

**PRESUPPOSTI SOGGETTIVI E LIMITI DEL
DIVIETO DI DEDUCIBILITA' DEI COSTI
RELATIVI A OPERAZIONI CON STATI
A REGIME FISCALE PRIVILEGIATO**

**Tavole sinottiche a cura di
Giulio Andreani**

Professore di diritto tributario alla
Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze di Roma
Docente alla Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza
dottore commercialista

Soggetti ai quali si applica la indeducibilità

- **Tutti i soggetti che esercitano nel territorio dello Stato un'attività d'impresa**



- 1. società di capitali ed enti commerciali (in senso ampio, soggetti ex articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR);**
- 2. società di persone;**
- 3. imprese individuali;**
- 4. enti non commerciali, qualora conseguano redditi di impresa;**
- 5. stabili organizzazioni in Italia di società ed enti non residenti;**

segue

Soggetti ai quali si applica la indeducibilità

6. soggetti non residenti nei cui confronti trova applicazione la disciplina delle c.d. Controlled Foreign Companies;
7. soggetti non residenti, aventi residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano ex art. 73, comma 3 o comma 5-*bis* del TUIR.

Comprese le stabili organizzazioni in Italia di società estere

• Sono quindi esclusi:

1. enti non commerciali;
2. lavoratori autonomi;
3. privati.

Soggetti (fornitori) che effettuano le operazioni i cui costi sono indeducibili

- **Imprese residenti o localizzate in Stati black list**



Comprese le S.O. in Stati black list di imprese residenti in uno Stato white list e anche di un'impresa residente in Italia

Comprese le imprese residenti in Italia che operano come commissionarie per conto di imprese estere domiciliate in paesi black list (secondo l'Agenzia delle Entrate - Ris. 1/2/2005 n. 12 - che non pare peraltro condivisibile, perché contrasta con la sostanza dell'operazione, con il principio di capacità contributiva e con la natura giuridica del rapporto di mandato)

segue

Soggetti (fornitori) che effettuano le operazioni i cui costi sono indeducibili

- **Non rileva il rapporto di controllo o collegamento tra le imprese;**
- **La prova della residenza o localizzazione può essere fornita mediante certificazione delle Autorità estere, dichiarazione del fornitore, fatture, lettere emesse dal fornitore, ecc.**
- **Professionisti (intesi in senso ampio: esercenti abitualmente arti e professioni anche non regolamentate) domiciliati in Stati black list**
 - ↓
 - **non solo residenti ma comunque ivi localizzati (ad esempio perché dispongono in loco di una base fissa).**

Fornitori relativamente ai quali non si applica la disposizione sulla indeducibilità

- **Soggetti che non esercitano attività d'impresa;**
- **Soggetti che non esercitano arti e professioni;**
- **Soggetti che esercitano arti e professioni, ma non con abitualità;**
- **In base alla Circ. Ag. Entrate n. 51/2010 dovrebbero essere esclusi anche i soggetti di cui al comma 2 dell'art. 53 TUIR (autori di opere dell'ingegno, associati in partecipazione che prestano solo attività lavorativa, soci fondatori e promotori che percepiscono utili per l'attività svolta in sede di costituzione della società).**

Casi dubbi di individuazione del fornitore soggetto alla disciplina

- **Società avente una sede operativa in uno Stato white list ma costituita in uno Stato black list, che ha acquistato beni in un paese non black list;**
- **Servizi resi da soggetto black list fatturati da operatore white list che commercializza i servizi del primo;**
- **Provvigioni versate ad agente white list che si avvale di sub-agenti black list;**
- **Servizi resi da soggetto black list con S.O. non black list, fatturati dalla sede (black list) del fornitore (vedasi il principio stabilito nella Circ. Ag. Entr. n. 12 del 19/02/2008, par. 8.1);**
- **Beni o servizi resi da soggetti residenti in paesi white list ma fatturati mediante società black list (CTP Venezia 9/1/2010 n. 1).**

La struttura della black list (D.M. 23/1/2002 e D.M. 27/10/2010)

Tre distinti elenchi:

- 1. Elenco dei paesi con rilevanza “assoluta” (da cui sono stati esclusi Cipro, Malta e Corea del Sud, peraltro con alcune incertezze circa la decorrenza di tale esclusione);**
- 2. Elenco dei paesi rilevanti con alcune accezioni, poiché talune attività sono escluse dal campo di applicazione delle disposizioni antielusive (ad esempio: EAU per le attività petrolifere);**

segue

La struttura della black list (D.M. 23/1/2002 e D.M. 27/10/2010)

3. **Elenco dei paesi relativamente ai quali le disposizioni antielusive si applicano limitatamente a talune tipologie di soggetti, a soggetti che usufruiscono di regimi agevolati ovvero a soggetti che esercitano particolari attività (ad esempio: Svizzera con riferimento a società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le holding, le ausiliarie e “di domicilio”).**



necessità di certificazioni rilasciate da autorità fiscali straniere che:

- non sempre sono disponibili;
- talvolta hanno contenuto più formale che sostanziale;
- non consentono sempre all'A.F. italiana l'accertamento della reale situazione del soggetto estero (vedi Convenzione Italia-Svizzera, art. 27).

segue

La struttura della black list (D.M. 23/1/2002 e D.M. 27/10/2010)

Il comma 2 dell'articolo 3 del D.M. 23 gennaio 2002 specifica che *“le disposizioni del comma 1 si applicano, altresì, ai soggetti ed alle attività insediati negli Stati di cui al medesimo comma che usufruiscono di regimi fiscali agevolati sostanzialmente analoghi a quelli indicati, in virtù di accordi o provvedimenti dell'Amministrazione Finanziaria nei medesimi Stati”*



la certificazione dovrebbe quindi attestare anche l'inesistenza di condizioni che garantiscano al soggetto estero di poter fruire di regimi fiscali agevolati sostanzialmente analoghi a quelli indicati nel comma 1 del medesimo articolo 3, in virtù di accordi o provvedimenti raggiunti con l'Amministrazione finanziaria estera

Effetti della mancata indicazione dei costi black list nella dichiarazione dei redditi

Anteriormente alle modifiche introdotte con la L. 27/12/2006 n. 296 la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi era comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti.

Su tale impianto normativo è intervenuta, opportunamente, la L. n. 296/2006, operante su tre fronti distinti:

- con il comma 301 dell'art. 1 è stato soppresso l'ultimo periodo del comma 11 dell'art. 110 del TUIR, eliminando dunque, come condizione per la deducibilità dei componenti negativi di specie, l'evidenziazione nella dichiarazione dei redditi come condizione essenziale per la deduzione di tali componenti;**

segue

Effetti della mancata indicazione dei costi black list nella dichiarazione dei redditi

- con il comma 302, è stato introdotto uno specifico comma *3-bis* nell'art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997, in base al quale la mancata indicazione dei costi black list nel modello di dichiarazione viene punita con una sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 e un massimo di euro 50.000;
- con il comma 303 è stato precisato che la disposizione del comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo, dei TUIR. Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

segue

Effetti della mancata indicazione dei costi black list nella dichiarazione dei redditi

Ogniqualevolta i costi da Paesi “black list” non siano stati separatamente indicati in dichiarazione e non sia stata raggiunta la prova delle circostanze esimenti richieste dall’articolo 110, comma 11 del TUIR, oltre al recupero della maggior imposta dovuta e dei relativi interessi, vengono irrogate le seguenti sanzioni, in conformità al disposto del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472:

- per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2006, è applicabile la sola sanzione per “infedeltà” della dichiarazione, conseguente alla indeducibilità dei costi (articolo 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997);**

segue

Effetti della mancata indicazione dei costi black list nella dichiarazione dei redditi

- per le violazioni commesse dal 1° gennaio 2007, la sanzione correlata alla “*infedeltà*” della dichiarazione è applicabile unitamente a quella per irregolare compilazione della dichiarazione, di cui al nuovo articolo 8, comma 3-*bis* del D.Lgs. n. 471 del 1997, riferita a violazioni di autonomi adempimenti, colpite da distinte sanzioni.

La sanzione di cui al citato comma 3-*bis* non è infatti alternativa a quella concernente la dichiarazione c.d. “*infedele*”.

segue

Effetti della mancata indicazione dei costi black list nella dichiarazione dei redditi

Qualora, invece, sia dimostrata la sussistenza delle circostanze esimenti, per le violazioni dell'obbligo dichiarativo, in ogni tempo commesse, risulta applicabile la sola sanzione di cui al nuovo comma *3-bis* dell'articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ferma restando la deducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione.

segue

Effetti della mancata indicazione dei costi black list nella dichiarazione dei redditi

Violazioni obbligo dichiarativo:

Data violazione	Prova Esimenti	Deducibilità Costi	Avvio Controlli	Dichiarazione Integrativa	Sanzioni applicabili	
					Normativa	Misura
Non rileva	SI	SI	NO	Entro termine presentazione dichiarazione rel. all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997 Art. 13, comma 1, lett. B) del D. Lgs. n. 472 del 1997	€25 (€258 ridotta ad un decimo)
Non rileva	SI	SI	NO	Entro termine decadenza controlli	art. 8, co. 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997	min. € 258 max €2.065
Non rileva	SI	SI	SI	Non rileva	art. 8, co. 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997	10% costi min. € 500 max €50.000
Fino al 31/12/2006	NO	NO	Non rileva	Non rileva	art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997	da 100% a 200% maggior imposta
Dal 01/01/2007	NO	NO	SI	Non rileva	art. 8, co. 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997 + art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997	10% costi min. € 500 max €50.000 + da 100% a 200% maggior imposta

Effetti della mancata indicazione dei costi black list nella dichiarazione dei redditi

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 5398 del 2012, ha peraltro affermato che l'omessa separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei costi per operazioni con imprese site in Paesi «black list» ne pregiudica la deduzione, a prescindere dalla dimostrazione delle esimenti, qualora l'omissione riguardi un periodo d'imposta anteriore alla entrata in vigore della Finanziaria 2007, che ha sostituito il regime di indeducibilità con una sanzione del 10% degli importi non indicati in dichiarazione. La decisione non è affatto condivisibile, in quanto travalica il quadro normativo di riferimento, pervenendo a conclusioni più favorevoli per l'A.F. addirittura rispetto alle interpretazioni della stessa Agenzia delle entrate.

La rilevanza del divieto di deducibilità ai fini IRAP

A seguito dell'abrogazione dell'art. 11 bis del D.Lgs. 446/1997 (ad opera della L. 244/2007) si sono prodotti relativamente all'IRAP i seguenti effetti generali:

- principio di irrilevanza delle norme IRES ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP;**
- principio di diretta derivazione della base imponibile IRAP dal conto economico (ferme restando le indeducibilità espressamente previste);**

segue

La rilevanza del divieto di deducibilità ai fini IRAP

- principio di correlazione IRAP, per cui i componenti reddituali non rilevanti ai fini IRAP rilevano comunque se correlati a componenti IRAP di periodi anteriori o successivi.

Conseguentemente:

l'indeducibilità di cui all'art 110, comma 10, TUIR non dovrebbe più trovare applicazione con riguardo all'IRAP, fatto salvo il caso di difetto di inerenza.

segue

La rilevanza del divieto di deducibilità ai fini IRAP

Tuttavia, con la risoluzione 31 marzo 2009, n. 84/E l'Amministrazione finanziaria ha esteso all'IRAP il principio secondo il quale la rinuncia da parte del contribuente alla detrazione dell'IVA sulle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione determinerebbe l'indeducibilità dall'imposta sul reddito di tale componente iscritto a conto economico (contraria l'Assonime: tale tesi non è accettabile poiché comporterebbe la permanenza del criterio dell'inerenza nel sistema IRAP “anche in tutte le altre fattispecie di deduzioni di componenti negativi. E questo significherebbe sostanzialmente riproporre ai fini dell'IRAP la normativa del TUIR, aderendo ad una impostazione esattamente contraria a quella espressa dal legislatore che ha introdotto il nuovo regime dell'IRAP”).

segue

La rilevanza del divieto di deducibilità ai fini IRAP

La posizione dell'Agenzia delle entrate sul tema della inerenza è stata successivamente manifestata nel par. 1.2 della circolare n. 36/E del 2009, ma chiarita meglio con la circolare n. 39/E del 2009:

1. in linea generale “la rilevanza IRAP dei componenti positivi e negativi segue il principio di derivazione dalle voci rilevanti del conto economico, così che la ricorrenza del requisito di inerenza rileva - già ai fini civilistici - come condizione per imputare a conto economico un determinato componente negativo di reddito”;

segue

La rilevanza del divieto di deducibilità ai fini IRAP

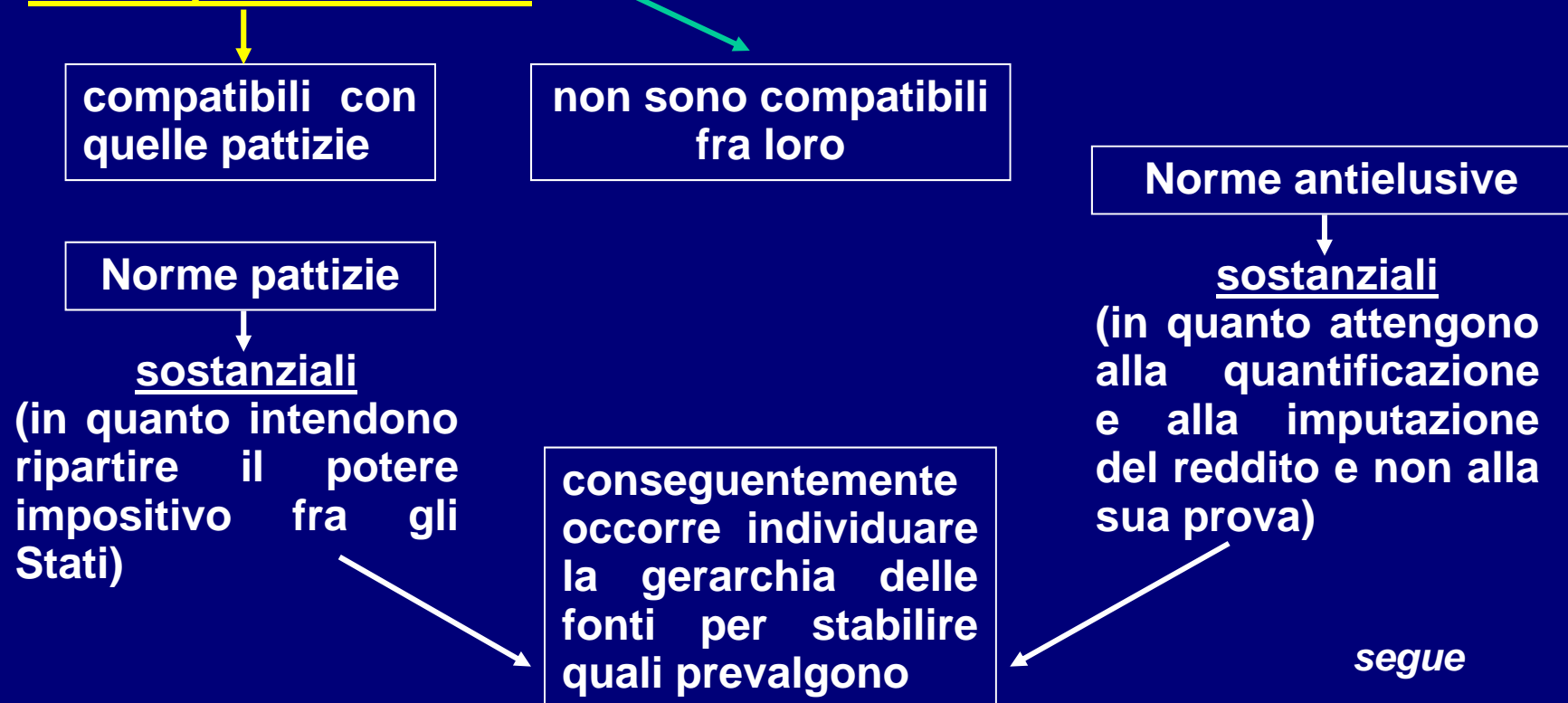
2. i componenti negativi correttamente imputati a conto economico in applicazione dei principi civilistici “sono normalmente connotati dal generale requisito di inerenza al valore della produzione IRAP”;
3. L’inerenza “è tuttavia sindacabile dall’Amministrazione finanziaria in sede di controllo”.



inapplicabilità art. 110, comma 10 e segg. TUIR ai fini dell’IRAP, salvo che in presenza di componenti non effettivi o non inerenti

L'impatto delle convenzioni internazionali sul divieto di deducibilità

La questione del rapporto tra norme pattizie e norme antielusive interne si fonda sul presupposto della loro sovrapposibilità e cioè sulla loro riconducibilità alla categoria di norme sostanziali escludendo che quelle antielusive siano norme procedurali



L'impatto delle convenzioni internazionali sul divieto di deducibilità

Ulteriore questione:

posto che le norme antielusive sono espressione del principio del divieto dell'abuso del diritto, il quale è a sua volta espressione di principi costituzionali (artt. 23 e 53 Cost.), possono esse – per questo motivo – prevalere sulle norme pattizie?

La risposta è negativa perché anche le norme convenzionali si fondano su basi costituzionali di pari rango.

Inoltre: non esiste una norma di diritto internazionale che stabilisce la sopravvivenza delle norme antielusive interne alle norme pattizie



la soluzione va ricercata nelle stesse convenzioni internazionali

L'impatto delle convenzioni internazionali sul divieto di deducibilità

Il Commentario al Modello OCSE di Convenzione ammette la liceità delle disposizioni interne antielusive, che non sono quindi assorbite dalle norme convenzionali (il Commentario ha valore interpretativo perché contiene le dichiarazioni interpretative unilaterali degli Stati)



**Paragrafo 9.2 del Commentario del Modello OCSE
Paragrafo 22.1 del Commentario del Modello OCSE**

Il Commentario si riferisce però alle norme antielusive generali (art. 37-bis D.P.D. 600/1973) e non a quelle specifiche.

segue

L'impatto delle convenzioni internazionali sul divieto di deducibilità

Quanto al disposto delle singole convenzioni occorre considerare la “clausola di non discriminazione” di cui all’art. 24, paragrafo 4, del Modello di convenzione dell’OCSE, ai sensi del quale *“fatta salva l’applicazione delle disposizioni contenute nel paragrafo 1 dell’articolo 9, nel paragrafo 6 dell’articolo 11 o nel paragrafo 4 dell’articolo 12, gli interessi, i canoni e altre somme pagate da un’impresa di uno Stato contraente ad un residente dell’altro Stato contraente, ai fini di determinare gli utili imponibili di detta impresa, sono deducibili alle stesse condizioni come se fossero stati pagati ad un residente del primo Stato contraente. 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 i debiti fossero stati contratti verso un residente del primo Stato”*.

segue

L'impatto delle convenzioni internazionali sul divieto di deducibilità

Per esempio, tra i Paesi appartenenti alla black list nella cui convenzione con l'Italia è presente la citata clausola di non discriminazione figurano l'Ecuador, le Mauritius e la Svizzera. In tale ipotesi, come previsto dall'articolo 75 del D.P.R. n. 600/1973, nonché dall'articolo 169 del TUIR, prevalendo - ove più favorevole - la disciplina convenzionale su quella nazionale, parrebbe venir meno anche l'obbligo di separata indicazione dei costi in dichiarazione dei redditi (CTP Milano 20/12/2010 n. 338).

Nonostante l'applicazione della convenzione resta da valutare la effettività e l'inerenza quantitativa dell'operazione.

segue

L'impatto delle convenzioni internazionali sul divieto di deducibilità

Tuttavia in altre convenzioni contro le doppie imposizioni di più recente ratifica (per esempio, quella stipulata con l'Oman), è stata introdotta all'interno della clausola di non discriminazione una formula di chiusura del seguente tenore: *“le disposizioni dei paragrafi precedenti del presente Articolo non pregiudicano l'applicazione delle disposizioni interne per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale. La presente disposizione comprende in ogni caso le limitazioni della deducibilità delle spese e degli altri elementi negativi derivanti da transazioni tra imprese di uno Stato contraente ed imprese situate nell'altro Stato contraente”*.

In questi casi le norme antielusive interne trovano regolare applicazione

CEDU e indeducibilità dei costi black list

L'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla Convenzione europea stabilisce che *“ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale”*. Il secondo paragrafo precisa che *“le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o ammende”*.

segue

CEDU e indeducibilità dei costi black list

...“l’obbligazione finanziaria nata dal prelevamento di imposte può disconoscere la garanzia sancita da questa disposizione (ossia, dall’art. 1 del primo Protocollo, cit.) se essa impone alla persona in oggetto un carico eccessivo o sia fondamentale di pregiudizio alla sua situazione finanziaria” (C.edu, Di Belmonte / Italia, 16 marzo 2010).

segue

CEDU e indeducibilità dei costi black list

La Corte europea ha inoltre stabilito che il rispetto del principio di legalità richiede non semplicemente che l'atto amministrativo che limita i diritti proprietari del suo destinatario sia formalmente conforme alla legge; di più, esige la cd. qualità della legge, le cui disposizioni devono dunque essere accessibili, prevedibili, precise (in tal senso, C.edu, *Belvedere Alberghiera / Italia*, 30 maggio 2005, par. 57 e 59; C.edu, *Carbonara e Ventura / Italia*, 30 maggio 2005), oltre che “*non eccessivamente rigide*” e non devono essere, inoltre, di tal fatta da attribuire agli organi competenti “*una discrezionalità tale da rendere il proprio comportamento imprevedibile*” (C.edu, *Hentrich / Francia*, 22 settembre 1994, par. 42; C.edu, *Drustevni Zalozna Pria ed altri / Repubblica Ceca*, 31 luglio 2008, par. 89).

segue

CEDU e indeducibilità dei costi black list

Non è conforme al principio di legalità - come inteso dalla menzionata giurisprudenza - una norma di diritto interno la quale rimetta all'Ufficio finanziario, senza la predeterminazione normativa di criteri oggettivi di valutazione, l'apprezzamento della deducibilità di componenti negative di reddito.

segue

CEDU e indeducibilità dei costi black list

Le disposizioni nell'art. 110, co. 10 ed 11 TUIR, in tema d'ineducibilità dei cd. costi black list, non autonomamente evidenziati, nella dichiarazione tributaria annuale, con riferimento al caso in cui sia incontestato che a) il contribuente ha effettivamente sostenuto detti costi, b) i medesimi sono inerenti la sfera dell'impresa esercitata e c) sono stati dedotti nel periodo di competenza, confliggono con la tutela del diritto di proprietà di cui all'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione.

segue

CEDU e indeducibilità dei costi black list

Infatti, tali disposizioni, determinando l'assoggettamento ad imposizione di un reddito inesistente (pari ai costi ritenuti indeducibili), sono incompatibili col principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (il quale ammette solo la tassazione di redditi effettivi) oltre che incoerenti con la disciplina dell'imposizione sui redditi cui afferiscono (disciplina che ha ad oggetto la tassazione del reddito effettivo).

segue

CEDU e indeducibilità dei costi black list

Le disposizioni recate nell'art. 110, co. 10 ed 11 TUIR, in tema d'ineducibilità dei cd. costi black list, nella misura in cui condizionano la loro deducibilità a che il contribuente dimostri la convenienza economica dell'allocazione della produzione in Paesi a fiscalità privilegiata, avendo riguardo agli oneri economici che dovrebbe sopportare allocandola in Paesi non black list, ubicati nella medesima area geografica, sono illegittime, per contrasto con i principi di certezza e prevedibilità della norma, anche in conseguenza dell'amplissimo margine di discrezionalità così attribuito all'Amministrazione finanziaria, e comportano la violazione dell'art. 1 del Protocollo addizionale.

segue

CEDU e indeducibilità dei costi black list

Le disposizioni recate nell'art. 110, co. 10 ed 11 TUIR, in tema d'ineducibilità dei cd. costi black list, per il caso in cui il contribuente non dimostri la convenienza economica delle operazioni commerciali intercorse con i Paesi black list, avuto riguardo alle condizioni contrattuali che avrebbero potuto essere conseguite mediante analoghe operazioni commerciali con Paesi non black list, ubicati nella stessa zona geografica dei primi, confligge con l'art. 1 del primo Protocollo addizionale della Convenzione, con riferimento al caso in cui è non controverso che i costi in questione siano stati effettivamente sostenuti dal contribuente, siano inerenti la sfera della propria impresa e siano, altresì, stati dedotti nell'esercizio di competenza, perché:

segue

CEDU e indeducibilità dei costi black list

a) difetta la ragione, giuridicamente rilevante, dell'ineducibilità posta dalla norma interna; ossia, la presunzione di fittizietà delle operazioni commerciali in questione. Per cui, l'effetto d'ineducibilità – con conseguente compressione della sfera patrimoniale del contribuente - è contrario al principio di proporzionalità, difettando proprio il motivo – giuridicamente rilevante – che lo giustifica;

segue

CEDU e indeducibilità dei costi black list

b) il legislatore, nella discrezionalità che connota la propria politica fiscale, in funzione dell'obiettivo, perseguito dalle norme tributarie interne censurate, di scoraggiare l'allocatione della produzione nei Paesi black list, può limitare la deducibilità del costo (ad esempio, ammettendola solo in via forfetaria); ma non può negare tout court tale deducibilità, pena la violazione, per il mancato rispetto del principio di proporzionalità, dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale;

segue

CEDU e indeducibilità dei costi black list

c) in ogni caso, l'oggetto della prova contraria prescritto dalla richiamata normativa nazionale, avuto riguardo agli effetti fiscali che determina, è talmente gravoso da escludere che vi sia quella relazione di proporzionalità tra l'interesse perseguito dal legislatore italiano – scoraggiare l'allocazione della produzione nei Paesi black list – e la tutela apprestata dall'art. 1 del primo Protocollo addizionale.