

## **D.P.R. 22 dicembre 1986 n°917**

**Disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007 e fino alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'economia e della finanze ai sensi dell'articolo 168bis**

### **La black-list**

#### **Articolo 110. Norme generali sulle valutazioni**

.....

10. *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.*

**Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2002 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 4 febbraio 2002)**

#### **Articolo 1.**

1. *Ai fini dell'applicazione.... si considerano Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato: ....*

#### **Articolo 3.**

1. *Le disposizioni indicate nell'articolo 1 si applicano ai seguenti Stati e territori limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate:*

13) *Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e "di domicilio";*

### **La white-list**

#### **Articolo 110. Norme generali sulle valutazioni**

10. *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 168bis. 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.*

(Questo comma è stato così sostituito dall'art.1,comma83,lettera h), n°1) della legge 24 dicembre 2007 n°244.

**Articolo 168bis. Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.**

1. *Con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze sono individuati gli Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 10, comma 1, lettera e)bis, 73 comma 3, e 110, commi 10 e 12bis, del presente Testo Unico, nell'articolo....*

2. *Con lo stesso decreto di cui al comma 1 sono individuati gli stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni e nei quali il livello di tassazione non è sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ....*

Questo articolo è stato inserito dall'articolo 1, comma 83, lettera n), della Legge 24 dicembre 2007 n°244. A norma dell'articolo 1, comma 88, della medesima legge, tali disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo succitato. Fino al periodo d'imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007.

Inoltre l'articolo 1, comma 90 della suddetta legge stabilisce che, per un periodo di cinque anni dalla data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, si considerano inclusi nella white-list gli Stati o territori che attualmente non fanno parte della cosiddetta black-list.

In sostanza, per un lungo periodo transitorio corrispondente a quello intercorso fino alla data di emanazione del Decreto del Ministro più cinque anni continuerà ad essere in vigore la vecchia black-list (*rectum* le vecchie black-list) mentre per il periodo successivo saranno considerati meritevoli di appartenere alla white-list gli Stati o territori che ora sono considerati non cattivi in quanto assenti dalle black-list con il rischio di creare situazioni anomale.

**11.** *Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova 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. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi (\*). L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. [La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 10 è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti] (\*) (\*\*).*

(\*) Questo periodo è stato inserito nell'articolo 1, comma 301, lettera a), della legge 27 dicembre 2006 n°296.

(\*\*) Questo periodo è stato soppresso dall'articolo 1, comma 301, lettera b), della legge 27 dicembre 2006 n°296.

Preliminarmente occorre effettuare l'esegesi della parola "ovvero" che ritroviamo nella prima parte del comma 11; la maggior parte degli autori tendono ad attribuire in questo contesto a questa parola un valore disgiuntivo mentre la mia interpretazione è che la stessa abbia un valore correttivo.

Questo significa che i due periodi che ritroviamo nella prima parte del comma 11 collegati dalla parola "ovvero" rappresentano quanto al secondo periodo l'esplicitazione-correzione rispetto a quanto esposto nel primo periodo.

A titolo comparativo potremmo fare riferimento alla stessa parola "ovvero" che ritroviamo nella parte finale del comma 10; in questo caso siamo evidentemente di fronte ad una parola avente un valore disgiuntivo in quanto nel primo periodo di questa parte finale del comma 10 si fa riferimento ad un livello di tassazione (*ergo* ad un valore espresso in termini percentuali) mentre nel secondo periodo si fa riferimento all'adeguato scambio di informazioni e nel terzo periodo addirittura a eventuali criteri equivalenti (ponendo peraltro il dubbio che quell'"ovvero" di questo terzo periodo possa essere letto sia in forma disgiuntiva, sia in forma correttiva se lo accostiamo a quanto esposto nel secondo periodo).

La prima parte di questo comma (11) richiede che le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgano prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione.

Con riferimento all'attività commerciale effettiva eseguita dall'impresa estera occorre che la stessa corrisponda innanzitutto a quella prevista ai sensi dell'articolo 2195 del Codice Civile, effettuata tramite una struttura organizzativa idonea. Non sono sufficienti pertanto le prove documentali volte a dimostrare la mera esistenza del requisito posto dalla norma di legge, ad esempio mediante l'esibizione dei soli documenti attestanti l'esistenza dell'impresa estera quali atto costitutivo, statuto, certificato di iscrizione presso il Registro delle imprese locale, copia dei bilanci, ecc..

Con riferimento invece all'interesse economico effettivo e, congiuntamente, alla sua concreta effettuazione, occorre che lo stesso venga dimostrato basandosi su un prospetto descrittivo dell'attività esercitata, sui contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e delle attività, sulle copie delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, sui contratti di lavoro dei dipendenti con indicazione del luogo di prestazione dell'attività lavorativa e delle mansioni svolte, sulla produzione dei conti correnti bancari aperti in loco che diano evidenza delle movimentazioni relative alle attività esercitate, sulle copie dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici, sulle autorizzazioni sanitarie ed amministrative relative all'attività ed all'uso dei locali.

Prendendo in esame varie risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate (la n°127 del 06 giugno 2003, la n°46 del 16 marzo 2004) e vari pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (tra cui il n°3 del 24 marzo 2004) si evince che ai fini della sostenibilità dell'onere probatorio da parte dell'impresa residente, la stessa potrebbe produrre della documentazione doganale ovvero ogni altro elemento di prova documentale imposto dalla normativa o dalla prassi di settore come ad esempio l'eventuale autofattura della società residente per l'estrazione della merce dal deposito Iva, la documentazione attestante il pagamento del bene acquistato, l'ordine di acquisto, la fattura del fornitore, ecc..

Più oltre, l'impresa residente, potrebbe dichiarare di rifornirsi presso un soggetto non residente in quanto la fornitura viene garantita a prezzi mediamente inferiori a quelli praticati da analoghi fornitori nazionali; in questo caso la convenienza soddisfa il principio dell'effettivo interesse economico quale requisito per disapplicare la disposizione in esame.

E ancora possono configurarsi una serie ulteriore di elementi che possono condurre alla giustificazione economica dell'operazione, quali, ad esempio, l'analisi di tutti i costi intermedi, di cui si ricaricano

progressivamente gli originali prezzi alla produzione all'estero (il trasporto, il deposito e l'assicurazione, ancora a titolo di esempio), e che valgono effettivamente a rappresentare, in un coerente rapporto parametrico, la differenza tra i prezzi dei prodotti che si intendono acquistare all'estero e quelli che si acquisirebbero in Italia.

Tutto questo facendo attenzione che, qualora i due soggetti appartengono al medesimo gruppo, dovrà essere verificata anche il rispetto della normativa in materia di prezzi di trasferimento.

Entrambe le condizioni, svolgimento di una attività commerciale effettiva e dimostrazione di un effettivo interesse economico, devono essere riunite per poter usufruire dell'applicazione della norma in questione.

In proposito il parere n°12 del 12 aprile 2006 del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive precisa che l'elenco prodotto nella risoluzione n° 46 del 2004 dell'Agenzia delle Entrate è esemplificativo e non esaustivo dovendo *rectum* potendo il contribuente fornire ogni altro riscontro idoneo in funzione della particolarità del caso.

L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette.

Tali prove non devono essere fornite qualora il contribuente abbia preventivamente esercitato il diritto di interpello chiedendo la disapplicazione in via preventiva delle disposizioni di cui all'articolo 110 del D.P.R. 917/86.

Per esercitare tale diritto d'interpello l'impresa residente deve adire l'Amministrazione finanziaria inoltrando al Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive di cui all'articolo 21 della legge 413 del 1991 per espresso rinvio dell'articolo 11 della suddetta legge, una istanza interpretativa al fine di sollecitare l'emissione da parte dello stesso organismo di apposito parere sulla disapplicazione di tale norma.

Tale istanza interpretativa deve concentrarsi sulla natura e sul trattamento tributario dell'operazione che si intende porre in essere; il contribuente ha l'onere di fornire tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata e di allegare copia della documentazione rilevante ai fini della individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata, nonché della reale portata dell'operazione. Solo a queste condizioni il Comitato è in grado di poter esprimere, preventivamente, una valutazione positiva in ordine alla effettiva giustificazione economica della programmata operazione (parere n°56 del 15/12/2005 del Comitato consultivo).

In ogni caso il Comitato consultivo ha sessanta giorni di tempo per rispondere alla fattispecie prospettata dal contribuente; in caso di mancata risposta da parte del Comitato consultivo entro sessanta giorni dalla richiesta del contribuente, e dopo ulteriori sessanta giorni da una formale diffida ad adempiere da parte del contribuente stesso, si applica il principio del silenzio assenso.

Nel quadro RF qui riprodotto che rispecchia la dichiarazione dei redditi per le società di capitali per l'anno 2008 illustriamo in forma esemplificativa il meccanismo fiscale applicabile in sede di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra le imprese residenti e le imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati.

In un primo tempo il componente negativo deve essere riportato nella casella 33 tra le altre variazioni in aumento dell'utile di bilancio (o in diminuzione della perdita) ed in un secondo tempo nella casella 55 tra le variazioni in diminuzione dell'utile di bilancio (o in aumento della perdita) per determinare il reddito imponibile fiscalmente. Il risultato è neutro ai fini del calcolo delle imposte ma consente tuttavia

all'Amministrazione finanziaria di monitorare tutte le operazioni intercorse tra le imprese residenti e le imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati.

<b>PERIODO D'IMPOSTA 2007</b>	
<b>SOCIETÁ DI CAPITALI 2008</b>	<b>REDDITI QUADRO RF</b>
<b>Agenzia entrate</b>	<b>Determinazione del reddito d'impresa</b>
<b>Risultato del conto economico</b>	
RF3 A) UTILE	
RF4 B) PERDITA	
<b>Variazioni in aumento</b>	
RF10 .....	
RF11 .....	
RF33 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	€ 34.540,00
	-----
RF36 G) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO	€ 34.540,00
<b>Variazioni in diminuzione</b>	
RF37 .....	
RF38 .....	
RF55 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	€ 34.540,00
	-----
RF59 H) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE	€ 34.540,00

La soppressione dell'ultima parte del comma 11 dell'articolo 110 del T.U.I.R non ha comportato il venir meno dell'obbligo di compilazione dei righi (ora RF33 e RF55) che resta pertanto valido tutt'ora, ma ha semplicemente eliminato la sanzione di totale indeducibilità dei costi inerenti le attività con imprese residenti in paradisi fiscali sostituendo tale "sanzione" con quella prevista dal nuovo comma 3-bis dell'articolo 8 del

Decreto Legislativo 471/1977. Tale sanzione ammonta al 10% dell'importo complessivo delle spese non indicate nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di 500 ed un massimo di 50.000 Euro; ferma restando il rispetto delle condizioni di effettività delle spese sostenute.

Qualora ci si renda conto (anche dopo un anno o due) di avere spedito la dichiarazione dei redditi ma di non avere compilato o di non avere correttamente compilato i righi RF33 e RF55, occorre in ossequio al principio della emendabilità della dichiarazione tributaria, diretto corollario della natura della dichiarazione, quale atto di scienza e non di volontà, e a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore abbia avuto formale conoscenza, presentare una ulteriore dichiarazione che annulla la precedente senza particolari limiti di tempo, anche sotto la forma di dichiarazione correttiva entro i termini o integrativa per potere usufruire del regime premiale del cosiddetto "ravvedimento operoso".

Tutto questo in aderenza al principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente (si veda in tal senso la risoluzione del 17 gennaio 2006 n°12).

Ricordiamo tuttavia che nell'ambito della valutazione commerciale fatta dalla impresa residente nei confronti delle imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati occorre prendere in considerazione che nel caso di non raggiungimento dell'onere probatorio a suo carico (dell'impresa residente) il costo fiscale che ne consegue è attualmente pari al 36,9% del componente negativo non deducibile fiscalmente (33% IRES e 3,9% IRAP) (o al 31,4% pari al 27,5% IRES e 3,9% IRAP).

Qui sotto troverete il fac-simile di un esempio concreto di un attestato prodotto dall'Amministrazione fiscale cantonale di Ginevra che certifica che la società XY fiscalmente ivi residente è soggetta a tutte le imposte in Svizzera (presumibilmente intendendosi per tali imposte quelle federali, cantonali e comunali).

REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

Département des finances

**Administration fiscale cantonale**

AFC Service des personnes morales

Case postale 3937

1211 Genève 3

Genève, le 21 mai 2008

**CERTIFICATE**

The tax administration of the « REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE » hereby confirms that the limited liability company XY is subject to unlimited tax liability in Switzerland where it has its legal domicile within the meaning of Articles of the 9 March 1976 and 28 April 1978 Convention between the Swiss Confederation and the Republic of Italia for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital.

Le chef de service

Questo tipo di attestato o equivalente rilasciato dagli altri cantoni svizzeri non conferisce certezza in merito all'esclusione della società in questione dalla Black-list italiana; questo perché come si può ben vedere dalla lettura del documento si fa riferimento ad una soggettività passiva di imposta illimitata allorquando la norma di riferimento esplicitamente fa riferimento alle società holding, ausiliarie e "di domicilio". Inoltre anche il riferimento alla convenzione tra la Repubblica Italiana e la Confederazione svizzera per evitare le doppie imposizioni non mi pare essere troppo pertinente al caso *id de quo disputatur*.

**12.** (omesso).

Tale comma recita che le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile il particolare regime di imposizione del reddito delle CFC (Controlled Foreign Companies)

**12bis.** *Le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168bis. Tale disposizione non si applica ai professionisti domiciliati in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto. (\*) (\*\*)*

(\*) Questo periodo è stato aggiunto dall'articolo 1, comma 6, della legge 27 dicembre 2006 n°296.

(\*\*) A norma dell'articolo 1, comma 88, della legge 24 dicembre 2007 n°244, tali disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo succitato. Fino al periodo d'imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007.

Questo articolo è stato introdotto per ovviare ad una lacuna evidente nella normativa interna che consentiva a molte imprese residenti di detrarre quale componente negativo del reddito dei costi e delle altre spese sostenuti con professionisti domiciliati fiscalmente in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati.

L'efficacia di tale articolo è comunque subordinata alla messa in vigore dell'emanando decreto ministeriale ai sensi dell'articolo 168bis che come abbiamo visto precedentemente nel commento al suddetto articolo potrebbe in virtù dell'articolo 1, comma 90 della legge 24 dicembre 2007 n°244 consentire la deducibilità automatica di componenti negativi di reddito a fronte di servizi resi da professionisti domiciliati fiscalmente in Stati non black-list e questo per un periodo di cinque anni successivo all'emanazione del suddetto decreto ministeriale. In attesa valgono le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007.

## Conclusioni

L'articolo 110 del T.U.I.R. "Norme generali sulle valutazioni" nei commi che a noi qui interessano 10,11 e 12bis disciplina di fatto con una norma di diritto interno una fattispecie che concerne nel caso *id de quo disputatur* delle operazioni (acquisti di beni e servizi) intercorse tra operatori aventi il domicilio fiscale, l'uno in Italia e l'altro in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati.

Ora nel caso specifico di cui stiamo parlando e cioè di operazioni intercorse tra un soggetto italiano ed un soggetto svizzero occorre andare a vedere che cosa prevede la Convenzione per evitare le doppie imposizioni stipulata tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera.

Nel caso di specie l'articolo 25 intitolato **non discriminazione** prevede al terzo comma che... *gli interessi, i canoni e altre spese pagati da un'impresa di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono deducibili ai fini della determinazione degli utili imponibili di detta impresa, nelle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagate ad un residente del primo Stato.*

In sostanza il riconoscimento della deducibilità delle spese deve essere reciproco e non può uno Stato contraente non consentire la stessa deducibilità delle spese che consente l'altro Stato contraente.

Ne consegue che il contenuto dell'articolo 110 del T.U.I.R. potrebbe essere considerato come discriminatorio nei confronti di quelle imprese non residenti (svizzere dal punto di vista del diritto interno italiano) comprese nella cosiddetta black-list (holding, ausiliarie e "di domicilio").

Condivido pertanto il parere di alcuni autori (tra cui Alberto Crosti) che individuano nel diritto convenzionale un profilo di incongruenza (o addirittura di incompatibilità) della norma italiana (articolo 110 del T.U.I.R.) nei confronti della Convenzione per evitare le doppie imposizioni stipulata tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera.

Buone notizie possono arrivare dall'applicazione futura (rinvio a quanto detto precedentemente) dell'articolo 168bis - Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni - che determinerà la redazione della cosiddetta white-list.

Gli Stati e territori che entreranno a far parte della cosiddetta white-list istituita con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze saranno quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Ora andiamo a vedere che cosa prevede la Convenzione per evitare le doppie imposizioni stipulata tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera.



Nel caso di specie l'articolo 27 - **scambio di informazioni** - prevede che le autorità competenti degli Stati contraenti potranno scambiarsi le informazioni (che le legislazioni fiscali dei due Stati permettono di ottenere nel quadro della prassi amministrativa normale) necessarie per regolare l'applicazione della presente Convenzione.

È pertanto possibile (auspicabile?) che in applicazione del nuovo articolo 168bis del T.U.I.R. alla luce di questa interpretazione le imprese svizzere attualmente sottoposte al regime della black-list (holding, ausiliarie e "di domicilio") possano uscire da tale regime.

Cabinet Mauro Michelini