

**REDDITO IMPRESA E IRAP****Costi black list e convenzioni contro le doppie imposizioni**

di Fabio Landuzzi

Ai sensi dell'art.110, comma 10, del Tuir, i **costi derivanti da operazioni intercorse** con soggetti residenti e fiscalmente domiciliati in **Stati black list** sono **indeducibili a meno che**, alternativamente, venga fornita una delle **circostanze esimenti** previste, ovvero: la prova che l'impresa estera svolge prevalentemente **un'attività commerciale effettiva**; oppure, la prova che le operazioni compiute rispondono ad un **effettivo interesse economico** ed hanno trovato **concerta esecuzione**.

Questa norma presenta però un apparente, e vedremo non solo tale, **conflitto con la clausola di non discriminazione** (art.24, par.5, Convenzione Modello Ocse) che è contenuta nelle **convenzioni contro le doppie imposizioni** stipulate dall'Italia con alcuni Stati inclusi nella Black list secondo la quale i **requisiti per la deducibilità dei costi non possono essere più onerosi** quando il soggetto che riceve il pagamento è un residente dell'altro Stato contraente. In altri termini, i costi sostenuti per operazioni compiute fra soggetti residenti negli Stati contraenti devono soggiacere alle **stesse condizioni** che sarebbero applicate se la transazione avvenisse fra soggetti dello stesso Stato.

Il tema è stato anche oggetto di una **sentenza della Commissione Tributaria di Milano del 13 dicembre 2012 n. 294** la quale ha effettivamente riconosciuto, in un caso che vedeva coinvolta una società italiana per operazioni intercorse con imprese residenti in Svizzera, in Malesia ed a Singapore, la **supremazia della norma convenzionale rispetto a quella nazionale**, ed ha quindi ritenuto pienamente deducibili i costi in questione.

Va osservato che l'attenzione posta dal Legislatore italiano al tema dei costi Black list ha radici lontane, a partire dalla **Legge n.413/91**, limitatamente ai rapporti infragruppo, e poi allargata in seguito con la **Legge n.342/2000**.

L'aspetto temporale è importante in quanto nelle **Convenzioni stipulate dall'Italia dopo il 1991** la clausola di non discriminazione ha previsto **una deroga specifica** diretta a consentire l'applicazione di quelle norme interne che sono volte

a impedire l'evasione e l'elusione fiscale. Le

**Convenzioni contro le doppie imposizioni** con Stati Black list stipulate dopo il 1991 e che contengono queste deroghe sono quelle con il Libano, l' Oman e gli

**Emirati Arabi Uniti.** Per questi Stati, quindi, si può ritenere che non sussista un pieno conflitto della norma interna di cui all'art.110, co.10, del Tuir, con la clausola di non discriminazione contenuta nella Convenzione contro le doppie imposizioni.

Diversamente, per gli

**Stati con i quali il Trattato contro le doppie imposizioni è anteriore al 1991**, il tema del conflitto fra la norma nazionale e quella sovranazionale si pone in pieno; si tratta dei casi delle

**Filippine**, della

**Malesia**, della

**Svizzera**, delle

**Mauritius**, di

**Singapore** e dell'

**Ecuador**, le cui Convenzioni non contengono analoghe deroghe esplicite al divieto di non discriminazione.

Per le operazioni con imprese residenti in tali Stati, è quindi ragionevole interrogarsi se esista un oggettivo conflitto fra le due norme, ovvero se l'art.110, co.10, del Tuir imponga condizioni più onerose per la deduzione fiscale dei costi rispetto a quelle che sarebbero altrimenti previste se la stessa transazione fosse eseguita fra imprese italiane.

Difficilmente può darsi una risposta non affermativa a questo interrogativo, dato che le condizioni imposte dal citato art.110

vanno ben oltre l'usuale principio di inerzia che è condizione generale e comune per la deduzione dei costi nel reddito d'impresa. In considerazione della prevalenza delle norme convenzionali rispetto a quelle nazionali in forza del

"principio di specialità" può quindi obiettivamente concludersi che nella parte in cui il D.M. 23 gennaio 2002 include nell'elenco di Stati Black list anche alcuni (quelli citati) con cui è in vigore una

**Convenzione contenente senza deroghe la clausola di non discriminazione**, lo stesso si pone in contrasto con la norma convenzionale nei confronti della quale lo stesso deve soccombere.

Logica conclusione di questa posizione,

se verrà confermata dalla giurisprudenza che se ne occuperà, è che gli obblighi, ivi inclusi quelli segnaletici, per tali operazioni con questi Stati Black list sarebbero da ritenersi inefficaci stante la illegittimità della fonte normativa.