

D.Lgs. N.147/2015 Articolo 5

**Il nuovo sistema dei costi
black list: il parametro del
valore normale**

**Polini Dario
Dottore Commercialista
Revisore Contabile**

D.Lgs. N.147/2015 Articolo 5

Nella determinazione del reddito (di impresa o lavoro autonomo) particolare attenzione deve essere riposta nella deduzione dei costi relativi a operazioni intercorse con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata, i c.d. paesi "Black List".

L'articolo 5 del decreto del ha modificato in modo significativo la deducibilità dei costi Black List disciplinata dall'articolo 110, commi dal 10 al 12-bis, del Tuir.

Viene ora prevista l'automatica deducibilità per tali costi, seppur entro il limite del **valore normale**, in contraddizione alla disciplina precedente che prevedeva la dimostrazione di almeno uno dei due presupposti (detti **esimenti**), ferma restando la dimostrazione che l'operazione ha avuto concreta esecuzione.

Le modifiche contenute nell'articolo 5 del Decreto Internazionalizzazione si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, quindi, a decorrere dal 2015.

Vediamo poi successivamente le regole per dedurre i costi che eccedono il valore normale e cosa si intende per lo stesso.

Le modifiche all'articolo 110 del Tuir

L'articolo 5 del Decreto Internazionalizzazione, mette mano alla deducibilità dei costi black list. Infatti, all'articolo 110 del Tuir (DPR n. 917/86), è stata portata la seguente modificazione al comma 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.
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”.*

Perché è stato modificato l'articolo 110?

1) Motivazione tecnica: Risolve il conflitto esistente tra il disposto dell'art. 110, comma 10, TUIR e la clausola di non discriminazione contenuta in alcune convenzioni contro le doppie imposizioni (art. 24).

Ci sono infatti diversi paesi Black List con i quali l'Italia ha firmato delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

In base al principio contenuto nell'art.24, se un'impresa italiana effettua pagamenti relativi a interessi, canoni e altre spese a soggetti domiciliati fiscalmente in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata, questi devono essere considerati **deducibili** con gli stessi criteri di deducibilità applicabili nel caso il pagamento fosse stato corrisposto ad altra impresa residente nel territorio italiano.

In caso di non deducibilità dei sopra citati costi si creerebbe **una violazione del principio di non discriminazione** in quanto non verrebbe riconosciuta la deducibilità di un onere a un'impresa per il fatto di aver corrisposto una somma ad un'impresa non residente, mentre il corrispondente onere sarebbe stato deducibile se corrisposto ad un soggetto residente nello stesso Stato.

Per risolvere il problema veniva inserita nella convenzione una clausola di salvaguardia con motivazioni anti-evasive ed elusive.

«Tuttavia, le disposizioni dei paragrafi precedenti del presente Articolo non pregiudicano l'applicazione delle disposizioni interne per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale».

2) Motivazione economica : Le sono finalizzate a rendere il nostro Paese maggiormente attrattivo e competitivo sia per le imprese provenienti da paesi black list che intendono operare ed investire in Italia, sia per le imprese italiane che vogliono operare all'estero senza subire svantaggi competitivi.

La norma previgente – Anteriormente alla modifica del citato articolo prevedeva che la deducibilità delle spese effettuate con imprese o professionisti residenti in paradisi fiscali era inibita se il contribuente non era in grado di dimostrare almeno uno delle seguenti esimenti:

- 1) Il fornitore estero svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva;
- 2) Le operazioni poste in essere rispondono ad un suo effettivo interesse economico.

1) Dimostrazione che il fornitore in black list svolge effettiva attività commerciale – La [Circolare n. 23/E/2003](#) dell'Agencia delle entrate ha chiarito che per dimostrare la prima esimente occorre, ad esempio, esibire la seguente documentazione relativa al soggetto in Black List:

- bilancio;
- certificazione del bilancio;
- prospetto descrittivo dell'attività esercitata;
- contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività;
- copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati;
- contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;
- conti correnti bancari aperti presso istituti locali;
- estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;
- autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

È evidente che, salvo casi particolari, è impossibile esibire anche solo una parte della elencata documentazione del fornitore. Per questo è stato opportuno circostanziare il più possibile l'effettivo interesse economico del contribuente.

- Anche nella attuale normativa **il contribuente per poter procedere alla deduzione della quota di costo eccedente il valore normale doveva ricorrere alla seconda esimente.**

La prova della sussistenza delle esimenti potrebbe essere fornita all'Agenzia dall'impresa interessata attraverso un'**istanza di interpello preventiva**, da presentare sulla base del disposto dell'art. 21 della Legge 413/1991.

In caso di **risposta positiva**, l'impresa può procedere con la **deduzione**, ma deve comunque **indicare i costi *black list* separatamente in dichiarazione.**

2) Dimostrazione che le operazioni rispondono ad un suo effettivo interesse economico – In questo caso, per poter procedere alla deduzione della quota di costo eccedente il valore normale l'acquirente dovrà dimostrare che l'acquisto sia validamente giustificato non soltanto dal punto di vista economico, ma anche del beneficio che lo stesso ritrae, ad esempio, relativamente al prezzo praticato, alla qualità del prodotto o alla puntualità della consegna. Ebbene, circa la seconda esimente, l'Agenzia delle entrate nella [Risoluzione n. 46/E/2004](#), ha chiarito che occorre esibire tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un Paese a fiscalità privilegiata.

A tale riguardo è da ritenersi che si possa dimostrare con documenti che:

- Il prezzo praticato era inferiore rispetto ad altri fornitori (esibire al riguardo i preventivi di spesa ricevuti o le riviste o pagine internet mediante le quali si è effettuata la ricerca di mercato);
- la qualità dei prodotti forniti era superiore rispetto ad altri concorrenti (fornire le specifiche tecniche del prodotto, paragonandole a quelle di altri prodotti simili);
- la tempistica e puntualità della consegna erano maggiori rispetto ad altri fornitori (esibire le condizioni di contratto);
- il prodotto acquistato è coperto da una più estesa e affidabile garanzia (esibire anche in questo caso le condizioni di contratto);
- il fornitore garantisce una più efficace assistenza tecnica rispetto alla concorrenza (anche, eventualmente, grazie alla minor distanza rispetto ad altri fornitori, sempre esteri).

Il numero di documenti da produrre non rendono certo agile la prova, aggravata dal dover reperire la documentazione da soggetti esteri. Resta il fatto che questa esimente, laddove si intende dedurre un costo superiore al valore normale, può (e deve) essere dimostrata anche con la novità in esame.

Le novità del Decreto internazionalizzazione – La norma interviene prevedendo un regime di deducibilità automatica per i costi da Black List, seppur entro il limite del **valore normale**, senza che sia dovuta la dimostrazione di alcuna esimente se non che l'operazione abbia avuto concreta esecuzione.

Ma cosa intendiamo per questo valore normale?

Per la definizione di valore normale la norma rimanda all'articolo 9 del Tuir, tuttavia, la relazione illustrativa al decreto fa presente che il valore normale deve essere definito in base ai criteri stabiliti nelle Linee guida dell'OCSE. È stato da più parti osservato come potrebbe essere problematico identificare il “valore normale”, quale parametro al quale ancorare l'automatica deduzione dei costi e spese in commento, soprattutto nel caso di prestazioni di servizi.

ART. 9 TUIR COMMA 3

Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 (azioni e obbligazioni) 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.

L'indicazione nel modello Unico – L'articolo 110, comma 11 del Tuir, nella parte di testo che è sotto riprodotta non subisce modifiche: 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.

Dunque, permane l'obbligo di evidenziare tali costi in dichiarazione. Nei modelli Unico PF, Unico SP, Unico SC e Unico ENC i righi coinvolti sono i seguenti:

RF 29 – variazione in aumento;

RF 52 – variazione in diminuzione.

Per i soggetti, invece, in contabilità semplificata il riferimento risulta al rigo RG 21.

L'articolo 3-bis all'articolo 8 del D.Lgs. n. 471/1997, che prevede una sanzione amministrativa:

pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati in dichiarazione;

con un minimo di €. 500 e un massimo di €. 50.000.

Quali sono i paesi della lista nera? L'elenco paesi black list Agenzia entrate aggiornato 2015 è definito da:

- decreto del ministro delle Finanze del 4 maggio 1999 (pubblicato nella G.U. n. 107 del 10 maggio 1999) individua, per le persone fisiche cancellate dalle anagrafi delle popolazione residente, lì trasferite e per le quali opera la presunzione di residenza in Italia, alcuni Stati e territori con regime fiscale privilegiato.

- decreto ministeriale del 21 novembre 2001 (pubblicato nella G.U. n. 273 del 23 novembre 2001) individua invece gli Stati o territori nell'ambito dei quali opera la normativa sulle controlled foreign companies (Cfc) nel caso in cui siano localizzate partecipazioni in società controllate.

- decreto ministeriale del 23 gennaio 2002 (pubblicato sulla G.U. n.29 del 4 febbraio 2002) individua gli Stati o territori nell'ambito dei quali opera la normativa sull'indeducibilità dei costi che derivano dalle transazioni con operatori residenti.

Comunicato Stampa N° 77 del 01/04/2015

Il Ministro dell'economia e delle finanze, Pier Carlo Padoan, ha firmato due decreti ministeriali che modificano le *black list* sulla "indeducibilità dei costi" e sulle "*Controlled Foreign Companies (CFC)*", già emanate in attuazione rispettivamente degli articoli 110 e 167 del testo unico delle imposte sui redditi.

I due decreti danno tempestiva attuazione alle disposizioni contenute nella legge di stabilità 2015, che hanno modificato i criteri previsti per l'elaborazione di tali liste con l'obiettivo di favorire l'attività economica e commerciale transfrontaliera delle nostre imprese.

La legge di stabilità (articolo 1, comma 678) 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 il decreto firmato oggi riscrive 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.

Attuali paesi black list sulla indeducibilità dei costi:

Andorra, Angola, Antigua, Bahamas, Bahrein Barbados, Barbuda, Brunei, Dominica, Ecuador, Giamaica, Gibuti (ex Afar e Issas), Grenada, Guatemala, Hong Kong, Isole Marshall, Isole Cook, Isole Vergini statunitensi, Kenia, Kiribati (ex Isole Gilbert), Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Monaco, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Panama, Polinesia francese, Portorico, Saint Kitts e Nevis, Samoa, Salomone, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark (Isole del Canale), Seychelles, Svizzera, Tonga, Tuvalu (ex Isole Ellice), Uruguay, Vanuatu.

Svizzera esce dalla black list dal 2017:

l'Italia firma con la Svizzera l'accordo che prevede la fine del segreto bancario modificando l'attuale Convenzione sulla doppia imposizione Italia-Svizzera e adeguandola agli standard dell'Ocse ma non prima del 2017

Principato di Monaco: accordo firmato tra l'Italia e il Principato sul modello elaborato dall'Ocse "Tax Information Exchange Agreement" (Tiea), per agevolare lo scambio di informazioni su richiesta tra Stati non hanno una convenzione contro le doppie imposizioni.

Liechtenstein esce dalla black list: firmato dal Ministro dell'economia, Pier Carlo Padoan, e il Primo Ministro e Ministro delle finanze del principato, Adrian Hasler, l'accordo con cui il paese esce dalla black list e un Protocollo aggiuntivo per rafforzare il contrasto all'evasione fiscale.

Hong Kong: Hong Kong esce definitivamente dalle black list disciplinate dai decreti ministeriali 21 novembre 2001 e 23 gennaio 2002 relative all'individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Sulla Gazzetta Ufficiale n. 279 del 30 novembre 2015 sono stati pubblicati due decreti Ministero dell'Economia e delle finanze, datati entrambi 18 novembre 2015, con il quale la Regione asiatica viene espunta dalle black list italiane.