

INTERPELLO SVUOTATO DI SIGNIFICATO - 24 OTTOBRE 2016 ORE 06:00

Costi black list: quale dialogo con l'Amministrazione?

di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi LUM "Jean Monnet" e Raffaella De Carlo - Loconte & Partners

Fin dall'introduzione dello speciale regime di (in)deducibilità dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con soggetti localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata, l'istituto dell'interpello nella materia dei costi black list si è sempre conformato ai mutamenti normativi succedutisi nel tempo. Da ultimo, l'abrogazione di qualsivoglia limite per la deducibilità di tali tipologie di costi ha, di fatto, travolto anche la possibilità per i contribuenti di conoscere in via preventiva la correttezza o meno delle deduzioni operate. Quali strumenti di dialogo residuano?

Dalla **totale indeducibilità** dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con soggetti localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata alla loro **deducibilità** secondo le **regole ordinarie** previste per la generalità dei componenti reddituali negativi, il passo è stato breve.

La rivoluzione nella disciplina fiscale applicabile ai c.d. **costi black list**, innescata dalle modifiche apportate dal decreto Internazionalizzazione del 2015, può dirsi, infatti, compiutamente attuata dalla legge di Stabilità 2016. Secondo le nuove previsioni, a partire dal periodo d'imposta 2016, la deducibilità dei suddetti componenti reddituali sarà **subordinata esclusivamente** al rispetto dei tradizionali requisiti di **inerenza, competenza, certezza** e oggettiva **determinabilità**.

L'equiparazione, sul piano del trattamento fiscale applicabile, dei costi black list ad ogni altro costo normalmente sostenuto nella produzione del reddito d'impresa, per quanto improvvisa ed inaspettata, è evidentemente da accogliere con favore se si pone l'accento sulla possibilità di dedurre tali oneri senza la necessità di dimostrazioni ulteriori, in molti casi rivelatesi una vera e propria *probatio diabolica*. Al contempo, nondimeno, guardando il rovescio della medaglia, tale equiparazione impone alcune considerazioni sugli **effetti** che il mutamento dello *status quo* ha indirettamente prodotto per i contribuenti, ad esempio circa le possibilità di dialogo tra Fisco e contribuenti.

L'abolizione tout court di speciali regimi per la deducibilità dei costi black list ha **svuotato di significato** la previsione di qualsivoglia forma di **interpello** in materia. Tradizionalmente, infatti, come evidenziato nella circolare n. 39/E del 26 settembre scorso, le sorti di tale tipologia di interpello si sono intrecciate con l'evoluzione che nel tempo ha subito la normativa black list.

Leggi anche

- Costi black list: l'Agenzia frena sul favor rei

- Costi black list, omessa separata indicazione: violazioni pregresse ancora sanzionabili
- Costi black-list senza effetto retroattivo per i nuovi Stati collaborativi
- Costi black list: disciplina non in contrasto con il Modello OCSE
- La CFC non trascina con sè la deducibilità dei costi black list
- Costi black list: vecchie e nuove regole in chiaro

Dapprima è stato l'interpello di cui al combinato disposto degli articoli 11, comma 13, e 21 della legge n. 413/1991, che, nel vigore della originaria disciplina, ha permesso al contribuente di dimostrare, in via preventiva, la sussistenza delle **esimenti** utili a **superare la presunzione** di indeducibilità totale dei costi black list (svolgimento di attività commerciale effettiva da parte delle imprese estere ovvero concreta esecuzione e rispondenza delle operazioni realizzate ad un effettivo interesse economico).

Poi è stata la volta dell'interpello di cui al novellato art. 11, comma 1, lettera b), legge n. 212/2000, che - in linea con il rinnovato regime di deducibilità introdotto dal decreto Internazionalizzazione - ha concesso al contribuente la facoltà di dimostrare il **particolare interesse economico** che avrebbe legittimato la deduzione extra valore normale.

Fino, poi, all'epilogo di cui alla **legge di Stabilità 2016** che, per effetto dell'abrogazione dell'art. 110, commi dal 10 al 12-*bis*, TUIR, ha fatto venir meno, per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2015, la possibilità di proporre **interpello probatorio**.

Indubbiamente, infatti, l'eliminazione di limiti *ad hoc* per la deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata esclude che il contribuente abbia oggi l'esigenza di provarne la non operatività nel caso concreto.

È altrettanto vero, però, che, in fattispecie di questo tipo, mediante presentazione di interpello, il contribuente, oltre ad ottenere un parere sulla **idoneità delle prove** in suo possesso ai fini del superamento dell'indeducibilità o dei limiti di deducibilità previsti, veniva messo nella **condizione di conoscere in via anticipata** il corretto **trattamento fiscale** da riservare a tali componenti di reddito. E ciò con il vantaggio di poter adeguare le proprie determinazioni all'orientamento espresso e, in caso di vaglio favorevole, di poter contare su una risposta che vincolasse ogni organo dell'Amministrazione e da cui potesse derivare la nullità di eventuali atti a contenuto impositivo o sanzionatorio non conformi alla risposta resa.

Deve considerarsi, infatti, che l'interpello è divenuto un efficace meccanismo di tax governance, grazie al quale il dialogo fra le parti del rapporto tributario viene a collocarsi in una fase precedente a quella (eventuale) di contrapposizione. Atteso che, normalmente, la possibilità di interloquire con l'Amministrazione diventa tanto più preziosa quanto più delicate si fanno le fattispecie considerate, è evidente che, proprio con riferimento a quelle operazioni in cui più facilmente può annidarsi il sospetto di evasione/elusione, tale possibilità dovrebbe essere **preservata**.

Nonostante l'abrogazione della disciplina black list, è innegabile che la deduzione degli oneri sostenuti dall'impresa in operazioni che hanno come controparti fornitori collocati in territori in cui vige un regime fiscale privilegiato continuerà a destare particolare "interesse" per il Fisco; lo

dimostra la previsione, sottolineata dalla stessa circolare n. 39/E, di una raccolta sistematica delle informazioni relative ad acquisti di beni e prestazioni di servizi ricevute da soggetti residenti fuori il territorio dello Stato.

Per la verità, resta sempre la **possibilità** di ricorrere all'**interpello qualificatorio** ex art. 11, comma 1, lettera a), legge n. 212/2000, da impiegare, tuttavia, con cautela per evitare che si trasformi in un inammissibile strumento di accertamento preventivo.

Se è vero, infatti, che la sua vocazione "espansiva" consente di sottoporre all'attenzione dell'Amministrazione questioni riguardanti la qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie concreta, non va dimenticato che la sua applicazione presuppone comunque l'esistenza di una condizione di obiettiva incertezza in termini di complessità o peculiarità e non ricorrenza della fattispecie.

Probabilmente, dunque, vista la complessità e delicatezza delle tematiche coinvolte, una maggiore considerazione sarebbe stata opportuna.

Il silenzio serbato dal Legislatore e dall'Amministrazione, infatti, sembra tradire gli obiettivi di tax compliance cui si sono ispirati i più recenti indirizzi di politica fiscale, dichiaratamente volti alla implementazione di forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra Fisco e contribuenti.