

COMITATO CONSULTIVO
PER L'APPLICAZIONE DELLE NORME ANTIELUSIVE
Richiesta di parere ai sensi dell'articolo 21 della legge n. 413 del 1991

IL COMITATO

Rilevato preliminarmente che:

- In data ----- la X s.r.l. (di seguito "X" ovvero "società") ha rivolto alla Direzione generale delle entrate della ----- un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 21 della l. n. 413 del 1991;
- La predetta Direzione, quindi, in data ----- ha inoltrato l'istanza alla competente Direzione generale centrale dell'Agenzia delle entrate, la quale, peraltro, su di essa non si è pronunciata nei 60 giorni dal ricevimento;
- La X si è quindi rivolta a questo Comitato, ai sensi del medesimo articolo 21 della l. n. 413, con nota del -----, riproponendo identica istanza;
- La società ha esposto di aver affidato alla "export company" (ovvero, come pure denominabile, "export enterprise") Y Itèe, residente a Mauritius, e dunque in uno dei paesi a fiscalità privilegiata individuati col D.M. 23 gennaio 2002, un "appalto nella lavorazione di capi d'abbigliamento";
- La società ha soggiunto che la contraente estera esercita prevalentemente ed effettivamente attività commerciale nel suo Paese (come rilevabile dalla copia del suo atto costitutivo e del suo statuto, dal relativo "certificate of incorporation" - dal quale emerge che l'impresa è iscritta, con la forma della società per azioni, nel locale, omonimo registro a decorrere dal ----- -, dalla copia di una coerente dichiarazione scritta resa dai suoi legali rappresentanti nonché dalla copia del suo ultimo bilancio d'esercizio, approvato il 29 aprile 2002: documenti, questi, allegati tutti all'istanza di interpello) e che il rapporto commerciale con la medesima contraente presenta, per essa, valide ragioni economiche, tenuto conto che i corrispettivi praticati per la lavorazione dei capi d'abbigliamento sono mediamente inferiori del 33 per cento rispetto a quelli praticati da analoghi fornitori nazionali;
- La società ha specificato che la validità delle ragioni economiche starebbe, in particolare, nel fatto che i prezzi d'acquisto dei capi d'abbigliamento, sensibilmente contenuti, permettono alla X di praticare sul mercato, a propria volta, prezzi di rivendita contenuti ed inferiori a quelli della propria concorrenza;
- La società ha conseguentemente concluso nel senso che ricorrerebbero, nel caso di specie, i presupposti stabiliti dall'articolo 76 (combinato disposto dei commi 7-bis e 7-ter) del Tuir, e che dunque le dovrebbe essere consentito procedere alla deduzione delle spese connesse all'esecuzione del contratto stipulato con la residente estera, e ciò non soltanto con riferimento ai periodi imposti trascorsi ma anche per tutti quelli futuri, durante i quali il contratto stesso continuerà a vigere;
- La Direzione centrale normativa e contenzioso della Agenzia delle entrate si è poi espressa sulla originaria istanza della X con propria nota n. ----- del -----;

- La X, peraltro, attende comunque l'avviso di questo Comitato - in ordine alla fondatezza dell'assunto che forma l'oggetto del suo quesito -, del quale si è invero radicata la competenza per effetto dell'adizione fattane con la citata nota della società in data -----;

Udita la relazione del componente Cons. Italo Volpe.

Considerato che:

- nel caso in esame vale preliminarmente riassumere i tratti essenziali del raccordo sistematico che deve tenersi presente in relazione alle attribuzioni di questo Comitato, quando ad esso ci si rivolga per un avviso consultivo in ordine alle condizioni di cui - in particolare - al primo periodo del co. 7-ter dell'articolo 76 del d.P.R. n. 917 del 1986;
- non può invero sottacersi che le attribuzioni fondamentali del Comitato, espressamente enunciate dalla legge come proprie di esso, sono quelle di cui al combinato disposto dei co. 2 e 9 dell'articolo 21 della l. n. 413 del 1991; articolo, quest'ultimo, che, anche in relazione alla sua dislocazione all'interno della legge citata (in un Capo, cioè, testualmente ed esclusivamente dedicato all'interpello rivolto dai contribuenti all'Amministrazione finanziaria), costituisce il parametro principale di riferimento per l'identificazione del perimetro delle competenze del Comitato medesimo;
- non può tuttavia ignorarsi che l'articolo 11, co. 13, della stessa l. n. 413 del 1991, in un quadro dispositivo oggettivamente differente da quello che si riferisce, in modo diretto, al ritaglio di disciplina dedicato alla istituzione di questo Comitato, alla delimitazione delle sue competenze espresse e al tratteggio essenziale della concorrente regolazione dell'operatività dell'Organo, pure disegna una ipotesi di interpello *preventivo* del contribuente nei riguardi dell'Amministrazione, valido per escludere, nei riguardi del medesimo contribuente, in caso di suo esito positivo, l'onere probatorio di cui al co. 7-ter dell'articolo 76 del d.P.R. n. 917 del 1986;
- occorre altresì ricordare che il co. 12 dell'articolo 11 della citata l. n. 413 è poi quello che ha introdotto, nell'articolo 76 del d.P.R. n. 917 del 1976, i co. 7-bis e 7-ter, e che, nel secondo periodo di quest'ultimo comma - vigente sino alla data di entrata in vigore dello stesso co. 7-ter del citato articolo 76 -, si delinea una speciale forma di interpello - promosso questa volta dall'Amministrazione nei riguardi del contribuente, in una fase immediatamente anteriore all'emissione di un avviso di accertamento di imposta o di maggiore imposta, relativo a fatti riconducibili all'applicabilità del co. 7-bis del citato articolo 76 - in funzione del quale al contribuente viene offerta l'opportunità di fornire la prova di cui al primo periodo del co. 7-ter del medesimo articolo 76;
- la disposizione di cui al co. 13 dell'articolo 11 della l. n. 413 del 1991 non cita espressamente questo Comitato, come organo cui può altresì pervenire l'interpello preventivo del contribuente contemplato dalla medesima disposizione (la norma, invero, cita, impersonalmente, l'Amministrazione finanziaria), ancorché risulti ragionevole non escluderne il coinvolgimento, nel quadro dello specifico procedimento consultivo in questione, posto che il recitato normativo testualmente

indica che lo svolgimento del procedimento avviene "secondo le disposizioni di cui all'articolo 21" (della l. n. 413 del 1991);

- nella fattispecie, dunque, ricorre la competenza del Comitato ad esprimersi, e ciò sia dal punto di vista generale, sia da quello concreto, tenuto conto del fatto che la X ad esso ritualmente si è rivolta dopo il decorso silenzioso del termine stabilito perché gli uffici competenti si pronuncino sulla istanza di parte, originariamente presentata;
- ciò non esclude il potere degli uffici dell'Amministrazione di esprimersi sull'atto originariamente introduttivo di questa procedura consultiva (si consideri, al riguardo, la recente nota, sopra citata, n. -----, in data -----, della Direzione centrale normativa e contenzioso della Agenzia delle entrate) ma, di contro, neppure esclude il potere di questo Comitato, una volta radicata la sua competenza, per impulso della parte interessata, di procedere alla deliberazione piena del caso sottopostogli, eventualmente arricchitosi, in fatto (come, appunto, nella fattispecie), in conseguenza di una esternazione dell'Amministrazione;
- nel caso in esame, anzi, da quest'ultima conviene prendere le mosse, osservando che, in essa:
 - a) è corretta la puntualizzazione in ordine al fatto che, a decorrere dall'1 gennaio 2004, dell'articolo 76 Tuir ha preso il posto l'articolo 110 del nuovo Testo unico delle imposte sui redditi (questa "sostituzione", peraltro, nulla toglie a quanto sopra detto in ordine al ruolo e alle competenze di questo Comitato nel caso in oggetto);
 - b) pare altresì corretta l'ulteriore puntualizzazione per cui, laddove il contribuente, nel quadro dell'onere della prova che gli compete, in ragione della combinazione delle disposizioni sopra richiamate (da aggiornare, adesso, con l'edizione del nuovo articolo 110 Tuir), opti per la dimostrazione della "validità delle ragioni economiche", è da reputarsi allora recessiva ogni speculazione in ordine allo svolgimento prevalente di un'attività commerciale effettiva da parte del soggetto non residente, dalla cui attività, nei riguardi del soggetto residente, si generano i costi relativamente ai quali il secondo invoca la deducibilità fiscale;
 - c) è parimenti corretta, tuttavia, l'osservazione per cui, nella fattispecie, il contribuente ha ritenuto di dare comunque un inizio di prova in ordine alle caratteristiche del soggetto non residente e che tale dimostrazione è da ritenere nondimeno (e ciò è condivisibile) solo "formale", facendo invece difetto la prova che tale soggetto svolge un'attività ai sensi dell'articolo 2195 c.c. avvalendosi di una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della sua attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione;
 - d) può altresì accettarsi, in linea di principio, l'enunciazione del fatto - da riferire alla prova cui il contribuente risulta essersi realmente indotto, riferibile alla validità delle ragioni economiche dell'operazione, prospettata e rappresentata, con il soggetto non residente - che tale prova non è preordinata ad una "verifica sostanziale a posteriori" quanto piuttosto ad "una valutazione preventiva dell'operazione prospettata";

- e) non pare invece esauriente l'assunto, riferito a quest'ultimo proposito, per cui il contribuente può reputare assolto il suo onere probatorio dando la sola dimostrazione (ancorché documentale) del fatto che i corrispettivi praticati all'estero, dal soggetto non residente, in relazione alle forniture di beni (di ciò si tratta, nel caso in esame) eseguite, sono apprezzabilmente inferiori rispetto a quelli che si conseguirebbero ove il soggetto fornitore fosse, invece, nazionale. Neppure esauriente risulta, allora, la conseguente conclusione che sul caso prospettato dalla società ci si possa esprimere sulla mera base della presupposta veridicità dei fatti oggetto della predetta dimostrazione;
- invero, per quanto si versi (nell'ambito di questa procedura consultiva) in un quadro di "valutazione preventiva dell'operazione prospettata" dal contribuente, nondimeno è ragionevole configurare un ben più ampio ed apprezzabile ventaglio di idoneità probatorie suscettibili di essere articolate dal medesimo contribuente;
 - stando, infatti, al caso di specie, bene è possibile attendersi (per evitare e superare quelle che, altrimenti, risulterebbero mere affermazioni di palmare evidenza, e, dunque, come tali assolutamente generiche ed ovvie, come il fatto che nei Paesi - tutti i paesi - in cui vigono costi irrisori dei fattori produttivi, i prezzi delle unità di prodotto finito sono più bassi di quelli delle medesime unità realizzate, invece, in Paesi nei quali i costi di tali fattori sono più alti) che il contribuente offra documentalmente non solo il confronto differenziale tra i prezzi di vendita, alla produzione, delle unità di prodotto realizzate nel Paese estero in questione e in Italia, ma soprattutto (a titolo di mero esempio) l'analisi di tutti i costi intermedi, di cui si ricaricano progressivamente gli originari prezzi alla produzione all'estero (il trasporto, il deposito e l'assicurazione, ancora a titolo di esempio), e che valgono effettivamente a rappresentare, in ultimo e in un coerente rapporto parametrico, la differenza (ove esistente) tra i prezzi dei prodotti che si intendono acquistare all'estero e quelli che si acquisterebbero in Italia, ove l'operazione (della cui deducibilità dei costi si tratta) non fosse posta in essere;
 - solo in questo più appropriato contesto probatorio, dunque, al Comitato è consentito esprimersi in ordine alla "validità delle condizioni economiche" che il contribuente reputa di dedurre, ancorché nell'ambito di una valutazione preventiva dell'operazione prospettata;
 - in ultima analisi, tenuto conto del fatto che la dimostrazione offerta dalla società, di cui sopra si è detto, può assumersi come un mero inizio di prova da parte del contribuente, pare corretto offrire a quest'ultimo l'opportunità di proseguire nell'esercizio del suo onere probatorio, relativo al profilo della validità delle condizioni economiche, dandosi all'uopo il termine di giorni quarantacinque;

P.Q.M.

Esprime parere non definitivo, nei termini e alle condizioni di cui in motivazione.