

Legge di Stabilità 2016 e operazioni con fornitori “black list”

La totale deducibilità delle componenti negative di reddito alla luce della recente novella legislativa



Andrea Purpura

L.M. in Giurisprudenza presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano,
Trainee Lawyer presso MF Studio Legale Tributario in Milano,
apurpura@mflex.it

La Legge Finanziaria 2016 (L. n. 208/2015) ha abrogato l'art. 110 commi 10, 11, 12 e 12-bis del TUIR e, così facendo, ha confermato l'iter intrapreso negli ultimi anni dal legislatore italiano in materia di deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con fornitori *black list*. Ripercorrendo l'evoluzione normativa in materia, si evidenzieranno le peculiarità della recente Legge Finanziaria facendo riferimento tanto agli aspetti nuovi, e positivi, da questa introdotti quanto alle potenziali criticità che la stessa potrebbe presentare in sede applicativa.

I. Cenni Introduttivi	138
II. Evoluzione normativa in materia di deducibilità dei componenti negativi da operazioni con fornitori <i>black list</i>	138
A. La normativa sino al 2014	138
B. Il cambiamento avvenuto nel 2015	139
C. Le novità del 2016	139
D. Considerazioni sulle novità apportate dalla Legge Finanziaria 2016	139
III. Conclusioni	140

I. Cenni Introduttivi

La Legge di Stabilità 2016 (detta anche Legge Finanziaria 2016, L. n. 208/2015) ha apportato significative modifiche alla normativa disciplinante la deducibilità dei costi per forniture di beni e servizi provenienti da imprese aventi sede in Paesi inseriti nella cd. *black list*, lista di Paesi, annualmente aggiornata dall'Agenzia delle Entrate, caratterizzati da un regime fiscale considerato così favorevole da poter, potenzialmente, alimentare rapporti finalizzati al distorcimento dei corretti criteri di determinazione del reddito di impresa riconducibile ai clienti residenti all'estero.

La norma ha fatto seguito a precedenti interventi legislativi, del 2014 e del 2015, che avevano a loro volta modificato, su più aspetti, la disciplina giuridica della materia.

II. Evoluzione normativa in materia di deducibilità dei componenti negativi da operazioni con fornitori *black list*

A. La normativa sino al 2014

Com'è noto, e come dettagliatamente specificato dalla Circolare n. 39/E del 26 settembre 2016^[1], la disciplina vigente fino all'anno 2014, si caratterizzava anzitutto per la previsione di una presunzione relativa di indeducibilità totale delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con fornitori *black list*; le esimenti atte ad inibire la presunzione erano quelle espressamente previste dall'art. 110 comma 10 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Il divieto di indeducibilità dei costi derivanti da siffatte operazioni realizzate con fornitori *black list*, pertanto, sarebbe venuto meno nel caso in cui l'impresa residente fosse stata in grado di fornire la prova che “*le imprese estere svolgessero prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondessero ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione*”^[2].

Dall'articolo richiamato emerge come le prove fossero alternative in relazione al superamento della presunzione relativa di indeducibilità delle spese o di altri componenti negativi. La prima riguardava l'effettività dell'attività commerciale svolta dalla società estera; la seconda, invece, concerneva l'effettività dell'interesse economico al quale dette operazioni avrebbero risposto e la cui sussistenza avrebbe consentito al contribuente intrattenente rapporti commerciali con fornitori *black list* di dedurre i costi prodotti a seguito della concreta realizzazione della operazione, o delle operazioni nel caso di rapporti continuativi e ripetuti nel tempo.

Secondo elemento caratterizzante il regime normativo antecedente il 2014 era dato dall'obbligo di “*separata indicazione dei costi black list nella dichiarazione dei redditi*”; si trattava di un

[1] Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 39/E, del 26 settembre 2016, Modifiche normative in materia di deducibilità dei costi sostenuti in Paesi a fiscalità privilegiata – Chiarimenti.

[2] Art. 110 comma 10 TUIR, rubricato “*Norme generali sulle valutazioni*”, oggi abrogato dalla L. n. 208/2015.

obbligo gravante sul contribuente, la cui violazione, tuttavia, non avrebbe comportato, di per sé, l'indeducibilità dei costi, bensì "l'applicazione della sola sanzione di cui al comma 3-bis dell'articolo 8 del d.lgs. n. 471 del 1997, per violazione dell'obbligo dichiarativo"^[3] e, più precisamente, "una sanzione amministrativa pari al 10 per cento 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"^[4].

Infine, per la concreta individuazione dei Paesi *black list*, si sarebbe dovuto fare riferimento, in conformità alla disciplina allora in vigore, al Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 29 del 23 gennaio 2002, nel quale è riportato un elenco – cd. "lista nera" (meglio conosciuta come la sopra riportata *black list*) – di Paesi accomunati dal loro "livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia"^[5]; e tra questi figurava anche la Svizzera.

B. Il cambiamento avvenuto nel 2015

Prima dell'ultima, importante, modifica introdotta con la Legge Finanziaria 2016, il legislatore nazionale, già nel 2015, aveva compiuto un significativo passo in avanti abbandonando la presunzione relativa di indeducibilità totale delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con fornitori *black list* e, approdando ad una regola, certamente di maggiore buon senso rispetto alla precedente, di deducibilità dei costi entro i limiti del loro valore normale^[6]. Si venivano, così, a configurare quelli che la stessa Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 39/E, aveva provveduto a definire "due regimi paralleli"^[7]:

- stando al primo, si sarebbe potuto procedere alla deduzione dei costi derivanti da operazioni intercorse con fornitori *black list* nei limiti del "valore normale" della transazione ovvero, sulla base dell'art. 9 TUIR, il prezzo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione;
- il secondo regime, invece, limitava la deducibilità dei costi *black list* ai casi in cui il livello di questi ultimi avesse oltrepassato il limite del valore normale; in tale caso sarebbe stato necessario provare la seconda esimente prevista dall'art. 110 comma 11 TUIR, "ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione". La seconda esimente, dunque, sopravviveva alla riforma si pure nel più ristretto ambito dei casi in cui l'ammontare dei costi da dedurre avesse oltrepassato il "valore normale" della transazione.

[3] Circolare dell'Agenzia delle Entrate (nota 1).

[4] Art. 8-bis D.Lgs. n. 471, del 18 dicembre 1997, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.

[5] Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 29, del 23 gennaio 2002, Indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato.

[6] Art. 9 comma 3 TUIR, rubricato "Determinazione dei redditi e delle perdite".

[7] Circolare dell'Agenzia delle Entrate (nota 1).

C. Le novità del 2016

La Legge di Stabilità 2016 (art. 1 comma 142)^[8], ha definitivamente segnato un'ulteriore ed importantissima evoluzione della disciplina della materia della quale ci si sta occupando superando sia la presunzione relativa di indeducibilità introdotta nel 2014 sia quella successiva del 2015 che prevedeva, come detto, un doppio regime di deducibilità dei costi a seconda che questi fossero superiori, pari o inferiori rispetto al limite fissato dal legislatore coincidente con il "valore normale". Il legislatore ha, infatti, optato, per una integrale deducibilità dei costi *black list*, ancorandone il trattamento a quello proprio dei requisiti ordinari di deducibilità previsti dall'ordinamento (art. 109 TUIR)^[9] e, quindi, al rispetto dei criteri di coerenza, in relazione al tempo, certezza, quanto all'esistenza, determinabilità, con riferimento all'ammontare e, infine, inerenza riguardo all'attività svolta dall'impresa^[10]; criteri che costituiscono, lo si ribadisce, quelli generali di deducibilità dei costi senza alcuna distinzione in base alla natura dei rapporti commerciali intercorrenti tra società nazionali e fornitori *black list*.

A conferma dell'intervento riformatore radicale del legislatore nazionale, con la Legge Finanziaria 2016, è venuto meno anche l'obbligo – che era stato uno dei punti fermi della disciplina vigente fino al 2014 e mantenuto anche con le riforme del 2014 e del 2015 – della separata indicazione in dichiarazione dei costi *black list* e della conseguente inapplicabilità della relativa sanzione in caso di violazione del sopraddetto obbligo fino ad allora ricadente sul contribuente^[11].

D. Considerazioni sulle novità apportate dalla Legge Finanziaria 2016

L'appena citata semplificazione procedurale merita qualche considerazione; non si può omettere d'affermare che l'intervento normativo al quale si è fin qui fatto riferimento abbia, senza dubbio, prodotto un significativo snellimento degli oneri procedurali a carico del contribuente. Tuttavia, in un sistema così delineato nel quale, più precisamente, sia venuto meno l'obbligo di annotazioni separate dei flussi documentali relativi alle operazioni di che trattasi, potrebbe rendere potenzialmente più difficile e meno efficace il controllo sulla coerenza, certezza, determinabilità ed inerenza dei costi riportati in dichiarazione dal contribuente e, da questo, detratti.

Alla luce di ciò, in una logica di sistema fondata su pesi e contrappesi, la soluzione probabilmente più equilibrata sarebbe stata il mantenimento dell'obbligo di doppia indicazione con conseguente applicazione, nel caso di inadempimento di questo, delle sanzioni nei regimi e termini precedentemente richiamati e già delineati dalla disciplina vigente fino all'entrata in vigore della Legge Finanziaria 2016.

[8] Art. 1 comma 142 L. n. 208/2015.

[9] BENEDETTO SANTACROCE, *Black list*, via ordinaria per la deducibilità, in: *Il Sole 24 Ore*, del 27 settembre 2016.

[10] Art. 109 TUIR, rubricato "Norme generali sui componenti del reddito di impresa (ex artt. 75 e 98)".

[11] Circolare dell'Agenzia delle Entrate (nota 1).

Non v'è dubbio sul fatto che, al netto delle conseguenze sull'efficacia ed efficienza del sistema di controllo, la riforma del 2016 abbia fornito adeguata risposta ad esigenze, e problemi, di vita economica ed imprenditoriale quotidiana; essa pone rimedio, infatti, a problemi attuativi che erano insiti nella disciplina preesistente in materia di superamento della presunzione relativa di indeducibilità.

Procedendo con ordine, si pensi, tra le due, alla prima esimente delineata dall'art. 110 comma 10 TUIR (articolo abrogato per intero, comprendendo, dunque, oltre al comma 10, i commi 11, 12 e 12-bis, dalla stessa Legge Finanziaria) richiedente all'impresa residente la prova che "l'impresa estera svolgesse un'attività commerciale effettiva"^[12]; in che modo la citata "impresa residente" avrebbe potuto fornire la prova dell'effettività dell'attività commerciale svolta dal fornitore *black list*? Di quali elementi si sarebbe potuto, e dovuto, avvalere?

Le Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 46/E del 16 marzo 2004^[13] e n. 127/E del 6 giugno 2003^[14], nonché la Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010^[15] forniscono un quadro preciso e dettagliato di tipi documentali che l'impresa residente avrebbe dovuto presentare al fine di provare la concreta effettività dell'attività commerciale del fornitore *black list*; tra questi figuravano: (i) dati conti correnti bancari, (ii) estratti conto che evidenziassero l'effettività delle operazioni svolte, ovvero (iii) contratti di assicurazione relativi agli uffici e dipendenti, (iv) le autorizzazioni sanitarie ed amministrative relative all'uso dei locali e ancora, (v) la normativa e le delibere disciplinanti gli organi sociali e le loro attività, la nomina di amministratori e l'attribuzione dei relativi poteri^[16]. Se si dovesse rintracciare un elemento comune ai tipi documentali riportati, coinciderebbe senza dubbio con la natura e provenienza di questi; si tratta, infatti, di documenti che avrebbero potuto essere rilasciati soltanto dalla società fornitrice *black list* su eventuale richiesta dell'impresa residente chiamata a provare l'effettività dell'attività commerciale svolta dalla prima.

Alla luce di ciò, trattandosi di documenti non direttamente riproducibili dall'impresa nazionale, la conseguente presentazione di questi all'Amministrazione finanziaria, in conformità con la normativa prevista fino al 2014 prima, e 2015 poi, seppur, con riferimento a quest'ultima, limitatamente ai casi di deduzione di costi per un valore eccedente il "valore normale",

era, *de facto*, subordinata ad una "personalissima" disponibilità della società estera, la quale avrebbe potuto rifiutare di condividere i documenti richiesti con l'impresa residente ovvero ancora, potrebbe aver cessato la propria attività venendo, presumibilmente, cancellata dal registro delle società.

Quest'ultima eventualità sarebbe stata certamente la più difficile da fronteggiare perché, muovendo dall'assunto per il quale l'attività di accertamento condotta dall'Amministrazione finanziaria venga posta in essere in un momento successivo rispetto all'anno di imposta sottoposto a verifica, sarebbe risultato ancor più complicato, rispetto a quanto non lo fosse già in condizioni di normalità, reperire i documenti necessari a provare l'effettività dell'attività commerciale svolta dalla impresa estera; pertanto, nel presente, e non raro, caso, l'alternativa prova di due esimenti si sarebbe ridotta alla necessità di affidamento soltanto alla seconda, ed anche in tal senso l'abrogazione dell'art. 110 comma 11 TUIR rappresenta un grande passo in avanti rispetto alla previgente normativa.

III. Conclusioni

La via percorsa dal legislatore, seppur non esente da qualche considerazione critica, sembra essere corretta. Eliminata definitivamente la presunzione relativa di indeducibilità totale delle spese ed altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con fornitori *black list*, si è fornita risposta ad esigenze di vita economica ed imprenditoriale dei contribuenti, spesso trascurate dal legislatore, e dall'Amministrazione finanziaria, preferendo soddisfare "esigenze di cassa".

[12] Si veda nota 2.

[13] Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 46/E, del 16 marzo 2004, Istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, comma 13, della legge 31 dicembre 1991, n. 413. Art. 110, comma 11 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Deducibilità di costi derivanti da operazioni con società avente sede in Mauritius.

[14] Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 127/E, del 6 giugno 2003, IRPEG. Art. 76, comma 7-bis, del T.U.I.R. Spese derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

[15] Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 51/E, del 6 ottobre 2010, Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC) – Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata – Chiarimenti.

[16] CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, Studio su Operazioni con soggetti residenti in Paesi Black List: procedura operativa, a cura della Commissione "Imposte dirette e Reddito d'Impresa", marzo 2012.