

## OBLIGHI & PRIVILEGI

# Regimi fiscali paradisiaci, ecco quali sono gli adempimenti

STEFANO FRANCIOLINI

Chi produce redditi nei Paesi "black list" deve fornire prove sulle tasse versate per eventuali compensazioni con l'Italia

Le clausole di non discriminazione hanno due confini: dignità economica dell'operazione e rispetto dei limiti ai prezzi di trasferimento

**A** partire dalla seconda metà del 2010 è stato introdotto nel nostro ordinamento l'obbligo di comunicare le operazioni effettuate con soggetti residenti in Paesi con regimi fiscali privilegiati.

La comunicazione, inoltrata all'amministrazione finanziaria per via telematica, ha periodicità trimestrale qualora l'ammontare delle operazioni in questione non sia superiore a 50 mila euro e mensile nei casi di superamento di detto limite. Qualsiasi operazione diventa oggetto di comunicazione obbligatoria se posta in essere con un residente in un Paese a fiscalità privilegiata: cessioni e acquisti di beni, prestazioni e utilizzo di servizi.

L'obbligo riguarda una vasta platea di soggetti che comprende i soggetti passivi Iva italiani, i soggetti non residenti per le operazioni effettuate in Italia con controparti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata e le stabili organizzazioni di soggetti residenti in Italia domiciliate in Paesi *black list*.

Il descritto obbligo di comunicazione integra e completa una serie di norme, presenti da molti anni nel nostro ordinamento, in materia di rapporti con residenti in Paesi con regimi fiscali privilegiati, ossia con prelievi di imposta inferiori alla metà di quanto previsto per i contribuenti italiani.

Le norme introdotte e gli adempimenti richiesti hanno come obiettivo il contrasto alle frodi fiscali, in alcuni casi internazionali, note come "sistema carosello", attraverso l'utilizzo di società "cartiere", costituite al solo scopo di generare documentazione cartacea, in grado di simulare operazioni senza alcun contenuto.

I primi soggetti a fare le spese di una normativa pensata con le descritte finalità, sono state le società nazionali controllanti, direttamente o indirettamente, soggetti residenti in paradisi fiscali. In tali situazioni il reddito prodotto dalla *Controlled Foreign Company (CFC) Black List*, viene attribuito direttamente, o meglio in modo trasparente, al residente italiano che dovrà sommarlo agli altri suoi redditi.

Si imputa una sorta di peccato originale, e conseguente presunzione assoluta di inefficacia, alle operazioni poste in essere al solo fine di trasferire materia imponibile da un Paese a fiscalità ordinaria verso luoghi con regimi fiscali in grado di minimizzare o annullare il carico impositivo.

Nel caso di controllanti residenti, si può opporre alla presunzione assoluta la dimostrazione della coesistenza di due esimenti attraverso il meccanismo dell'interpello all'amministrazione finanziaria. Occorre dimostrare che il soggetto partecipato, residente nel paese a fiscalità privilegiata, svolga effettivamente la propria attività con una struttura organizzativa idonea a tale scopo e che abbia un legame economico e sociale stabile e continuativo con il paese di residenza.

Non basta, anche la residenza in un

paese fiscalmente virtuoso può rivelarsi pericolosa per la controllante italiana: nel caso di una *CFC white list* può essere applicata la tassazione per trasparenza, che, come abbiamo visto, comporta la diretta attribuzione al soggetto italiano del reddito prodotto dalla controllata estera, al contemporaneo verificarsi di due condizioni.

La prima riguarda il livello di tassazione del Paese estero, qualora la stessa sia inferiore alla metà di quanto sarebbe stato l'omologo prelievo in Italia per via, ad esempio, di particolari agevolazioni fiscali previste nel Paese estero e non nel nostro.

La seconda condizione riguarda il tipo di attività svolta dalla *CFC white list*, il cui reddito viene attribuito per trasparenza se i proventi dell'attività derivano per oltre il 50% dalla prestazione di servizi infragruppo, dalla gestione di attività finanziarie o da diritti su proprietà industriali, letterarie o artistiche. Anche in questo caso, il contribuente italiano può presentare interpello per non applicare la tassazione per trasparenza.

La dimostrazione da fornire riguarda le finalità della localizzazione estera della *CFC white list*, a proposito della quale dovrà essere evidente che non rappresenta un *wholly artificial arrangement intent to circumvent national law*. La frase, introdotta dopo opportuna traduzione nel nostro ordinamento al comma 8 ter dell'articolo 167 del TUIR, è tratta da una sentenza della Corte di Giustizia in merito al principio comunitario della libertà di stabilimento e alla sua compatibilità con la previsione di norme sulle *CFC white list*.

In pochi anni dall'entrata in vigore delle descritte norme, molte sono state le dismissioni-

ni di partecipazioni ritenute "non strategiche" e sono rimaste nel panorama delle controllate residenti in Paesi *black list* o *white list* quelle che effettivamente svolgono un'attività d'impresa e hanno stretti legami economici col paese di residenza.

In altre parole, come normale reazione ad un regime proibizionista, il sistema si è adattato e l'ordinamento tributario ha dovuto alzare il tiro dell'indagine e del controllo, introducendo il descritto obbligo di comunicazione di ogni operazione posta in essere con paesi a fiscalità privilegiata, a prescindere dall'eventuale relazione di parentela societaria intrattenuta con la controparte estera. Il rischio per il soggetto nazionale è rappresentato dalla indeducibilità del costo, qualora non riesca a dimostrare una di due possibili condizioni esimenti.

La prima riguarda lo svolgimento dell'attività commerciale del soggetto residente nel paese *black list*, che dovrà essere effettiva e prevalente. In alternativa, si dovrà fornire la prova che alle operazioni poste in essere ed eseguite concretamente, è corrisposto un interesse economico effettivo del soggetto residente.

La platea dei contribuenti interessati si amplia e comprende operatori che abitualmente intrattengono relazioni commerciali con soggetti che usufruiscono di regimi fiscali "paradisiaci". Una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano dello scorso mese di dicembre entra nel merito di una di queste attività e, in particolare affronta il tema della deducibilità dei costi sostenuti da uno spedizioniere per operazioni commerciali con soggetti residenti in Paesi *black list*.

La sentenza accoglie il ricorso del contribuente descrivendo con efficace sintesi l'attività ordinariamente svolta da uno spedizioniere e affermando che "...l'attività si svolge nell'ambito di una compravendita internazionale tra due soggetti estranei allo spedizioniere... dove prelevare i beni e dove consegnarli

non è rimesso alla volontà dello spedizioniere. La scelta di avvalersi di un fornitore estero residente o localizzato in un paese *black list* non dipende dalla ricorrente ma dal cliente...".

In apparenza un punto a favore per il contribuente, la cui attività è descritta rilevando nella neutralità nella scelta del fornitore estero, sia esso soggetto o meno ad un sistema fiscale privilegiato e la conseguente inutilità nella ricerca di una motivazione economica.

I termini di un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, tuttavia, potrebbero essere solamente devianti, e non rimossi, o addirittura moltiplicati. L'amministrazione finanziaria, infatti, potrebbe non richiedere allo spedizioniere la dimostrazione dell'interesse economico sottostante l'operazione bensì l'assenza di alternativa nella decisione di utilizzare un operatore residente in un Paese *black list*, riservando al suo cliente le curiosità inerenti la scelta effettuate. Rispetto alla decisione della CP di Milano, peraltro circoscritta ad una particolare categoria di imprenditori, lo spirito della norma e il conseguente approccio dei verificatori non inducono all'ottimismo.

Pare chiaro l'ambizioso disegno del Legislatore: porre a carico del contribuente italiano prove esimenti così incisive e dettagliate, da indurlo a rivolgersi a controparti residenti in Paesi nei confronti dei quali l'obbligo non sia previsto. L'impressione è che il mercato potrebbe riservare alcune sorprese, adattandosi alla disposizione proibizionista con reazioni meno lineari e trasparenti rispetto a quelle attese.

Di sicuro interesse appare anche la motivazione che la Commissione pone a corredo dell'accoglimento del ricorso e che riguarda la vigenza di rapporti convenzionali tra gli Stati interessati. Le convenzioni contro le doppie imposi-

zioni prevedono clausole di non discriminazione volte ad evitare modalità di imposizione fiscale sperequate e devianti.

Le clausole di non discriminazione agiscono in varie circostanze. Possono essere invocate, ad esempio, per i cittadini di uno Stato contraente qualora soggetti ad un trattamento fiscale penalizzante in un altro Stato contraente; con esse si vieta la disparità di trattamento tra imprese controllate da un soggetto residente in uno Stato contra-

ente e le imprese controllate in un altro Stato contraente, così come per la stabile organizzazione che un'impresa di uno Stato contraente detiene in un altro Stato contraente, alla quale non può imporsi un trattamento fiscale penalizzante rispetto al regime dello Stato di residenza della casa madre; nel medesimo senso

si attivano le clausole di non discriminazione per gli interessi, i canoni e gli altri costi pagati da un'impresa di uno Stato contraente in un altro Stato contraente che devono potersi detrarre per la determinazione dell'imponibile con le stesse regole.

Le clausole di non discriminazione trovano due limiti alla loro applicazione il primo è la dignità economica che l'operazione deve dimostrare e l'altro è il rispetto dei limiti relativi ai prezzi di trasferimento. In questo senso una recentissima sentenza di Cassazione (n. 3194 del 11/2/2013) sulla deducibilità di oneri finanziari corrisposti da una società italiana ad una controllata lussemburghese, nega l'esistenza di valide e documentate ragioni economiche. In effetti la catena di controllo destava alcune perplessità data la presenza in posizione di controllo della società lussemburghese di un soggetto residente nelle British Virgin Island, dove, evidentemente, l'attività prevalente non è quella turistica.



**Stefano Franciolini,** commercialista, curatore fallimentare, membro della commissione fiscale di Fedespedi, è specialista in finanza d'impresa e risanamenti aziendali

**CHI È**

*Commercialista, revisore legale, Ctu, curatore fallimentare e membro della commissione fiscale di Fedespedi, è dal 2002 socio (fondatore) dello Studio Associato Societario Fiscale e di Consulta Srl Servizi d'impresa. È specializzato in consulenze in materia societaria ordinaria e straordinaria, pianificazione fiscale, fiscalità internazionale, finanza d'impresa e risanamenti aziendali.*