

«TRANSFER PRICING» nei FINANZIAMENTI «INTERCOMPANY» e NOVITÀ della LEGGE di STABILITÀ 2014

La sentenza 25 settembre 2013 n. 22010 della Corte di Cassazione si è pronunciata sull'applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento ai fini dei finanziamenti «intercompany», sostenendo l'applicabilità del criterio del valore normale. La Legge di stabilità 2014 estende la normativa anche ai fini Irap.

di DANIELA ELVIRA BRUNO

dottore commercialista - revisore legale in Milano

CGP studio tributario e societario

Con la sentenza 25 settembre 2013 n. 22010 la Corte di Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi sull'applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento ai particolari fini dei finanziamenti *intercompany*.

I giudici di legittimità hanno sostenuto che è legittimo il recupero a tassazione degli interessi passivi dedotti su un finanziamento erogato dalla controllante non residente, qualora il tasso di interesse applicato sia notevolmente superiore a quello medio praticato nel mercato della società mutuante, e risultante dai relativi bollettini ufficiali. Nell'enunciare il suddetto principio con la suddetta sentenza la Corte di Cassazione ha illustrato i criteri per la determinazione del valore normale, richiesta dall'art. 110, co. 7, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF 5210], a fronte di un'operazione intercorsa tra società collegate e/o controllate residenti in nazioni diverse.

«TRANSFER PRICING» e NORMATIVA di RIFERIMENTO QUALE CLAUSOLA ANTIELUSIVA

L'art. 110, co. 7, D.P.R. 917/1986 reca le disposizioni relative alla disciplina del cd. «*transfer pricing*», secondo cui i componenti di reddito che derivano da operazioni con consociate non residenti in Italia sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti o dei servizi prestati, se ne deriva un aumento del reddito imponibile, come disposto dall'art. 9, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF 5109].

Secondo infatti la Suprema Corte, in deroga alla generale regola di determinazione del reddito imponibile sulla base dei corrispettivi pattuiti dalle parti (art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF 5209]), la norma suddetta introduce

LEGGE di STABILITÀ 2014/3

una «clausola antielusiva», volta ad evitare che mediante alterazioni del prezzo pattuito si determini il trasferimento di utili, così sottratti all'imposizione fiscale italiana.

Con la sentenza oggetto di analisi del presente contributo, la Corte di cassazione ha di fatto dichiarato che la normativa italiana in materia di prezzi di trasferimento costituisce una «clausola antielusiva» in linea con i principi comunitari in tema di abuso del diritto.

Secondo dunque la Corte di Cassazione, l'abuso del diritto e più in generale l'elusione fiscale rimangono il tratto caratterizzante la normativa in commento.

La clausola antielusiva è dunque ancorata al cd. «valore normale», per la cui determinazione l'art. 9, D.P.R. 917/1986 individua, in via prioritaria, il metodo del confronto di prezzo (*Comparable Uncontrolled Price Method*), metodo che risulta essere il più efficace per stabilire se le condizioni convenute tra imprese associate sono di libera concorrenza. Tale metodo prevede infatti il confronto del prezzo praticato tra le imprese del gruppo con quello utilizzato da imprese indipendenti in transazioni simili o da un'impresa associata con un soggetto esterno al gruppo.

Tale metodo impone di prendere in considerazione, in via principale (art. 9, co. 3, seconda parte, D.P.R. 917/1986), i listini e le tariffe del venditore dei beni o del prestatore dei servizi, tenuto conto anche degli sconti che il medesimo è usualmente disposto a praticare nel mercato di appartenenza (confronto interno).

In via subordinata, in accordo a quanto stabilito dall'art. 9, co. 3, prima parte, D.P.R. 917/1986, l'Amministrazione finanziaria, in caso di inesistenza, di inapplicabilità o di inattendibilità del listino o della tariffa, deve fare riferimento ai mercuriali ed ai listini delle Camere di Commercio ovvero alle tariffe professionali, nell'esame delle transazioni comparabili tra imprese indipendenti (confronto

esterno) appartenenti allo stesso mercato, ossia a quello del soggetto fornitore dei beni e dei servizi.

Infine in via del tutto sussidiaria, l'Ufficio potrà fare ricorso al «prezzo mediamente praticato» in condizioni di libera concorrenza per beni o servizi simili, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati.

«TRANSFER PRICING» e FINANZIAMENTI INFRAGRUPPO

In base a quanto sopra esposto, i giudici di legittimità hanno quindi ritenuta corretta la verifica del valore normale, operata dall'Amministrazione finanziaria, operata facendo riferimento al mercato della società mutuante e sulla base dei bollettini ufficiali della Bundesbank tedesca, proprio in conformità al disposto dell'art. 9, co. 3, seconda parte, D.P.R. 917/1986 [CFF 5109]. Sulla scorta di tali dati, è emerso che il tasso di interesse mediamente praticato sul mercato finanziario-creditizio è inferiore a quello adottato per l'operazione di finanziamento intercorsa tra la società mutuante tedesca e la sua controllata italiana.

Ne discende, secondo la Corte, l'indeducibilità fiscale dei costi rappresentati da detti interessi, in quanto – sempre a parere della Corte – maggiorati allo scopo di accrescere gli utili della capogruppo tedesca, diminuendo quelli della consorella italiana.

«TRANSFER PRICING» e ONERE della PROVA

Da ultimo i giudici, affrontando il tema dell'onere della prova in materia di *transfer pricing*,

hanno ribadito il principio che l'onere della prova gravante sull'Amministrazione finanziaria resta limitato alla dimostrazione dell'esistenza di transazioni tra imprese collegate e dello scostamento fra il corrispettivo pattuito e quello di mercato (valore normale come sopra definito).

Incombe invece sul contribuente l'onere di provare l'esistenza e l'inerenza dei costi dedotti, nonché ogni altro elemento che consenta di ritenere rispettato il principio del valore di mercato da considerare «normale» in accordo al dettato dell'art. 9, D.P.R. 917/1986.

Nel caso di specie, infatti, a fronte dei dati desumibili dai listini ufficiali della Bundesbank, secondo l'Amministrazione finanziaria non risultavano forniti elementi di prova atti a far ritenere che il corrispettivo del mutuo erogato fosse in linea con quello praticato sul mercato del mutuante.

LEGGE di STABILITÀ 2014: ESTENSIONE del «TRANSFER PRICE» all'IRAP

La legge di Stabilità 2014 (L. 27 dicembre 2013, n. 147), recependo un emendamento approvato in commissione bilancio, ha introdotto la rilevanza ai fini Irap della disciplina sui prezzi di trasferimento contenuta nell'art. 110, co. 7, D.P.R. 917/1986.

La disposizione si applica per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007, con contestuale intervallo di esonero delle sanzioni per infedele dichiarazione, limitatamente ai periodi d'imposta che vanno dal 2008 al 2012 (esercizio solare).

L'intervento legislativo in esame definisce una questione controversa oggetto di un ampio dibattito in sede di verifica fiscale.

SITUAZIONE «ANTE» LEGGE di STABILITÀ 2014

L'introduzione a opera della Finanziaria 2008 (L. 24 dicembre 2007, n. 244), con decorrenza dal 1° gennaio 2008, del cd. «principio di derivazione diretta» della base imponibile Irap dal bilancio civilistico, ha comportato una sostanziale irrilevanza della disciplina dei prezzi di trasferimento contenuta nell'art. 110, co. 7, D.P.R. 917/1986 ai fini Irap a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Fino al 2007 l'art. 110, co. 7, D.P.R. 917/1986 risultava infatti applicabile anche in ambito Irap stante la rilevanza Irap delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito.

Di diverso avviso era l'Amministrazione finanziaria, che riteneva applicabile la disciplina sui prezzi di trasferimento in ambito Irap anche per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2007 (C.M. 58/E/2010).

LEGGE di STABILITÀ 2014: SANZIONI a PARTIRE dal 2013

A dirimere la controversa questione ci ha pensato il Legislatore con la legge di Stabilità 2014 (L. 147/2013).

Il co. 281, art. 1, L. 147/2013, muta integralmente lo scenario descritto, «estendendo» l'applicazione del *transfer pricing* anche ai periodi «d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007».

Per porre rimedio all'effetto retroattivo della norma, il Legislatore ha formulato un regime agevolato delle sanzioni applicabili.

I co. 282 e 283, dell'unico articolo della leg-

LEGGE di STABILITÀ 2014/3

ge di Stabilità 2014, prevedono infatti la **non applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione** alle rettifiche del valore netto della produzione in virtù dell'applicazione della normativa sul *transfer pricing* limitatamente «*ai periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007 fino al periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore della presente legge, siano decorsi i termini per la presentazione della relativa dichiarazione*».

A seguito di tale intervento, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare (la generalità dei casi), si avrà l'**inapplicabilità delle sanzioni per infedele dichiarazione** relativamente alle rettifiche del valore netto della produzione in virtù dell'applicazione della normativa sul *transfer pricing* dalle **dichiarazioni 2009** (periodo d'imposta 2008) fino alle **dichiarazioni 2012**. Le disposizioni dei **commi 282 e 283 L. 147/2013** non si applicano se la sanzione è già stata **irrogata con provvedimento divenuto definitivo** anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di Stabilità 2014 (1° gennaio 2014).

Oneri documentali

A partire dunque dal 2013 saranno applicabili **senza eccezioni** le sanzioni per infedele dichiarazione alle rettifiche del valore netto della produzione effettuate in virtù dell'applicazione della normativa sul *transfer pricing*.

Al fine di evitare tali sanzioni, anche ai fini Irap, a decorrere dall'esercizio 2013, potrà essere prodotta la documentazione sul *transfer pricing*: si tratta del regime «premia» ex art. 26, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. con modif. con L. 30 luglio 2010, n. 122 (che ha introdotto il comma 2-ter all'art. 1 del D.Lgs. 471/1997 – recante disposizioni in materia di sanzioni amministrative tributarie), che ha previsto la **non applicabilità delle sanzioni per infedele dichiarazione** se, nel corso di accessi, ispezioni o verifiche o altre attività istruttorie, l'**impresa dimostra di aver documentato i criteri di determinazione dei prezzi di trasferimento praticati con le altre imprese del gruppo non residenti**.

ARTICOLI CORRELATI



Speciale Transfer pricing
(R. Lupi, D. Lombardi e G. Lobba, D. E. Bruno)
Guida ai controlli fiscali, n. 11/2013, pagg. 5 e segg.

COSTI da REATO: OPERAZIONI INESISTENTI

Le disposizioni normative in materia di deducibilità e detrazione Iva dei costi da reato. Gli ultimi orientamenti giurisprudenziali alla luce delle vigenti disposizioni legislative.

di **DANIELA ELVIRA BRUNO**

tributarista, dottore commercialista e revisore legale

partner Studio legale e tributario CGP in Milano

Con la L. 26 aprile 2012, n. 44 – di conversione del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 – dal titolo «Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento della procedura di accertamento» entrata in vigore il 27 aprile 2012, il Legislatore ha inteso restringere l'ambito di applicazione del previgente co. 4-bis, art. 14, L. 24 dicembre 1993, n. 537 [CFE 1287].

Così disponendo, la disposizione vigente circoscrive l'indeducibilità alle sole componenti negative relative ai beni o alle prestazioni di servizio direttamente utilizzate per il compimento di fattispecie penalmente rilevanti aventi natura delittuosa.

PREMESSA

Il D.L. 16/2012 ⁽¹⁾, conv. con modif. con L.

(1) Pubblicato nella G.U. n. 52 e contenente «Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento».

44/2012, ha modificato la disciplina dell'indeducibilità dei costi da reato riformulando l'art. 14, co. 4-bis, L. 537/1993.

Sulle nuove disposizioni introdotte dal D.L. 16/2012 è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la C.M. 3 agosto 2012, n. 32/E.

La novella legislativa ha ristretto notevolmente l'area di indeducibilità dei costi da reato, richiamando non più ogni componente negativo di reddito genericamente riconducibile a una condotta penalmente rilevante, ma soltanto i costi e le spese afferenti a beni o servizi direttamente utilizzati per commettere delitti non colposi per i quali sia stata esercitata l'azione penale o, comunque, il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato.

OPERAZIONI OGGETTIVAMENTE e SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

La definizione di operazione inesistente è

COSTI da REATO

contenuta nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 recante la disciplina organica delle violazioni penali-tributarie.

L'art. 1, co. 1 [CFF 9527a], di detto decreto prevede che *«per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi»*.

Un'operazione può pertanto essere considerata **inesistente oggettivamente** o **soggettivamente**.

Inesistenza oggettiva

Si tratta delle cd. **operazioni «oggettivamente» inesistenti** (ovverosia operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno), in cui rientra ogni tipo di divergenza fra realtà commerciale ed espressione documentale di essa, compresa l'**inesistenza parziale**, che si verifica quando solo alcune operazioni sono poste in essere.

Nel concetto di inesistenza giuridica rientra sia l'inesistenza materiale (o economica) sia l'inesistenza giuridica.

L'ipotesi di **inesistenza materiale** si realizza nell'accordo illegale tra una parte venditrice e una acquirente, ove la parte venditrice emette fattura per una prestazione di servizi o cessione di beni che non vengono effettuate. In tale ipotesi la parte che figura quale acquirente, ricevuta la fattura, la registra nella propria contabilità, esercitando il diritto alla detrazione dell'Iva e, ove il costo rispetti apparentemente il principio dell'inerenza, lo deduce ai fini delle imposte sui redditi.

La parte acquirente, ovviamente, non provvede all'effettivo pagamento della fattura, in

quanto la parte venditrice provvederà a restituire, dedotto il proprio «compenso», quanto ricevuto dall'acquirente tramite mezzi non tracciabili; la stessa ovviamente non ottempererà al versamento dell'Iva a debito derivante dalla fattura emessa nei confronti del «finto acquirente».

L'inesistenza materiale può anche essere «**relativa**» (o «parziale») se le fatture sono emesse a fronte di operazioni «in parte» non realmente effettuate.

In caso di parziale divergenza fra la realtà e quanto emerge dal supporto cartaceo, l'operazione economica è realmente realizzata, sia pure in termini quantitativi differenti e minori rispetto a quelli documentati. È questa divergenza che rende l'operazione *«solo parzialmente vera»* o se si vuole *«solo parzialmente falsa»*, caratteristica che si riscontra nella «soprafatturazione».

L'**inesistenza giuridica** si configura quando la fattura viene emessa per un negozio simulato ovvero per un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente posto in essere tra le parti.

Ulteriori ipotesi di inesistenza oggettiva si hanno nei casi della cd. **soprafatturazione**, ovvero quando le fatture emesse a fronte di operazioni realmente effettuate, riportano un corrispettivo maggiore di quello pagato o superiore al valore effettivo dei beni ceduti o dei servizi prestati.

Inesistenza soggettiva e frodi carosello

L'**operazione soggettivamente inesistente** invece si caratterizza per il fatto che la fattura viene emessa per una prestazione realmente avvenuta, ma la stessa è intrattenuta con un soggetto differente rispetto a quello che viene indicato nella fattura attestante l'effettuazione dell'operazione. Pertanto, l'operazione risulta

effettivamente effettuata, ma il documento attestante l'effettuazione della stessa viene emesso da un soggetto che non ne ha titolo, non avendo partecipato all'operazione.

In altre parole, in virtù di un accordo simulatorio, una delle parti dell'operazione non appare in fattura, al suo posto figurando un soggetto diverso, il soggetto interposto.

Fattispecie tipica di queste operazioni sono le frodi carosello in cui il soggetto che fattura pur non avendone titolo assume il ruolo di cartiera, in quanto lo stesso scomparendo a breve termine non provvede a versare l'Iva relativa all'operazione dallo stesso certificata.

La società cd. «cartiera» è una società priva di consistenza patrimoniale, che non svolge alcuna attività economica, domiciliata presso un indirizzo fittizio o di comodo e che ha l'unica funzione di emettere fatture per operazioni inesistenti.

La società cd. «filtro» invece si interpone tra la società cartiera ed il cessionario reale della merce.

In sede comunitaria, le frodi carosello sono caratterizzate dall'intervento di un primo operatore economico A, il quale vende i beni a B, soggetto passivo Iva in un secondo Stato membro, realizzando una cessione intracomunitaria non imponibile all'origine; tale soggetto B che si renderà successivamente inadempiente agli obblighi fiscali, dopo aver registrato l'acquisto intracomunitario e, quindi, senza effettivo pagamento dell'imposta, per il particolare meccanismo impositivo dell'iva intra-Ue, rivende i beni ad un altro soggetto C, stabilito nello stesso Stato membro, assoggettando regolarmente ad imposta la cessione. Una volta incassato il corrispettivo della vendita e la relativa imposta, B scompare senza provvedere al pagamento dell'Iva incassata dal proprio cliente.

Quest'ultimo soggetto (C), nelle forme più elementari di frode, cede successivamente i beni ad un altro operatore nello stesso Stato

membro del primo cedente (A), in regime di non imponibilità come vendita intracomunitaria, chiedendo il rimborso dell'Iva pagata al proprio fornitore (B), ma da questi mai versata all'Erario.

TUTELA del LEGITTIMO AFFIDAMENTO e DETRAIBILITÀ dell'IVA

Occorre tuttavia considerare che alcuni degli operatori coinvolti nella frode carosello potrebbero non essere a conoscenza del fatto che stanno partecipando ad una frode tesa all'evasione dell'Iva.

Ed infatti, proprio l'inconsapevolezza della partecipazione ad una (asserita) frode carosello, è stata utilizzata dalla giurisprudenza che si è di volta in volta interessata alla questione stabilendo che è l'Amministrazione finanziaria che ha l'onere di provare gli elementi di fatto che concretizzano la frode e la partecipazione ad essa o la consapevolezza di essa da parte del contribuente.

Sul tema della consapevolezza del destinatario della fattura, la Corte di Giustizia europea ha riconosciuto l'importanza dell'esistenza o meno del suo legittimo affidamento, vale a dire la sua buona fede e nel tempo ha fornito linee guida in materia di frodi Iva, affermando che le cessioni di beni, come altri fatti rilevanti ai fini della detrazione dell'Iva «hanno un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi».

Viene così a darsi opportuna valenza al principio secondo cui la tutela del legittimo affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario.

Ed anche la giurisprudenza domestica è concorde nello stabilire che l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva è subordinato all'ac-

COSTI da REATO

certamento dell'estraneità dell'operatore economico alla frode.

La Corte di Cassazione (2) ha al riguardo precisato che «il soggetto che abbia acquistato il bene o ricevuto la prestazione di servizi non può portare in detrazione l'Iva pagata, a titolo di rivalsa, al soggetto emittente della fattura, se conosce o dovrebbe conoscere, usando l'ordinaria diligenza, che tale soggetto è diverso da quello che ha effettivamente ceduto il bene o reso la prestazione».

La Suprema Corte (3) ha poi ribadito che il contribuente cessionario, al quale sia contestata la detrazione dell'Iva relativamente ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha il diritto di detrarre l'imposta solo se dimostra che non sapeva o non poteva sapere di partecipare ad un'operazione inserita in una frode. Ne deriva dunque che l'indetraibilità dell'Iva è fatta discendere solo indirettamente dal venire meno dell'operatore economico al proprio onere di diligenza fiscale.

**DISPOSIZIONI NORMATIVE
in MATERIA di DEDUCIBILITÀ
dei COSTI da REATO**

Normativa previgente

Negli ultimi anni la disciplina dei costi da reato è stata rigidamente applicata dall'Amministrazione finanziaria, dato che l'art. 14, co. 4-bis, L. 537/1993, nella formulazione precedente alle modifiche introdotte dal D.L. 16/2012, sanciva l'indeducibilità, ai fini della determinazione dei redditi di ogni componente negativo riconducibile, in qualunque modo, ad atti o attività penalmente illecite. La norma stabiliva dunque l'indeducibilità dei costi e delle spese ogniqualvolta un com-

portamento illecito integrava gli estremi di un reato.

Come chiarito dalla C.M. 26 settembre 2005, n. 42/E la disposizione trovava applicazione nella «(...) determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo e, in generale, con riferimento a quelle fattispecie reddituali per le quali la norma tributaria prevedeva la deducibilità delle spese specificamente inerenti alla produzione del reddito».

In deroga al principio di inerenza stabilito dall'art. 109, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF 5209], dunque, ogniqualvolta un'attività o un singolo atto o fatto illecito costituiva illecito penalmente rilevante, era vietata la deducibilità dei costi e delle spese. In particolare, la norma facendo riferimento a costi e spese «riconducibili» considerava indeducibili anche quelli sostenuti in relazione ad un'attività illecita.

La norma così impostata aveva dato luogo, come accennato, a vivaci dibattiti dottrinali e sollevato anche questioni di incostituzionalità.

I maggiori rilievi sollevati in sede di rinvio alla Consulta, riguardavano, in primo luogo, la lesione del principio di capacità contributiva, di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Fra le fattispecie in cui è emerso in modo evidente il contrasto della norma stessa con il principio di capacità contributiva rientrava soprattutto l'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, dal momento che per tali fattispecie l'Agenzia delle Entrate era solita procedere con il recupero a tassazione, ai fini delle imposte sui redditi, dei costi relativi agli acquisti documentati dalle fatture soggettivamente inesistenti. Da ciò discendeva una tassazione al lordo, con conseguente violazione del principio di effettività della capacità contributiva.

(2) Cassazione, Sezione tributaria, 5 febbraio 2009, n. 2779.

(3) Cassazione, Sezione tributaria, 21 gennaio 2011, n. 1364.

Normativa in corso: L. 44/2012

Per le predette ragioni, la disciplina in commento è stata modificata dall'art. 8, D.L. 16/2012 [CFF 6947], conv. con modif. dalla L. 44/2012, con l'integrale sostituzione del previgente co. 4-bis con una nuova disposizione volta a circoscrivere l'indeducibilità alle sole componenti negative relative ai beni o alle prestazioni di servizio **direttamente utilizzati per il compimento di fattispecie penalmente rilevanti aventi natura delittuosa**.

Ciò, in altre parole, sta a significare che nel vigente contesto normativo non sono ammessi in deduzione i soli costi che il contribuente abbia sostenuto per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto. Sul piano dell'elemento soggettivo del reato, il Legislatore restringe ulteriormente l'area dell'indeducibilità alle sole componenti negative correlate al compimento di attività delittuose di natura non colposa.

Le conseguenze della novella legislativa risiedono nel fatto che – come del resto chiarito anche dalla relazione illustrativa che accompagna il decreto legge – *«per effetto di tale disposizione, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposte in fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi»*.

In altre parole, l'indeducibilità riguarda solo le spese ed i costi utilizzati per il compimento di un reato (*rectius* delitto doloso).

La L. 44/2012 ha inoltre puntualizzato che la disciplina in essa contenuta, se più favorevole, può trovare applicazione in luogo di quanto disposto dal previgente co. 4-bis, art. 14, L. 537/1993, anche per i fatti, atti o attività posta in essere prima dell'entrata in vigore delle nuove norme, facendo comunque salva l'ipotesi in cui i provvedimenti emessi in base al co. 4-bis previgente siano divenuti definitivi.

DEDUCIBILITÀ dei COSTI per FATTURE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

Conseguenza del diretto utilizzo disciplinato dal nuovo co. 4-bis è la deduzione di costi e spese documentati da **fatture soggettivamente inesistenti**.

Infatti, in tal caso, il costo esposto in dette fatture non rappresenta quello dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per la commissione del reato.

Tale aspetto è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate che con la C.M. n. 32/E/2012 è intervenuta a fare chiarezza sulla disciplina dell'indeducibilità affermando – con riferimento a tale aspetto – che *«la nuova formulazione della norma (...) circoscrive l'indeducibilità ai soli costi e spese direttamente utilizzati per il compimento dei delitti. Poiché, agli effetti della nuova disposizione l'indeducibilità del costo opera ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, ne consegue che i costi relativi all'acquisizione dei beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili, ove ovviamente, ricorrano i requisiti generali di deducibilità previsti dal Testo Unico delle Imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917»*.

Nella richiamata Circolare l'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che anche in presenza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 [CFF 9527b], il costo esposto nella fattura cd. **«soggettivamente inesistente»** non rappresenta, solo per tale motivo, quello dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per la com-

COSTI da REATO

missione del reato stesso.

Di converso, il costo sostenuto per commettere tale reato è ravvisabile nel «compenso» eventualmente pagato al soggetto che si presta ad emettere il documento falso. In tal caso, laddove possibile, è necessario individuare l'ammontare di detto compenso indeducibile, che potrebbe risultare confluito nel corrispettivo esposto nella fattura ovvero in altro componente negativo di reddito.

Pertanto, sebbene i costi rappresentati da fatture soggettivamente inesistenti non siano, per ciò stesso, riconducibili a quelli direttamente utilizzati per il compimento dei delitti e quindi non ricadano, di regola, nel campo di applicazione della disposizione in commento, la loro deducibilità è comunque subordinata all'esistenza dei requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal Testo unico delle imposte sui redditi.

Rimangono naturalmente applicabili le regole generali in materia di detrazione della relativa imposta sul valore aggiunto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come chiarito nella relazione illustrativa al decreto legge. Pertanto, con riferimento alle fatture passive soggettivamente inesistenti, permane l'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto ove il contribuente non dimostri la sua buona fede e quindi l'estraneità alla frode.

**DEDUCIBILITÀ dei COSTI
per FATTURE
OGGETTIVAMENTE INESISTENTI**

Per quanto riguarda i costi per fatture oggettivamente inesistenti questi, al contrario di quanto appena visto, sono indeducibili.

La C.M. 32/E/2012 sopra richiamata chiarisce tuttavia che l'indeducibilità non deriva dall'applicazione dell'art. 14, co. 4-bis,

ma dall'ordinaria applicazione delle regole di determinazione del reddito, **indipendentemente dalla configurazione di un illecito penale.**

Inoltre, sempre con riferimento alle fatture oggettivamente inesistenti l'art. 8, co. 2 stabilisce che ai fini dell'accertamento non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati ed entro i limiti in cui questi ultimi non sono ammessi in deduzione. L'eventuale eccedenza dei componenti positivi su quelli negativi deve invece considerarsi imponibile.

**COSTI da REATO:
GIURISPRUDENZA di MERITO
in MATERIA TRIBUTARIA**

Le previsioni contenute nella L. 44/2012 trovano applicazione in un orientamento giurisprudenziale della Sezione Tributaria divenuto ormai uniforme e costante.

La tesi accolta dalla Corte di Cassazione ⁽⁴⁾ – anche prima della L. 44/2012 – è la seguente: i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti possono essere dedotti purché il contribuente ne dimostri l'effettiva sussistenza, l'ammontare e l'inerenza.

In breve anche per i giudici di legittimità, *nulla quaestio* per la deducibilità nell'ambito della dichiarazione dei redditi dei costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, purché non costituenti attività illecita.

Recentemente la **Sezione tributaria della Cassazione**, con la **sentenza 13 marzo 2013, n.**

⁽⁴⁾ Si citano fra tutte Cassazione civile, Sezione tributaria, 19876/2011, 1147/2010 e 3305/2009.

6229, ha enunciato interessanti principi in materia di fatture per operazioni inesistenti, ritenendoli, peraltro, coerenti con le più recenti decisioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Si sintetizzano di seguito i principi enunciati nella suddetta sentenza richiamando anche i precedenti orientamenti giurisprudenziali.

Per quanto riguarda le c.d. fatture per operazioni «oggettivamente» inesistenti, gli Ermellini hanno affermato che la giurisprudenza di legittimità è consolidata nel ritenere che - qualora il Fisco contesti indebite detrazioni di Iva e deduzione di costi fatturati, fornendo elementi, anche semplicemente presuntivi, purché oggettivi, atti ad asseverare l'emissione di fatture in assoluta assenza di corrispondente prestazione - è onere del contribuente, che rivendichi la legittimità della deduzione dell'imposta correlativamente indicata, fornire la prova dell'effettiva esistenza delle operazioni (tra le tante, Cass. 9198/2012, 12802/2011). La fattura è, infatti, «documento idoneo a rappresentare operazioni rilevanti ai fini fiscali, ma, in presenza di elementi seriamente inducenti a ritenere l'insussistenza di corrispondente prestazione commerciale, perde detta idoneità», così determinandosi il passaggio sul contribuente dell'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni rappresentate.

Del resto, il diritto alla deduzione e quello alla detrazione fiscale non sorge per il mero fatto dell'indicazione in fattura dell'operazione commerciale (C.G. Ue 31 gennaio 2013 nella causa C-642/11, punto 30).

Lo stesso criterio si applica alle fatture per operazioni (solo) «soggettivamente» inesistenti.

Tuttavia, ponendosi in relazione alle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti l'esigenza della tutela della «buona fede» del contribuente, il rigore dell'impostazione è stemperato, nel senso che in ogni caso, in

funzione di principi della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta versata a soggetto diverso dal cedente (prestatore) che ha, tuttavia, emesso la fattura non può essere negato se non sulla base di oggettivi elementi presuntivi che inducono a escludere la «buona fede» del cessionario (committente), che questi, cioè, non abbia avuto, nonostante tutte le precauzioni adottate, la consapevolezza di partecipare, con il proprio acquisto, all'illecito fiscale dell'emittente delle fatture contestate o di altro operatore intervenuto a monte nella catena di prestazioni (da ultimo, Cass. 23560/2012).

Se però l'operazione si risolve nella diretta acquisizione della prestazione da soggetto sicuramente diverso da quello che ha emesso fattura e percepito l'Iva in rivalsa, la prova che la prestazione non è stata effettivamente eseguita dal fatturante, essendo questo privo di dotazione personale e strumentale adeguata, costituisce di per sé sintomo dell'assenza di «buona fede» del contribuente, «poiché l'immediatezza dei rapporti (cedente o prestatore - fatturante - cessionario committente) induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente in merito all'avvenuto versamento dell'Iva a soggetto non legittimato alla rivalsa né assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta».

Di conseguenza, in questa ipotesi, sarà il contribuente (non l'Ufficio) a dover provare di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri.

Qualora, poi, si tratti di una frode cd. «carosello», incombe sull'Ufficio l'onere di provare, sia pure presuntivamente, gli elementi di fatto che concretizzano l'operazione fraudolenta, nonché la partecipazione ad essa del contribuente oppure la sua consapevolezza (si veda Cass. 1571/2012).

«TRANSFER PRICING»/2

«TRANSFER PRICING» INTERNO

Alla luce della sentenza 24 luglio 2013 n. 17955 della Corte di Cassazione è prevista l'applicabilità del criterio del valore normale anche ai fini della valutazione dei prezzi di trasferimento praticati in transazioni intercorrenti tra società residenti appartenenti al medesimo gruppo.

di **DANIELA ELVIRA BRUNO**

dottore commercialista - revisore legale in Milano
CGP Studio legale e tributario

Con sentenza 24 luglio 2013, n. 17955 la Corte di Cassazione, superando quanto di recente sostenuto nella sentenza 20 dicembre 2012, n. 23551, ha concluso che il criterio del valore normale trova applicazione anche ai fini della valutazione dei prezzi di trasferimento praticati in transazioni intercorrenti tra società residenti appartenenti al medesimo gruppo.

Il criterio del valore normale dettato dall'art. 9, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF 5109] supera dunque quello del corrispettivo pattuito, laddove l'Amministrazione finanziaria ritenga che le transazioni realizzate tra imprese residenti nel territorio dello Stato risultino antieconomiche, nonché le stesse configurino un'ipotesi di abuso di diritto.

È questa la sintesi della sentenza 17955/2013, nella quale è stato esaminato il caso di una società che aveva ceduto beni ad una sua controllata sita nel Mezzogiorno d'Italia, applicando un ricarico minimo, rispetto a quello che sarebbe stato applicato tra parti indipendenti.

«TRANSFER PRICING» INTERNO: dal VALORE NORMALE all'ANTIECONOMICITÀ

Con la sentenza 17955/2013 la Cassazione ha precisato che la regola del valore normale può trovare applicazione anche per le transazioni infragruppo collocate all'interno del territorio nazionale, cd. *transfer pricing* interno.

La Corte di Cassazione con la suddetta sentenza ha infatti ritenuto che le regole relative ai prezzi di trasferimento non trovano applicazione solamente per quel che riguarda le transazioni commerciali internazionali, ma anche con riferimento a quelle realizzate all'interno del territorio dello Stato.

Nello specifico, i giudici di legittimità hanno specificato che la valutazione fiscale delle manovre sui prezzi di trasferimento interni (cd. «*transfer pricing interno*») deve essere ispirata al principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9, D.P.R. 917/1986, che impone il riferimento al valore di mercato per i corrispet-

tivi e gli altri proventi derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi.

Tale criterio infatti rileva non solo nei rapporti internazionali di controllo, ma anche in analoghi rapporti di diritto interno, ogniqualvolta, con la fissazione di un prezzo fuori mercato, si miri a far emergere utili presso la società del gruppo che sconta, anche per agevolazioni territoriali, la più bassa tassazione.

Si vuole dunque procedere con il presente approfondimento ad effettuare una breve analisi delle disposizioni del Testo Unico in materia di valore normale ed analizzare come tale disposizione venga utilizzata dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza quale presupposto per rilievi di antieconomicità e rettifiche del *transfer pricing* nelle operazioni tra soggetti residenti.

VALORE NORMALE

Disposizioni del Testo Unico

L'art. 9, co. 3, D.P.R. 917/1986 recita «Per valore normale, salvo quanto considerato per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni della stesse specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli conti d'uso. Per i beni e i servizi oggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore (...).».

Il valore normale non rappresenta dunque uno strumento generale di controllo dei corrispettivi, bensì dunque un elemento al quale affidarsi a fronte di componenti positive o negative di reddito in natura.

A conferma di ciò il riferimento al valore normale nell'attuale Testo Unico è disposto dalla legge in fattispecie tassativamente elencate e non è desumibile come principio sistematico in materia di reddito di impresa.

Ed infatti il valore normale può essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria e dai giudici solo quando specifiche disposizioni normative lo consentono richiamando espressamente l'art. 9, co. 3, D.P.R. 917/1986, come ad esempio:

- all'art. 86, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF 5186];
- ai conferimenti di partecipazioni di controllo e collegamento ex art. 175, D.P.R. 917/1986 co. 1 [CFF 5275];
- alle norme sulle valutazioni ex art. 110 co. 2 e 7, D.P.R. 917/1986 [CFF 5210];
- all'art. 85 co. 1 lett. g), D.P.R. 917/1986 [CFF 5185];
- all'art. 86 co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF 5186].

Anche autorevole dottrina si è espressa in tal senso.

Citiamo, fra tutti, Gaspare Falsitta il quale afferma che la rettifica delle poste di bilancio può ammettersi solo se l'Amministrazione finanziaria sia in possesso di ulteriori elementi comprovanti l'esistenza di passività non dichiarate ed integranti il carattere di presunzione grave, precisa, concordante.

Operazioni di «transfer pricing» interno nelle altre legislazioni

Nel rapporto «Multi country analysis of existing transfer pricing simplification measures», emanato dal Centre of Tax Policy and Admini-

«TRANSFER PRICING»/2

stration dell'Ocse, il 10 giugno 2011, è stata segnalata, con riguardo alla normativa italiana, l'assenza di norme sul cosiddetto *transfer pricing* interno, mentre nella maggior parte degli stati europei e negli Usa è prevista la possibilità di adottare il criterio del valore normale anche con riguardo alle transazioni interne.

Posizione dell'Amministrazione finanziaria

Con la C.M. 26 febbraio 1999, n. 53/E il Ministero delle Finanze nel diramare agli Uffici le istruzioni per le attività di verifica evidenziava alcune fattispecie considerate elusive tra le quali le manovre attuate sui prezzi di trasferimento interni e specificava che: «*Lo strumento può essere utilizzato da società controllanti o collegate, con sede in territori del Centro-Nord, che cedono merci o beni immateriali alle controllate o consociate aventi sede nel Mezzogiorno ad un prezzo inferiore al valore normale così come definito dall'art. 9 del Dpr n. 917/86. Tale manovra consente di realizzare una contrazione dell'utile per l'impresa settentrionale con reddito assoggettato alle aliquote ordinarie e di "gonfiare" l'utile dell'impresa meridionale che gode delle agevolazioni fiscali stabilite dall'art. 26 del Dpr 600/73.*

Questi comportamenti non possono, allo stato delle legislazione essere perseguiti ai sensi dell'art. 76, 5 comma del Tuir che, come noto, attiene alle operazioni poste in essere con società non residenti.

Analogamente non possono trovare applicazione le disposizioni antielusive previste dall'art. 37-bis del Dpr n. 600/73 che ineriscono a fattispecie diverse.

Probabilmente potrebbe risultare proficuo ricorrere alla norma contenuta nell'art. 39 comma 1 lettera d) del Dpr 600/73 afferente l'accertamento di esistenza di attività non dichiarate sulla base di presunzioni qualificate (...).»

GIURISPRUDENZA della CORTE di CASSAZIONE

La giurisprudenza della Suprema Corte ha elaborato il concetto di «anti-economicità» come indice rivelatore di operazioni che dovrebbero essere svolte a valore di mercato.

In tali decisioni i giudici, in sostanza, dispongono che operazioni il cui corrispettivo esorbita il valore normale stabilito dall'art. 9, D.P.R. 917/1986 costituiscono operazioni antieconomiche con la conseguenza che i relativi costi non sono deducibili.

Secondo infatti la Corte di Cassazione esisterebbe un principio generale, desumibile dall'art. 9, D.P.R. 917/1986, in base al quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta a valutare ai fini fiscali le varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito secondo il valore di mercato, non essendo l'Amministrazione stessa vincolata ai valori o ai corrispettivi indicati dal contribuente. Questo principio, ed il criterio oggettivo di valutazione delle varie prestazioni che ne discende, impediscono che possano essere posti in detrazione (o più esattamente che possano avere efficacia ai fini fiscali nei confronti dell'Amministrazione finanziaria) costi non economicamente giustificati, al di sopra, in maniera rilevante (e perciò superiore alle eventuali normali oscillazioni di mercato) rispetto ai prezzi praticati comunemente.

Il valore normale viene dunque assunto come parametro di controllo della congruità dei corrispettivi al quale affidarsi a fronte di componenti positive o negative di reddito in natura.

In tal senso si è espressa la Suprema Corte con sentenza 24 luglio 2002, n. 10802 relativa all'addebito di canoni di noleggio di imbarcazioni da una società controllante che godeva di agevolazioni fiscali territoriali a controllate soggette a tassazione ordinaria per un valore

eccessivo rispetto a qualsiasi logica di mercato, ha disposto che:

- in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF 6339];
- l'Amministrazione finanziaria deve applicare «(...) Il principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9 del Dpr n. 917 del 1986, che non ha soltanto valore contabile, e che impone quale criterio valutativo il riferimento al normale valore di mercato (...). Ne consegue che il Fisco ben può contestare spese ingiustificate, nella parte superiore al normale valore di mercato (...)». Specificando altresì che questo principio impedisce che «(...) possano essere posti in detrazione costi non economicamente giustificati, al di sopra, in maniera rilevante rispetto ai prezzi praticati comunemente».

Alle stesse conclusioni la Suprema Corte è giunta con le sentenze 15 settembre 2008, nn. 23636 e 23635 richiamando anche la citata sentenza del 2002 e specificando che:

- «(...) In presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art. 39 primo comma lettera d del Dpr n. 600/73»;
- «La giurisprudenza di questa Corte ha chiarito che l'obbligo di fare riferimento al valore normale di mercato, per la valutazione delle componenti reddituali (ai sensi dell'articolo 9 del citato Tuir), costituisce un principio generale in materia di accertamento e richiamando per intero il passo della sentenza n. 10802 opra citata sulla valenza generale dell'articolo 9».

In senso esattamente contrario si sono invece espressi i giudici di legittimità con la sentenza 20 dicembre 2012, n. 23551 arrivando in-

fatti a concludere per la non applicabilità del criterio del valore normale ex art. 9, D.P.R. 917/1986 alle operazioni tra oggetti residenti in Italia ed appartenenti al medesimo gruppo di Società. Da ultimo infine la sentenza 24 luglio 2013, n. 17955 da cui prende spunto il presente articolo.

Cass. 24 luglio 2013, n. 17955

La vicenda oggetto della recente sentenza della Corte di Cassazione trae origine dalla contestata sottofatturazione di alcune cessioni effettuate da una società ad un'altra impresa dello stesso gruppo, con sede nel Mezzogiorno d'Italia che, al tempo, usufruiva di agevolazioni fiscali. Secondo l'Amministrazione finanziaria, così operando, era stata allocata materia imponibile presso un'azienda che già beneficiava di agevolazioni fiscali; per il contribuente, invece, si trattava di una strategia per incentivare l'attività dell'azienda al Sud e favorire l'occupazione.

La fattispecie posta all'attenzione della Suprema Corte traeva origine da un avviso di accertamento notificato ad una società per maggiori imposte, a fronte del rilievo dell'antieconomicità del ricarico del 4% applicato alle cessioni effettuate dalla stessa alla propria controllata, residente nel territorio dello Stato, in luogo di quello del 10,09% applicato nei confronti di transazioni verso terze parti. Così operando secondo l'Amministrazione finanziaria infatti era stata allocata materia imponibile presso la società che beneficiava di agevolazioni fiscali.

A parere della ricorrente invece si trattava di una precisa strategia commerciale posta in essere per incentivare la sua controllata, sita nel Mezzogiorno d'Italia, anche al fine di favorire l'incremento occupazionale.

La Commissione tributaria regionale negava l'antieconomicità del ricarico applicato

«TRANSFER PRICING»/2

alle cessioni di beni effettuate dalla controllante nei confronti della propria controllata, quest'ultima localizzata in un'area del Mezzogiorno titolata a beneficiare di una fiscalità più vantaggiosa.

Avverso tale pronuncia l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso in Cassazione che lo accoglieva.

Al fine di dirimere la controversia posta alla sua attenzione, la Corte di Cassazione ha fornito una disamina della normativa dettata in materia di prezzi di trasferimento.

In primo luogo, i Giudici di legittimità, nella sentenza in commento, rimarcano come il meccanismo di trasferimento di materia imponibile contestato nei rapporti tra le società italiane risulti assimilabile a quello previsto dall'art. 110, co. 7, D.P.R. 917/1986, in relazione alle operazioni infragruppo con consociate estere.

La Suprema Corte ha innanzitutto osservato che la disciplina nazionale sul «*transfer pricing* esterno o internazionale», originata dal modello di Convenzione Ocse ispirato al principio della libera e corretta concorrenza, fa sì che l'art. 110, D.P.R. 917/1986 (ex art. 76) non possa di per sé trovare applicazione diretta al «*transfer pricing* interno o domestico».

Nello specifico, spiega poi la Corte, la valutazione fiscale delle manovre sui prezzi di trasferimento interni (cd. «*transfer pricing* interno») deve essere ispirata al principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9, D.P.R. 917/1986, che impone il riferimento al valore di mercato per i corrispettivi e gli altri proventi derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi.

La valutazione a valore normale, dice infatti la Corte, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi «(...) costituisce una clausola antielusiva che non solo trova radici nei principi comunitari in tema di abuso del diritto, ma anche immanenza in settori del diritto tributa-

rio nazionale (Cassazione n. 22023/2006)».

Tale criterio infatti rileva non solo nei rapporti internazionali di controllo, ma anche in analoghi rapporti di diritto interno, ogniqualvolta, con la fissazione di un prezzo fuori mercato, si miri a far emergere utili presso la società del gruppo che sconta, anche per agevolazioni territoriali, la più bassa tassazione.

La Corte ha inoltre precisato che i principi diretti ad evitare che all'interno di gruppi di società siano effettuati trasferimenti di utili mediante l'applicazione di prezzi inferiori al valore normale dei beni ceduti, onde sottrarli alla tassazione ordinaria a favore di tassazioni agevolate territoriali, trovano radici sia nei capisaldi comunitari sull'abuso del diritto (cfr. Corte di Giustizia, caso Halifax) sia nelle clausole antielusive di diritto interno quali art. 9, D.P.R. 917/1986 e 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF @ 6337a].

Così facendo la Corte introduce innanzitutto il tema del divieto dell'abuso del diritto, il quale preclude al contribuente la possibilità di conseguire vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, seppur non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere agevolazioni o risparmi d'imposta, in assenza di valide ragioni economiche diverse dalla mera aspettativa dei medesimi.

Inoltre sottolinea che sono ricomprese fra le operazioni elusive anche le manovre sui prezzi di trasferimento interni, motivate dalla convenienza di trasferire la materia imponibile, agendo sui prezzi negoziati per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi *intercompany*. Tale strumento, si legge infatti nella sentenza 17955/2013, viene normalmente utilizzato da società controllanti e collegate, con sedi nel territorio del centro-nord della penisola, le quali cedono merci o beni immateriali alle loro controllate o consociate aventi invece sede nel Mezzogiorno ad un prezzo inferiore al valore normale

Inoltre, ha aggiunto la Corte, vale sempre il principio cardine secondo il quale, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia e privo di un'adeguata spiegazione, è legittimo l'accertamento da parte dell'Erario (art. 39, D.P.R. 600/1973 e art. 54, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF 254]).

Così anche con riguardo ai prezzi di trasferimento applicati in operazioni *intercompany* interne, la giustificazione dovrà ricadere sul versante delle valide ragioni economiche (analogamente a quanto richiesto dall'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973) nella prospettiva di togliere ai vantaggi fiscali «sistematici» la patina di «elusività».

In termini generali, non può infatti escludersi che considerazioni di strategia generale inducano le imprese a compiere operazioni antieconomiche in vita ed in funzione di altri benefici. Tuttavia occorre che le varie operazioni poste in essere rispondano a criteri di logica economica, criteri che a loro volta devono essere funzionali a meccanismi di mercato in regime di libera concorrenza («*arm's length principle*») e non ad elementi distortivi del mercato e della concorrenza.

Sicché la finalità del risparmio non può essere attuata semplicemente attraverso l'elusione degli oneri fiscali (Cassazione n. 10802/2002). Conclude affermando il seguente principio di diritto «*per la valutazione ai fini fiscali delle manovre sui prezzi di trasferimento interni, costituenti il cd. transfer pricing domestico va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dell'art. 9 del Dpr n. 917/86, che non ha soltanto valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al normale valore di mercato e corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente*».

Ne deriva che, per la valutazione fiscale di varie prestazioni, costituenti anche componenti attive e passive del reddito, deve essere applicato il principio di carattere generale, di cui

all'art. 9, D.P.R. 917/1986, che non ha solamente valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al valore normale di mercato per i corrispettivi presi in considerazione dalla parte contribuente.

Né vale invocare una peculiare casistica infra-gruppo, poiché gli sconti ammessi sono solo quelli per le operazioni concluse «in condizioni di libera concorrenza», vale a dire per le operazioni economiche concluse con oggetti estranei al gruppo economico.

OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

I principi statuiti dalla Suprema Corte nelle varie sentenze sull'argomento conferiscono all'Amministrazione finanziaria un margine discrezionale ampio (che per assurdo va ben oltre l'interpretazione che la stessa ha fornito delle norme in commento), che facilmente può sfociare in un mero arbitrio, in quanto l'equiparazione al valore normale in molti casi, come quello delle scelte imprenditoriali, risulta essere di difficile applicazione.

Il giudizio sull'antieconomicità di un'operazione non può consistere in un sindacato sulle scelte imprenditoriali, bensì sulla veridicità dei fatti, consentendo all'Amministrazione finanziaria sulla base di elementi probatori gravi, precisi e concordanti di desumere da circostanze note elementi che il contribuente cerca di tenere nascoste.

Ne deriva che la presunta antieconomicità di un'operazione fra soggetti residenti appartenenti al medesimo gruppo non può rappresentare una contestazione di per sé autosufficiente, ma deve essere corroborata da ulteriori contestazioni ed elementi probatori gravi, precisi e concordanti che legittimino l'accertamento analitico-induttivo e diano dimostrazione di un intento elusivo finalizzato al risparmio di imposta.

CONVENZIONI CONTRO le DOPPIE IMPOSIZIONI: RIMBORSI ed ESONERI PIÙ FACILI

Con comunicato stampa 10 luglio 2013 n. 103 l'Agenzia delle Entrate ha approvato i nuovi modelli per il rimborso o l'esonero dall'imposta italiana applicata sui redditi, tra cui dividendi, interessi e canoni, corrisposti a soggetti non residenti, oltre ad un modello di attestato di residenza fiscale che i residenti in Italia possono presentare alle Amministrazioni estere per ottenere il rimborso o l'esonero dall'imposta estera.

di **DANIELA ELVIRA BRUNO**

dottore commercialista in Milano - CGP Studio legale e tributario

L'Agenzia delle Entrate con il provvedimento 2013/84404 ha approvato per i **soggetti non residenti** i nuovi modelli di domanda per il rimborso, l'esonero dall'imposta italiana o l'applicazione dell'aliquota ridotta sui redditi corrisposti in Italia, fra cui dividendi, interessi e canoni, in forza delle Convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi, della Direttiva 23 luglio 1990 del Consiglio 90/435/Cee (Direttiva «madre-figlia») e della Direttiva 3 giugno 2008 del Consiglio 2003/49/Cee (Direttiva «interessi e canoni») e per i **soggetti residenti** il modello di attestazione della residenza fiscale da utilizzare nei confronti delle Amministrazioni estere per dimostrare l'assoggettamento ad imposta in Italia.

La platea dei contribuenti interessati comprende dunque:

- i **soggetti residenti** tenuti a esibire alle Amministrazioni estere un **attestato di residenza fiscale in Italia** per rimborso o esonero dall'imposta estera sulla base della normativa convenzionale;
- i **sostituti di imposta residenti** cui viene richiesta l'applicazione diretta dei benefici riferibili alla normativa convenzionale, alla «Direttiva madre-figlia» e alla «Direttiva interessi e canoni»;
- i **soggetti non residenti** aventi diritto ai predetti benefici che richiedono il rimborso dell'imposta italiana applicata, cui si aggiungono gli **intermediari autorizzati** a rappresentarli.

DOPPIE IMPOSIZIONI FISCALI

DOPPIA IMPOSIZIONE sui REDDITI da DIVIDENDI, INTERESSI e CANONI: FONDAMENTI

Modello di Convenzione Ocse

La necessità di stipulare accordi tesi ad evitare il fenomeno della doppia imposizione economica o giuridica del reddito è alla base del modello di Convenzione Ocse.

Il modello si articola in sette capitoli:

- I. Campo di applicazione;
- II. Definizioni;
- III. Imposizione del reddito;
- IV. Imposizione del patrimonio;
- V. Metodi per eliminare le doppie imposizioni;
- VI. Disposizioni speciali;
- VII. Disposizioni finali.

Il Capitolo III (articoli 10, 11 e 12) affronta il tema dei dividendi, interessi e canoni.

Canoni

Per quanto concerne i canoni, il modello OCSE prevede che essi siano assoggettati ad imposizione soltanto nello Stato del percipiente se il percipiente stesso è l'effettivo beneficiario dei canoni.

Tuttavia, in alcune Convenzioni stipulate dall'Italia è prevista una limitata tassazione nello Stato fonte del reddito.

In questo caso, le Convenzioni prevedono che l'imposta nello Stato della fonte non possa eccedere una percentuale dell'ammontare lordo dei canoni e la doppia imposizione è eliminata mediante la concessione di credito di imposta da parte dello Stato di residenza del percipiente.

Interessi

Per quanto concerne gli interessi, l'art. 11 del Modello Ocse così recita: «Gli interessi provenienti da uno degli Stati contraenti e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato. Tuttavia, detti interessi possono essere tassati nello Stato contraente da cui provengono e secondo la legislazione di detto Stato, ma se il destinatario è l'effettivo beneficiario dell'interesse, l'imposta applicata non deve eccedere il 10% dell'ammontare lordo degli interessi. Le autorità competenti degli Stati contraenti determineranno, di comune accordo, il modo di applicazione di tale limitazione».

Dividendi

Per quanto concerne i dividendi, i trattati conformi al Modello Ocse prevedono, in generale, la tassazione sia nello Stato di residenza del percipiente che nello Stato in cui ha sede la società erogante, concedendo tuttavia un abbattimento dell'aliquota d'imposta applicabile in questo secondo Stato.

L'eliminazione della doppia imposizione è garantita attraverso la concessione di un credito di imposta da parte dello Stato nel quale il beneficiario è residente.

DIVIDENDI: DIRETTIVA «MADRE-FIGLIA» 2003/49/CEE e art. 27-bis, D.P.R. 600/1973

La Direttiva cd. «madre-figlia» ha previsto che, al rispetto di alcune condizioni, il pagamento di dividendi da parte di una società figlia alla società madre non sconti alcun prelievo nel Paese della società figlia.

L'esenzione dalla ritenuta alla fonte mira quindi a eliminare la doppia imposizione giuridica dei

dividendi che sarebbero altrimenti tassati due volte, la prima sotto forma di ritenuta alla fonte prevista nel Paese della società figlia e la seconda in capo alla madre nel Paese di residenza.

La Direttiva si propone il fine di **eliminare la doppia imposizione economica** sugli utili societari, i quali normalmente scontano già il prelievo in capo alla società che li produce e rischiano poi una seconda tassazione sotto forma di dividendi in capo al socio che li percepisce. L'applicazione della Direttiva richiede la sussistenza delle seguenti **condizioni**:

- partecipazione al capitale di almeno il 10% nella società che distribuisce il dividendo
- residenza di entrambe le società in due diversi Paesi comunitari;
- entrambe le società devono rivestire una delle forme indicate nell'allegato alla Direttiva (per i soggetti residenti in Italia deve dunque trattarsi di S.p.a., S.r.l., S.a.p.a., società cooperative, di mutua assicurazione, società europea, società cooperativa europea, nonché gli enti pubblici e privati la cui attività è totalmente o principalmente commerciale);
- entrambe le società devono essere assoggettate nei rispettivi Paesi alle imposte indicate nella Direttiva (per l'Italia Ires o imposte sostitutive di tali tributi);
- detenzione della partecipazione da parte della società Madre per almeno 12 mesi senza interruzioni.

Nel caso in cui il requisito patrimoniale è soddisfatto soltanto dopo l'avvenuta distribuzione dei dividendi il socio ha diritto ad ottenere il **rimborso della ritenuta** subita.

**INTERESSI e CANONI:
DIRETTIVA «INTERESSI
e CANONI» 434/90/CEE
e art. 26-quater, D.P.R. 600/1973**

La Direttiva «interessi e canoni» stabilisce l'e-

senzione dalla ritenuta alla fonte per i **pagamenti di interessi e canoni** tra società con-sociate con riserva di tassazione soltanto nel Paese di residenza del percettore.

Sono considerati **interessi** i redditi da crediti di qualsiasi natura, garantiti o meno da ipoteca, e, in particolare, i redditi derivanti da titoli, obbligazioni e prestiti. Sono inoltre inclusi tra gli interessi anche i proventi dei crediti collegati all'andamento di parametri finanziari. Possono beneficiare dell'esenzione dalla ritenuta anche gli interessi pagati in base ad un contratto di *cash pooling*.

Per espressa previsione normativa invece **non sono considerati interessi e non beneficiano quindi della disciplina in esame**:

- le remunerazioni dei finanziamenti eccedenti in base alla disciplina di contrasto alla sottocapitalizzazione (c.d. *thin capitalization* art. 98, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 abrogato);
- gli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e in cointeressenza;
- le remunerazioni dei titoli e degli strumenti finanziari di cui agli artt. 44, co. 2, lett. a), e 109, co. 9, lett. a), D.P.R. 917/1986 [CFF 5144 e 5209] anche per la quota che non comporta la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi;
- i pagamenti relativi a crediti che autorizzano il creditore a rinunciare al suo diritto agli interessi in cambio del diritto a partecipare agli utili del debitore;
- i pagamenti relativi a crediti che non contengono disposizioni per la restituzione del capitale o per i quali il rimborso debba essere effettuato trascorsi più di cinquanta anni dalla data di emissione. Eventualmente, nel caso in cui i pagamenti non possano considerarsi interessi, ma piuttosto come distribuzione di utili alla socie-

DOPPIE IMPOSIZIONI FISCALI

tà madre, si potrà, al rispetto dei requisiti previsti dall'art. 27-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFE 6327a], applicare la disciplina della direttiva Madre-Figlia.

Sono invece considerati **canoni** i compensi di qualsiasi natura percepiti per l'uso o la concessione in uso di:

- diritti di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche e il *software* (sotto questo aspetto la direttiva si discosta dal Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, il quale non include tra i canoni i pagamenti per l'utilizzo di *software*);
- brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico;
- attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.

Per **società consociate** si intendono le società legate da un vincolo di partecipazione pari o superiore al 25 per cento dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria, nonché quelle che siano partecipate, con percentuali pari o superiori al 25 per cento dei diritti di voto, da una medesima terza società.

Le **condizioni** richieste per poter beneficiare dell'esenzione da ritenuta alla fonte sono le **seguenti**:

- a) il rapporto di partecipazione deve essere mantenuto senza interruzione per almeno un anno;
- b) il soggetto erogante e il beneficiario devono rivestire una delle forme societarie richieste nell'allegato A della Direttiva;
- c) i due soggetti devono risiedere fiscalmente in due diversi Stati Membri Ce;
- d) entrambi i soggetti sono assoggettati, senza fruire di regime di esonero, ad una delle imposte indicate nell'Allegato B della Direttiva (in sostanza ai fini italiani, la società residente deve essere assoggettata ad Ires);

e) la società che percepisce il pagamento deve essere l'effettiva beneficiaria: secondo la C.M. 47/E/2005 la società percipiente riveste la qualifica di beneficiario effettivo qualora abbia la titolarità nonché la disponibilità del reddito percepito.

La disciplina in esame si applica anche qualora al momento del pagamento non sia stato ancora completato il periodo minimo di possesso: in questo caso il soggetto che eroga il pagamento è tenuto ad applicare la ritenuta ma il percettore può presentare istanza di rimborso una volta superato il periodo minimo di dodici mesi.

Nuova modulistica

L'Amministrazione finanziaria nell'ottica del miglioramento delle relazioni con i contribuenti, residenti e non residenti, ha ritenuto necessario aggiornare la **modulistica fiscale internazionale** al fine di adeguarla all'evoluzione delle basi giuridiche internazionali di riferimento, secondo principi di trasparenza dell'attività amministrativa e di semplificazione degli adempimenti per tutti i contribuenti interessati.

Con riferimento, in particolare, alla modulistica applicativa della Direttiva 90/435/Cee (Direttiva «madre-figlia») e della Direttiva 2003/49/Ce (Direttiva «interessi e canoni») essa vuole essere anche un **ausilio** per un **corretto uso delle norme di fonte comunitaria** e un **contributo** alla **creazione del mercato unico europeo**.

Mentre invece la predisposizione di un modello di attestato di residenza fiscale in Italia e la revisione del processo che porta alla sua emissione rispondono all'esigenza di standardizzare questo processo lavorativo e di semplificare gli adempimenti del contribuente in particolare introducendo la possibilità di richiedere il certificato a qualsiasi Ufficio dell'Agenzia.

Il provvedimento contiene anche il **frontespizio**

zio comune da compilare e presentare assieme ai modelli con i dati identificativi del beneficiario effettivo, del legale rappresentante, degli eventuali altri cointestatari del reddito per il quale si chiede il rimborso e del procuratore delegato alla presentazione dell'istanza (se presente) oltre alle informazioni sulle modalità di pagamento in caso di rimborso.

I **modelli** sono resi **disponibili gratuitamente** dall'Agenzia delle Entrate in formato elettronico e possono essere prelevati dal sito internet www.agenziaentrate.gov.it anche in lingua inglese e francese.

**MODELLI A, B, C e D
per l'APPLICAZIONE delle
CONVENZIONI INTERNAZIONALI**

I nuovi modelli messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria contraddistinti dalle lettere **A, B, C e D** vanno utilizzati rispettivamente nel caso di redditi relativi a **dividendi, interessi e canoni e altre tipologie di reddito** disciplinate dagli specifici articoli delle medesime Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia, dai soggetti non residenti in Italia che percepiscono redditi di fonte italiana e che posseggono i requisiti previsti dalla specifica Convenzione della quale gli stessi chiedono l'applicazione per ottenere il rimborso o l'esonero dall'imposta italiana.

In dettaglio, i suddetti **modelli**:

- se utilizzati ai **fini dell'applicazione diretta dell'agevolazione prevista dalla specifica Convenzione**, devono essere presentati, completi dell'attestazione di residenza fiscale dell'Autorità dello Stato estero in cui il beneficiario dei redditi è residente, al sostituto d'imposta che sotto la propria responsabilità ha facoltà di applicare il regime convenzionale previsto per le singole tipologie reddituali. In questo caso, il sostit-

tuto d'imposta deve tenere a disposizione dell'Agenzia delle Entrate i modelli presentati, con la documentazione allegata, fino a quando non siano decorsi i termini per l'accertamento del periodo d'imposta in corso alla data del pagamento del reddito e comunque fino a quando non siano definiti gli accertamenti stessi. Viene inoltre precisato che l'attestazione dell'autorità fiscale estera ha validità, di regola, a decorrere dalla data di rilascio e fino al termine del periodo d'imposta indicato nel modello.

- se utilizzati ai **fini del rimborso della ritenuta prelevata in eccesso**, i modelli devono essere presentati al Centro operativo di Pescara, sede dell'Ufficio competente per i rimborsi ai soggetti non residenti, entro 48 mesi dalla data del prelevamento dell'imposta, secondo quanto previsto dall'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 [CFF 6327]. A questi fini viene precisato che al modello dovrà essere allegata la documentazione comprovante il diritto al rimborso (a titolo esemplificativo: la documentazione riguardante i requisiti relativi alla partecipazione posseduta, copia delle certificazioni relative ai proventi erogati in Italia, documentazione originale o copia autentica comprovante l'effettiva corresponsione dei dividendi o degli interessi al beneficiario). Nelle ipotesi in cui il rimborso si riferisce a ritenute operate in anni diversi, l'attestazione dell'autorità fiscale estera potrà coprire diverse annualità.

**MODELLI E ed F
per l'APPLICAZIONE
delle DIRETTIVE COMUNITARIE**

Analogha procedura è stata prevista per i **modelli E ed F**, utilizzati dalle imprese per l'applicazione delle due direttive comunitarie

DOPPIE IMPOSIZIONI FISCALI

sopra viste, rispettivamente «madre-figlia» e «interessi e canoni».

Il **modello E** è quello previsto dall'art. 27-bis, co. 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF 6327a] che stabilisce le modalità applicative per l'esenzione dalla ritenuta prevista dalla Direttiva, dietro fornitura al sostituto d'imposta della documentazione attestante il diritto all'esenzione dalla ritenuta alla fonte di cui all'art. 27, D.P.R. 600/1973 [CFF 6327]. I documenti richiesti a questo fine sono un **certificato di residenza fiscale** rilasciato dalle autorità del Paese di residenza del socio e un'**autodichiarazione** circa il rispetto dei requisiti di cui all'art. 27-bis, D.P.R. 600/1973. Tale modello deve essere fornito entro la data di pagamento degli utili e poi conservato fino allo spirare del termine di decadenza per gli accertamenti relativo al periodo d'imposta nel quale il pagamento è stato effettuato o comunque fino alla definizione di tali accertamenti.

Il **modello F** è quello previsto dall'art. 26-quater, D.P.R. 600/1973 [CFF 6326c] che anche per questa fattispecie stabilisce la documentazione che occorre fornire al sostituto d'imposta per avere diritto all'esenzione. Si tratta anche in questo caso di un **certificato di residenza fiscale** rilasciato dalle autorità del Paese di residenza del socio e un'**autodichiarazione** circa il rispetto dei requisiti richiesti dall'art. 26-quater.

Su entrambi i modelli deve essere apposta l'attestazione dell'Autorità fiscale dello Stato in cui la Società o ente beneficiario è residente o

la stabile organizzazione beneficiaria è situata.

CERTIFICATO di RESIDENZA

Infine, come anticipato, il provvedimento ha approvato il **modello di attestato di residenza fiscale in Italia** da presentare all'Amministrazione fiscale dello Stato estero, nel quale il contribuente ha prodotto il reddito in un dato anno, al fine di poter usufruire dei benefici previsti dalla Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con detto Stato.

Questo modello può dunque essere **utilizzato ad esempio** dalle persone fisiche per evitare all'estero l'applicazione di ritenute fiscali sui redditi di lavoro che poi verranno tassati in Italia ovvero per ottenere l'applicazione di una ritenuta d'imposta convenzionale.

La **richiesta** può essere fatta anche per **più tipi di reddito** prodotti nello **stesso Stato estero**, cioè soggetti alla stessa Convenzione. In questo caso, il contribuente potrà ottenere un unico certificato di residenza fiscale per tutti i redditi interessati.

Il **modello può essere richiesto** da **persone fisiche residenti** e da **soggetti residenti diversi dalle persone fisiche** quali le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali, gli organismi di investimento collettivo del risparmio e i fondi pensione. Nel caso invece di società di persone ed in generale di soggetti fiscalmente trasparenti il certificato può essere richiesto solo dai soci/beneficiari residenti in Italia.

ARTICOLI CORRELATI



Redditi corrisposti a soggetti non residenti - Modelli di rimborso o esonero dall'imposta italiana (E. Vial e V. Pozzi)
La Settimana fiscale, n. 36/2013, pag. 25