

Operazioni con soggetti residenti in Paesi a regime privilegiato: condizioni per deducibilità dei costi

La deduzione dei costi per acquisti da aziende o professionisti collocati in Paesi con prelievo fiscale molto soft (cosiddetti Paesi Black List) è un tema di grande rilevanza e l'attuazione della delega fiscale potrebbe costituire lo strumento per rivedere la normativa vigente che genera spesso difficoltà applicative per i contribuenti.

La norma di riferimento è l'art. 110 commi da 10 a 12 bis del *Testo Unico delle imposte sui redditi*.

Il suddetto articolo **esclude la deducibilità delle spese** e degli altri **componenti negativi di reddito** derivanti da operazioni intercorse fra imprese individuali o società residenti e soggetti domiciliati o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, se non si dimostrano **particolari condizioni**. Per individuare i fornitori black list, in attesa della white list da emanare, è necessario fare riferimento **all'elenco di Stati inclusi nel DM 23 gennaio 2002**. Per la lista dei Paesi si rinvia al sito dell'*Agenzia delle Entrate*.

Lo **scopo della norma** è il seguente:

Evitare agli imprenditori italiani che intrattengono rapporti con soggetti localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata di corrispondere **prezzi di acquisto maggiori rispetto a quelli di mercato**, concordando con il fornitore la retrocessione dell'eccedenza, magari sotto forma di operazioni estero su estero.

I fornitori black list sono gli imprenditori, ma possono essere anche i professionisti.

I costi resi indeducibili dalla norma non sono esclusivamente quelli di acquisto di beni e servizi, ma tutti i componenti negativi che originano anche indirettamente, da operazioni con soggetti residenti nei paradisi fiscali:

- Ammortamenti
- Minusvalenze su cessioni di beni
- Perdite su crediti
- Ogni altro componente negativo.

L'imprenditore italiano per poter dedurre i costi dovrà alternativamente dimostrare le seguenti condizioni:

1. Il fornitore estero ha un'attività economica effettiva

Tale requisito è finalizzato alla dimostrazione **dell'esistenza di una struttura stabile da parte del fornitore**. La prova dell'attività commerciale richiede la disponibilità di documenti e informazioni non sempre facili da reperire:

- Certificato di iscrizione al locale Registro delle Imprese
- Atto costitutivo e Statuto
- Delibere relative alla disciplina degli organi sociali, alla loro nomina, e all'attribuzione dei relativi poteri
- Descrizione dell'attività esercitata
- Bilanci depositati e pubblicati
- Copia delle fatture delle utenze relative agli uffici e ad altri immobili utilizzati
- Contratti di lavoro dei dipendenti con specifica del luogo di prestazione dell'attività lavorativa e delle mansioni svolte
- Contratti di locazione di immobili
- Contratti di assicurazione relativi agli uffici.

2. Le operazioni estere corrispondono ad un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione.

Il secondo requisito richiede la dimostrazione delle **ragioni economiche che giustifichino la scelta del fornitore estero**. Pertanto andrà motivata la peculiarità dell'operazione stessa in termini di convenienza rispetto ad operazioni alternative.

A titolo meramente esemplificativo gli elementi di interesse economico potrebbero essere i seguenti:

- Prezzo di transazione
- Oneri accessori quali ad esempio quelli di stoccaggio e magazzino
- Tempi di consegna
- Particolarità del prodotto (impossibilità di acquisto presso altri fornitori).

Oltre alla dimostrazione delle ragioni economiche dell'operazione, viene richiesto anche **il requisito della concreta esecuzione**.

Nell'ipotesi di **acquisto di beni** la dimostrazione della concreta esecuzione è più semplice e i documenti necessari potrebbero essere i seguenti:

- Documenti doganali
- Ordine di acquisto, fattura del fornitore

- Contratto di fornitura beni
- Documentazione bancaria che attesti il pagamento.

Nella fattispecie di **acquisto di servizi** la dimostrazione è sicuramente più complessa. La documentazione a titolo esemplificativo potrebbe essere la seguente:

- Documenti comprovanti l'effettivo svolgimento della prestazione professionale nel Paese Black List
- Contratto fornitura servizi
- Documentazione bancaria comprovante il pagamento.

I costi saranno deducibili quindi nel caso in cui l'imprenditore fornisca le prove specificate in precedenza. Tali prove possono essere fornite in tempi diversi:

- Preventivamente con procedura di interpello (richiesta di parere rivolta all'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa)
- Su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria.

In assenza di interpello preventivo, l'Amministrazione Finanziaria, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, **invita le imprese** interessate a fornire le prove circa la **sussistenza di uno dei requisiti** entro il termine di **90 giorni**.

Le spese ritenute deducibili, anche in seguito ad un interpello positivo **devono essere indicate separatamente nella dichiarazione dei redditi**, pena la sanzione del 10% dell'importo delle spese omesse con un minimo di Euro 500,00 ed un massimo di Euro 50.000,00. In assenza della prova delle circostanze esimenti, alla suddetta sanzione si aggiunge quella per **infedele dichiarazione**.

Possibili modifiche

L'attuazione della delega fiscale potrebbe costituire lo strumento idoneo per modificare la norma relativa all'indeducibilità dei **costi per acquisti di beni e prestazioni di servizi da paesi a fiscalità privilegiata**. Alcuni sostengono che la limitazione dovrebbe riguardare solo le **prestazioni di servizi e non anche le cessioni di beni**. Le soluzioni possono essere diverse, tuttavia ciò che appare indubbiamente irragionevole è che l'indeducibilità del costo debba essere totale e non limitata alla parte di essa non considerata congrua. Pertanto una soluzione logica potrebbe essere quella di rendere **indeducibile solo la parte del costo non ritenuto congruo**.

Alberto Perani