

STRUMENTI DI LAVORO

**COSTI BLACK LIST: CONTROLLI,
NOVITÀ E ADEMPIMENTI**

F

N

C

NUOVA NORMATIVA E CONTROLLI NECESSARI

I NUOVI CRITERI DI DEDUCIBILITÀ DEI COSTI BLACK LIST	
1° STEP	
VALORE NORMALE	Mentre nella normativa vigente fino al 31.12.2014 sussisteva una presunzione d'indeducibilità, in base alla quale tutti i costi sostenuti con operatori paradisiaci si consideravano indeducibili salvo provare la sussistenza delle condizioni esimenti, la nuova previsione normativa prevede che i suddetti costi siano sempre deducibili, qualora ovviamente abbiano avuto concreta esecuzione, nei limiti del valore normale degli stessi secondo quanto determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir.
2° STEP	
COSTO ECCEDEnte IL VALORE NORMALE	Per la parte di costo che eccede il valore normale, questa sarà deducibile qualora sia data dimostrazione dell'effettivo interesse economico dell'operazione
1° CRITICITÀ: INDIVIDUAZIONE VALORE NORMALE	
<p>Si pone il problema dell'individuazione del valore normale. A tale fine potranno essere utilizzati gli stessi criteri utilizzati ai fini della normativa sul transfer prince ex art. 110, co. 7, del Tuir.</p> <p>Le Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento individuano diversi metodi (c.d. metodi tradizionali) per la determinazione del "valore di mercato", distinguendo tra metodi "tradizionali" e metodi alternativi.</p> <p>Vengono classificati tra i metodi "tradizionali":</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ il metodo del confronto del prezzo (Comparable Uncontrolled Price method - CUP); ➤ il metodo del prezzo di rivendita (Resale price method - RPM); ➤ il metodo del costo maggiorato (Cost Plus Method - CPM). <p>Il metodo del confronto del prezzo (CUP), può basarsi su un confronto interno o su un confronto esterno. Nel primo caso, si confronta il prezzo applicato nella transazione intercompany con una transazione effettuata dallo stesso soggetto con una parte indipendente.</p> <p>Nel secondo caso il prezzo applicato nella transazione intercompany viene confrontato con i prezzi applicati da imprese indipendenti che hanno posto in essere transazioni simili.</p> <p>Tale metodo è di difficile utilizzo data la grande difficoltà di individuare "transazioni comparabili".</p> <p>Per quanto riguarda il requisito della comparabilità, le Transfer Pricing Guidelines OCSE, individuano due condizioni alternative, al verificarsi delle quali un'operazione sul libero mercato si ritiene comparabile:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. nessuna delle differenze, ove esistenti, può effettivamente incidere sul prezzo di mercato; 	

2. è possibile effettuare correzioni economiche che eliminino gli effetti essenziali delle differenze.

L'altro metodo tradizionale è il metodo del prezzo di rivendita (RPM).

Tale metodo si basa sulla comparazione dei margini lordi generati dalle transazioni che s'intendono analizzare o:

- con analoghe operazioni effettuate da rivenditore con operatori indipendenti (confronto interno);
- o con transazioni analoghe effettuate tra soggetti terzi (confronto esterno). Secondo tale metodo i prezzi infragruppo devono essere in linea con i prezzi di vendita del distributore sul mercato.

Tale metodo risulta ideale per valutare attività distributive in cui il rivenditore/acquirente non operi particolari operazioni sui beni acquistati ma provveda esclusivamente alla loro commercializzazione.

Il metodo del **costo maggiorato (CPM)**, in diretto contatto con la contabilità industriale dell'impresa, esamina i costi diretti ed indiretti di produzione sostenuti dal fornitore di beni o servizi nel corso di una transazione controllata relativa a beni o servizi forniti a un soggetto collegato.

Con tale metodologia si attua il processo inverso rispetto al metodo RPM. Si parte dal costo di produzione, aggiungendo allo stesso un adeguato mark-up in modo da ottenere un utile normale tenuto conto delle funzioni svolte e delle condizioni di mercato. Il metodo in oggetto è appropriato soprattutto nei casi in cui l'analisi riguardi transazioni relative a imprese che svolgono esclusivamente attività di produzione o quando la transazione controllata consiste nella fornitura di servizi.

Tale metodo è applicabile:

- quando è possibile effettuare una comparazione tra vendite dello stesso tipo di prodotto effettuate dal cedente sia a società collegate, sia a parti indipendenti nell'ambito dello stesso mercato di riferimento (confronto interno);
- o in alternativa, quando è possibile fare riferimento al margine lordo realizzato in transazioni che hanno le stesse caratteristiche effettuate fra parti indipendenti (confronto esterno).

2° CRITICITÀ. IN QUALE MERCATO VA INDIVIDUATO IL VALORE NORMALE?

Altra questione è relativa al mercato in cui è necessario individuare il suddetto valore normale. L'estrema complessità della questione può essere evidenziato con un esempio:

- ⇒ Alfa SRL acquista beni per 100 da una società residente ad Hong Kong. Ipotizziamo che nel mercato asiatico il valore normale sia pari ad 80 e che invece sul mercato italiano il valore normale sia pari a 300.

È evidente che la deducibilità del costo cambia a seconda del mercato di riferimento:

- nel caso in cui il mercato di riferimento sia quello italiano i costi risultano pienamente deducibili, visto che il valore normale (500) è nettamente superiore al corrispettivo pagato dalla società italiana;

- nel caso in cui il mercato di riferimento sia quello asiatico i costi risultano deducibili nel limite di 80; per la parte che eccedere il valore normale ($20=100-80$) si dovrà dimostrare la sussistenza **dell'effettivo interesse economico dell'operazione**

OSSERVA In questo caso dovrebbe valere il riferimento all'art. 9, co. 3, D.P.R: 917/1986, in base al quale il valore normale va individuato «*nel paese e nel luogo in cui i beni e servizi sono stati acquistati o prestati*».

In riferimento al precedente esempio, si dovrà far riferimento al mercato asiatico, con un limite massimo di deducibilità automatico di 80.

3° CRITICITÀ: MA ESISTONO ULTERIORI ONERI DOCUMENTALI?

Un problema che sorge, non certo irrilevante, è la necessità per il contribuente di predisporre un'adeguata documentazione per dimostrare i costi black list ritenuti deducibili in base al valore normale.

Si ricorda che con l'art. 26 D.L 78/2010 conv. con mod. L. 122/2010 (rubricato "Adeguamento alle direttive OCSE in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento") è stato introdotto nell'ordinamento italiano un regime di oneri documentali, e il contestuale obbligo di darne comunicazione all'Amministrazione Finanziaria, con riferimento ai prezzi di trasferimento dei beni o servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 110, comma 7, D.P.R. 917/1986.

Se ciò dovesse essere ritenuto necessario anche ai fini della normativa sui costi black list lieviterebbero in maniera esponenziale costi e adempimenti del contribuente, rendendo forse più conveniente considerare i costi in questione in deducibili.

4° CRITICITÀ: COME DIMOSTRARE L'EFFETTIVO INTERESSE ECONOMICO DELL'OPERAZIONE

Abbiamo già evidenziato che la deducibilità del costo per la parte che eccedere il valore normale potrà avvenire previa dimostrazione della sussistenza **dell'effettivo interesse economico dell'operazione**.

L'Amministrazione Finanziaria nella C.M. 51/E/2010 ha chiarito che la valutazione della sussistenza o meno di tale condizione va effettuata tenendo conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell'operazione, quali ad esempio:

- ⇒ il prezzo della transazione;
- ⇒ la presenza di costi accessori, quali, ad esempio, quelli di stoccaggio, magazzino;
- ⇒ le modalità di attuazione dell'operazione (ad esempio, i tempi di consegna);
- ⇒ la possibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori;
- ⇒ l'esistenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore Black list o comunque, che renderebbero eccessivamente onerosa la medesima transazione con altro fornitore.

In buona sostanza, quindi, è stato ritenuto che la sussistenza di un effettivo interesse economico possa essere valutata sulla base sia della competitività dei prezzi praticati sia della puntualità delle forniture e della serietà del fornitore, che giustificassero il vantaggio imprenditoriale dell'operazione.

COSA CAMBIA DA UN PUNTO DI VISTA DICHIARATIVO

Nulla cambia (o quasi) per ciò che riguarda le modalità dichiarative. I costi black list dovranno essere sempre separatamente indicati.

Si dovrà procedere dunque ad operare:

- ⇒ una variazione in aumento per l'intero ammontare dei costi black list;
- ⇒ e operare una variazione in diminuzione per i costi i entro il valore normale o, in caso di eccedenza rispetto al valore normale, per i quali sussista l'interesse economico dell'operazione.

È probabile che per le variazioni in diminuzione verranno istituiti due appositi righi:

- ⇒ uno riservato alla variazione in diminuzione entro il valore normale;
- ⇒ l'altro riservato alla variazione in diminuzione per la parte che eccede il valore normale.