

Costi black list in UNICO

di Francesco Leone

L'esistenza di rapporti economici con soggetti residenti nei cd. "paradisi fiscali" obbliga il contribuente a tener in debita considerazione la compilazione dei righi RF30 e RF52 del Mod. UNICO SC.

Come si vedrà, la compilazione "materiale" del mod. UNICO è semplice. Ciò che necessita di particolari attenzione è la determinazione dell'importo da indicare in dichiarazione. Da un errore di compilazione possono conseguire significative sanzioni.

Si rende opportuno ricostruire brevemente la normativa di riferimento dato che, come spesso accade, questa è, per varie ragioni, resa "complicata" da situazioni contingenti. Nel caso di specie, la "complicazione" è data dal fatto che, a distanza di oltre 3 anni, ancora non è stata emanata la cd. white list. Inoltre, la normativa poggia su una presunzione (l'indeducibilità dei costi) che può essere vinta fornendo talune prove contrarie che comunque vanno valutate alla luce degli orientamenti espressi dall'Amministrazione finanziaria.

Ambito soggettivo ed oggettivo

La normativa in commento è contenuta ai commi 10, 11, 12 e 12-bis dell'articolo 110 del TUIR.

La regola "base" è l'indeducibilità delle le spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese o professionisti residenti ovvero localizzate in Stati e territori inclusi nella cd. white-list.

Si tratta di una disposizione antielusiva che assume a priori l'indeducibilità di certi costi al fine di contrastare situazioni di sottrazione di imponibile dall'Italia verso Paesi a fiscalità privilegiata (paradisi fiscali).

Comunemente ci si esprime facendo riferimento ai costi di fonte "black-list". ma è opportuno segnalare che dopo le modifiche apportate dalla finanziaria 2008 (art. 1, c. 88, L. n. 244/2007) è più corretto far riferimento ai costi diversi da quelli di fonte "white list".

Tuttavia, nelle more dell'emanazione della "white list", si continuerà a far riferimento alla black-list di cui al DM 23 gennaio 2002.

Quando si passerà dalla “black list” alla “white list” ci saranno anche modifiche sostanziali nell’identificazione dei Paesi e territori da considerare “paradisi fiscali”. Infatti, la “black list” individua una serie di Stati o territori *“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”* mentre la “white list” individuerà, più semplicemente, *“gli Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni”*. La conseguenza (sostanziale) sarà che mentre ad oggi, con la “black list”, sono da considerare “paradisi fiscali” anche Paesi con un *“livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia”*, con la white list, detti Paesi potrebbero essere non più considerati “paradisi fiscali” purché si consentito *“un adeguato scambio di informazioni”*.

Quindi, ad oggi ed ai fini di UNICO SC 2011, si dovrà far riferimento alla citato DM 23/1/2002 in cui sono inclusi:

- i “paradisi fiscali” tout court, dati dagli Stati e territori che sono sempre da considerare, per tutte le attività e per tutti i soggetti, a fiscalità privilegiata (art. 1). Ne consegue che tutti i costi, oneri e spese “provenienti” da tali Stati e territori sono soggetti alle regole dell’art. 110, comma 10 e seguenti;
- Stati e territori che sono considerati “paradisi fiscali” ma con delle esclusioni (art. 2). In tal caso, quindi, i costi, oneri e spese sono soggetti alle regole dell’art. 110, comma 10 e seguenti solo se non operano le situazioni di esclusioni previste;
- Stati e territori che sono considerati “paradisi fiscali” limitatamente ad alcuni soggetti ed alcune attività (art. 3). Ad esempio, la Svizzera è considerata “paradiso fiscale” solo con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e “di domicilio”. Nelle ipotesi dell’art. 3, quindi, è necessaria una più attenta valutazione dato che non basta individuare lo Stato per capire se la normativa in esame si applica o meno ma occorre “investigare” sulla natura del soggetto estero e/o sull’attività da questi esercitata.

Con il DM 27 luglio 2010, con decorrenza 4 agosto 2010, sono stati esclusi dalla “black list”: Cipro, Malta e Corea del Sud. A dire il vero, Cipro e Malta erano già stati esclusi “in via interpretativa”, come conseguenza della loro entrata nella UE, con la Ris. n. 96 del 30 luglio 2004.

La disciplina dell'indeducibilità è stata ampliata anche “*alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati*” (comma 12-bis aggiunto dall'art. 1, c. 6, D.L. 3 ottobre 2006).

La disciplina, invece, non si applica “*per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risultino applicabili gli articoli 167 o 168, concernenti disposizioni in materia di imprese estere partecipate*”, in pratica i soggetti CFC (comma 12, articolo 110)

Ricapitolando: la disciplina in commento riguarda

- le operazioni intercorse fra • qualsiasi soggetto residente nel territorio dello Stato, che produce reddito d'impresa;
- qualsiasi soggetto domiciliato in uno Stato o territorio “paradiso fiscale”, esercente attività d'impresa o arti e professioni.

Circa l'ambito soggettivo sono necessarie due precisazioni. La norma trova applicazione nei confronti di tutti i soggetti residenti in Italia che esercitano attività di impresa, a prescindere dalla loro natura giuridica. Quindi, sia soggetti IRES che soggetti IRPEF (ad esempio società di persone o imprenditori individuali), compresi – è utile ricordarlo – le stabili organizzazione in Italia di soggetti non residenti. Analogo discorso, poi, vale per i soggetti residenti nel “paradiso fiscale”, per la cui identificazione si prescinde dalla qualificazione giuridica che l'impresa assume nel Paese estero, rilevando – peraltro - le stabili organizzazioni, insediate in paradisi fiscali, di soggetti residenti in altri Paesi, a prescindere se la “casa madre” sia residente o meno in un Paese “black list”.

Con riguardo all'ambito oggettivo, poi, la norma fa riferimento a “*le spese e gli altri componenti negativi*”.E' una definizione ampia ed omnicomprensiva che include ogni componente negativo di reddito che trae origine, anche indirettamente, dall'operazione con i soggetti “black list”. Ne consegue che rilevano, ad esempio:

- –gli interessi,
- –gli ammortamenti,
- –le svalutazioni,
- –le perdite
- –le minusvalenze.

L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che rientrano nell'ambito oggettivo della disciplina in commento anche le perdite su crediti (Circolare n. 39/E, 10 maggio 2002, paragrafo 5), salvo prova contraria.

Prova contraria

Come evidenziato, il comma 10 dell'articolo 110, fissa un presunzione di indeducibilità che ammette la prova contraria previsto dal successivo comma 11. Si tratta di due **esimenti alternative** che consentono, ove verificate, di disapplicare gli effetti del comma 10. Il soggetto residente dovrebbe dimostrare, alternativamente:

- che le imprese estere svolgono prevalentemente **un'attività commerciale effettiva**;
- le operazioni poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico** e che le stesse hanno avuto **concreta esecuzione**.

Ai fini della deducibilità dei costi, il contribuente può far valere le esimenti sia in **via preventiva** – presentando un interpello ai sensi dell'art. 11, c. 13, L. n. 413/1991) sia in **sede di accertamento**. In tal ultimo caso, infatti, si ricorda che il comma 11 dell'articolo 110, prevede che *“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”*.

Circa la prima esimente (attività commerciale effettiva), l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione del 16 marzo 2004, n.46/E, ebbe modo di sottolineare che l'attività commerciale deve essere qualificata tenendo in considerazione la definizione fornita dall'art. 2195 del codice civile. L'effettività, poi, dovrebbe essere riconducibile ad una reale operatività del soggetto estero, garantita anche (ma non solo) dalla presenza di una “struttura fisica” in loco. In pratica, la verifica deve essere finalizzata a dimostrare che il soggetto residente nel paradiso fiscale non è il frutto di “una scatola giuridica”.

Non è richiesto il radicamento del soggetto estero nell'economia locale del Paese in cui è insediato. Proprio il radicamento è, invece, un elemento essenziale per la disapplicazione della *CFC rule*. L'eventuale interpello favorevole al contribuente presentato a tali fini (art. 167 del TUIR) dispiega i propri effetti anche ai fini della dimostrazione dell'esimente di cui all'art. 110 del TUIR. Anche per tale motivo, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che il radicamento, ove riscontrabile, è "elemento utile" (ma non essenziale) a dimostrare l'effettività dell'attività esercitata (si veda, Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010).

L'Agenzia dell'Entrate, con la Ris. n. 46/E del 16/3/2004, nel rispondere ad un contribuente che intratteneva rapporti con le Mauritius, ebbe modo di segnalare che l'effettività dell'attività commerciale posta in essere dalla società estera può essere dimostrata con la seguente documentazione:

- bilancio;
- certificazione del bilancio;
- prospetto descrittivo dell'attività esercitata;
- contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività;
- copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati;
- contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;
- conti correnti bancari aperti presso istituti locali;
- estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;
- autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

Nello specifico, l'Agenzia richiama la documentazione richiesta IN una precedente interpretazione (Circ. n. 29/E del 23/5/2003) fornita, però, con riguardo alla *CFC rule*. E' evidente che in tale ambito (*CFC rule*), essendoci un rapporto di natura partecipativa del soggetto italiano e quello estero, la documentazione può, ragionevolmente, essere recuperata. Ma, l'Agenzia, non tenne conto che l'art. 110, comma 10, trova applicazione nei rapporti commerciali con

soggetti esteri (anche) indipendenti che quindi non sono tenuti a far pervenire al soggetto residente nessuna documentazione

E' inutile nascondere come la prima esimente (attività commerciale effettiva) è di difficile dimostrazione dato che richiede al soggetto italiano di dover espletare una vera e propria attività di investigazione sulla controparte estera.

La seconda esimente (effettivo interesse economico all'operazione e reale esecuzione) è più agevole dato che investe profili di prova più strettamente legati alla figura del soggetto residente in Italia.

Con la Circ. n.1/E del 26 gennaio 2009, l'Agenzia ha ribadito che per dimostrare l'interesse economico, il soggetto residente deve *“acquisire e conservare tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un Paese a fiscalità privilegiata. È utile sottolineare come tale scelta imprenditoriale deve essere sorretta da una valida giustificazione di tipo economico a beneficio della specifica attività imprenditoriale, connessa - in modo particolare – con l'entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti e la tempistica e puntualità della consegna”*.

Con la già citata Circ. n. 51/E del 2010, l'Agenzia ha evidenziato che l'effettivo interesse economico va valutato tenendo conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano l'operazione, avendo riguardo a:

- il prezzo della transazione;
- la presenza di costi accessori,
- le modalità di attuazione dell'operazione (ad esempio, i tempi di consegna)
- la possibilità di acquistare il medesimo prodotto presso altri fornitori

La concreta esecuzione, poi, dell'operazione, può essere dimostrata con la documentazione doganale, la fattura di vendita, ecc..

Sanzione

Si ricorderà che in passato il comma 10 dell'articolo 110 stabiliva che *“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”*.

Le disposizione è stata abrogata con la Legge Finanziaria 2007. Oggi il comma 11 stabilisce: *“componenti negativi deducibili ... sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi”*.

La modifica ha portato ad una soluzione sanzionatoria più “benevola” per il contribuente “distratto”. La “distrazione”, infatti, prima comportava l’indeducibilità dei costi, a nulla rilevando la circostanza che il contribuente fosse in grado di fornire le prove delle esimenti di cui al comma 11. Oggi, invece, la “distrazione” è considerata come tale e, quindi, se il contribuente può fornire le prove delle esimenti, troverà applicazione solo la sanzione di cui all’art. 8 del D.Lg. n. 471/1997: *“Quando l’omissione o incompletezza riguarda l’indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all’articolo 110, comma 11, del TUIR, si applica una sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell’importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000”*.

In sostanza, la presunzione di cui all’art. 110 opera a prescindere dall’indicazione in UNICO. Ciò significa che, da un lato, la sanzione di cui al citato art. 8, si applica anche se i costi sono deducibili, dall’altro lato, l’indicazione in UNICO non esula dal dover fornire la prove di cui al comma 11 dell’art. 110.

Rappresentazione in UNICO SC 2011

Da un punto di vista operativo, il contribuente dovrebbe operare come segue:

1) individuare tutte le operazioni (acquisti di beni e di servizi) intercorse con i soggetti “black list”;

2) verificare se è possibile fornire le prove di cui al comma 11 dell’art. 110 del TUIR e, di conseguenza, stabilire quali costi sono deducibili e quali non lo sono.

In UNICO, **tutti i costi (deducibili e non deducibili) vanno indicati nel rigo RF30** (variazione in aumento). Questo è un modo per sterilizzare, indistintamente, l’importo affluito nel conto economico.

Per **i soli costi deducibili** va operata una variazione in diminuzione nel **rigo RF52**.

E’ evidente che se tutti i costi sostenuti sono deducibili, l’importo dei due righe coincide.

Valga il seguente esempio, in cui non tutti i costi non deducibili.

La società Beta SpA nel 2010 ha effettuato le seguenti operazioni:

- acquisti dalla società Mimosa Ltd, con sede nel Brunei, per Euro 50.000;
- prestazione di servizi da un avvocato di Singapore, per Euro 20.000

Si assuma che:

- per gli acquisti dalla società Mimosa Ltd si disponga di adeguata documentazione circa l'effettivo svolgimento dell'attività nel Brunei (a es. si ha copia del bilancio, sono state scattate le foto degli uffici della società, ecc.);
- per la prestazione dell'avvocato di Singapore, non si dispone di documentazione di prova.

In UNICO:

- nel rigo RF 30, va riportato l'importo complessivo dei costi: Euro 70.000;

RF30 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	70.000	,00
---	---------------	-----

- nel rigo RF52, va riportato solo il costo deducibile relativo all'acquisto operato dalla società del Brunei: Euro 50.000. Resta "tassata" la differenza di Euro 20.000 relativa alla prestazione da Singapore.

RF52 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	50.000	,00
---	---------------	-----

15 giugno 2011

Francesco Leone