

Bologna 30 Novembre 2015



STUDIO GNUDI
ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

Principali novità fiscali 2015: costi black list

Costi black list	
Introduzione	3
Art. 110, commi 10, 11, 12 e 12-bis del t.u.i.r.	4
<i>Ratio della normativa di restrizione alla deduzione dei costi da black list</i>	7
<i>Evoluzione storica della norma di restrizione alla deducibilità dei costi black list</i>	9
<i>I concreti effetti derivanti dall'applicazione della norma abrogata</i>	12
<i>“le imprese residenti in Italia”</i>	13
<i>“Le spese e gli altri componenti negativi”</i>	14
<i>“si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti”</i>	15
<i>“imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati [...] Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni”</i>	16
<i>“non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile l'articolo 167, concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate”</i>	18
<i>“sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9”</i>	19
<i>“prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione”</i>	22
<i>“sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi”</i>	26
<i>“L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento”</i>	28
Interpelli	29
Cooperative compliance	30
Clausola di non discriminazione presente nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni	31

Introduzione

L'art. 5, commi 1 e 4, del D. Lgs. 14 settembre 2015 n. 147, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n.220 del 22/09/2015 (di seguito, *breviter*, il “Decreto”), modifica la disciplina applicabile, ai fini Ires, in materia di deducibilità dei costi black list, contenuta nell'art. 110, commi 10, 11, 12 e 12-*bis* del t.u.i.r.

Art. 110, commi 10, 11, 12 e 12-bis del t.u.i.r. (1/3)

Disposizione previgente (i.e. fino al 2014)

~~“10. Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell’articolo 168-bis. Tale deduzione è ammessa per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati dell’Unione europea o dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto.~~

Disposizione vigente (i.e. dal 2015)

“10. Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell’articolo 9. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni.

Art. 110, commi 10, 11, 12 e 12-bis del t.u.i.r. (2/3)

Disposizione previgente (i.e. fino al 2014)

11. Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova 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. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.

Disposizione vigente (i.e. dal 2015)

*11. Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo **del presente comma e ai sensi del comma 10** sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.*

Art. 110, commi 10, 11, 12 e 12-bis del t.u.i.r. (3/3)

Disposizione previgente (i.e. fino al 2014)

12. 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 ~~e 168~~, concernenti disposizioni in materia di imprese estere partecipate.

12-bis. Le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al ~~decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis. Tale disposizione non si applica ai professionisti domiciliati in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto.~~

Disposizione vigente (i.e. dal 2015)

12. Le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile l'articolo 167, concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate.

*12-bis. Le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori **individuati con il decreto di cui al comma 10.***

Entrata in vigore: dispone in tale senso il comma 4 dell'art. 5 del Decreto, secondo il quale “*le disposizioni del comma 1 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto*”.

Ratio della normativa di restrizione alla deduzione dei costi da black list (1/2)

Secondo l’Agenzia delle Entrate (cfr. circolare 06/10/2010, n. 51/E, par. 9), le disposizioni che limitano la deduzione dei costi sostenuti nei confronti di soggetti black listed *“delineano una disciplina antielusiva la cui finalità è contrastare la distrazione di utile dall’Italia verso Paesi o territori a fiscalità privilegiata, ponendo in essere delle operazioni considerate a priori come irrilevanti ai fini fiscali”*.

“La finalità della disciplina in commento è contrastare il trasferimento/drenaggio di reddito imponibile verso Stati o territori a bassa fiscalità e con i quali non esiste un adeguato scambio di informazioni, attraverso la deduzione dal reddito delle imprese residenti di costi derivanti da operazioni effettuate con fornitori localizzati in detti Stati o territori” (cfr. circ. cit., par. 9.3).

Ratio della normativa di restrizione alla deduzione dei costi da black list (2/2)

La norma ha la funzione di contrastare il fenomeno evasivo rappresentato dal pagamento in misura eccessiva (*rectius* dalla sovrappagamento) per l'acquisto di un bene o di un servizio da un fornitore residente in un Paese di black list, con conseguente formazione di fondi neri all'estero.

La scelta operata dal legislatore è coerente con quella auspicata da tempo da alcuni autori (cfr., per tutti, A. VIGNOLI e R. LUPI, *Costi black list: alla ricerca del <<burattinaio del paradiso>>*, in *Dialoghi Tributarî* n. 6/2010, pagg. 688 e segg.), che osservavano che “*l'unica cartina di tornasole per contrastare questa utilizzazione di interposti paradisiaci è proprio il valore normale della prestazione ricevuta, e gli altri rapporti col fornitore. Che servono ad escludere una <<cresta>> da parte dell'acquirente. Se esistono elementi da cui desumere che la prestazione è avvenuta, e che il suo prezzo è congruo, si potrà concludere che l'operatore del paradiso fiscale operava esclusivamente per la controparte*”.

Uno spunto critico lo si trae dalla circostanza che lo schema potrebbe operare anche al contrario, come sottopagamento di merci, loro rivendita da parte del paradiso e retrocessione della differenza; il transfer price opera sia per i costi sia per i ricavi, mentre le cautele contro l'interposizione fittizia di prestatori in paradisi fiscali operano solo per i costi black list, ma non per i ricavi.

Evoluzione storica della norma di restrizione alla deducibilità dei costi black list (1/3)

Le restrizioni alla deducibilità dei costi da black list sono state introdotte nell'ordinamento a partire dal 1992 dall'**art. 11, comma 12, Legge 30/12/1991, n. 413**, con il quale vennero inseriti i commi *7-bis* e *7-ter* all'interno dell'art. 76 del T.U.I.R. allora vigente, con l'intento di evitare l'erosione della base imponibile dall'Italia verso i paesi a bassa fiscalità attraverso operazioni con fornitori esteri. All'origine, tale disciplina riguardava solo i rapporti intercompany: infatti, il comma *7-bis* dell'art. 76 del t.u.i.r. sanciva l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ad operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fuori dalla CEE e aventi un regime fiscale privilegiato, le quali direttamente o indirettamente controllassero l'impresa, ne fossero controllate o fossero controllate dalla stessa società che controllava l'impresa ai sensi dell'art. 2359 c.c. Il comma *7-ter*, poi, consentiva all'impresa di sottrarsi alla predetta indeducibilità a condizione di fornire la prova dalla quale risultasse che le società estere svolgessero un'attività commerciale effettiva ovvero che le operazioni poste in essere rispondessero ad un effettivo interesse economico e che le stesse avessero avuto concreta esecuzione. Tale facoltà del contribuente era tutelata, inoltre, dall'obbligo posto a carico dell'Amministrazione finanziaria di notificare al contribuente un apposito avviso con il quale erano concessi novanta giorni per produrre la prova anzidetta, prima di procedere all'emissione di un eventuale accertamento, nonché dalla possibilità di proporre un interpello per la disapplicazione della norma antielusiva all'apposito Comitato. Gli Stati o territori da considerare privilegiati erano individuati in ragione del livello di tassazione inferiore alla metà di quello applicato in Italia.

Evoluzione storica della norma di restrizione alla deducibilità dei costi black list (2/3)

In concomitanza con l'introduzione del regime delle CFC, con disposizioni (**Leggi 342/2000 e 448/2001**) efficaci a partire dall'esercizio 2002, l'ambito applicativo è ampliato, in quanto rientrano nella disciplina tutte le transazioni intercorse tra imprese residenti in Italia e imprese (non più solo società) residenti nei paradisi fiscali, indipendentemente da un rapporto di controllo con l'impresa italiana (e quindi opera anche nei confronti di terzi), ed è coordinato con il nuovo regime delle CFC, prevedendosi la disapplicazione della norma sull'indeducibilità dei costi qualora risulti applicabile la tassazione per trasparenza propria delle CFC. Per l'individuazione degli Stati o territori rilevanti ai fini della disciplina, i criteri (il livello di tassazione delle imprese estere “sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia” e non è più misurato sulla metà della tassazione italiana; la “mancanza di un adeguato scambio di informazioni”) portano alla formulazione della black list codificata con il **D.M. 23 gennaio 2002**. Soprattutto, viene introdotto l'obbligo per il contribuente della separata indicazione in dichiarazione dei redditi delle spese o delle componenti negative di reddito, a pena di irrevocabile indeducibilità delle stesse a prescindere dalla dimostrazione della sussistenza delle predette esimenti: questa disposizione introduce la sanzione impropria dell'indeducibilità anche in presenza di genuine operazioni commerciali e diviene fonte di un acceso contenzioso tra contribuenti e Fisco.

Evoluzione storica della norma di restrizione alla deducibilità dei costi black list (3/3)

Successivamente, con la manovra finanziaria per il 2007, viene ulteriormente ampliato l'ambito oggettivo della norma estendendo l'indeducibilità alle spese sostenute per prestazioni di servizi erogate da professionisti (D.L. 262/2006) ma, nel contempo, viene previsto che l'obbligo di separata indicazione in dichiarazione dei redditi dei costi da fornitori black list non rappresenti più condizione imprescindibile ai fini della deducibilità. Per la violazione di tale obbligo, infatti, viene prevista una specifica sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo non indicato, con un minimo di 500 ed un massimo di 50.000 euro (Legge 296/2006).

L'**art. 1, comma 678, della Legge 23/12/2014, n. 190** (Legge di stabilità per il 2015) ha di nuovo cambiato i presupposti per individuare tali Stati o territori, stabilendo che detta individuazione sia effettuata, con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, con esclusivo riferimento alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni.

In attuazione di tale norma di legge, la lista di Stati o territori black list di cui al D.M. 23 gennaio 2002 è stata modificata dal **D.M. 27 aprile 2015**, che ha riscritto la black list sulla indeducibilità dei costi.

I concreti effetti derivanti dall'applicazione della norma abrogata

Nella relazione tecnica allo schema di Decreto legislativo delegato, il Governo osserva che, in base ai dati più recenti al momento disponibili relativi alla deducibilità fiscale delle spese e dei componenti negativi sostenuti con operatori black list, esposti nelle dichiarazioni dei redditi Unico 2013, risulta che la quasi totalità di tali spese e componenti negativi è fiscalmente deducibile: nel complesso, risultano fiscalmente indeducibili solo 0,74 miliardi di euro su quasi 82 miliardi di costi da black list, per una quota inferiore al 1% rispetto al totale delle spese dichiarate.

Per questa ragione, gli effetti in termini di perdita di gettito Ires/Irpef sono stimati trascurabili (*i.e.* appena 23,7 milioni di euro a regime).

“*le imprese residenti in Italia*”

L'ambito soggettivo è stato inteso da parte dell'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare 06/10/2010, n. 51/E, par. 9.1) con accezione ampia, *“ricomprendendo in tale definizione, ad esempio, non solo i vari tipi di società di capitali e di persone delineati nel codice civile, ma anche le imprese individuali e le stabili organizzazioni in Italia di società estere, la cui esclusione, peraltro, determinerebbe un'ingiusta discriminazione a danno delle imprese residenti nel territorio dello Stato”*.

“Le spese e gli altri componenti negativi”

L'ambito oggettivo attiene “*qualunque componente negativo di reddito derivante da transazioni commerciali poste in essere con fornitori black list.*”

In tale ottica sono da considerare, ad esempio, indeducibili gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti black list. Questi, infatti, sono componenti negativi che derivano in ogni caso da un'operazione intercorsa con un soggetto black list e che, anche se in periodi d'imposta successivi rispetto a quello in cui la transazione è stata effettuata, comportano una diminuzione del reddito imponibile dell'impresa italiana” (cfr. circolare 06/10/2010, n. 51/E, par. 9.1).

L'Agenzia delle Entrate, in un successivo intervento (cfr. circolare n. 35/E del 20 settembre 2012), ha chiarito che la disciplina di cui all'art. 110, comma 10, del T.U.I.R. si applica anche: i) alle minusvalenze realizzate a seguito del trasferimento di beni ammortizzabili acquistati da soggetti black list, anche qualora la cessione venga realizzata nei confronti di un soggetto residente in un paese non black list; ii) alle perdite su crediti vantati verso soggetti localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato; iii) ai componenti negativi, quali interessi ed oneri finanziari assimilati, derivanti da transazioni aventi causa finanziaria.

“*si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti*”

L'estensione della disciplina in materia di costi black list alle prestazioni di servizi rese dai professionisti fu introdotta dall'art. 1, comma 6, del D.L. 262/2006.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato in proposito (cfr. circolare n. 1/E del 19/01/2007, par. 2, ribadito nelle circolari n. 1/E del 26/01/2009 al par. 3 e n. 51/E del 06/10/2010 al par. 9.1) che “*il riferimento ai “professionisti” va inteso secondo un’accezione ampia [...] rientrano nella definizione di professionisti non soltanto i soggetti appartenenti alle professioni cosiddette “regolamentate”, ma tutti coloro che agiscono, professionalmente nell’esercizio di arti e professioni*” e che “*il termine “domiciliati” deve essere inteso in senso ampio, comprendendo non soltanto i professionisti fiscalmente residenti nei predetti Stati, ma anche coloro che sono comunque ivi localizzati in base a criteri di collegamento diversi dalla residenza, ad esempio perché dispongono di una base fissa da cui forniscono i servizi*”.

“imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati [...] Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni” (1/2)

Riguardo al perimetro dei soggetti black listed, *“in senso analogo va inteso il riferimento alle imprese estere residenti o localizzate in stati black list, con la conseguenza che la disciplina in commento trova applicazione anche con riferimento alle operazioni intervenute tra un soggetto residente esercente attività d'impresa e una stabile organizzazione black list di un'impresa residente in un Paese a fiscalità ordinaria (così come di un'impresa nazionale)”* (circolare dell'Agenzia delle Entrate 06/10/2010, n. 51/E, par. 9.1).

L'art. 1, comma 678, della Legge 23/12/2014, n. 190 (Legge di stabilità per il 2015), ha previsto che l'unico criterio rilevante ai fini della black list sulla indeducibilità dei costi relativi a transazioni effettuate con giurisdizioni estere sia la mancanza di un adeguato scambio di informazioni con l'Italia. È stato eliminato il criterio relativo al livello adeguato di tassazione.

In base a questo nuovo criterio, la lista di Stati o territori black list di cui al D.M. 23 gennaio 2002 è stata recentemente modificata dal D.M. 27 aprile 2015, pubblicato in G.U. n. 107 dell'11 maggio 2015, che ha riscritto la black list sulla indeducibilità dei costi mantenendo nell'elenco 46 Paesi e giurisdizioni. Sono stati cancellati dalla black list 21 Paesi e giurisdizioni con i quali è in vigore un accordo bilaterale (Convenzione contro le doppie imposizioni oppure TIEA - Tax Information Exchange Agreement) o multilaterale (Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale OCSE/Consiglio d'Europa) che consente lo scambio di informazioni in materia fiscale; si tratta di: Alderney (Isole del Canale), Anguilla, ex Antille Olandesi, Aruba, Belize, Bermuda, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Gibilterra, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Isola di Man, Isole Cayman, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Jersey (Isole del Canale), Malesia, Mauritius, Montserrat, Singapore.

“imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati [...] Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni” (2/2)

L'attuale black list di cui al D.M. 23/01/2002 è così articolata:

l'articolo 1 elenca gli Stati o territori che sono considerati – in assoluto – a fiscalità privilegiata:

Andorra	Bahamas
Barbados	Barbuda
Brunei	Gibuti (ex Afar e Issas)
Grenada	Guatemala
Hong Kong	Isole Marshall
Isole Cook	Isole Vergini statunitensi
Kiribati (ex Isole Gilbert)	Libano
Liberia	Liechtenstein
Macao	Maldive
Nauru	Niue
Nuova Caledonia	Oman
Polinesia francese	Saint Kitts e Nevis
Samoa	Salomone
Saint Lucia	Saint Vincent e Grenadine
Sant'Elena	Sark (Isole del Canale)
Seychelles	Tonga
Tuvalu (ex Isole Ellice)	Vanuatu

l'articolo 2 include due ulteriori Paesi, con specifica esclusione di determinate tipi di società:

Bahrein
Monaco

l'articolo 3 individua, al comma 1, altri Stati o territori ai quali le disposizioni in esame si applicano limitatamente a determinate società che svolgono attività particolari e che godono di determinati regimi fiscali agevolati.

Angola
Antigua
Dominica
Ecuador
Giamaica
Kenia
Panama
Portorico
Svizzera
Uruguay

“non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile l’articolo 167, concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate”

La CFC rule si applica prioritariamente rispetto al regime 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” (cfr. circolare dell’Agenzia delle Entrate n.51/E del 06/10/2010, par. 9.4).

“sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9” (1/3)

Si tratta della novità saliente introdotta dal Decreto: da una presunzione legale relativa (*iuris tantum*) di indeducibilità dei costi black list – che poteva essere superata dal contribuente solo ove questi fosse stato in grado di provare alternativamente una delle esimenti previste dal legislatore, vale a dire (a) che le controparti estere svolgessero un'attività commerciale effettiva (c.d. prima esimente) (b) ovvero che le operazioni poste in essere rispondessero ad un effettivo interesse economico (c.d. seconda esimente) e che, in ogni caso, avessero avuto concreta esecuzione – si passa a: (i) un regime di deducibilità automatica, sino a concorrenza del valore normale delle operazioni; (ii) un regime di deducibilità subordinata alla dimostrazione della sussistenza di un effettivo interesse economico allo svolgimento dell'operazione con una controparte di black list e alla materiale esecuzione dell'operazione.

L'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente non opera più fino a concorrenza del valore normale.

Il Governo, nella relazione illustrativa allo schema di Decreto legislativo delegato, ha respinto l'osservazione della VI Commissione Finanze della Camera che lo invitava “a precisare che i costi sostenuti si ritengono sostenuti al valore normale, salvo prova contraria” (in sostanza, un'inversione dell'onere della prova riguardo all'entità dei prezzi di trasferimento). Questo implica che, nel caso di un eventuale controllo da parte delle strutture competenti, il contribuente, che abbia, ad esempio, portato in deduzione l'intero costo sostenuto in quanto corrispondente al relativo valore normale, dovrà fornire la dimostrazione di tale circostanza, non incombendo l'onere probatorio in tal senso in capo all'Amministrazione finanziaria.

“sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9” (2/3)

Ai sensi dei commi 3 e 4 dell'art. 9:

“3. Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, 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.

4. 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”.*

“sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9” (3/3)

Il Governo, nella relazione illustrativa allo schema di Decreto legislativo delegato, ha respinto l'osservazione della VI Commissione Finanze della Camera che lo invitava *“a migliorare, rendendoli più agevoli e certi, i meccanismi di determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo, tenendo conto delle tendenze internazionali e delle complessità dei contenziosi che scaturiscono, i quali, di regola, interessano vari Stati”*. Al riguardo, il Governo ha affermato che la fattispecie è regolata dalle linee guida adottate dall'OCSE in tema di transfer pricing.

In definitiva, operano le linee guida divulgate dall'OCSE in materia di transfer pricing.

Ai fini della determinazione del valore normale, potrà farsi riferimento ai metodi illustrati dalle linee guida dell'OCSE per la determinazione del prezzo di libera concorrenza, che distinguono tra metodi tradizionali basati sulla transazione (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP; Resale Price Method; Cost Plus Method) e metodi reddituali basati sull'utile della transazione (Profit Split Method; Transaction Net Margin Method).

Il valore normale va individuato coerentemente all'art. 9, comma 3, del t.u.i.r. *“nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati”* e non, al contrario, in quello di chi li ha ricevuti (cfr. Cassazione, sent. 23/10/2013, n. 24005): ad esempio, l'acquisto di beni di un soggetto italiano da un'impresa di Hong Kong va messo a confronto col prezzo sul mercato del far east e non su quello italiano.

“prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione” (1/4)

Si tratta della cd. seconda esimente, che rimane quale unica esimente in quanto il Decreto ha espunto la cd. prima esimente, vale a dire quella dello svolgimento in via prevalente da parte della controparte estera di black list di un'effettiva attività commerciale, la cui prova nella pratica si rivelava in molti casi diabolica, trattandosi di informazioni non accessibili al contribuente senza il consenso e la collaborazione fattiva del fornitore terzo, se si pensa che le informazioni ritenute normalmente necessarie dagli organi verificatori per comprovare l'effettività del fornitore estero erano il bilancio, i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività, le 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, gli estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate, la copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici, le autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

In ottica probatoria, sarà necessario predisporre un'adeguata documentazione attestante l'esecuzione dell'operazione, quale ad esempio: gli ordini di acquisto inviati al fornitore estero; i contratti di fornitura (se esistenti); la corrispondenza commerciale relativa agli acquisti; le bolle doganali o gli elenchi Intra; il “C.M.R.”, acronimo di Convention des Marchandises par Route, utilizzato in casi di trasporto internazionale su strada, o il “B/L”, acronimo di bill of lading, la polizza di carico che è emessa in caso di trasporto marittimo, o “AWB”, acronimo di airway bill, la lettera di trasporto aereo, o ancora “RWB”, acronimo di railway bill, la lettera di vettura che è emessa in caso di trasporto ferroviario; le fatture di acquisto; la documentazione bancaria attestante gli avvenuti pagamenti; etc.

“prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione” (2/4)

Riguardo all'esimente connotata dalla prova che le operazioni intercorse con il fornitore estero rispondono ad un effettivo interesse economico (oltre ad aver avuto, ovviamente, concreta esecuzione), rimangono attuali le precisazioni fornite dall'Agenzia (cfr. circolare n.51/E del 06/10/2010, par. 9.3) in merito all'appuramento della sussistenza di tale condizione, che deve essere condotto *“tenendo conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell'operazione, quali ad esempio:*

- il prezzo della transazione;
- la presenza di costi accessori, quali, ad esempio, quelli di stoccaggio, magazzino;
- le modalità di attuazione dell'operazione (ad esempio, i tempi di consegna);
- la possibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori;
- l'esistenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore black list o, comunque, che renderebbero eccessivamente onerosa la medesima transazione con altro fornitore.

Riguardo all'esistenza di vincoli contrattuali, organizzativi e simili, l'interesse economico all'effettuazione dell'operazione non può essere giustificato sulla base del mero obbligo contrattuale per il contribuente residente di avvalersi di un fornitore black list, magari appartenente al medesimo gruppo.

La rilevanza di tale elemento presuppone un quid pluris da individuare nell'esistenza di oggettivi e significativi vantaggi economici che verrebbero meno qualora si acquistasse da altro fornitore (ad esempio, la presenza di una “centrale acquisti” a livello di gruppo presso cui si approvvigionano tutte le società consociate dislocate in diversi Paesi).

Con particolare riferimento al prezzo praticato dal fornitore black list, si ritiene – alla luce delle considerazioni formulate – che la deducibilità dei costi in esame non possa essere disconosciuta sulla base della mera circostanza che il prezzo dei beni e servizi acquistati è superiore a quello mediamente praticato sul mercato.

In altri termini, un prezzo apparentemente anomalo può essere giustificato dalla valutazione delle altre condizioni che regolano la transazione e, quindi, non pregiudicare la sussistenza dell'effettivo interesse economico all'operazione”.

“prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione” (3/4)

Breve rassegna della giurisprudenza chiamata ad accertare l'effettivo interesse economico:

C.T. Prov. di Milano, n. 6200 del 06/07/2015: acquisti da controparte localizzata nelle Bermuda, appartenente ad un gruppo multinazionale russo produttore di vodka: la titolarità esclusiva del marchio e dei diritti di distribuzione da parte della società bermudense è stata giudicata non dirimente rispetto al fatto che l'importatore italiano si interfacciasse per gli ordini di acquisto direttamente con il sito produttivo del fornitore; di identico e opposto tenore sono, rispettivamente, **C.T. Prov. di Treviso, n. 81 del 16/09/2009** e **C.T. Prov. di Venezia, n. 1 del 09/01/2012**, le quali, adite a giudicare in due annualità diverse l'identico caso di provvigioni corrisposte ad agenti greci ed irlandesi tramite loro società con sede nell'Isola di Man, prevengono a decisioni diametralmente opposte, la prima negando la deducibilità del costo, la seconda ammettendola, sulla constatazione che i costi, sebbene fatturati da soggetti ubicati nell'Isola di Man, corrispondono a prestazioni effettivamente rese a prezzi in linea con quelli di mercato: il fornitore dispone dell'imputazione giuridica del corrispettivo ad altro soggetto, ed il cliente non ha titolo di sottrarsi a questa indicazione, potendo al più pretendere l'indicazione, da parte del beneficiario del pagamento, del soggetto che ha reso la prestazione;

C.T. Prov. di Milano, n. 2002 del 02/03/2015: è deducibile il costo di un mediatore bahamense di cui ci si deve avvalere per esportare prodotti agroalimentari all'impresa statale cubana a cui è affidato il monopolio dell'import-export di prodotti alimentari;

Cassazione, n. 10749 del 08/05/2013: non solo prezzi competitivi delle merci acquistate, ma anche puntualità nelle forniture e serietà del fornitore;

C.T. Reg. della Lombardia, n. 33 del 22/03/2013: Rinascente/Upim SpA ha dimostrato la convenienza per un campione significativo di acquisti rispetto al costo che avrebbe dovuto sostenere rivolgendosi a fornitori italiani o europei;

segue

“prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione” (4/4)

idem **C.T. Prov. di Bergamo, n. 26 del 11/01/2013**, ove il fornitore svizzero era stato scelto sulla base di migliore offerta rispetto a quelle pervenute da fornitori alternativi, **C.T. Prov. di Milano, n. 338 del 20/12/2010**, ove la ricorrente ha dimostrato che i costi di acquisto corrisposti ad un fornitore di Hong Kong, ivi compresi quelli di trasporto e accessori, erano mediamente inferiori del 51% rispetto ai prezzi praticati da fornitori nazionali e **C.T. Reg. del Veneto, n. 38 del 02/03/2011**, in cui emerge il “*vantaggio in termini di prezzo di acquisto delle forniture cinesi (rectius, Hong Kong) rispetto a quelle potenziali italiane*”;

C.T. Reg. del Piemonte, n. 91 del 13/12/2012: Olivetti SpA acquistava calcolatrici da una società malesiana, la quale forniva anche concorrenti della Olivetti a livello mondiale, che Olivetti rivendeva con margine medio di profitto mai al di sotto del 29% e nella maggior parte dei casi superiore al 50%;

C.T. Reg. del Lazio, n. 208 del 18/05/2012: per importazioni di gomma e lattice da paesi del sud est asiatico, l’interesse economico è costituito in primo luogo dalla specialità della materia prima, proveniente proprio da quei paesi, e poi comunque dal margine di profitto;

C.T. Prov. di Milano, n. 45 del 29/02/2012 e **C.T. Reg. delle Marche, n. 5 del 22/06/2010** ravvisano l’effettivo interesse economico dell’impresa quando essa pone in essere un’operazione in grado di produrre profitti, a prescindere dalla dimostrazione di maggior convenienza;

C.T. Prov. di Milano, n. 357 del 01/12/2010: presenza di un unico produttore;

L’effettivo interesse economico alle prestazioni di servizi rese dai professionisti e alla loro concreta esecuzione deve essere “*desunta [...] dalla specificità o unicità della prestazione professionale in riferimento a particolari esigenze dell’impresa*” (circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 1/E del 19/01/2007), ovvero dall’“*entità del corrispettivo in relazione ad una analisi funzionale dell’attività svolta dal soggetto estero anche in confronto con analoghe prestazioni rese da soggetti residenti in Italia*” (circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 26/01/2009).

“sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi” (1/2)

E' stato mantenuto l'obbligo di separata indicazione in dichiarazione delle spese e dei componenti negativi da black list. Questi devono essere esposti in Unico a prescindere dal fatto che risultino o meno superiori rispetto al relativo valore normale. L'esposizione in dichiarazione è, in altri termini, richiesta anche per la parte di tali costi non superiore al valore normale, a deducibilità automatica.

Dal 2007, per effetto della modifica recata dall'art. 1, comma 302, della Legge 296/2006, espressamente retroattiva (comma 303), l'omessa indicazione separata in dichiarazione comporta l'irrogazione di una sanzione amministrativa in misura pari al 10% delle spese non segnalate, con un minimo di 500 e un massimo di 50.000 euro (art. 8, comma 3-bis, D. Lgs. 471/1997); non rende ineducibili i costi in parola (comma 301).

Nell'ipotesi di omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi black list:

- a) se non viene data prova dell'esimente, si applica la sanzione per infedele dichiarazione, a cui si aggiunge, per le violazioni commesse dopo il 1/1/2007, la sanzione proporzionale del 10% di cui al citato art. 8, comma 3-bis, D. Lgs. 471/1997;
- b) se, invece, viene data prova dell'esimente, si applica la sola sanzione proporzionale del 10% di cui al citato art. 8, comma 3-bis, D. Lgs. 471/1997, per le violazioni commesse sia prima che dopo il 1/1/2007;
- c) se, infine, il contribuente presenta dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, DPR 322/1998 e sempreché dia prova dell'esimente, si applica la sanzione fissa da 258 a 2.065 euro di cui all'art. 8, comma 1, D. Lgs. 471/1997.

“sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi” (2/2)

Vi è invece contrasto tra contribuenti e fisco circa la validità della dichiarazione integrativa postuma rispetto all'avvio di accessi, ispezioni o verifiche, per sanare l'omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi black list.

Tale dibattito aveva grande rilievo nel regime previgente alla modifica recata dalla Legge 296/2006, siccome comminava la sanzione impropria dell'ineducibilità dei costi qualora non fossero stati separatamente indicati in dichiarazione, anche a prescindere dalla loro genuinità (cfr.: C.T. Prov. Treviso n. 99 del 21/06/2006; C.T. Prov. Treviso n. 77 del 05/07/2006; C.T. Prov. Frosinone n. 158 del 19/08/2006; C.T. Prov. Verona n. 251 del 10/01/2007; C.T. Prov. Torino n. 154 del 08/02/2007; C.T. Prov. Reggio Emilia n. 13 del 14/02/2007; C.T. Prov. Bologna n. 32 del 05/03/2007; C.T. Reg. Lombardia n. 86 del 15/07/2009 che applica la sanzione proporzionale del 10% e n. 120 del 17/07/2009 che viceversa applica la sanzione fissa di 258 euro; C.T. Reg. Veneto n. 97 del 05/10/2011 che applica la sanzione fissa di 258 euro; C.T. Reg. Emilia-Romagna n. 21 del 18/03/2013 che applica la sanzione proporzionale).

In Corte di Cassazione va consolidandosi l'orientamento secondo cui l'abolizione del previgente regime di ineducibilità dei costi relativi ad operazioni commerciali intercorse con soggetti domiciliati in Paesi c.d. *black list* - avvenuta ad opera della richiamata Legge finanziaria 2007 - ha carattere retroattivo, sicché la deducibilità risulta subordinata solo alla prova dell'esimente, mentre la separata indicazione di detti costi è degradata ad obbligo di carattere formale, passibile unicamente di sanzione amministrativa (cfr. sentenze n. 20635 del 14/10/2015, 14999 del 17/07/2015, 6205 del 27/03/2015 e 4030 del 27/02/2015, che costituiscono un netto revirement della precedente interpretazione offerta nelle sentenze n. 20081 del 24/09/2014 e 5398 del 04/04/2012).

“L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento”

La norma subordina l'emissione dell'avviso di accertamento ad un necessario contraddittorio preventivo, nel quale viene concesso al contribuente il termine di novanta giorni per fornire prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione (*i.e.* l'esimente).

Interpelli

Le istanze di interpello tese a fornire, in relazione alle operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in paesi black list, la dimostrazione della condizione esimente prevista dall'art. 110 del t.u.i.r., che erano disciplinate dall'art. 11, comma 13, della legge 413/1991, confluiscono nel novero degli interpelli cd. probatori previsti dall'art. 11, comma 1, lett. c) del D. Lgs. 24/09/2015, n. 156, il cui termine di risposta è di 120 giorni.

Cooperative compliance

Il regime dell'adempimento collaborativo – introdotto dagli artt. 3-7 del D. Lgs. 05/08/2015, n. 128, rivolto alle società di maggiori dimensioni (nella fase di prima applicazione con fatturato superiore a 10 miliardi di euro; successivamente potranno esservi ammessi, con decreto ministeriale, i contribuenti con fatturato superiore a 100 milioni di euro) – si sostanzia in un'interlocuzione costante e preventiva con l'Agenzia delle Entrate, tra cui una procedura abbreviata di accordo preventivo.

Tra le fattispecie per le quali i soggetti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo (c.d. cooperative compliance) di cui all'art. 1 del Decreto possono ricorrere all'accordo preventivo è prevista anche quella di preventiva definizione in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate per i metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'art. 110, comma 10, del t.u.i.r.

La determinazione in via preventiva e condivisa con l'Amministrazione finanziaria del criterio per il corretto pricing di una data tipologia di transazione con un fornitore localizzato in un Paese di black list elimina in radice il rischio di successiva contestazione in merito a tale oggetto.

Clausola di non discriminazione presente nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (1/2)

Le sentenze n. 294 del 13/12/2012 della Commissione tributaria provinciale di Milano e n. 37 del 15/02/2012 della Commissione tributaria provinciale di Bergamo constatano la presenza di profili di incompatibilità della disciplina dei costi black list con la clausola di non discriminazione contenuta nell'art. 24, paragrafo 4, delle Convenzioni stipulate secondo il modello OCSE, ai sensi del quale *“fatta salva l'applicazione delle disposizioni contenute nel paragrafo 1 dell'art. 9, nel paragrafo 6 dell'art. 11 o nel paragrafo 4 dell'art. 12, gli interessi, i canoni e altre somme pagate da un'impresa di un Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente, sono deducibili, ai fini di determinare gli utili imponibili di detta impresa, alle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagati ad un residente del primo Stato. Similmente, ogni debito di un'impresa di uno Stato contraente verso un residente dell'altro Stato contraente, ai fini di calcolare il patrimonio imponibile di tale impresa, sarà deducibile alle stesse condizioni come se fosse stato contratto verso un residente del primo Stato”*.

Ne deriverebbe che, per alcuni Paesi black list, quali ad esempio la Svizzera, la presenza della convenzione internazionale prevarrebbe sulla disposizione interna e l'assenza di una specifica deroga, concordata tra gli Stati sottoscrittori, al principio di non discriminazione, renderebbe inefficace la disciplina nazionale.

La citata pronuncia della Corte di Milano perviene a concludere per la prevalenza della disciplina convenzionale su quella interna che limita la deducibilità dei costi black list, in applicazione del criterio di specialità: le norme di recepimento delle convenzioni contro le doppie imposizioni si pongono in rapporto di specialità rispetto alla disciplina dell'indeducibilità dei costi black list.

Clausola di non discriminazione presente nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (2/2)

Sotto altro profilo, l'antinomia si potrebbe porre – in applicazione del criterio gerarchico – tra una fonte primaria, ossia la norma di recepimento della convenzione contro le doppie imposizioni, contenuta nella legge di autorizzazione alla ratifica e contestuale ordine di esecuzione, ed una fonte secondaria, ossia la disposizione contenuta nel D.M. 23 gennaio 2002 del Ministero dell'Economia e delle Finanze che include nella black list lo stesso Paese con il quale l'Italia ha concluso la convenzione contro le doppie imposizioni che contempla il principio di non discriminazione di cui all'art. 24, § 4, del modello OCSE.