

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il particolare rapporto tra indeductibilità costi paradisiaci e disciplina cfc

di Ennio Vial, Vita Pozzi

E' noto come l'**art. 167 del tuir** preveda una **tassazione per trasparenza** dei redditi prodotti da società controllate localizzate in paradisi fiscali (c.d. disciplina sulle *controlled foreign companies*).

L'**art. 168 del tuir** prevede la tassazione per trasparenza in ipotesi di società collegate.

La norma si pone in chiara relazione anche con l'**art. 110 co. 10 e seguenti del tuir** che sancisce un regime di **indeductibilità dei costi paradisiaci**, salvo riuscire a dimostrare una delle due esimenti previste.

Le due discipline non si sovrappongono perfettamente in quanto fanno riferimento a due **black list** differenti: il D.M. 22.11.2001 per la "cfc rule" ed il D.M. 23.1.2002 per l'**indeductibilità dei costi**.

Il comma 12 dell'**articolo 110 del Tuir** disciplina i rapporti intercorrenti tra le norme prevedendo che "*le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risultino applicabili gli articoli 167 o 168, concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate*".

Tale disposizione chiarisce, nella sostanza, che ove ne ricorrano i presupposti la **CFC rule si applica prioritariamente** rispetto al regime di **indeductibilità** in esame.

Pertanto, nel caso in cui il reddito della partecipata estera venga **attratto a tassazione (per trasparenza) in Italia** in capo al socio residente, nei confronti di quest'ultimo non troverà applicazione il disposto del comma 10 dell'**articolo 110 del Tuir** relativamente ai costi derivanti da transazioni intercorse con la medesima partecipata.

La *ratio* della norma è chiara. E' inutile contestare un **componente** di **costo** di una impresa italiana quando il corrispondente **ricavo** viene comunque **tassato** in capo al **soggetto italiano** per trasparenza.

Per fare un **esempio banale** potremmo ipotizzare che la società italiana riceva una fattura di

100 dalla controllata paradisiaca. Il costo di 100 è compensato dalla tassazione per trasparenza del medesimo importo.

Sul punto sono necessarie un paio di osservazioni.

Innanzitutto, il fatto che non si applichi il regime di indeductibilità dei costi **non esclude** l'applicazione della **disciplina in materia di transfer price**.

Infatti, dobbiamo ricordare come la disciplina cfc conceda correttamente un **credito** a fronte delle **imposte pagate all'estero**. Pertanto, per tornare al nostro esempio, se l'importo di 100 fosse gonfiato rispetto al **valore normale**, si gonfierebbe indebitamente anche il credito a fronte delle eventuali imposte estere che l'Italia dovrebbe concedere.

Una seconda osservazione importante attiene invece all'ambito applicativo **dell'esclusione** che riguarda **soltanto i costi derivanti da transazioni intercorse con la medesima partecipata** e non anche i costi che detta partecipata intrattiene con controparti paradisiache.

E' ragionevole attendersi che una società collocata in un paradiiso fiscale intrattenga delle **transazioni commerciali** con altri **soggetti in loco**, non fosse altro che per acquisire i servizi essenziali per il suo funzionamento come l'assistenza legale e contabile, le utenze ed altri servizi di varia natura.

In questo caso, la **tassazione per trasparenza in Italia** porterà anche a un possibile **sindacato della nostra Amministrazione su detti costi**.

Riteniamo, tuttavia, che in questi casi la **prova esimente dell'effettività della transazione** e dell'interesse concreto alla stessa non sia particolarmente difficile da dimostrare in considerazione del fatto che si tratta spesso di **servizi di ammontare** relativamente **contenuto** o che, in ogni caso, difficilmente l'impresa avrebbe potuto cercare in Paesi a fiscalità ordinaria.

Tali costi troveranno, ad esempio, collocamento nei **righi FC19 e FC30** del modello unico società di capitali.