

DEDUCIBILITÀ DEI COSTI «BLACK LIST»: CHIARIMENTI DELLA C.M. 39/E/2016

1. Costi «black list»: deducibilità sino al 2014
2. Individuazione dei territori «black list»
3. Deducibilità nel 2015 e valore normale
4. Deducibilità nel 2015 e interesse effettivo economico
5. Disciplina in vigore dal 2016
6. Regime sanzionatorio e periodi d'imposta pregressi

Studio Associato Trombetta Teruggia

La disciplina della deducibilità dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni effettuate con operatori localizzati in territori a fiscalità privilegiata ha formato oggetto, nel corso degli ultimi anni, di significativi interventi normativi. Il generale regime di indeducibilità derogabile soltanto in presenza di specifiche esimenti, in vigore sino al periodo d'imposta 2014, è stato, infatti, sostituito – ad opera del «Decreto Internazionalizzazione» – da una disciplina fondata sul pieno riconoscimento fiscale di questi costi, nel limite del valore normale: l'eventuale eccedenza è, in ogni caso, deducibile, qualora risponda ad un effettivo interesse economico all'operazione che ha avuto concreta esecuzione.

La normativa è stata, infine, abrogata dalla Legge di Stabilità 2016: alla luce di tale repentina e notevole evoluzione legislativa, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuno formulare alcuni specifici chiarimenti, distinguendo i vari periodi d'imposta di riferimento.

1. Costi «black list»: deducibilità sino al 2014

Fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 7.10.2015 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 14.9.2015, n. 147, c.d. *Decreto Internazionalizzazione*) – ovvero sino al 31.12.2014 per i contribuenti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare – l'**art. 110, co. da 10 a 12-bis, del D.P.R. 22.12.1986, n. 917** prevedeva, come regola generale, una presunzione relativa di indeducibilità delle spese e dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ovvero ricompresi nella lista contenuta nel **D.M. 23.1.2002**, come modificato dal D.M. 22.3.2002 e D.M. 27.12.2002. Era, tuttavia, stabilita la disapplicazione del regime di indeducibilità dei costi «black list», laddove l'impresa residente fosse stata in grado di fornire, oltre alla prova della **concreta esecuzione dell'operazione** posta in essere, anche l'esistenza di almeno una delle seguenti **esimenti**, tra loro alternative:

- l'effettivo svolgimento, in misura prevalente, di un'attività commerciale ad opera della controparte estera, nel proprio Stato di insediamento;
- la rispondenza dell'operazione ad un **effettivo interesse economico**.

La dimostrazione della specifica esimente doveva essere fornita dal contribuente su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, **entro 90 giorni dalla notifica di un apposito avviso**, che doveva essere inviato precedentemente all'emissione dell'avviso di accertamento. In alternativa, la prova della sussistenza di una delle suddette esimenti poteva essere fornita in via preventiva in sede di **interpello**, così come si desumeva dal combinato disposto degli artt. 11, co. 13 e 21, della L. 30.12.1991, n. 413.

In presenza di operazioni con Paesi a fiscalità privilegiata, il contribuente residente era, inoltre, tenuto ad **indicare separatamente, in dichiarazione dei redditi**, questi componenti negativi di reddito: l'inosservanza di tale adempimento non comportava l'ineducibilità dei relativi costi, bensì l'applicazione della sanzione per violazione dell'obbligo dichiarativo, di cui all'art. 8, co. 3-bis, del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471, «*pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000*».

2. Individuazione dei territori «black list»

Studio Associato Trombetta Teruggia

L'elenco degli ordinamenti a fiscalità privilegiata, ai fini della deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito, ha subito importanti modifiche nel corso degli ultimi anni.

Sino al periodo d'imposta 2014, in attesa dell'emanazione del Decreto Ministeriale previsto dall'art. 168-bis del Tuir, si è fatto riferimento al **D.M. 23.1.2002**: successivamente, l'**art. 1, co. 678, L. 23.12.2014, n. 190** ha stabilito che – nelle more dell'emanazione di tale provvedimento – l'individuazione dei regimi fiscali privilegiati è effettuata, con decreto ministeriale, «**con esclusivo riferimento alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni**», indipendentemente dal livello di imposizione. In attuazione di tale disciplina, sono stati emanati due provvedimenti ministeriali:

- **D.M. 27.4.2015** (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'**11.5.2015**, n. 107), con il quale sono stati eliminati dalla lista i seguenti Stati: 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;
- **D.M. 18 novembre 2015** (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del **30.11.2015**, n. 279), che ha espunto dalla black list anche Hong Kong.

Con riferimento alla decorrenza di tali modifiche al D.M. 23.1.2002, la **C.M. 39/E/2016** ha precisato che la disciplina sulla deducibilità dei costi prevista dall'art. 110, co. 10 e ss., del Tuir «*continua a trovare applicazione in relazione alle operazioni commerciali con gli Stati espunti dalla black list intercorse entro il giorno precedente l'entrata in vigore del relativo decreto*». Con l'effetto che, ad esempio, si sarebbero dovuti indicare nel **modello Unico 2016** i componenti negativi di reddito derivanti da operazioni poste in essere con soggetti localizzati in **Malesia, Filippine e Singapore, se sostenuti entro il 10.5.2015**: lo stesso dicasi, con riguardo agli acquisti di beni e servizi effettuati con operatori di **Hong Kong**, se i relativi costi sono stati sostenuti entro il **29.11.2015**.

3. Deducibilità nel 2015 e valore normale

La suddetta disciplina è stata significativamente modificata dall'**art. 5, D.Lgs. 147/2015**, con effetto – anche alla luce di quanto, poi, previsto dalla Legge 28.12.2015, n. 208 (c.d. *Legge di Stabilità 2016*) – per il **periodo d'imposta in corso al 7.10.2015** e, quindi, dall'1.1.2015 al 31.12.2015 per i contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare. In particolare, è stata introdotta una presunzione di **deducibilità nei limiti del valore normale** dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni effettivamente intercorse con Paesi «black list» e, pertanto, nel limite individuato dall'art. 9 del D.P.R. 917/1986: «*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 acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi*». Sul punto, la **C.M. 26.9.2016, n. 39/E** ha chiarito che l'onere della **dimostrazione del valore normale** dei beni e servizi acquistati – e, quindi, l'integrale ed incondizionata deducibilità integrale del relativo costo – è posto in capo al **contribuente**: in particolare, è stato precisato che la prova della congruità del costo dedotto rispetto al relativo valore normale del bene o servizio acquistato deve essere fornita dallo stesso contribuente. Con l'effetto che, in sede di eventuale controllo, spetterà a quest'ultimo fornire la dimostrazione che l'importo dedotto non eccede il valore normale del costo sostenuto per il bene o

Studio Associato Trombetta Teruggia

servizio verso la controparte «black list». A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, ricordato che – a norma dell'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 147/2015, che ha introdotto l'**art. 31-ter, D.P.R. 29.9.1973, n. 600** – le imprese aderenti al **regime dell'adempimento collaborativo** possono accedere alla procedura di definizione in contraddittorio, con l'Amministrazione Finanziaria, anche dei metodi di determinazione del valore normale rilevante ai fini della deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti localizzati in territori a fiscalità privilegiata.

Resta inteso che la deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti «black list», al pari di qualsiasi altro componente negativo di reddito, presuppone comunque che tali oneri siano generati da operazioni che hanno avuto concreta esecuzione e siano **inerenti all'attività svolta** dalla stessa impresa, a prescindere dalla circostanza che siano pari al valore normale del bene o servizio acquistato (C.M. 39/E/2016). Conseguentemente, nell'ipotesi in cui l'operazione non abbia avuto concreta esecuzione, il costo «black list» non è, in ogni caso, ammesso in deduzione dal reddito d'impresa.

4. Deducibilità nel 2015 e interesse effettivo economico

L'eventuale **eccedenza** del componente negativo di reddito dell'operazione «black list», rispetto al valore normale della stessa, è comunque deducibile, se il contribuente è in grado di dimostrare la rispondenza dell'operazione, concretamente eseguita, ad un **effettivo interesse economico**. In altri termini, la normativa in vigore nel periodo d'imposta 2015 non richiedeva più, ai fini della deducibilità, l'acquisizione della documentazione comprovante l'effettivo svolgimento di un'attività commerciale prevalente della controparte estera (es. bilanci, atto costitutivo o statuto, certificato di iscrizione al Registro delle Imprese estero, prospetti descrittivi dell'attività esercitata, ecc.). L'unico incombente richiesto, nel caso di un'operazione effettuata per un importo superiore al valore nominale, era la dimostrazione della rispondenza della stessa ad un **effettivo interesse economico**, al fine di poter dedurre dal reddito d'impresa anche la quota eccedente il valore normale. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate con la **C.M. 26.9.2016, par. 39/E**, ritenendo ancora attuali le indicazioni fornite in passato, ha ribadito che, ai fini della prova dell'effettivo interesse economico, devono essere valorizzate le **eccezionali condizioni o circostanze** che rendono le **transazioni non comparabili sul mercato** da un punto di vista soggettivo o oggettivo, che in quanto tali giustificano un valore eccedente il normale. In particolare, ha ricordato che *«la valutazione della sussistenza o meno di tale condizione (i.e. effettivo interesse economico) va effettuata 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»* (C.M. 6.10.2010, n. 51/E). Sul punto, si segnala altresì che l'esimente dell'effettivo interesse economico è stata recentemente interpretata in senso estensivo dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha ritenuto che il requisito in parola sussista in tutte le situazioni in cui la scelta del fornitore estero è dettata da ragioni quali la **qualità dei prodotti e dei servizi** (Cass. 8.5.2013, n. 10749), ovvero dalla specificità delle prestazioni rese dal fornitore stesso: in particolare, è stata, ritenuta **infungibile** – e, quindi, ottenibile solo da quella determinata controparte – la prestazione resa da una società svizzera, la quale forniva a sua volta le

Studio Associato Trombetta Teruggia

prestazioni di una modella per campagne promozionali da svolgere in negozi della grande distribuzione (**Cass. 18.5.2016, n. 10176**).

Il contribuente, nel caso di costo eccedente il valore normale, potrà dimostrare la sussistenza dell'esimente, mediante l'esibizione delle prove attestanti la congruità del costo e l'esimente dell'interesse economico, nel **termine di 90 giorni concesso per il contraddittorio preventivo**, prima dell'adozione dell'avviso di accertamento: qualora l'Amministrazione Finanziaria non ritenga valide le prove addotte, la stessa procederà, pertanto, alla emissione di un avviso di accertamento motivato a rettifica della parte eccedente il valore normale. A questo proposito, la C.M. 39/E/2016 ha ricordato che i contribuenti che intendono ricevere un parere dell'Amministrazione Finanziaria in merito all'idoneità delle prove in loro possesso al fine di dimostrare l'interesse economico dell'operazione, possono presentare un'**istanza di interpello c.d. probatorio**, ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. b), della L. 27.7.2000, n. 212.

Nel modello Unico 2016, a prescindere dall'entità del costo dedotto, rimaneva altresì obbligatorio indicare separatamente tali componenti negativi di reddito, sia con riferimento all'ammontare compreso entro il valore normale che per quello eccedente, al fine di consentire all'Agenzia delle Entrate di indirizzare puntualmente i controlli verso operazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive (C.M. 39/E/2016).

5. Disciplina in vigore dal 2016

L'art. 1, co. 142, lett. a), e 144, della L. 208/2015 ha abrogato la suddetta disciplina (art. 110, co. da 10 a 12-bis, Tuir), con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015, ovvero dall'1.1.2016 per i contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare. Conseguentemente, a decorrere dal predetto momento, l'integrale deduzione dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni effettuate con soggetti «black list» è subordinata esclusivamente all'osservanza delle **ordinarie regole di competenza, inerenza, certezza e determinabilità**, applicabili alle operazioni effettuate con controparti non residenti in territori a fiscalità privilegiata.

La C.M. 39/E/2016 ha precisato che, nel caso di operazioni poste in essere con **soggetti «black list» appartenenti al gruppo societario del contribuente nazionale**, continuano a trovare applicazione le regole previste in materia di **prezzi di trasferimento** (art. 110, co. 7 e 9, D.P.R. 917/1986).

La suddetta abrogazione ha, inoltre, comportato l'eliminazione dell'obbligo di separata indicazione in dichiarazione dei redditi e, quindi, anche il presupposto di applicabilità della sanzione proporzionale del 10% riguardante il relativo inadempimento.

6. Regime sanzionatorio e periodi d'imposta pregressi

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, affrontato il dubbio in merito all'applicabilità o meno, nei periodi d'imposta precedenti al 2016, delle sanzioni correlate alla disciplina dei costi «black list»:

- per **violazione dell'obbligo dichiarativo** di cui all'art. 8, co. 3-bis, del D.Lgs. 471/1997 «in misura pari al 10 per cento delle spese non segnalate, con un minimo di 500 ed un massimo

di 50.000 euro», indipendentemente dalla circostanza che corrispondano, eventualmente, al valore normale;

- per **infedele dichiarazione**, a norma dell'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 471/1997, qualora – in presenza di una deduzione del costo «black list» oltre il valore normale del bene o servizio acquistato – non sia dimostrata la prova circa la sussistenza della esimente dell'effettivo interesse economico.

Quest'ultima sanzione è particolarmente gravosa, poiché, in termini generali, comporta – oltre al recupero della maggior imposta dovuta (per effetto dell'ineducibilità del costo per mancanza dell'esimente) e dei relativi interessi – anche l'irrogazione di una **sanzione proporzionale**, da un minimo del 90% ad un massimo del 180% dell'imposta dovuta (o della differenza del credito utilizzato). A questo proposito, la **C.M. 39/E/2016** ha confermato che – per effetto della soppressione dei co. da 10 a 12-bis dell'art. 110 del D.P.R. 917/1986 – si deve considerare implicitamente abrogata, con riferimento alle dichiarazioni relative ai **periodi d'imposta 2016 e successivi**, anche la norma sanzionatoria amministrativa per violazione dell'obbligo dichiarativo di cui all'art. 8, co. 3-bis, del D.Lgs. 471/1997. In tale sede, l'Agenzia delle Entrate ha, tuttavia, precisato che per i **periodi d'imposta precedenti al 2016** non opera il «*favor rei*» per le sanzioni di cui agli artt. 1 e 8, co. 3-bis, del D.Lgs. 471/1997, in quanto l'abrogazione delle suddette disposizioni del Tuir produce i propri effetti dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015. In tal caso, secondo l'Amministrazione Finanziaria, si realizza una **deroga al «favor rei»** ammessa dall'art. 3 del D.Lgs. 472/1997 («salvo diversa disposizione di legge»), con l'effetto che le norme più favorevoli applicabili dal 2016 non possono essere invocate per le violazioni commesse nei periodi d'imposta precedenti.

Questa interpretazione è, peraltro, coerente con quanto recentemente sostenuto dalla **Cass. 6.4.2016, n. 6651**, secondo cui la sanzione proporzionale del 10% dei costi «black list» non indicati (art. 8, co. 3-bis, del D.Lgs. 471/1997) rimane confermata nonostante lo «*ius superveniens*» rappresentato dall'art. 1, co. 142, lett. a), della L. 208/2015, che ha integralmente abrogato il regime dei costi «black list». In particolare, è stato affermato che l'irretroattività della modifica discenderebbe, oltre che dall'art. 11 delle preleggi, anche dalla specifica decorrenza dettata dall'art. 1, co. 144, della L. 208/2015, in virtù del quale l'abrogazione dell'art. 110, co. da 10 a 12-bis del D.P.R. 917/1986 esplica efficacia “*dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015*”. Tale orientamento **non appare, tuttavia, condivisibile**, in quanto il citato art. 1, co. 144, della L. 208/2015 si limita soltanto a prevedere che l'abrogazione della norma rappresentante la base applicativa della sanzione opera da un certo periodo d'imposta, non integrando quella «*diversa disposizione di legge*» prescritta nel contesto dell'art. 3 del D.Lgs. 472/1997. Si osservi, infine, che la **C.M. 30.12.2014, n. 31/E**, era giunta a conclusioni opposte, con riferimento alla modifica all'obbligo di comunicazione «black list» (art. 1, D.L. 25.3.2010, n. 40, conv. con modif. con L. 22.5.2010, n. 73), operata dall'art. 21 del D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, avente indiretto riflesso sulle sanzioni irrogabili in caso di inadempimento: «*poiché la norma è entrata in vigore il 13 dicembre 2014, deve ritenersi che eventuali violazioni commesse in vigenza della precedente formulazione che, per effetto delle modifiche, non siano più da considerare illecite, in applicazione dell'articolo 3, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, non siano sanzionabili, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto già definitivo*».