenuto un sub-agente di K), bensì direttamente dalla società ---.

In considerazione del fatto che ---, per il periodo d'imposta 2003, è incluso nell'elenco dei Paesi non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati, approvato con D.M. 23 gennaio 2002, e vista la disciplina di indeducibilità dei componenti negativi del reddito d'impresa derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in tali paesi, recata dall'art. 110, commi 10 e 11, del tuir, la società Y S.p.A. prospetta la disapplicazione, a partire dal suddetto periodo d'imposta 2003, delle predette disposizioni antielusive con relativa deducibilità delle provvigioni corrisposte alla società --- agente.

Secondo l'interpretazione fornita dall'interpellante, la disposizione antielusiva di cui alla citata normativa non deve trovare applicazione alla fattispecie prospettata, ricorrendo nel caso la seconda esimente prevista dal comma 11 dell' art. 110 del tuir consistente nell'effettivo interesse

economico dell'operazione e nella sua concreta esecuzione. A sostegno di tale soluzione, la società italiana pone in evidenza come:

- non possa essere messo in dubbio l'effettivo interesse economico sottostante i rapporti commerciali con il sub agente greco X; infatti, la --- rappresenta un significativo mercato di sbocco della produzione aziendale all'interno dell'Unione Europea essendo priva di industrie operanti nel medesimo settore. Per tale motivo la società italiana ha voluto continuare ad avvalersi delle prestazioni dell'agente --- a prescindere dal fatto che, a partire da una certa data, questi abbia agito in veste di sub agente piuttosto che di agente diretto. E' altresì evidenziato che la totalità degli addebiti di K a Y trova esclusiva ed intera motivazione nell'attività che X svolge quale sub-agente per la stessa Y. Nessun addebito di K, quindi, trova origine dallo svolgimento di attività diverse da quelle svolte nel territorio --- da parte di X;
- le varie trasformazioni giuridiche dell'agente --- non hanno mai comportato un cambiamento sostanziale nei termini degli accordi contrattuali in essere con la società italiana.

Per comprovare, congiuntamente all'effettivo interesse economico, la concreta esecuzione dell'operazione, la società ha esibito alcuni documenti dai quali risulta, tra l'altro:

- il fatturato complessivo realizzato da Y in --- nel periodo 2002 e nel primo semestre 2003;
- la fatturazione da parte di K a Y delle provvigioni;
- i bonifici bancari per il pagamento delle stesse provvigioni maturate nell'anno 2002 e nel primo semestre 2003.

Il Comitato, con nota n. ----- del ----- ha richiesto alla società documentazione integrativa utile a dimostrare l'effettivo interesse economico all'operazione e, in particolare che (I) la X abbia preteso l'intermediazione della K e (II) che i clienti greci siano stati procurati grazie all'intermediazione della K (per il tramite della X). A questo proposito la Società ha tempestivamente prodotto, tra l'altro:

- la corrispondenza tra K/X e Y avente ad oggetto gli ordini dei clienti e le relative conferme d'ordine inviate a questi ultimi che Y ha inviato ai propri clienti in ---nel periodo compreso tra il 1° gennaio 1997 e il 28 febbraio 1998;
- la corrispondenza tra X e Y avente ad oggetto gli ordini dei clienti e relative conferme d'ordine che Y ha inviato ai propri clienti in --- nel periodo successivo al 1° marzo 1998, dalle quali si evince il numero di codifica corrispondente all'agente K ;
- un campione della corrispondenza intercorsa tra la X ed i clienti ---di Y;
- a titolo esemplificativo, un fascicolo campione all'interno del quale sono stati ordinati tutti i documenti sopra elencati riferiti al rapporto commerciale con il cliente greco "A", dall'ordine al pagamento delle provvigioni.

In premessa, si ricorda che, a far data dal 1° maggio 2004, --- è entrata a far parte dell'Unione Europea restando automaticamente esclusa dall'applicazione dell'art. 110, comma 10, del testo unico delle imposte sui redditi.

Relativamente alla deducibilità per il periodo d'imposta 2003 e limitatamente ai costi sostenuti tra il 1° gennaio e il 30 aprile 2004, si evidenzia quanto segue.

Come noto, l'art. 110, commi 10 e 11 del tuir, reca una disposizione antielusiva mirante a rendere indeducibili i componenti negativi dal reddito d'impresa derivanti da operazioni intercorse con fornitori residenti in Paesi a fiscalità privilegiata.

Tuttavia, i limiti di deducibilità non operano se, alternativamente:

- le imprese residenti forniscono la prova che le società estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva; ovvero
- le imprese residenti forniscono la prova che le operazioni poste in essere rispondono a effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione.

La società istante intende far valere la seconda circostanza esimente.

Ciò posto, occorre ora considerare se dalla documentazione prodotta si possa evincere che il rapporto tra la società istante e la K, oltre ad aver avuto concreta esecuzione, corrisponda ad un effettivo interesse economico.

La società istante pone in evidenza che il rapporto con la società --- (che si assume essere non collegata alla Y S.p.a.) è stato, "de facto", imposto dalla società greca, per effetto del contratto sottoscritto tra X e K con il quale la prima è divenuta agente esclusivo della seconda.

Ciò ha determinato la cessazione del contratto di agenzia tra la società istante e la X. Di qui la scelta, da parte della società istante, di sottoscrivere un contratto di agenzia con la K, alle stesse condizioni economiche del precedente. Tale alternativa è stata preferita in quanto le altre (ad esempio, la ricerca di un nuovo agente ---) erano ritenute anti-economiche. La società stessa sottolinea che il nuovo assetto contrattuale non ha comportato alcuna variazione nei rapporti commerciali, ad eccezione del fatto che le provvigioni maturate dal 1° marzo 1998 non sono state più fatturate dalla X ma dalla K.

La società afferma, infine, che tutti i clienti --- sono stati procurati grazie alla intermediazione della K per il tramite della X. In altre parole, i rapporti commerciali sono stati procurati dalla K non già in via diretta, ma attraverso il proprio sub-agente esclusivo X.

Quanto sopra affermato dalla società emerge con sufficiente chiarezza dalla documentazione prodotta.

In particolare, da tale documentazione emerge che il rapporto commerciale con la società residente a --- è la prosecuzione del rapporto precedentemente in essere con l'agente greco, e che tale rapporto è regolato dalle medesime condizioni contrattuali. Emerge altresì che la società istante ha potuto conservare, fin nel mutato rapporto contrattuale, il proprio posizionamento commerciale nel mercato ---. Ciò premesso, il Comitato Consultivo delibera il seguente

PARERE

Sulla base della documentazione complessivamente prodotta dalla società Y S.p.A., si ritengono sussistenti i requisiti dell'effettivo interesse economico e della concreta esecuzione delle operazioni poste in essere dalla società istante. Restano comunque fermi i poteri di controllo dell'amministrazione su ogni altro profilo di eventuale contrarietà con altre norme dell'ordinamento del comportamento tenuto dai soggetti coinvolti.

Deliberato il 21 luglio 2004