
L'impatto dei recenti provvedimenti fiscali sulle PMI italiane/Analisi comparata del rapporto azienda-fisco in Italia e in Svizzera

**L'inversione dell'onere della prova e l'aggravio degli
obblighi formali nei recenti provvedimenti anti-
evasione**

Avv. Angela Monti
Studio Legale Tributario Monti

www.studiotributariomonti.it

Premessa

In tutti i paesi OCSE e nella stessa Comunità Europea l'esigenza di reagire alla recessione dell'economia mondiale ha comportato



- importanti azioni di contrasto ai paradisi fiscali
- maggiore attenzione ai fenomeni “interni” di evasione

La legislazione italiana

L'evoluzione della normativa fiscale in Italia a far data dal DL 78/2009 è stata per lo più caratterizzata da:

- Un ampliamento delle basi imponibili realizzato tramite la estensione delle ipotesi di **inversione dell'onere della prova** a carico del contribuente
- L'introduzione di **adempimenti formali** a carico delle imprese con la previsione di sanzioni per la loro violazione anche in assenza di sottrazione d'imposta

La legislazione italiana

Le riforme necessarie per la lotta all'evasione hanno in larga parte tradito le aspettative di una maggiore giustizia fiscale e della tanto promessa semplificazione dei rapporti fisco/contribuente.

Provvedimenti a carico delle imprese

Per le imprese l'esemplificazione dei due fenomeni è data:

- dal nuovo regime delle CFC non residenti in Paesi *black list* di cui al D.L. n. 78/2009
- dall'introduzione degli obblighi di comunicazione ai fini IVA di cui al D.L. 40/2010.

L'estensione del regime CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

Nei rapporti Italia/Svizzera, le imprese svizzere a tassazione ordinaria non sono state penalizzate dalla nuova disciplina CFC se non nella misura in cui possono rientrarvi anche le società europee

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

Le imprese svizzere a tassazione ordinaria continuano a rimanere estranee alla lista dei soggetti *black list* di cui al DM 21.11.2001.



In linea di principio non sussistono i presupposti per l'applicazione della disciplina CFC in relazione alle controllate svizzere fornite della certificazione di piena imposizione ordinaria municipale, cantonale federale

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

Tuttavia, anche le società svizzere a tassazione ordinaria sono in astratto sottoposte alla disciplina CFC quando ricorrano i presupposti del novellato art. 167, comma 8*bis*, TUIR, e precisamente:

- a) il soggetto residente in Italia esercita un controllo diretto o indiretto (non rileva il rapporto di collegamento);

- b) il soggetto controllato è assoggettato a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stato soggetto ove residente in Italia

- c) i proventi del soggetto controllato sono composti per più del 50% da *passive income* o da proventi derivanti dalla prestazione di servizi *intercompany*.

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

Di norma, le controllate svizzere a tassazione ordinaria non sono riconducibili all'ipotesi prevista dalla disposizione trattandosi di società che svolgono un'attività operativa che non rientra nell'ipotesi delle “*società senza impresa*”

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

infatti la norma intende:

<u><i>Escludere</i></u>	<u><i>Includere</i></u>
Le società di <i>trading</i> estere <i>white</i> che svolgono attività di commercializzazione di beni, ancorché le loro vendite avvengano esclusivamente nell'ambito del gruppo;	Le <i>holding</i> estere che beneficiano di un regime di tassazione di dividendi e plusvalenze che, diversamente da quello italiano in cui sono esentati al 95%, ne prevede l'esenzione totale;
Le società industriali estere che producono beni con effettivi insediamenti in loco;	Le società di tesoreria estere i cui proventi sono solitamente soggetti, in virtù di disposizioni di legge o di <i>ruling</i> amministrativi, a regimi fiscali di favore;
le società bancarie e di assicurazione estere non <i>captive</i> .	Le società di gestione di marchi e brevetti estere che possono contare su regimi fiscali di favore per le <i>royalties</i> .

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

Il problema si pone in relazione alle società “*miste*”



società soggette a tassazione ordinaria che, a fronte di un'attività principale operativa svolgono, in via accessoria, un'attività che genera *passive income* (gestione di attività finanziarie, sfruttamento di diritti immateriali e, in generale, gestione fiduciaria di *assets*, mobili o immobili)

...continua

La disciplina svizzera consente che le attività e i cespiti relativi all'attività accessoria vengano gestiti fiduciariamente, collocati fuori bilancio e tassati in regime di esenzione delle imposte cantonali e comunali



La tassazione effettiva dovrà tenere conto anche di quella parte di attività accessoria che non rappresenta il *core business* dell'impresa e che non trova rappresentazione nella documentazione contabile della società

...continua

Quando i proventi tassati in misura agevolata siano prevalenti l'autorità fiscale italiana potrebbe contestare lo *status* di soggetto *white* .

Qualora si trattasse di proventi da attività *passive* superiori al 50% dei proventi complessivi potrebbe risultare applicabile il nuovo comma 5bis dell'art. 167 che fissa la presunzione di non effettività di tali attività se svolte da un soggetto *black*.

Lo *status* fiscale nei rapporti con il fisco italiano potrebbe pertanto variare di anno in anno in ragione dell'ammontare dei proventi dell'una o dell'altra attività

...continua

Anche per i soggetti a tassazione ordinaria che svolgano almeno per il 50% attività *passive* sottoposte a tassazione piena ogni anno dovrà operarsi la verifica che **l'impresa, società o ente controllato non sia assoggettato a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stato soggetto ove residente in Italia**

La disposizione interessa soprattutto le società residenti nei Cantoni a tassazione più mite

...continua

La tassazione effettiva:

- La circolare n. 51/2010 ha chiarito che il confronto tra la tassazione effettiva estera e quella “virtuale” interna va condotto considerando le sole imposte sul reddito, “*escludendo in ogni caso l’IRAP*” (pertanto il 27,5%);
- Occorre fare riferimento al carico effettivo di imposizione gravante sulla società estera (“*effective tax rate*”);
- Vanno considerate “*solo le imposte correnti e non anche le eventuali imposte anticipate e differite*”.

...continua

La base imponibile:

- Il calcolo va effettuato partendo dal bilancio d'esercizio della società estera redatto secondo le disposizioni locali (cfr. circ. 51/2010);

non sono necessarie riclassificazioni di bilancio

Il regime CFC: disapplicazione

Art. 167, comma 8-ter, TUIR:

Secondo quanto stabilito dal nuovo co. 8-ter la disciplina in oggetto non si applica qualora:

il soggetto controllante residente, riesca a dimostrare che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Tale dimostrazione deve essere oggetto di una **preventiva istanza di interpello**

...continua

La costruzione artificiosa:

Il ricorso al concetto di costruzione artificiosa pone diversi problemi qualora venga interpretato alla luce dei principi fissati dalle recenti pronunce della Corte di Cassazione in materia di abuso del diritto (cfr. Cass. Sez. Trib. Sent. n. 8772 del 4 aprile 2008, nello stesso senso vedasi anche Cass. Sez. Trib. n. 21221/2006; Cass. Sez. Trib. Sent. n. 20398/2005) ovvero di quelli fissati dalla Corte di Giustizia Europea con la sentenza *Cadbury Schweppes* C-196/2004.

In effetti, qualora il concetto in esame venga inquadrato nell'ottica dei principi fissati dalla Cassazione, la dimostrazione che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa deve realizzarsi nella prova che il comportamento non appare oggettivamente idoneo a giustificare il risparmio fiscale, a nulla rilevando l'intenzionalità soggettiva di chi lo ha realizzato; intenzionalità soggettiva che, invece, diviene essenziale qualora la norma sia interpretata alla luce della sentenza della Corte di Giustizia.

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

L'interpello:

L'art. 167, comma 5, prevede che *“il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente”*.

Sulla base della lettera della norma l'interpello in oggetto appare un atto autorizzativo senza il quale il soggetto passivo d'imposta non potrebbe legittimamente accedere alle modalità di tassazione ordinaria



Tuttavia l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 32/2010 ha precisato che *“l'obbligatorietà dell'istanza (...) non preclude all'istante la possibilità di dimostrare anche successivamente la sussistenza delle condizioni che legittimano l'accesso al regime derogatorio”*.

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

L'interpello: (segue)

- Il provvedimento adottato dall'Agenzia in esito all'interpello non è impugnabile;
- La complessità della prova contraria di cui il contribuente è onerato nonché la natura del provvedimento pongono dubbi di coerenza della nuova normativa con quanto previsto dalla giurisprudenza europea in tema di CFC;
- Nella recente comunicazione COM(2007)785 la Commissione ha infatti sottolineato che, al fine di non tradire il principio comunitario di proporzionalità, l'onere della prova concernente lo svolgimento di una effettiva attività economica non deve gravare solo sul contribuente e porre a carico di questo “eccessivi oneri amministrativi”.

La riforma della disciplina CFC black list

Quanto alle società svizzere “black list” di cui al DM 21.11.2001 poco è cambiato

Prima della riforma la disposizione riconosceva l’esonero da tale tassazione al soggetto residente che, in sede di interpello preventivo ex art. 11 L. 212/2000, dimostrava che la controllata non residente svolgeva:


“un’effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, **nello Stato o nel territorio nel quale ha sede**”.

A seguito della riforma viene esonerato il soggetto residente che, sempre in sede di interpello preventivo, dimostra che la controllata non residente svolge:

“un’effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, **nel mercato dello Stato o territorio di insediamento**”

Il regime CFC: disapplicazione

La modifica legislativa si muove nel solco della recente prassi dell'Agazia delle Entrate sulle società *off shore* estere:

Ris. 427/2008 e Ris. 165/2009  disapplicazione CFC negata ad una trading Svizzera che svolgeva esclusivamente attività di import/export su mercati esteri **senza esercitare attività commerciali a favore del mercato locale**

Il regime CFC: disapplicazione

Nella circolare 51/2010 l’Agenzia delle Entrate ha precisato che “*si può considerare significativa una percentuale di acquisti o di vendite sul mercato locale del territorio di insediamento superiore al 50%*”.

Obblighi di comunicazione ex D.L. 40/2010

Al fine di contrastare l'evasione fiscale operata nella forma dei cosiddetti «caroselli» e «cartiere», l'art. 1, D.L. 40/2010 ha introdotto, per i soggetti passiva IVA, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate



“tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list di cui al decreto del Ministro delle finanze in data 4 maggio 1999, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001(...)”.

Obblighi di comunicazione ex D.L. 40/2010


Ai fini dell'individuazione dei Paesi *black list* il D.L. 40/2010 richiama sia il D.M. 4.5.1999, che annovera una serie di Stati, tra i quali è compresa la Svizzera, rilevanti ai fini della presunzione di residenza in Italia delle persone fisiche, sia il D.M. 21.11.2001, ove, ancora una volta, la Svizzera rileva quale Paese a fiscalità privilegiata con esclusivo riguardo alle “società non soggette alle imposte cantonali e municipali”.

Obblighi di comunicazione ex D.L. 40/2010

Affinchè ricorra l'obbligo di comunicazione è sufficiente che l'operatore economico abbia sede, residenza o domicilio **in un paese contemplato in una sola delle due liste** (cfr. circ. 53/2010).

L'Agenzia delle Entrate, operando un'interpretazione *contra legem*, ha ritenuto che il richiamo della norma ad entrambi i decreti debba interpretarsi nel senso che ogni operazione intercorsa con soggetti svizzeri deve essere oggetto di segnalazione, senza distinzione alcuna.

Obblighi di comunicazione ex D.L. 40/2010

- Gli adempimenti introdotti dal D.L. 40/2010 creano un aggravio di natura amministrativa che incide in particolare sugli operatori economici di piccole dimensioni, specie per quelli operanti in alcuni settori come quello dei trasporti;
- Nella norma non è indicata una soglia minima  tutte le operazioni con paesi a fiscalità privilegiata, **anche se di scarsissimo valore economico**, debbono essere segnalate.

Obblighi di comunicazione ex D.L. 40/2010

L'estensione degli obblighi di comunicazione anche alle operazioni intercorse con professionisti svizzeri e società svizzere a tassazione ordinaria non tiene conto che la Svizzera ha convenuto con l'UE un'ampia cooperazione (assistenza giudiziaria e amministrativa) nel campo delle imposte indirette e dei dazi nel quadro degli accordi di associazione alla normativa di Schengen e dell'accordo bilaterale antifrode



Possibile violazione degli accordi internazionali da parte della normativa interna

Obblighi di comunicazione ex D.L. 40/2010: sanzioni

“Per l’omissione delle comunicazioni di cui al comma 1, ovvero per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri si applica”.

- Una sanzione da € 516,00 a 4.132,00;
- In caso di ripetuta violazione dell’obbligo di comunicazione ciascuna violazione soggiace alla pena prevista secondo le regole del cumulo materiale senza possibilità di applicazione del cumulo giuridico.

Indeducibilità dei costi derivanti da rapporti con soggetti black list

Negli ultimi anni si sono moltiplicate esponenzialmente le contestazioni relative all'indeducibilità dei costi provenienti da soggetti residenti in Paesi o territori *black list* previsti del D.M. 23 gennaio 202.

L'art. 110, comma 10, TUIR prevede, anche in questo caso, **l'inversione dell'onere della prova** a carico del contribuente il quale intenda dedursi i costi. Questi dovrà dimostrare che:

- **Le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva**

ovvero

- **Le operazioni intercorse rispondono ad un effettivo interesse economico ed hanno avuto concreta esecuzione**

Indeducibilità dei costi derivanti da rapporti con soggetti black list

Nel D.M. 23 gennaio 2002 la Svizzera può essere considerata territorio *black list* solo con riferimento alle “società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e «di domicilio»”.

In assenza di previsioni che estendano la disciplina anche a soggetti *white list* a tassazione agevolata, deve ritenersi che la norma abbia natura eccezionale e non possa essere sottoposta ad interpretazione estensiva.

Indeducibilità dei costi derivanti da rapporti con soggetti black list

Quindi, un operatore italiano è esentato dal verificare la tipologia, l'effettività e le dimensioni dell'attività delle proprie controparti residenti in Svizzera qualora rivestano la forma di società operative a tassazione ordinaria.

A queste, l'unico documento richiedibile resta il certificato di piena contribuzione comunale, cantonale e federale rilasciata dall'autorità svizzera.

Indeducibilità dei costi derivanti da rapporti con soggetti black list

Nella circolare 51/E l'Agenzia delle Entrate precisa invece che “la disciplina in esame rileva anche con riguardo alle prestazioni rese da professionisti domiciliati in Stati o territori *black list*”.

Considerando che il D.M. 4.5.1999 riguardante la residenza delle persone fisiche annovera *sic et simpliciter* la Svizzera, l'impresa italiana dovrà fornire la prova della effettività del costo per le prestazioni rese da tutti i professionisti svizzeri, senza alcuna distinzione.

*Nuove modalità di determinazione del reddito imponibile
per le persone fisiche*

Accertamenti di tipo presuntivo con inversione dell'onere della prova

- Redditometro
- Estensione nella prassi applicativa dell'Agenzia delle Entrate dell'art. 32 DPR 600/73 anche a soggetti non imprenditori né professionisti

Il nuovo redditometro

Il riferimento alle spese sostenute

Il nuovo comma 4 dell'art. 38 del DPR 600/1973, modificato dal D.L. n. 78/2010, stabilisce che *“L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate nei commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta”*.

La prova contraria da parte del contribuente

Nella parte finale del comma 4 è stata inserita la possibilità di prova contraria da parte del contribuente: la norma fa “... *salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile*”.

Il testo precedente della norma prevedeva la facoltà di dimostrare che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente era costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta d'imposta, ovvero da smobilizzi patrimoniali.

Elementi positivi della rivisitazione dell'accertamento sintetico

- Obbligatorietà del contraddittorio con il contribuente volto all'attivazione della procedura dell'accertamento con adesione e, in ogni caso, all'applicazione del metodo accertativo in ragione delle particolarità del caso concreto
- Previsione della individuazione di elementi indicativi di capacità contributiva “differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza”.
- Il nuovo testo non ripropone più la presunzione che prevedeva che anche gli investimenti patrimoniali concorressero a formare il reddito complessivo presunto, ripartendoli in quote costanti nel periodo di investimento e nei quattro precedenti. La previsione si prestava ad arbitrarie prassi degli uffici che procedevano alla “sommatoria” di elementi “patrimoniali” e “reddituati” che determinavano non poche discrasie.

Elementi negativi della rivisitazione dell'accertamento sintetico

- Ampliamento delle ipotesi tipizzate di indici di capacità contributiva. E' attribuito al Ministero delle Economia e delle Finanze di individuare alcune categorie di spesa e la loro incidenza sul reddito complessivo: trattandosi di spese non immediatamente correlate ai presunti bisogni primari della famiglia, esprimerebbero una capacità contributiva di importo esponenzialmente superiore al loro ammontare.
- Eliminazione della condizione per la quale era necessario che lo scostamento tra il reddito dichiarato e il reddito presuntivamente ricostruito “riguardasse due o più periodi d'imposta”.
- Previsione secondo la quale lo scostamento tra il reddito quantificato sinteticamente e il reddito dichiarato deve essere pari al 20% anziché al 25% come precedentemente previsto.

Presunzione redditività operazioni in contanti

Prelievi e versamenti e presunzione d'imponibilità

(art. 32 DPR 600/1973)

I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera *b*), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni.

Presunzione redditività operazioni in contanti

Inversione onere della prova

Spetta al contribuente fornire la prova (contraria) dell'irrilevanza fiscale delle movimentazioni bancarie non giustificate per mezzo delle quali è ammessa la determinazione induttiva del reddito, dimostrando che dei relativi importi si è tenuto conto nella formazione della base imponibile o che gli stessi non hanno rilevanza ai fini della determinazione del reddito.

Per le operazioni di prelievo non risultanti dalle scritture contabili il contribuente è onerato di dimostrare chi è il soggetto beneficiario.

Presunzione redditività operazioni in contanti


Estensione presunzione a tutti i contribuenti

Sono destinatari di indagini finanziarie tutti coloro che sono “soggetti passivi dell’obbligazione tributaria”.

- Nella circolare n. 32/E del 19 ottobre 2006 viene precisato che “sono da considerare "contribuenti" o comunque destinatari, ai fini e per gli effetti dell'applicazione della disciplina istruttoria in commento, non solo le "persone fisiche e giuridiche" - come impropriamente riassunte dall'art. 1, comma 1, del D. Int. n. 269 del 2000, istitutivo dell'Anagrafe - ma ogni altro soggetto, titolare o meno di situazioni giuridiche che costituiscono il presupposto del tributo, anche come destinatario unitario soltanto di accertamento e non anche di imputazione del reddito”.

Solve et repete: le modifiche alla riscossione introdotte dal D.L. 78/2010

L'art. 29 del D.L. n. 78/2010 ha apportato rilevanti modifiche al sistema della riscossione. Le nuove modalità di riscossione si applicheranno agli avvisi di accertamento:

- notificati a decorrere dall'1.7.2011;
 - riguardanti le imposte sui redditi e l'IVA;
 - relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31.12.2007 e successivi.
- L'avviso di accertamento non sarà più seguito dalla cartella di pagamento
- 
- Nell'avviso di accertamento, infatti, dovrà essere contenuta l'intimazione ad adempiere al pagamento delle somme in esso indicate, entro il termine per la presentazione del ricorso (cioè entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso stesso).

Solve et repete: le modifiche alla riscossione introdotte dal D.L. 78/2010

In assenza di impugnazione, decorsi sessanta giorni dalla notificazione, l'avviso di accertamento diviene esecutivo e *“decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste (...) è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata”*.



In presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, la riscossione delle somme in essi indicate nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni può essere affidata in carico agli agenti per la riscossione, anche prima dei termini previsti dalle lettere a) e b), dell'art. 29, cit.
