



Forum Fisco Legge di Bilancio 2023

Milano, 20 gennaio 2023

Legge 29 dicembre 2022, n.197 - Legge di Bilancio 2023

Disposizioni in materia di indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con le imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali

Presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA

Art. 1

comma
84

comma
85

comma
86

comma
148

comma
149

comma
150



Evasione fiscale internazionale

Art. 1, **commi 84, 85 e 86** L. 29 dicembre 2022 n.197

Ripristino dei limiti alla deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito **derivanti da operazioni intercorse con imprese e professionisti residenti localizzati in Stati non collaborativi a fini fiscali (cc.dd. “black list”)**

La disciplina è contenuta sempre nell’art. 110 del TUIR e si applica alle:

- ❖ **Persone fisiche**
- ❖ **Persone giuridiche**

che svolgono attività di impresa in Italia, ivi incluse le **stabili organizzazioni.**

La deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito è prevista nei limiti del loro **valore normale**, a condizione che tali operazioni abbiano avuto **concreta attuazione**.

La deducibilità nei limiti del valore normale **non si applica** in presenza di due condizioni, che devono essere provate dalle imprese residenti in Italia:

- ❖ le operazioni poste in essere devono rispondere a **un effettivo interesse economico**;
- ❖ le stesse operazioni devono avere **concreta esecuzione**.

Le norme così introdotte trovano applicazione anche per le prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Paesi o territori non collaborativi a fini fiscali

Evoluzione normativa della disciplina della deducibilità dei costi «*black list*» (ex art. 110, commi da 10 a 12-*bis* del TUIR)

Legge n. 413 del 30 dicembre 1991 (Legge finanziaria del 1992)

- Introduzione nel nostro ordinamento della **totale indeducibilità dei relativi costi**, salvo dimostrare specifiche esimenti in deroga a principi generali di rilevanza fiscale dei componenti negativi di reddito (ex art. 109 TUIR).

Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di stabilità del 2015)

- **Modificati i criteri fissati per l'identificazione dei Paesi a fiscalità privilegiata**, facendo esclusivo riferimento a quelli per i quali vi era una “*mancaza di un adeguato scambio di informazioni*”.

D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015 (c.d. “Decreto internazionalizzazione”)

- Modificata la deducibilità dei costi *black list* basato sul loro riconoscimento *sino alla concorrenza del relativo valore normale* o, se eccedente il citato valore del bene o servizio acquistato, *a condizione che fosse dimostrato l'effettivo interesse economico* (da parte del soggetto residente a porre in essere l'operazione) e *l'avvenuta esecuzione dell'operazione medesima*.

Legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (Legge di stabilità del 2016)

- Cancellazione del trattamento fiscale specifico riservato ai costi derivanti da transazioni commerciali con Paesi c.d. *black list* e la sua sostituzione con un regime basato su limitazioni parziali collegate ad un certo limite prestabilito

Disposizioni in materia di indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con le imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali

Art. 1

comma 84

comma 85

comma 86

Introduce **i commi da 9-bis a 9-quinquies** nell'art. 110 TUIR, allo scopo di ripristinare una **disciplina speciale** e più limitata della **deducibilità delle spese** e degli altri componenti negativi di reddito **derivanti da operazioni intercorse con imprese e professionisti residenti ovvero localizzati in Stati o territori non cooperativi a fini fiscali**

Deducibilità solo nei limiti del loro "valore normale", così come previsto dall'art. 9 del TUIR, **qualora tali operazioni abbiano avuto concreta esecuzione**

Valore normale

Si intende il *prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati* e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Per la **determinazione** del “valore normale” si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle Camere di Commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

Il valore normale è determinato:

- a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, *in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese;*
- b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, *in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti;*
- c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), *comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.*

Deducibilità dei costi per transazioni intercorse con le giurisdizioni ritenute non-cooperative dal Consiglio Ue

- ✓ Verifica del rispetto del requisito del valore normale dei componenti negativi
Il comma 9-ter fa salva la possibilità di fornire la prova che le stesse rispondano ad un effettivo interesse economico e che hanno avuto concreta esecuzione riconoscendo, quindi, la totale deduzione dei componenti negativi in tali casi.
- ✓ Separata indicazione nella dichiarazione dei redditi a pena di applicazione del regime sanzionatorio di cui all'art 8 comma 3 *bis*, d.lgs 471/1997, per omessa o incompleta dichiarazione di tali costi
È prevista la facoltà di presentare un'istanza di interpello probatorio all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, in modo da avere conferma circa la legittimità dell'intera deduzione dei costi *black list*.
- ✓ Le disposizioni dei nuovi commi 9 *bis* e 9 *ter* **non si applicano** nel caso di operazioni intercorse con soggetti non residenti per cui risulti operativo l'art. 167, concernente disposizioni in materia di imprese estere controllate (c.d. disciplina CFC – *Controlled Foreign Companies*)
- ✓ Il comma 9-*quinquies* estende le norme così introdotte anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Paesi o territori non collaborativi a fini fiscali, come definiti dal comma 9-bis

Disposizioni in materia di indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con le imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali

Art. 1

comma 84

comma 85

comma 86

Regime sanzionatorio: Quando l'omissione o l'incompletezza riguardi l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con Paesi a fiscalità privilegiata, si **applica una sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi**, con un minimo di 500 ed un massimo di € 50.000.

Disposizioni in materia di indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con le imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali

Art. 1

comma 84

comma 85

comma 86



Modifica della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui all'art. 31-ter del DPR n. 600/73; le imprese con attività internazionale che hanno **accesso al regime dell'adempimento collaborativo** possono sottoscrivere accordi preventivi, in contraddittorio col Fisco, volti a definire i metodi di calcolo del valore normale delle operazioni con Paesi non collaborativi da cui discendono componenti di reddito negativi parzialmente deducibili, ai sensi del nuovo comma 9-bis dell'art. 110 TUIR

Operatività Partite IVA

Art. 1, **commi 148, 149 e 150** L. 29 dicembre 2022 n.197

Introdotte **nuove misure** per l'esercizio del presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA in aggiunta a quelle già disposte dall'art. 35, comma 15-bis, del DPR n. 633/72

L'art. 35, comma 15-bis già prevede:

- ❖ che l'attribuzione del numero di partita IVA determini l'esecuzione di riscontri automatizzati
- ❖ l'eventuale effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività

In caso di esito negativo, l'Ufficio emana un provvedimento di cessazione della partita IVA e provvede alla sua esclusione dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie

Presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA

Art. 1

comma
148

comma
149

comma
150

Introduce **i commi 15-bis.1 e il 15-bis.2** nell'art. 35,
del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

Nel nuovo comma 15-bis.1 dell'art. 35 del DPR 633/72, è previsto che l'Agenzia delle Entrate, al fine di rafforzare i riscontri automatizzati e i controlli già contemplati dal vigente comma 15-bis,

**"effettui specifiche analisi del rischio sul
rilascio di nuove partite Iva"**



all'esito delle quali, invita il contribuente a presentarsi "di persona" negli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, **ai sensi dell'art. 32 del dpr 600/73, per esibire le scritture contabili** di cui agli artt. 14 e 19 se obbligatorie e per consentire in ogni caso la verifica dell'effettivo esercizio dell'attività d'impresa, professionale o artistica.

Gli elementi su cui accendere i riflettori per **valutare il rischio** di una partita IVA «fasulla» sono riferiti

Valutazione del rischio Partite IVA

al titolare della ditta individuale o al rappresentante legale, agli amministratori e ai soci della persona giuridica titolare della partita IVA

alla tipologia e alle modalità di svolgimento dell'attività operativa, finanziaria, gestionale

alla posizione fiscale del soggetto titolare della partita IVA (in particolare per violazioni nell'adempimento degli obblighi di versamento o dichiarativi);

a collegamenti con soggetti coinvolti, anche indirettamente, in fenomeni evasivi o fraudolenti.

Controlli
sostanziali

volti a verificare la corrispondenza del titolare della partita IVA con i concreti "utilizzatori", dell'attività dichiarata con quella effettiva e della sede di esercizio dichiarata con quella reale.

Il **comma 15-bis.2** dell'art. 35 del DPR n. 633/72 chiarisce che, ferma restando la disciplina applicabile nelle ipotesi in cui la cessazione della partita IVA comporti l'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, in caso di cessazione ai sensi dei commi 15-bis e 15-bis.1, **la partita IVA può essere successivamente richiesta** dal medesimo soggetto, come imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, costituite successivamente al provvedimento di cessazione della partita IVA, **solo previo rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo non inferiore a 50.000 euro.**

In caso di eventuali **violazioni fiscali commesse** **antecedentemente** all'emanazione del provvedimento di cessazione, **l'importo della fideiussione deve essere pari alle somme**, se superiori a 50.000 euro, dovute a seguito di dette violazioni fiscali, sempreché non sia intervenuto il versamento delle stesse.

Presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA

Art. 1

comma
148

comma
149

comma
150

Introduce **il comma 7-quater** all'art. 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in materia di violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto. Tale norma prevede che il contribuente destinatario del provvedimento emesso ai sensi dell'art. 35, commi 15-bis e 15-bis.1, è soggetto alla **sanzione** amministrativa pecuniaria - **non suscettibile di cumulo giuridico** ai sensi dell'art. 12 del dlgs n. 472/97 - di euro 3.000, irrogata contestualmente al provvedimento che dispone la cessazione della partita IVA.

Presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA

Art. 1

comma
148

comma
149

comma
150

Specifica che con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti criteri, modalità e termini per l'attuazione, anche progressiva, delle disposizioni in esame



ATTIVITA' OPERATIVA



FRUITORE:
Holding Cinese
presente in UE



ALTRO
FRUITORE:
Società Alfa



ALTRO
FRUITORE:
Società Beta



ALTRO
FRUITORE:
Società
Gamma...



Sistema
"società cartiere"



VERIFICA
FISCALE



TECNICHE
INVESTIGATIVE



EUROPEAN
PUBLIC
PROSECUTOR'S
OFFICE

ESPORTAZIONE
CAPITALI

DI



- Flusso di fatture per operazioni
- ← Flusso inesistenti finanziario



FLUSSI FINANZIARI PER F.O.I.



⇒ Flusso di fatture per operazioni inesistenti
⇐ Flusso finanziario

Caratteristiche imprese "cartiera":

- ✓ Evasori totali;
- ✓ Omessi versamenti erario;
- ✓ Breve periodo di attività con elevati volumi di fatturazione;
- ✓ Sproporzione tra fatture di acquisto e di vendita;
- ✓ Elevato numero di SOS in capo ai titolari/legali Rappresentanti;
- ✓ Professionisti di riferimento ricorrenti;
- ✓ Inesistenza delle strutture materiali delle società.



RISULTATI CONSEGUITI

Soggetti coinvolti:

- ❖ 18 società Comunitarie;
- ❖ 45 Imprese “cartiere” nazionali;
- ❖ 26 Imprenditori denunciati quali emettitori di F.O.I. di cui 18 anche per esportazione di capitali (riciclaggio);
- ❖ 1 Imprenditore denunciato quale utilizzatore di F.O.I.

Importi accertati:

- ❖ F.O.I. EMESSE DA CARTIERE NAZIONALI VERSO CLIENTI NAZIONALI:
 - IMPONIBILE: € 326.723.957,00
 - IVA EVASA: € 70.331.227,00
- ❖ RICICLAGGIO DI DANARO MEDIANTE ESPORTAZIONE DI CAPITALI ALL'ESTERO (CINA): € 88.790.536,00

Grazie per l'attenzione