

NOTA INFORMATIVA N. 15/2015

LA NOVITA' PER DIVIDENDI E COSTI BLACK LIST

Tra le altre novità in tema di fiscalità internazionale introdotte dal decreto per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese rilevano la correzione delle storture sull'imposizione dei dividendi da Paesi black list (tassazione integrale solo in caso di partecipazioni di controllo e credito d'imposta in caso di black list con attività locale effettiva) e l'eliminazione di alcune incomprensibili limitazioni alla deducibilità dei costi con fornitori black list.

1. Le correzioni all'imposizione dei dividendi provenienti da Paesi *Black list*

Il decreto per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147) introduce rilevanti novità (con effetto dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015) in tema di tassazione degli utili provenienti dai Paesi a regime fiscale privilegiato (inclusi nella c.d. *black list* del D.M. 21.10.2001 riportata nella nota informativa 14/2015) stabilendo che il regime di piena imponibilità in capo al percipiente residente (soggetto irpef o ires) operi soltanto nel caso in cui lo stesso detenga:

- ✓ una partecipazione diretta in un soggetto localizzato in un Paese *black list*;
- ✓ una partecipazione di controllo, anche di fatto, diretto o indiretto, in una società di un Paese non *black list* che consegua dividendi da società residente in un Paese *black list*. Ad esempio Alfa (ITA) partecipa all'80% in Beta (FRA) la quale partecipa al 100% in Gamma (CAYMAN). Gli utili distribuiti da Beta a Alfa sono tassate integralmente in proporzione alla quota di reddito di Beta imputabile al Paese *black list*.

Tuttavia, se il socio residente dimostra che la società o l'ente non residente *black list* da cui provengono gli utili svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento (ossia, se si verifica la "prima esimente" prevista per le *cfc*), gli viene riconosciuto un credito d'imposta (anche in caso di realizzo di plusvalenze per la cessione della partecipazione) pari alle imposte che la controllata abbia pagato a partire dal quinto periodo d'imposta precedente a quello in corso al 7.10.2015.

La mancata presentazione dell'interpello per la convalida dell'esimente suindicata o l'eventuale risposta negativa non impediscono la fruizione del credito d'imposta, purché la percezione dei dividendi sia segnalata nella dichiarazione dei redditi, pena la comminazione di una sanzione fissa da 1.000 a 50.000 euro.

Le diverse ipotesi di imposizione dei dividendi esteri possono essere sintetizzate nella seguente tabella:

| Partecipazione del residente | Partecipata di 1° livello | Partecipata di 2° livello | Imposizione dividendo |
|------------------------------|--------------------------------------|--|--|
| non controllo | <i>black list</i> | - | integrale |
| anche non controllo | <i>black list</i> | utili da non <i>black list</i> per almeno il 75% | 5% (persone fisiche) o 49,72% (società) |
| controllo | <i>black list</i> CFC | - | nessuna imposizione (reddito tassato per trasparenza in regime cfc) |
| controllo | <i>black list</i> con prima esimente | - | integrale con credito per imposte estere |
| controllo | non <i>black list</i> | <i>black list</i> (società o stabile organizzazione) | integrale per la quota di reddito <i>black list</i> ; 5% (per fisiche) o 49,72 (soc.) la quota residua |
| non controllo | non <i>black list</i> | <i>black list</i> o non | 5% (PF) o 49,72 (soc.) |

2. La deducibilità dei costi con fornitori di Paesi *Black list*

Il decreto per l'internazionalizzazione rivisita le incomprensibili penalizzazioni sulla deducibilità, ai fini ired, delle spese e degli altri componenti negativi di reddito sostenuti in relazione ad operazioni poste in essere con soggetti residenti o localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata (art. 110, DPR 917/1986), prevedendo che le suindicate spese, ovviamente se riferite ad operazioni che hanno avuto concreta esecuzione, siano deducibili "naturalmente", ossia senza necessità di fornire specifiche prove, nei limiti di un corrispettivo corrispondente ad un valore normale, inteso come prezzo comparabile di libero mercato.

E' invece necessario fornire la prova di un effettivo interesse economico allo svolgimento dell'operazione per dedurre l'eventuale importo eccedente il valore normale. Si tratterà probabilmente di situazioni marginali, perché le transazioni tra controparti indipendenti sono determinate per effetto della libera e consapevole contrattazione delle parti e quindi allineate per definizione a valori di mercato. La norma si rivolge pertanto a situazioni patologiche o straordinarie per le quali, ai fini della deduzione dell'eccedenza rispetto al valore normale, occorrerà fornire prove (che attestino l'effettivo interesse economico per l'operazione) quali la presenza di costi accessori (stoccaggio, magazzino), le particolari modalità di attuazione dell'operazione (ad esempio, i tempi di consegna), la difficoltà di acquisire il medesimo prodotto da altri fornitori, l'esistenza di vincoli organizzativi e commerciali che renderebbero la transazione con un altro fornitore molto più onerosa rispetto a quella posta in essere col fornitore *black list*.

Le società che aderiscono al regime di adempimento collaborativo (previsto solo per i contribuenti con volume d'affari non inferiore a 100 milioni di euro) possono accedere alla preventiva definizione in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate dei metodi di calcolo del valore normale.

Non è più richiesta, ai fini della deducibilità dei costi *black list*, la prova che le imprese estere svolgano un'attività commerciale effettiva, che costringeva i contribuenti a faticose richieste di documentazione ai propri fornitori.

Rimane necessario indicare in dichiarazione dei redditi l'intero importo dei costi *black list* sostenuti, anche se deducibili perché nei limiti del valore normale, pena una sanzione pari al 10% delle spese non indicate con un minimo di 500 ed un massimo di 50.000 euro.

Le suindicate novità si applicano con effetto dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015.

La *black list* è costituita dai seguenti Stati (D.M. 23 gennaio 2002, come modificato dal D.M. 27 aprile 2015 che ha eliminato dalla lista Costa Rica, Filippine, Malesia, Mauritius e Singapore): Andorra, Angola (con riferimento alle società petrolifere che hanno ottenuto l'esenzione dall'Oil Income Tax, alle società che godono di esenzioni o riduzioni d'imposta in settori fondamentali dell'economia angolana e per gli investimenti previsti dal Foreign Investment Code), Antigua (con riferimento alle International Business Companies, esercenti le loro attività al di fuori del territorio di Antigua, nonché con riferimento alle società che producono prodotti autorizzati), Bahamas, Bahrein (con esclusione delle società di esplorazione, estrazione, raffinazione petrolifera), Barbados, Barbuda, Brunei, Dominica (con riferimento alle International Companies esercenti l'attività all'estero), Ecuador (con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones), Giamaica (con riferimento alle società di produzione per l'esportazione che usufruiscono dei benefici fiscali dell'Export Industry Encourage Act e alle società localizzate nei territori individuati dal Jamaica Export Free Zone Act), Gibuti, Grenada, Guatemala, Hong Kong, Isole Cook, Isole Marshall, Isole Vergini statunitensi, Kenia (con riferimento alle società insediate nelle Export Processing Zones), Kiribati, Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Monaco (con esclusione delle società che realizzino almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato), Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Panama (con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, alle società situate nella Colon Free Zone e alle società operanti nelle Export Processing Zone), Polinesia francese, Portorico (con riferimento alle società esercenti attività bancarie ed alle società previste dal Puerto Rico Tax Incentives Act del 1988 o dal Puerto Rico Tourist Development Act del 1993), Saint Kitts e Nevis, Salomone, Samoa, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark, Seychelles, Svizzera (con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e «di domicilio»); Tonga, Tuvalu, Uruguay (con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore), Vanuatu.

13 ottobre 2015