

**Edizione di mercoledì 20 febbraio 2019**

## **CRISI D'IMPRESA**

**Il nuovo codice della crisi di impresa e dell'insolvenza – III° parte**  
di **Andrea Silla**

## **IVA**

**Esterometro e prestazioni di servizi generici**  
di **Sandro Cerato**

## **AGEVOLAZIONI**

**R&S: i chiarimenti del Mise sulla certificazione contabile**  
di **Debora Reverberi**

## **IVA**

**Sospensione dell'Iva all'importazione al riparo dalle frodi successive**  
di **Marco Peirola**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Costi black list: occorre la prova della concreta esecuzione delle operazioni**  
di **Marco Bargagli**

## CRISI D'IMPRESA

---

### ***Il nuovo codice della crisi di impresa e dell'insolvenza – III° parte***

di Andrea Silla

Proseguiamo l'analisi, avviata con i [precedenti contributi](#), delle novità introdotte con il nuovo codice della crisi e dell'insolvenza, concentrando l'attenzione sulle **modifiche** alle disposizioni del **codice civile** previste dagli articoli [375](#), [377](#), [378](#) e [379 D.Lgs. 14/2019](#).

L'[articolo 375 D.Lgs. 14/2019](#) prevede delle modifiche alla rubrica dell'[articolo 2086 cod. civ.](#) che da “*Direzione e gerarchia nell'impresa*” diventa “***Gestione dell'impresa***”. Viene aggiunto un **secondo comma** che specifica «***L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale***».

Si deve rilevare, quindi, una **maggiore responsabilizzazione dell'imprenditore**, diverso da quello individuale, nel “**dovere**” di istituire un **assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato** alla natura e alle dimensioni dell'impresa, a decorrere dal **16 marzo 2019**.

Tale obbligo non è fine a se stesso ma è **connesso** anche alla **rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa** e della **perdita della continuità aziendale** e di conseguente **immediata adozione e attuazione** di tutti gli **strumenti idonei previsti dal “Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza”** per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

L'[articolo 377 D.Lgs. 14/2019](#), in merito agli **assetti organizzativi societari**, estende gli obblighi previsti dal nuovo [articolo 2086, comma 2, cod. civ.](#) alle **varie tipologie di società**. Vengono modificati, quindi, i seguenti articoli del codice civile: l'[articolo 2257 cod. civ.](#), nell'ambito della disciplina della **società semplice (Amministrazione disgiuntiva)**; l'[articolo 2380 bis cod. civ.](#), nell'ambito della società per azioni (**Amministrazione della società**), l'[2409 novies cod. civ.](#), nell'ambito della società per azioni (**Consiglio di gestione**), l'[articolo 2475 cod. civ.](#), nell'ambito della società a responsabilità limitata (**Amministrazione della società**).

L'[articolo 378 D.Lgs. 14/2019](#) introduce **nuovi obblighi per gli amministratori**, portando in evidenza la loro **responsabilità** in sede di **conservazione dell'integrità del patrimonio sociale**. Viene inserito nell'**articolo 2476 cod. civ.**, il seguente **sesto comma**: “***Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale. L'azione può essere proposta dai creditori quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti. La rinuncia all'azione da***

*parte della società non impedisce l'esercizio dell'azione da parte dei creditori sociali. La transazione può essere impugnata dai creditori sociali soltanto con l'azione revocatoria quando ne ricorrono gli estremi".* Il Legislatore, con tale disposizione ha recepito l'ormai costante **l'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale** che estendeva la **proponibilità dell'azione di responsabilità** da parte dei **creditori sociali della s.r.l.** prevista originariamente solo per le **s.p.a.**

Sempre l'[articolo 378 D.Lgs. 14/2019](#) ha poi introdotto un **terzo comma** all'**articolo 2486 cod. civ.** relativo alla determinazione del **danno risarcibile da parte degli amministratori** in talune fattispecie. Viene stabilito che *"Quando è accertata la **responsabilità degli amministratori** a norma del presente articolo, e salva la prova di un diverso ammontare, il **danno risarcibile** si presume pari alla differenza tra il **patrimonio netto alla data in cui l'amministratore è cessato dalla carica** o, in caso di apertura di una procedura concorsuale, alla **data di apertura di tale procedura** e il patrimonio netto determinato alla **data in cui si è verificata una causa di scioglimento** di cui all'articolo 2484, detratti i costi sostenuti e da sostenere, secondo un criterio di normalità, dopo il verificarsi della causa di scioglimento e fino al compimento della liquidazione. Se è stata aperta una **procedura concorsuale** e **mancono le scritture contabili** o se a causa dell'irregolarità delle stesse o per altre ragioni i netti patrimoniali non possono essere determinati, **il danno è liquidato in misura pari alla differenza tra attivo e passivo accertati nella procedura**".*

Assume, quindi, estrema rilevanza il c.d. *"criterio dei netti patrimoniali"*. Rimane **a carico del convenuto in responsabilità** provare che il danno sia determinabile in maniera diversa. Il criterio di determinazione del danno sopra indicato è riferibile a **qualsiasi azione di responsabilità** indipendentemente dall'apertura di una procedura concorsuale.

Si deve sottolineare, inoltre, che se è aperta una procedura concorsuale **il metodo della differenza tra attivo e passivo accertato nella procedura diventa l'unico possibile quando:**

- **mancono le scritture contabili**, cosa molto frequente nel mondo delle procedure concorsuali;
- se a causa dell'irregolarità delle scritture contabili o per altre ragioni **i netti patrimoniali non possono essere determinati**.

L'[articolo 379 D.Lgs. 14/2019](#), al fine di favorire l'**emersione** e la **gestione tempestiva della crisi**, amplia le ipotesi in cui, nelle **società a responsabilità limitata**, è obbligatoria la **nomina degli organi di controllo interni** e dei **revisori**.

A tale novità sarà dedicato un **successivo contributo**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

# LA RIFORMA DELLA LEGGE FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IVA

---

### ***Esterometro e prestazioni di servizi generici***

di **Sandro Cerato**

A partire dal 1° gennaio 2019, i **soggetti obbligati all'emissione della fattura elettronica** sono obbligati alla presentazione delle **operazioni effettuate e ricevute con controparti non residenti o non stabilite ai fini Iva** in Italia.

La comunicazione, denominata “**esterometro**”, è prevista dall'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), e deve essere presentata con **cadenza mensile** entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento (la comunicazione relativa al mese di gennaio scade il prossimo **28 febbraio** ma è stata annunciata la **proroga** al prossimo 30 aprile).

Tra le operazioni che devono essere oggetto di comunicazione vi sono anche le **prestazioni di servizi rese a soggetti non residenti o non stabiliti ai fini Iva in Italia o ricevute dagli stessi**.

Tra queste rientrano in primo luogo le **prestazioni “generiche”** di cui all'[articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#), per le quali si ricorda che assumono rilevanza territoriale ai fini Iva in **Italia**:

- se **rese a soggetto “consumatore” finale residente in altro Stato** (Ue o extraUe);
- se **rese a soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato**.

Al contrario, sono **fuori campo Iva** le prestazioni generiche poste in essere nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altro Stato (Ue o extraUe).

È opportuno ricordare che l'[articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972](#) richiede l'**obbligo di emissione della fattura** anche per le operazioni “**fuori campo**” o **non soggette ad Iva** in Italia per carenza del presupposto territoriale che:

- si considerano effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore del tributo in altro Stato Ue (nel qual caso va apposta la dicitura “**inversione contabile**”);
- si considerano effettuate fuori dell'Unione europea (nel qual caso va apposta la dicitura “**operazione non soggetta**”).

Il **soggetto passivo**, a norma dello stesso [articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), **può evitare di includere l'operazione nell'esterometro** se emette facoltativamente la fattura elettronica, ovvero per quelle per le quali è stata emessa una **bolletta doganale** (importazioni ed esportazioni).

Un **primo esempio** di **prestazione di servizi** da indicare nell'**esterometro** riguarda la fattispecie di una consulenza effettuata da un professionista italiano nei confronti di un soggetto passivo stabilito in altro Stato Ue.

Si tratta di un **servizio generico** di cui all'[articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#), fuori campo Iva in Italia, con obbligo di emissione della fattura con la dicitura "**inversione contabile**" (da assoggettare ad imposta ad opera del committente soggetto passivo d'imposta nel suo Stato Ue).

Resta ferma la **facoltà** per il soggetto passivo d'imposta di emettere la **fattura in formato elettronico** (indicando nel campo codice destinatario "XXXXXXX" e **consegnando una copia cartacea** alla controparte) al fine di **sostituire l'adempimento comunicativo**.

Per quanto riguarda gli stessi servizi generici posti in essere da **soggetti passivi in altro Stato** (Ue o extraUe) a favore di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, l'articolo 7-ter li qualifica come territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia con **obbligo di applicazione dell'imposta ad opera del committente soggetto passivo** nazionale ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) (con integrazione della fattura del prestatore Ue o con emissione dell'autofattura in caso di prestatore extraUe).

In tal caso l'operazione è documentata con **fattura cartacea** (del soggetto non residente) e il **committente nazionale** adempie all'obbligo di applicazione dell'imposta con le modalità poc'anzi illustrate e non può evitare di includere l'acquisto nell'**esterometro**.

Infine, è appena il caso di osservare che, nell'ipotesi di **servizio generico reso a soggetto stabilito ai fini Iva in Italia**, sorge l'obbligo di emissione della **fattura in formato elettronico** da inviare al Sdi secondo le regole indicate nell'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#) e l'operazione **non deve essere inclusa nell'esterometro**, trattandosi di un'operazione obbligatoriamente da documentare con **file Xml**.

Seminario di specializzazione

**FATTURAZIONE ELETTRONICA, ADEMPIMENTI DIGITALI E  
RIORGANIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ DELLO STUDIO**

Scopri le sedi in programmazione >

## AGEVOLAZIONI

---

### ***R&S: i chiarimenti del Mise sulla certificazione contabile***

di **Debora Reverberi**

Fra le incisive modifiche alla disciplina del credito d'imposta R&S apportate dalla L. 145/2018 (c.d. Legge di Bilancio 2019) ve ne sono alcune, già in vigore dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 in deroga all'[articolo 3 L. 212/2000](#) (c.d. "Statuto del contribuente"), **che attengono agli adempimenti formali e le modalità di riconoscimento e utilizzo del credito.**

Il Ministero dello sviluppo economico ha fornito recentemente, con la [circolare direttoriale n. 38584 del 15.02.2019](#), chiarimenti in merito alla corretta interpretazione delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2019 circa l'onere di certificazione della documentazione contabile.

Si rammenta che **la certificazione contabile deve attestare:**

- **l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili di R&S;**
- **la corrispondenza delle spese ammissibili alla documentazione contabile** predisposta dall'impresa.

La Legge di Bilancio 2019 ha modificato le previsioni concernenti la certificazione contabile contenute nel testo del **D.L. 145/2013, convertito dalla L. 9/2014**, sotto due distinti profili:

- **estendendo l'onere di certificazione contabile a tutte le imprese**, ivi comprese sia quelle soggette *ex lege* a revisione legale dei conti, sia quelle con bilancio certificato;
- **attribuendo alla certificazione contabile il ruolo di condizione formale necessaria per il riconoscimento e l'utilizzo del credito d'imposta.**

Per quanto concerne l'estensione dell'onere di certificazione contabile indiscriminatamente a tutte le imprese, l'[articolo 1, comma 70, lett. f\), L. 145/2018](#) ha interamente riscritto l'[articolo 3, comma 11, D.L. 145/2013](#), con decorrenza retrodatata al periodo d'imposta in corso al 31.12.2018.

Nelle imprese soggette *ex lege* a revisione legale dei conti la certificazione contabile deve pertanto essere rilasciata dal soggetto incaricato, mentre, nelle imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un **revisore legale dei conti** o da una **società di revisione legale** dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'[articolo 8 D.Lgs. 39/2010](#).

Rimane invariata l'osservanza dei principi di indipendenza a cui deve essere informata



l'attività del revisore.

**Resta inoltre confermata, per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, l'ammissibilità della relativa spesa sostenuta per la certificazione contabile a diretto incremento del credito d'imposta per un importo non superiore a euro 5.000, entro comunque il limite massimo di 10 milioni di euro, a ristoro delle spese sostenute per adempiere l'obbligo formale.**

Il Mise ha chiarito che **la riformulazione dell'[articolo 3, comma 11, D.L. 145/2013](#) costituisce un'espressa estensione**, ai soggetti esonerati in base alla normativa precedente, **dell'obbligo di certificazione contabile, che assume ora portata universale.**

Per quanto concerne le modalità di riconoscimento e utilizzo del credito d'imposta la **Legge di Bilancio 2019**, integrando l'[articolo 3, comma 8, D.L. 145/2013](#) con decorrenza retroattiva al periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, dispone che **l'utilizzo in compensazione del credito è subordinato all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione contabile previsti dal comma 11.**

Il Mise si è spinto oltre l'interpretazione delle disposizioni in tema di **adempimenti formali** precisando nella circolare che, in sede di rilascio della **certificazione contabile**, non è richiesta al certificatore alcuna valutazione di carattere tecnico sull'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di R&S svolte dall'impresa: **la certificazione attiene dunque esclusivamente l'effettivo sostenimento delle spese e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile, esulando da qualsiasi valutazione di ammissibilità dei progetti.**

**Per quanto concerne il contenuto e le modalità di rilascio della certificazione contabile** il Mise ha rinviato espressamente **agli atti di indirizzo attualmente disponibili in materia:**

- [la circolare 5/E/2016](#), ai paragrafi 7 e 8;
- [la circolare 13/E/2017](#), al paragrafo 4.9.





## IVA

---

# ***Sospensione dell'Iva all'importazione al riparo dalle frodi successive***

di **Marco Peirola**

La sospensione dell'Iva all'importazione non viene meno nell'ipotesi in cui l'evasione sia stata commessa dal cessionario non già nell'ambito dell'operazione intraunionale collegata all'importazione, **ma dell'operazione intraunionale successiva, effettuata a partire dallo Stato membro del cessionario stesso.**

Con questa conclusione, raggiunta nella **causa C-531/17 del 14 febbraio 2019** (*Vetsch Int. Transporte*), la Corte di giustizia è ritornata a pronunciarsi sulla **portata delle condizioni applicative** del regime sospensivo previsto per i **beni immessi in libera pratica** destinati ad essere trasportati/spediti in altro Paese membro dell'Unione europea in esecuzione di una cessione intraunionale, anche "per assimilazione", dopo le recenti sentenza di cui alle [cause C-528/17 del 25 ottobre 2018](#) (*Milan Božić/evi? Ježovnik*) e [C-108/17 del 20 giugno 2018](#) (*Enteco Baltic*).

La **sospensione d'imposta** è stabilita dall'[articolo 143, par. 1, lett. d\), Direttiva 2006/112/CE](#), in base al quale gli Stati membri esentano da Iva le importazioni di beni **trasportati/spediti a partire da un Paese UE diverso da quello di arrivo del trasporto/spedizione**, se la cessione dei beni, effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta in virtù dell'**articolo 201**, è esente in conformità all'[articolo 138](#) della stessa Direttiva.

In attuazione della **Direttiva 2009/69/UE**, è stato aggiunto il **par. 2** all'[articolo 143 Direttiva 2006/112/CE](#), che subordina la sospensione d'imposta alla duplice condizione che:

- le cessioni dei beni oggetto di importazione siano esenti ai sensi dell'[articolo 138, par. 1](#), e [138, par. 2, lett. c\), Direttiva 2006/112/CE](#), configurando una **cessione intraunionale "in senso stretto" o "per assimilazione"**;
- l'importatore abbia fornito alle Autorità doganali del Paese membro di importazione le **informazioni** riguardanti:
- il **numero di identificazione Iva** che gli è stato attribuito nel Paese membro di importazione o il numero di identificazione Iva attribuito al suo rappresentante fiscale debitore dell'imposta nello Stato membro di importazione;
- il **numero di identificazione Iva dell'acquirente** cui i beni sono ceduti a norma dell'articolo 138, par. 1, attribuitogli in altro Paese membro o il **numero di identificazione Iva che gli è stato attribuito nel Paese membro di arrivo** del trasporto/spedizione quando i beni sono soggetti a un trasferimento a "se stessi", cioè a

norma dell'[articolo 138, par. 2, lett. c\)](#);

- su richiesta delle Autorità doganali, la **prova** che i beni importati sono destinati ad essere trasportati/spediti a partire dal Paese membro di importazione verso un altro Paese membro.

Fermo restando che, nella disciplina italiana, il regime sospensivo in esame è regolato, con alcune differenze, dai **commi 2-bis e 2-ter** dell'[articolo 67 D.P.R. 633/1972](#), inseriti dall'[articolo 8 L. 217/2011](#) (Comunitaria 2010), i giudici dell'Unione, già nella sentenza *Enteco Baltic*, avevano affermato che l'esenzione dell'Iva all'importazione è **subordinata all'esenzione applicabile all'operazione effettuata "a valle"**, cioè alla cessione intraunionale, anche "per assimilazione", dipendendo quindi dal rispetto delle **condizioni sostanziali** previste dall'[articolo 138 Direttiva 2006/112/CE](#).

Nella sentenza di cui alla [causa C-528/17](#) è stato preso in considerazione il caso in cui la **cessione intraunionale** sia viziata dalla **frode commessa dal cessionario**.

In base all'orientamento dei giudici dell'Unione, il fornitore che, in buona fede e adottate tutte le misure che possano essergli ragionevolmente richieste, abbia effettuato un'operazione che rientri, a sua insaputa, in una frode commessa dal cliente, **non può essere tenuto a pagare l'Iva a posteriori** ([causa C-409/04 del 27 settembre 2007](#), *Teleos*).

Questo principio è applicabile anche se la cessione intraunionale è realizzata dall'importatore avvalendosi della **sospensione d'imposta**, in quanto – osserva la Corte nella [causa C-528/17](#) – “*negare automaticamente a un soggetto passivo importatore e fornitore, **senza tenere conto della sua diligenza**, il diritto all'esenzione dall'Iva all'importazione **in caso di frode commessa dall'acquirente**, nell'ambito della cessione intracomunitaria successiva, equivarrebbe a interrompere il nesso tra l'esenzione all'importazione e l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva*”.

A maggiore ragione, quindi, è possibile ritenere che la sospensione dell'Iva all'importazione non venga meno neppure nell'ipotesi che ha formato oggetto della **causa C-531/17**, in cui l'evasione sia stata commessa dal cessionario non già nell'ambito dell'operazione intraunionale collegata all'importazione, **ma dell'operazione intraunionale successiva, effettuata a partire dallo Stato membro del cessionario stesso**.

In pratica, essendo “*dimostrato che tale evasione non riguarda il trasferimento da cui dipende la concessione dell'esenzione dall'Iva all'importazione di cui all'articolo 143, lettera d), della direttiva Iva e all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva modificata, tale esenzione non può essere negata all'importatore designato o riconosciuto come debitore ai sensi dell'articolo 201 di tale direttiva, in una situazione in cui, come risulta dalla decisione di rinvio, **nessun elemento consente di ritenere che l'importatore sapesse o avrebbe dovuto sapere** che tale cessione successiva all'importazione rientrava in un'evasione commessa dai destinatari bulgari*”.



**ec Euroconference**  
**CONSULTING**

I nostri migliori Esperti, al tuo fianco,  
per supportarti a 360° nella tua attività professionale

[scopri di più >](#)

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Costi black list: occorre la prova della concreta esecuzione delle operazioni***

di **Marco Bargagli**

Come noto, la **L. 208/2015 (Stabilità 2016)** ha **abrogato le disposizioni** che **rendevano indeducibili**, dal reddito di impresa, i **costi sostenuti** nell'ambito delle **transazioni economiche e commerciali** intrattenute con fornitori residenti in **Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato**.

Per effetto della **radicale riforma**, i costi paradisiaci sono attualmente **deducibili** in base alle **norme generali** previste per i **componenti del reddito d'impresa** (*ex articolo 109 Tuir*) a norma del quale i ricavi, le spese e gli altri **componenti positivi e negativi** concorrono a formare il reddito **nell'esercizio di competenza** e sulla base dei noti principi di **inerenza, certezza** ed **obiettiva determinabilità**.

Importanti chiarimenti in ordine alle **novità fiscali** intervenute in *subiecta materia*, sono state fornite da parte dell'Agenzia delle entrate con la [circolare 39/E/2016](#), la quale ha tracciato la **genesì normativa** e, simmetricamente, illustrato le **disposizioni in vigore nei vari periodi d'imposta**.

Nello specifico, sino a tutto il **periodo 2014**, la **disciplina sostanziale di riferimento** riferita ai **costi paradisiaci** era contenuta nell'[articolo 110, commi 10, 11 e 12, Tuir](#), il quale prevedeva che **non erano ammessi in deduzione dal reddito d'impresa** le **spese e le altre componenti negative di reddito** derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in **Stati o territori a fiscalità privilegiata**.

Tuttavia, era prevista la possibilità per il contribuente di **disapplicare il suddetto regime di indeducibilità** a condizione che i **committenti residenti in Italia** avessero fornito la prova che i **fornitori esteri** svolgevano **prevalentemente un'attività commerciale effettiva**, ovvero che le operazioni poste in essere rispondevano ad un **effettivo interesse economico**, avendo comunque avuto **concreta esecuzione**.

Successivamente, per effetto delle **ulteriori novità introdotte dal D.Lgs. 147/2015** (c.d. decreto internazionalizzazione e crescita delle imprese), venivano **modificate le esimenti** che consentivano la deduzione, dal reddito d'impresa, degli **oneri sostenuti dal contribuente**.

Nello specifico, il legislatore **ha abrogato la prima esimente** prevista dall'**articolo 110, comma 11, Tuir** che, come detto, consentiva la deducibilità delle spese sostenute qualora i **fornitori**

**esteri** avessero dato prova di svolgere **un'attività commerciale effettiva** riconoscendo, in ogni caso, la deducibilità dei costi *black list* entro il **limite del valore normale dei beni e dei servizi acquistati**. Inoltre, rimaneva comunque possibile dimostrare **l'effettivo economico dell'operazione**.

Recentemente la **Corte di cassazione**, con l'[ordinanza 2613/2019 del 30.01.2019](#), si è espressa circa **l'operatività delle esimenti** confermando, in particolare, la necessità di **fornire prova dell'inerenza delle spese sostenute**, nonché **rispettare il requisito della concreta esecuzione dell'operazione economica** posta in essere.

La vicenda *de qua* traeva origine da una **verifica fiscale effettuata dalla Guardia di Finanza** nei confronti di una società di capitali **esercente l'attività di trasporti marittimi**, la quale **aveva noleggiato tre navi da trasporto** di proprietà di **società aventi sede in Paesi a fiscalità privilegiata** (Liberia e Malta).

Prima di **emettere l'avviso di accertamento**, l'Agenzia delle Entrate **inviava alla società** verificata un apposito **questionario** con il precipuo scopo di richiedere la **pertinente documentazione** di dettaglio comprovante che le **società estere**, aventi sede in Stati **con regime fiscale privilegiato**, **svolgevano un'attività commerciale effettiva**, ovvero che le transazioni effettuate rispondevano ad un **effettivo interesse economico**.

Inoltre, veniva richiesto di **fornire la prova** che le operazioni in rassegna **avessero avuto concreta esecuzione**.

Tuttavia, a **fronte della richiesta formulata da parte dell'Ufficio finanziario**, la società non inviava alcuna risposta, ragion per cui l'Agenzia delle entrate notificava al contribuente un **avviso di accertamento quantificando le maggiori imposte dovute**.

A questo punto, la società **impugnava il predetto atto impositivo** davanti alla **Commissione tributaria provinciale** di Palermo che **rigettava il ricorso**, mentre la **Commissione tributaria regionale della Sicilia accoglieva le memorie difensive** presentate dalla società, affermando che dall'esame del testo normativo emergeva che al **principio della indeducibilità** può derogarsi **qualora l'impresa italiana fornisca prova di svolgere in via prevalente un'attività commerciale effettiva**, ovvero che l'operazione sia stata posta in essere **per un effettivo interesse economico**.

A parere del **giudice del gravame** tale prova era in particolare riferibile alla **documentazione** riguardante l'impresa residente in Italia **prodotta in giudizio**, di seguito evidenziata:

- **iscrizione nel registro delle imprese;**
- **esibizione dei bilanci** e delle relative **dichiarazioni dei redditi** regolarmente presentate,
- **autorizzazioni concesse, numero dipendenti.**

Di contro, gli ermellini **hanno accolto** il ricorso presentato da parte dell'Agenzia delle entrate contro la decisione di appello, tenuto conto che il giudizio espresso in secondo grado era fondato su una **lettura "palesamente errata" della normativa sostanziale di riferimento**.

Infatti, come in precedenza illustrato, è prevista la possibilità di dedurre i costi sostenuti solo qualora l'impresa residente italiana fornisca la prova che **"le imprese estere"** (e non l'impresa residente), con cui sono state intrattenute le operazioni economico-commerciali **svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva**.

Inoltre, è possibile dimostrare che vi sia un **effettivo interesse economico dell'impresa italiana non all'operazione commerciale in sé**, ma all'**effettuazione della medesima transazione** proprio con quella determinata società **avente residenza nel Paese "black list"**.

Infine, **a fattore comune**, è sempre necessario che sia dimostrata la **concreta avvenuta esecuzione delle operazioni commerciali poste in essere**.

In definitiva, come affermato dai giudici di piazza Cavour, **sussiste anche il dedotto vizio di motivazione** poiché, essendosi il giudice di appello *"arrestato alla considerazione che la società italiana ... omissis .. svolge una effettiva attività commerciale (circostanza pacifica quanto irrilevante) ha omesso di verificare se la predetta società abbia fornito la prova richiesta dall'articolo 110 comma 11 D.P.R. 22 dicembre 1986 n.917 al fine di poter dedurre i costi derivanti da operazioni commerciali intraprese con società residenti in paesi a fiscalità privilegiata"*.



Seminario di specializzazione

**LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE NELLA  
DICHIARAZIONE DEI REDDITI**

Scopri le sedi in programmazione >