



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 16 marzo 2004

Oggetto: Istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, comma 13, della legge 31 dicembre 1991, n. 413. Art.110, comma 11 Dpr 22 dicembre 1986, n.917 - Deducibilità di costi derivanti da operazioni con società avente sede in Mauritius.

Con richiesta pervenuta alla Direzione Regionale ... in data 16 aprile 2003, la Z S.r.l. ha chiesto la disapplicazione delle disposizioni di cui all'articolo 76, comma 7-bis, sulla base delle condizioni previste dal successivo comma 7-ter.

Descrizione della fattispecie

La società istante opera nel settore della confezione di biancheria personale. L'istante commissiona la produzione di alcuni capi di abbigliamento intimo, destinati alla rivendita, alla società KK, con sede in Mauritius.

* . * . *

Soluzione interpretativa della società

La Società istante ritiene che i costi relativi agli acquisti dei servizi di lavorazione effettuati dalla società KK siano integralmente deducibili in quanto:

1. la società KK esercita prevalentemente ed effettivamente un'attività commerciale;
2. le operazioni di acquisto rispondono a un effettivo interesse economico della società istante.

Al fine di dimostrare l'effettivo esercizio di un'attività commerciale da parte della società KK, l'istante ha allegato la seguente documentazione relativa al proprio fornitore:

- copia dell'atto costitutivo e dello statuto sociale;

- copia del certificato di iscrizione presso il registro delle imprese in Mauritius;
- copia di una dichiarazione rilasciata dai legali rappresentanti, nonché proprietari della società KK, sulla natura dell'attività esercitata;
- copia del bilancio 2001.

Per quanto concerne, invece, la dimostrazione dell'interesse economico, la società istante dichiara di rifornirsi dalla società KK in quanto "garantisce una fornitura di servizi a prezzi mediamente inferiori del 33% rispetto a quelli praticati da analoghi fornitori nazionali". Al fine di dimostrare quanto affermato, l'istante ha allegato il contratto di lavorazione con il fornitore residente in Mauritius e due contratti di lavorazione con società italiane relativi a prodotti analoghi ed una tabella nella quale viene riportato un confronto di prezzi.

* . * . *

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Si premette che a seguito dell'emanazione del D.Lgs. 12 dicembre 2003 n. 344, a partire dal 1° gennaio 2004, le disposizioni di cui l'istante ha chiesto la disapplicazione sono state trasfuse nell'articolo 110 del TUIR, pertanto nella nota che segue si farà riferimento a tale nuovo articolo.

L'art. 110, comma 10, del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR) prevede l'indeducibilità delle spese e degli 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.

Mauritius è uno Stato inserito dall'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2002 (cosiddetta *black list*) tra quelli aventi regime fiscale privilegiato, limitatamente alle "società 'certificate' che si occupano di servizi all'export, espansione industriale, gestione turistica, costruzioni industriali e cliniche e che sono soggette a Corporate Tax in misura ridotta, alle Off-shore Companies e alle International Companies".

Nell'istanza non è stato dichiarato e sufficientemente documentato il regime fiscale della società con sede in Mauritius. Ove la società KK non beneficiasse di uno dei regimi privilegiati previsti dal citato DM 23 gennaio 2003, neanche in virtù di un provvedimento amministrativo concesso dall'Amministrazione finanziaria, agli acquisti effettuati dalla società istante non si renderebbe applicabile il particolare regime di indeducibilità previsto dall'art. 110 comma 10. Pertanto la presente risposta viene resa nel presupposto che la società con sede in Mauritius benefici di uno dei regimi agevolati previsti dalla citata *black list*.

La disposizione prevista dal comma 10 dell'articolo 110 del TUIR può essere disapplicata nel caso in cui l'impresa residente, ai sensi del successivo comma 11, fornisca la prova, nel corso del procedimento di accertamento, 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”*.

I presupposti probatori indicati dalla norma sono alternativi, con la conseguenza che il contribuente può limitarsi a fornire elementi sufficienti a dimostrare la sussistenza anche di uno solo di essi.

Ai fini della disapplicazione della norma in esame, l'art. 11, comma 13, della legge n. 413/91, prevede che le prove in questione *“non devono essere fornite (in sede di accertamento) qualora il contribuente abbia preventivamente richiesto, secondo le disposizioni di cui all'art. 21 della presente legge, di conoscere l'avviso dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere e l'abbia realizzata nei termini proposti tenendo conto delle eventuali prescrizioni dell'Amministrazione”*. Nell'istanza presentata secondo le modalità previste dall'art. 21, comma 9, il contribuente deve fornire *“tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata”*.

La risposta dell'Amministrazione alla istanza di interpello presentata viene data non sulla base di una verifica sostanziale a posteriori ma di una valutazione

preventiva dell'operazione prospettata.

Considerata la finalità dell'interpello in esame e avendo riguardo all'iniziativa del contribuente assunta ai sensi del citato articolo 11, comma 13, la scrivente è chiamata a pronunciarsi in ordine "*alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione*", rendendo un parere che necessariamente dovrà tener conto dei presupposti richiesti dalla norma ai fini della disapplicazione dell'art. 110, comma 10, verificando, in particolare, che il fornitore estero svolga prevalentemente un'attività commerciale effettiva o, in alternativa, che l'operazione posta in essere risponda ad un effettivo interesse economico.

Resta impregiudicato l'onere del contribuente di indicare separatamente in dichiarazione i costi sostenuti in paesi a fiscalità privilegiata e di dimostrare in sede di controllo che le operazioni hanno avuto concreta esecuzione.

Nel caso in esame, la documentazione fornita dalla Z S.r.l. tende sia a provare che la società estera esiste e svolge un'attività commerciale effettiva sia a dimostrare l'esistenza di un reale interesse economico relativo all'operazione.

Con riguardo alla prova che il fornitore estero svolga prevalentemente un'attività commerciale effettiva, si ritiene che la documentazione allegata all'istanza provi esclusivamente l'esistenza da un punto di vista "formale" della società fornitrice. Non è stato dimostrato, invece, che il fornitore svolga come sua attività principale in Mauritius un'attività commerciale ai sensi dell'articolo 2195 del codice civile, avvalendosi di una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della citata attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione. A tale fine sarebbe stato necessario produrre una più adeguata documentazione comprovante l'esistenza di tale struttura organizzativa nel paese a fiscalità privilegiata, dedicata alla attività sopraindicata.

Con Circolare del 23/05/2003 n. 29 sono stati elencati alcuni documenti idonei a dimostrare l'effettiva attività commerciale, quali ad esempio:

- il bilancio;
- l'atto costitutivo;
- un prospetto descrittivo dell'attività esercitata;

- i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività;
- la copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati;
- i contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;
- i conti correnti bancari aperti presso istituti locali;
- estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;
- autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

Come è evidente, si tratta di indicazioni esemplificative e non esaustive, posto che l'istante è tenuto a presentare, in relazione alla peculiarità della fattispecie, anche altri documenti comprovanti la condizione richiesta ai fini della disapplicazione della norma.

In alternativa alla prova riguardante lo svolgimento effettivo di attività economica da parte del fornitore residente in paesi a fiscalità privilegiata, il contribuente interessato a disapplicare l'articolo 110, comma 10, è ammesso a dimostrare la sussistenza di un effettivo interesse economico all'effettuazione di ciascuna operazione intrattenuta con detti fornitori.

Dovrà pertanto acquisire e conservare tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un paese a fiscalità privilegiata.

E' utile sottolineare come tale scelta imprenditoriale deve essere sorretta da una valida giustificazione di tipo economico a beneficio della specifica attività imprenditoriale, connessa – in modo particolare – con l'entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti e la tempistica e puntualità della consegna.

Nel caso in esame, la società istante intende acquistare dall'impresa

residente in Mauritius beni relativi all'oggetto della propria attività. L'interesse economico ad effettuare tale transazione è stato motivato dal fatto che il fornitore residente in Mauritius pratica un prezzo più basso rispetto ad altri fornitori nazionali.

A sostegno di detta motivazione la società istante ha esibito alcuni contratti di lavorazione che, con riferimento analitico a medesimi beni, consentono di affermare che il prezzo praticato dal fornitore estero risulta mediamente inferiore per oltre il 30% di quello praticato da altri fornitori italiani.

Ciò induce la scrivente a ritenere che nella fattispecie sussista un effettivo interesse economico della società ad effettuare la transazione con il fornitore citato.

Non essendo state specificate le altre condizioni di vendita, anch'esse valutabili comparativamente quali ad esempio i termini di consegna e di pagamento, la qualità dei materiali, il costo del trasporto, ecc., la risposta viene resa nel presupposto che tali condizioni siano identiche e che pertanto non abbiano inciso sulla scelta operata.

In conclusione, sulla base delle norme richiamate e delle considerazioni esposte, si ritiene che gli elementi conoscitivi offerti dal contribuente – qui assunti acriticamente nel presupposto che gli stessi rappresentino fedelmente la realtà aziendale – siano sufficienti perché il contribuente possa ritenersi sollevato dall'onere di fornire in sede di accertamento la prova richiesta dall'articolo 110, comma 11, del TUIR ai fini della deducibilità delle spese derivanti dalle operazioni prospettate.

In ogni caso il contribuente è tenuto a indicare separatamente in dichiarazione i costi relativi alle operazioni in questione, nonché a dimostrare in sede di accertamento che le stesse abbiano avuta concreta esecuzione nei termini prospettati.

Dalla documentazione fornita la società KK e la società istante non sembrano appartenere allo stesso gruppo. Qualora, al contrario, le due società facessero parte del medesimo gruppo risulterebbero comunque applicabili le

disposizioni di cui al comma 7 dell'articolo 110 del TUIR, concernenti la determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento.