

D.P.R. 22 décembre 1986 n°917

Dispositions en vigueur au 31 décembre 2007 et jusqu'à la publication dans la *Gazzetta Ufficiale* du décret du Ministre de l'Economie et des Finances au sens de l'article 168bis

La black-list

Articolo 110. Norme generali sulle valutazioni

.....

10. Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti.

Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2002 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 4 febbraio 2002)

Articolo 1.

1. Ai fini dell'applicazione.... si considerano Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato:

Articolo 3.

1. Le disposizioni indicate nell'articolo 1 si applicano ai seguenti Stati e territori limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate:

13) Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e "di domicilio";

La white-list

Articolo 110. Norme generali sulle valutazioni

10. Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168bis. Tale deduzione è ammessa per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto.

(Cet alinéa a été ainsi remplacé par l'article 1, alinéa 83, lettres h), n°1) de la loi du 24 décembre 2007 n°244).

Articolo 168bis. Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

1. Con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze sono individuati gli Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute negli

articoli 10, comma 1, lettera e)bis, 73 comma 3, e 110, commi 10 e 12bis, del presente Testo Unico, nell'articolo....

2. Con lo stesso decreto di cui al comma 1 sono individuati gli stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni e nei quali il livello di tassazione non è sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia,

Cet article a été inséré depuis l'article 1, alinéa 83, lettre h), de la loi du 24 décembre 2007 n°244. Selon la norme de l'article 1, alinéa 88, de la même loi, ces dispositions s'appliquent à partir de la période d'imposition qui commence successivement à la date de publication dans la *Gazzetta Ufficiale* du décret du Ministère de l'Economie et des Finances promulgué au sens de l'article suscité. Les dispositions en vigueur au 31 décembre 2007 continuent à s'appliquer jusqu'à la période d'imposition précédente.

En outre, l'article 1, alinéa 90 de la loi suscitée établit que, pendant une période de cinq ans, depuis la date de publication dans la *Gazzetta Ufficiale* du décret du Ministère de l'Economie et des Finances, on considère inclus dans la white-list, les Etats ou territoires qui ne font pas actuellement partie de la dite black-list.

En définitif, pendant une longue période transitoire qui correspond à la période écoulée jusqu'à la date d'émanation du Décret du Ministre plus cinq ans, l'ancienne black-list (rectum les anciennes black-list) continueront à être en vigueur, alors que pendant la période suivante, seront retenus dignes d'appartenir à la white-list les Etats ou territoires qui sont aujourd'hui considérés fiables étant absents des black-list, avec le risque de créer des situations anormales.

11. *Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi (*). L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. [La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 10 è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti] (*) (**).*

(*) Cette phrase a été insérée dans l'article 1, alinéa 301, lettre a), de la loi du 27 décembre 2006 n° 296.

(**) Cette phrase a été supprimée de l'article 1, alinéa 301, lettre b), de la loi du 27 décembre 2006 n° 296.

Au préalable, il est nécessaire d'effectuer l'exégèse du mot "ovvero" que l'on retrouve dans la première partie de l'alinéa 11 ; dans ce contexte, la plupart des auteurs ont tendance à attribuer à ce mot une valeur disjonctive alors que mon interprétation est que le même mot a une valeur corrective.

Cela signifie que les deux phrases que l'on retrouve dans la première partie de l'alinéa 11 reliées par le mot "ovvero" représentent, pour ce qui concerne la deuxième phrase, l'explicitation-correction par rapport à ce qui est exposé dans la première phrase.

A titre comparatif, on peut faire référence au même mot "ovvero" que l'on retrouve dans la partie finale de l'alinéa 10 ; dans ce cas, nous sommes, de toute évidence, face à un mot ayant une valeur disjonctive étant donné que dans la première phrase de cette partie finale de l'alinéa 10 il est fait référence à un niveau de taxation (*ergo* à une valeur exprimée en pourcentage) alors que, dans la deuxième phrase, il est fait référence à un échange d'informations adéquat, et dans la troisième phrase, même, à d'éventuels critères équivalents (en admettant d'ailleurs le doute que le mot "ovvero" de la troisième phrase puisse être d'une part compris dans sa forme disjonctive, d'autre part, si on le rapproche à ce qui est exposé dans la deuxième phrase, dans sa forme corrective).

La première partie de cet alinéa (11) exige que les entreprises résidentes en Italie fournissent la preuve que les entreprises étrangères exercent, pour la plupart, une activité commerciale effective, c'est-à-dire que les opérations en question correspondent à un véritable intérêt économique et que ces dernières aient eu une exécution concrète.

La référence à l'activité commerciale effective exercée par l'entreprise étrangère implique, tout d'abord, que cette dernière corresponde à ce qui est prévu au sens de l'article 2195 du Code Civil, effectuée par le biais d'une structure organisée appropriée. Ne sont donc pas suffisantes les preuves documentaires destinées à démontrer la simple existence de la condition indiquée par la norme de loi, par exemple par le biais des seuls documents attestant l'existence de l'entreprise, tels l'acte constitutif, les statuts, le Certificat d'inscription auprès du Registre des Entreprises, la copie des Comptes Annuels, etc..

En référence à l'intérêt économique effectif et, conjointement, à sa concrète réalisation, il est nécessaire que ce dernier soit démontré en se basant sur un prospectus descriptif de l'activité exercée, sur les contrats de location des immeubles destinés à usage de bureaux et de l'activité, sur les copies des factures, des abonnements d'électricité et de téléphone concernant les bureaux et autres immeubles utilisés, sur les contrats de travail des salariés, avec mention du lieu d'exercice de l'activité et des fonctions exercées, sur la production des comptes courants bancaires ouverts sur place qui montrent de façon évidente les mouvements relatifs aux activités exercées, sur les copies des contrats d'assurance relatifs aux salariés et aux bureaux, sur les autorisations sanitaires et administratives relatives à l'activité et à l'utilisation des locaux.

En analysant plusieurs résolutions de l'*Agenzia delle Entrate* (n°127 du 06 juin 2003, n°46 du 16 mars 2004) et plusieurs avis du *Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusivo* (parmi lesquels le n°3 du 24 mars 2004), on en déduit, qu'aux fins de la plausibilité de la charge de la preuve de la part de l'entreprise résidente, celle-ci pourrait produire une documentation de douane, ou tout autre élément de preuve documentaire imposé par la norme ou par la procédure du secteur, comme, par exemple, l'éventuelle autofacturation de l'entreprise résidente pour la sortie de la marchandise sous douane, la documentation attestant le paiement du bien acquis, l'acceptation du devis, la facture du fournisseur, etc..

Par ailleurs, l'entreprise résidente, pourrait déclarer s'approvisionner auprès d'un sujet non résident puisque les fournitures sont garanties à des prix en moyenne inférieurs par rapport à ceux appliqués par des fournisseurs nationaux analogues ; dans ce cas, la convenance satisfait le principe de l'intérêt économique effectif en tant que condition pour ne pas appliquer les dispositions en question.

De plus, toute une série d'éléments supplémentaires peuvent prendre forme afin d'amener la justification économique de l'opération, comme, par exemple, l'analyse de tous les coûts intermédiaires, qui viennent s'ajouter progressivement aux prix originaux de la production à l'étranger (le transport, le dépôt et l'assurance, toujours à titre d'exemple), et qui tendent effectivement à représenter, dans un rapport cohérent

de paramètres, la différence entre les prix des produits qu'on a l'intention d'acheter à l'étranger et ceux que l'on achèterait en Italie.

Tout ceci en faisant attention que, dans le cas où les deux sujets appartiendraient au même groupe, le respect de la norme en matière de prix de transfert devrait également être vérifié.

Les deux conditions, le déroulement d'une activité commerciale effective et la démonstration d'un intérêt économique effectif, doivent être réunies afin de pouvoir bénéficier de l'application de la norme en question.

A ce propos, l'avis n° 12 du 12 avril 2006 du *Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive* précise que la liste produite dans la résolution n°46 de 2004 de l' *Agenzia delle Entrate* est donnée, à titre d'exemple, et non à titre exhaustif, devant *rectum* pouvant le contribuable fournir tout autre justificatif probant en fonction de la particularité du cas de figure.

L'Administration, avant de procéder à l'émission de l'avis de vérification d'impôt ou de complément d'impôt, doit notifier à l'intéressé un avis par lequel il est accordé au contribuable la possibilité de fournir, dans les 90 jours, les preuves suscitées.

De telles preuves ne doivent pas être fournies dans le cas où le contribuable a exercé au préalable le ruling (droit de recours) en demandant la non application en voie préventive des dispositions de l'article 110 du D.P.R. 917/86.

Afin d'exercer ce ruling (droit de recours) l'entreprise résidente doit saisir l'Administration en envoyant au *Comitato consultivo* pour l'application des normes anti-éversions, comme prévu à l'article 21 de la loi 413 du 1991 par renvoi de l'article 11 de la même loi, une requête d'interprétation au fin de solliciter l'émission, de la part du même organisme, d'un avis sur la non application de cette norme.

Cette requête d'interprétation doit se concentrer sur la nature et sur le traitement fiscal de l'opération en question; le contribuable a la charge de fournir tous les éléments connus utiles aux fins de la qualification fiscale correcte du cas d'espèce exposé, et de joindre une copie de la documentation probante aux fins de la caractérisation et de la qualification du cas exposé, ainsi que la portée réelle de l'opération. Uniquement à ces conditions le *Comitato* est à même d'exprimer, préalablement une évaluation positive par rapport à la justification économique de l'opération programmée (avis n°56 du 15/12/2005 du *Comitato consultivo*).

Dans tous les cas, le *Comitato consultivo* a soixante jours pour répondre au cas d'espèce exposé par le contribuable ; en cas d'absence de réponse de la part du *Comitato consultivo* dans les soixante jours à partir de la demande du contribuable, et après soixante jours supplémentaires d'une mise en demeure formelle de la part du contribuable d'obtenir une réponse, le principe du « silenzio assenso » (consentement silencieux) s'applique en l'absence de réponse.

Dans le formulaire RF ci-dessous reproduit, qui reflète la déclaration de résultat pour les sociétés de capitaux pour l'année 2008, nous illustrons à titre d'exemple le mécanisme fiscal applicable en matière de déductibilité des frais et des autres charges dérivants des opérations ayant eu lieu entre les entreprises résidentes et les entreprises domiciliées fiscalement dans des Etats ou territoires ayant des régimes fiscaux privilégiés.

Dans un premier temps, les frais et les autres charges doivent être reportés sur la ligne 33 dans les autres variations en augmentation du bénéfice de bilan (ou en diminution de la perte), et dans un deuxième temps sur la ligne 55 dans les variations en diminution du bénéfice de bilan (ou en augmentation de la perte) afin de déterminer le résultat imposable fiscalement. Le résultat est neutre au fin du calcul de l'impôt, mais il permet toutefois à l'Administration fiscale de contrôler toutes les opérations effectuées entre les entreprises

résidentes et les entreprises domiciliées fiscalement dans des Etats ou territoires ayant des régimes fiscaux privilégiés.

PERIODE D'IMPOSITION	
2007	
SOCIETE DE CAPITAUX 2008	REVENUS CADRE RF
<i>Agenzia entrate</i>	<i>Détermination du résultat de l'entreprise</i>
<i>Compte de résultat</i>	
RF3 A) BENEFICE	
RF4 B) PERTE	
 <i>Variations en augmentation</i>	
RF10	
RF11	
RF33 Frais pour opérations avec des assujettis résidents dans des Etats ou territoires ayant un régime fiscal privilégié	€ 34.540,00

RF36 G) TOTAL DES VARIATIONS EN AUGMENTATION	€ 34.540,00
 <i>Variations en diminution</i>	
RF37	
RF38	
RF55 Frais pour opérations avec des assujettis résidents dans des Etats ou territoires ayant un régime fiscal privilégié	€ 34.540,00

RF59 H) TOTAL DES VARIATIONS EN DIMINUTION	€ 34.540,00

La suppression de la dernière partie de l'alinéa 11 de l'article 110 du T.U.I.R ne comporte cependant pas l'élimination de l'obligation de compiler les lignes (maintenant RF33 et RF55) qui restent d'actualité à ce jour, mais cela a simplement supprimé la sanction de non déductibilité totale des frais inhérents aux activités

avec les entreprises résidentes dans des paradis fiscaux en substituant cette sanction par celle prévue dans le nouvel alinéa 3-bis de l'article 8 du décret législatif 471/1977. Celle-ci s'élève à 10% du montant total des frais non indiqués dans la déclaration de résultat, avec un minimum de 500 Euros et un maximum de 50.000 Euros ; toujours en respectant les conditions d'effectivité des frais engagés.

Dans le cas où l'on s'apercevrait (même après une ou deux années), d'avoir envoyé la déclaration de résultat en omettant de compléter ou bien d'avoir mal compilé les lignes RF33 et RF55, il est nécessaire en respect du principe de rectification possible de la déclaration fiscale, corollaire direct de la nature de la déclaration, en tant qu'acte de science et non de volonté, et à condition qu'il n'y ait pas d'autres procédures, d'inspection ou de vérification ou d'autres activités administratives de contrôle dont le contribuable aurait eu connaissance, de présenter sans limitation dans le temps une nouvelle déclaration qui remplace la précédente, même sous la forme de déclaration rectificative dans les délais, ou complémentaire sans délai, afin de pouvoir bénéficier du régime prévu du "ravvedimento operoso" (auto repentance du contribuable).

Tout ceci, en adhésion avec le principe de tutelle de la fiabilité et de la bonne foi du contribuable (voir en ce sens la résolution du 17 janvier 2006 n°12).

Je rappelle toutefois que dans le domaine de l'évaluation commerciale effectuée par une entreprise résidente versus des entreprises domiciliées fiscalement dans des Etats ou territoires ayant un régime fiscal privilégié, il faut prendre en considération que dans le cas de non aboutissement de la charge de la preuve qui est de sa responsabilité (entreprise résidente), le coût fiscal qui en découle équivaut actuellement à 36,9% des frais non- déductibles fiscalement (33% IRES et 3,9% IRAP) (ou à 31,4%, soit 27,5% IRES et 3,9% IRAP).

Ci-dessous, vous trouverez la copie conforme d'un certificat produit par l'Administration Fiscale Cantonale de Genève, certifiant que la société XY, fiscalement résidente en Suisse, est assujettie à tous les Impôts en Suisse (en présumant que de tels Impôts seraient des impôts fédéraux, cantonaux et communaux)

REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE	
Département des finances	
Administration fiscale cantonale	

AFC Service des personnes morales	
Case postale 3937	
1211 Genève 3	
Genève, le 21 mai 2008	
<u>CERTIFICATE</u>	
<p>The tax administration of the « REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE » hereby confirms that the limited liability company XY is subject to unlimited tax liability in Switzerland where it has its legal domicile within the meaning of Articles of the 9 March 1976 and 28 April 1978 Convention between the Swiss Confederation and the Republic of Italia for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital.</p>	
Le chef de service	

Ce type de certificat ou équivalent délivré par les autres Cantons suisses, ne confère pas une certitude concernant l'exclusion de l'entreprise en question, de la Black-list italienne ; car comme on peut le voir à la lecture du document, il est fait référence à un assujettissement illimité, alors que la norme de référence renvoie explicitement aux sociétés holdings, auxiliaires et "de domiciliation". De plus, même la référence à la convention entre la République italienne et la Confédération suisse contre la double imposition ne me semble pas trop pertinente au cas *id de quo disputatur*.

12. Omis

Cet alinéa énonce que les dispositions aux alinéas 10 et 11, ne s'appliquent pas pour les opérations s'étant déroulées avec des assujettis non résidents auxquels le régime particulier d'imposition sur le résultat des CFC s'applique (Controlled Foreign Companies).

12bis. *Le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168bis. Tale disposizione non si applica ai professionisti domiciliati in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto. (*) (**)*

(*) Cette phrase a été ajoutée à l'article 1, alinéa 6, de la loi du 27 décembre 2006 n°296.

(**) Selon la norme de l'article 1, alinéa 88, de la loi du 24 décembre 2007 n° 244, ces dispositions entrent en vigueur à partir de la période d'imposition qui commence successivement à la date de publication dans la *Gazzetta Ufficiale* du décret du Ministre de l'Économie et des Finances promulgué aux sens de l'article suscité. Les dispositions en vigueur au 31 décembre 2007 continuent à s'appliquer jusqu'à la période d'imposition précédente.

Cet article a été introduit pour combler une lacune évidente de la réglementation interne, qui n'interdisait pas aux entreprises résidentes de déduire fiscalement du résultat les frais et les charges engagés par des professionnels fiscalement domiciliés dans des Etats ou territoires ayant des régimes fiscaux privilégiés.

L'efficacité d'un tel article est toutefois subordonnée à l'entrée en vigueur du Décret ministériel, au sens de l'article 168 bis, qui, comme vu précédemment dans le commentaire du même article, en vertu de l'article 1, alinéa 90 de la loi du 24 décembre 2007 n° 244, pourrait permettre la déductibilité fiscale automatique sur le résultat des frais engagés pour des services rendus par des professionnels fiscalement domiciliés dans des Etats non black-list, et ceci pendant une période de cinq années successives à la publication du Décret ministériel suscité. Pour le moment, les dispositions en vigueur au 31 décembre 2007 restent valables.

Conclusions

L'article 110 du T.U.I.R. "Norme generali sulle valutazioni", dans les alinéas qui nous intéressent 10, 11 et 12 bis réglemente de fait, avec une norme de droit interne, un cas d'espèce qui concerne, dans le cas *id de quo disputatur*, des opérations (achats de biens et de services) engagées entre opérateurs ayant le domicile fiscal, l'un en Italie, et l'autre dans des Etats ou territoires ayant des régimes fiscaux privilégiés.

Maintenant, dans le cas spécifique dont nous parlons, soit celui d'opérations engagées entre un assujetti italien et un assujetti suisse, il est nécessaire de vérifier ce que prévoit la Convention contre la double imposition conclue entre la République italienne et la Confédération suisse.

Dans ce cas, l'article 25 intitulé "**non-discrimination**" prévoit, au troisième alinéa, que ... *les intérêts, redevances et autres frais payés par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont déductibles pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier Etat.*

C'est à dire que la reconnaissance de la déductibilité des frais doit être réciproque et, qu'un Etat contractant ne peut pas ne pas permettre la même déductibilité des frais que permet l'autre Etat contractant.

Il en découle que le contenu de l'article 110 du T.U.I.R. pourrait être considéré comme discriminatoire à l'égard des entreprises non résidentes (suisse du point de vue du droit interne italien) comprises dans l'ainsi dite black-list (holding, auxiliaires et de domiciliation).

Je partage donc l'avis de certains auteurs (parmi lesquels Alberto Crosti) qui identifient dans le droit conventionnel un profil d'incohérence (et même une incompatibilité) de la norme italienne (article 110 du T.U.I.R.) à l'égard de la Convention contre la double imposition entre la République italienne et la Confédération suisse.

De bonnes nouvelles peuvent arriver de l'application future (renvoi à ce qui a été dit précédemment) de l'article 168 bis - Etats et territoires qui permettent un échange d'informations adéquat - qui déterminera la rédaction de l'ainsi dite white-list.

Les Etats et territoires qui entreront dans l'ainsi dite white-list, établie par Décret du Ministre de l'Economie et des Finances, seront ceux qui permettront un échange d'informations adéquat.

Voyons maintenant ce que prévoit la Convention contre la double imposition entre la République italienne et la Confédération suisse.

Dans le cas particulier de l'article 27 - **échange d'informations**- celui-ci prévoit que les autorités compétentes des Etats contractants pourront échanger les informations (que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir, dans le cadre de la procédure administrative normale) nécessaires pour régler l'application de la présente Convention.

Il est donc possible (article 27 de la Convention), (souhaitable?) qu'en application du nouvel article 168 bis du T.U.I.R et à la lumière de cette interprétation, les entreprises suisses actuellement soumises au régime de la black-list (holding, auxiliaires et de domiciliation) puissent sortir d'un tel régime.