

Unico:

indicazione dei costi black list e la loro deducibilità

A cura di Antonio Gigliotti

I costi sostenuti dalle imprese italiane relativamente a operazioni (acquisti di beni e prestazioni di servizi) intercorse con soggetti domiciliati in Paesi o territori extra-UE a fiscalità privilegiata (c.d. paradisi fiscali) devono essere evidenziati nel mod. UNICO sia dai soggetti IRPEF, che dai soggetti IRES.

Con questo approfondimento cerchiamo di fornire una trattazione completa della disciplina addentrandoci nell'identificazione dei costi che vanno comunicati, con quali Paesi vengono sostenuti e in quali righe del modello Unico vanno indicati.

Premessa

Nel modello unico PF, SP e SC 2012 vanno indicate, tra le tante componenti positive e negative afferenti il reddito d'impresa, le **spese e gli altri componenti negativi di cui all'art. 110, commi 10 e 12-bis** derivanti da:

- **operazioni intercorse con imprese residenti** ovvero localizzate in **Stati o territori diversi** da quelli individuati nella lista di cui al DM ai sensi dell'art. 168-bis del TUIR;
- derivanti da **prestazioni di servizi rese da professionisti** domiciliati in Stati o territori diversi da quelli individuati nella predetta lista.

Come riferimento per capire quali sono i Paesi che non rientrano nella cosiddetta "White list", concetto che ha sostituito la "Black List", si considera la **lista del 23 gennaio 2002** (modificato successivamente dai DDMM 22.3.2002 e 27.12.2002), **considerando le eccezioni e le limitazioni** indicate in fondo al decreto: di conseguenza se il Paese è indicato nell'elenco bisogna anche verificare le particolari regole previste per alcuni di questi Paesi.

La citata black list di cui al **DM 23.1.2002** prevede le seguenti **3 diverse ipotesi di indeducibilità dei costi**, a seconda del Paese di domicilio fiscale dell'operatore estero:

1. **indeducibilità dei costi indipendentemente dall'attività esercitata dall'operatore estero**;
2. **indeducibilità dei costi solo se l'operatore estero non svolge una determinata attività**;
3. **indeducibilità dei costi solo se l'operatore estero svolge una determinata attività**.

1. Indeducibilità dei costi *indipendentemente dall'attività esercitata dall'operatore estero*

Indeducibilità dei costi *indipendentemente dall'attività esercitata dall'operatore estero*

I costi sostenuti con operatori domiciliati nei seguenti Paesi, considerati *tout court* paradisi fiscali indipendentemente dall'attività svolta dal soggetto estero, sono sempre indeducibili (salvo il caso in cui venga fornita la prova di cui al comma 11, ossia la sussistenza delle predette circostanze esimenti).

COSTI INDEDUCIBILI INDIPENDENTEMENTE DALL'ATTIVITÀ

Alderney (Isole del Canale), Andorra, Anguilla, Antille Olandesi, Aruba, Bahamas, Barbados, Barbuda, Belize, Bermuda, Brunei, Cipro, Filippine, Gibilterra, Gibuti, Grenada, Guatemala, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Hong Kong, Isola di Man, Isole Cayman, Isole Cook, Isole Marshall, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Isole Vergini statunitensi, Jersey (Isole del Canale), Kiribati, Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Malesia, Montserrat, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Polinesia francese, Saint Kitts e Nevis, Salomone, Samoa, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark (Isole del Canale), Seychelles, Singapore, Tonga, Tuvalu, Vanuatu.

2. Indeducibilità dei costi solo se l'operatore estero non svolge una determinata attività

I costi sostenuti per operazioni intervenute con soggetti domiciliati nei Paesi di seguito riportati sono **indeducibili solo se l'operatore estero non svolge una determinata attività**, salvo il caso in cui venga fornita la prova di cui al comma 11, ossia la sussistenza delle predette condizioni esimenti.

Di conseguenza, se il soggetto estero **esercita l'attività indicata nella tabella** seguente, non è applicabile il comma 10, pertanto **il costo è deducibile** secondo i criteri ordinari che disciplinano il reddito d'impresa.

<i>COSTO INDEDUCIBILE SE L'OPERATORE ESTERO NON E'</i>	
Bahrein	Società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero
Emirati arabi uniti	Società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate ad imposta
Monaco principato	Società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal principato
Singapore	Banca centrale e organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato

3. Indeducibilità dei costi solo se l'operatore estero svolge una determinata attività

I costi sostenuti per operazioni intervenute con soggetti domiciliati nei Paesi di seguito riportati sono indeducibili **solo se l'operatore estero svolge una determinata attività**.

Se il soggetto estero **esercita un'attività diversa** da quella riportata nella tabella seguente, **il costo è deducibile**; in caso contrario, la deducibilità è ammessa soltanto se l'operatore italiano prova la sussistenza delle condizioni esimenti di cui al comma 11.

COSTO INDEDUCIBILE SE L'OPERATORE ESTERO SVOLGE L'ATTIVITA'...

- 1) 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.
- 2) ANTIGUA, con riferimento alle International Business Companies, esercenti le loro attività al di fuori del territorio di Antigua, quali quelle di cui all'International Business Corporation Act, n. 28 del 1982 e successive modifiche e integrazioni, nonché con riferimento alle società che producono prodotti autorizzati, quali quelli di cui alla locale legge n. 18 del 1975 e successive modifiche e integrazioni.
- 4) COSTARICA, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, nonché con riferimento alle società esercenti attività ad alta tecnologia.
- 5) DOMINICA, con riferimento alle International Companies esercenti l'attività all'estero.
- 6) ECUADOR, con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi.
- 7) 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.
- 8) KENYA, con riferimento alle società insediate nelle Export Processing Zones.
- 10) MAURITIUS, con riferimento alle società "certificate" che si occupano di servizi all'export, espansione industriale, gestione turistica, costruzioni industriali e cliniche e che sono soggette a Corporate Tax in misura ridotta, alle Off-shore Companies e alle International Companies;

11) PORTORICO, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle società previste dal Puerto Rico Tax Incentives Act del 1988 o dal Puerto Rico Tourist Development Act del 1993.

12) PANAMA, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, secondo la legislazione di Panama, alle società situate nella Colon Free Zone e alle società operanti nelle Export Processing Zones.

13) SVIZZERA, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e “di domicilio”.

14) URUGUAY, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore.

Si evidenzia che il **DM 27.7.2010** ha aggiornato, tra l'altro, la black list di cui al citato DM 23.1.2002 eliminando dalla stessa i seguenti Stati:

- **Cipro;**
- **Corea del Sud;**
- **Malta.**

L'art. 110 cc. 10-12 bis del Tuir

L'art. 110, comma 10 del TUIR afferma che:

*“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 rammenta che nel testo novellato dalla Finanziaria 2008 è prevista la **limitazione alla deducibilità dei costi/spese soltanto qualora** l'operazione venga posta in essere con soggetti residenti o localizzati in Paesi **non presenti nella lista (c.d. white-list)** individuata, ai sensi dell'art. 168-bis, TUIR, da un apposito Decreto dal 01.01.2008.

La predetta regola generale, che sancisce l'indeducibilità dei costi, **presenta un'eccezione** disciplinata dal **comma 11 del citato art. 110**, che prevede la deducibilità degli stessi in presenza delle c.d. circostanze esimenti.

Il comma 11 specifica, infatti, che:

*“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** [...]”.*

Di conseguenza, il **costo sostenuto è deducibile** se l’impresa residente che ha acquistato beni o servizi da un soggetto domiciliato in un paradiso fiscale **fornisce la prova:**

- **che l’impresa estera svolge prevalentemente un’attività commerciale ai sensi dell’art. 2195, c.c.;**

ovvero, in alternativa:

- **che le operazioni sono state effettivamente eseguite e che le stesse rispondono ad un interesse economico effettivo.**

Le disposizioni in esame:

- sono **applicabili a tutte le imprese**, indipendentemente dalla forma giuridica (società di capitali, società di persone, ditte individuali), comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, relativamente alle **operazioni effettuate con imprese** domiciliate in Paesi a fiscalità privilegiata nonché, ai sensi del comma 12-bis del citato art. 110 alle **prestazioni di servizi rese da professionisti** domiciliati in tali Paesi;
- **non si applicano alle operazioni intercorse con imprese partecipate estere** sulle quali il soggetto italiano esercita il controllo (c.d. CFC) in quanto le stesse rientrano nel disposto degli artt. 167 e 168, TUIR.

Costi black list e prova delle esimenti

Dimostrazione dell'esercizio effettivo di un'attività commerciale

In particolare, secondo l'Agenzia, **non sono sufficienti i documenti comprovanti l'esistenza della società estera da un punto di vista formale** (bilancio, atto costitutivo, certificato di iscrizione al Registro delle Imprese estero) ma sono altresì necessari **ulteriori documenti** da cui risulti "***l'esistenza di una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della [...] attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione***".

A tal fine possono essere utilizzati, a titolo esemplificativo:

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

Infine, va evidenziato che, secondo quanto chiarito dall'Agenzia nella **Risoluzione 8.4.2009, n. 100/E**, al fine della prova in esame è necessario che l'impresa estera sia effettivamente **radicata nel territorio estero** di localizzazione, partecipando **in modo stabile e continuativo alla vita economica dello stesso**, ossia abbia stabilito in quel Paese rapporti di tipo economico, politico, geografico o strategico. Di conseguenza, la presenza nel Paese "black list" di un ufficio e di dipendenti non è sufficiente a considerare effettiva l'attività svolta da una società ivi domiciliata con conseguente impossibilità di disapplicare il regime di indeducibilità dei costi.

Dimostrazione dell'esercizio effettivo di un'attività professionale

L'art. 110 del TUIR si applica anche con riguardo alle prestazioni di servizi rese a operatori italiani da parte di **professionisti** domiciliati nei Paesi c.d. black list.

L'impresa italiana, al fine di provare lo svolgimento di un'effettiva attività professionale da parte del soggetto estero, come precisato dall'Agenzia nella Circolare 18.6.2008, n. 47/E e ribadito nella citata Circolare n. 1/E, può dimostrare mediante idonea documentazione che la prestazione resa dal professionista ***“è effettiva e connessa ad un'attività, non estemporanea, ma radicata nello Stato a fiscalità privilegiata attraverso, ad esempio, una base fissa”***.

Prova dell'effettivo interesse economico delle operazioni compiute

In alternativa alla predetta prova, l'impresa italiana deve acquisire i documenti utili al fine di **comprovare la logica economica** che l'ha indotta ad intrattenere rapporti commerciali con un soggetto residente in un Paese a fiscalità privilegiata.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia nella citata Circolare n. 1/E, l'interesse economico all'effettuazione delle operazioni presuppone il **preliminare riscontro dell'inerenza** delle stesse all'attività svolta dall'operatore italiano.

Così, se il prezzo mediamente praticato dal fornitore estero risulta, a parità delle altre condizioni di vendita (termini e modalità di consegna e di pagamento, qualità dei beni, costo del trasporto), inferiore a quello ottenuto presso i fornitori nazionali, i costi sostenuti risultano deducibili.

La **prova** della sussistenza delle esimenti è **fornita** dall'impresa:

- **in sede di accertamento;**

ovvero:

- in via preventiva, **in sede di interpello** ex art. 21, Legge n. 413/91 presentato dal contribuente al fine di **richiedere** il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura e al trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere con soggetti domiciliati in Paesi c.d. black list, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 14.6.2010, n. 32/E.

Sanzioni

*L'omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi non preclude la loro deducibilità, subordinata esclusivamente alla sussistenza di determinate condizioni che il contribuente deve dimostrare in sede di accertamento, ma determina l'applicazione di una **sanzione pari al 10% dei costi**, con un minimo di € 500 e fino ad un massimo di € 50.000.*

Il contribuente può avvalersi del **ravvedimento operoso**, con il versamento della **sanzione ridotta** pari a **€ 25** (1/10 del minimo), qualora provveda alla **presentazione del mod. UNICO integrativo entro il termine della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione** (così, ad esempio, il contribuente che nel mod. UNICO 2011 ha ommesso l'indicazione dei costi relativi ad operazioni con Paesi black list può regolarizzare la propria situazione con la sanzione ridotta presentando il mod. UNICO 2011 integrativo entro il 30.9.2012).

Se la dichiarazione integrativa è **presentata oltre il citato termine**, ma **entro la scadenza dell'attività di accertamento** ex art. 43, DPR n. 600/73 (in generale, quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), è applicabile la **sanzione nella misura piena da € 258 a € 2.065**.

Sentenza Corte di Cassazione n. 26298 del 29.12.2012

È **onere del contribuente** provare la sussistenza delle esimenti cui è subordinata la **deducibilità dei costi** relativi ad operazioni effettuate con soggetti domiciliati in Paesi c.d. "black list".

Di conseguenza, all'Amministrazione finanziaria è sufficiente **invocare il divieto legale di deduzione** mentre **spetta al contribuente dimostrare l'esistenza** delle condizioni per cui lo stesso non sarebbe applicabile al proprio caso.

Se il contribuente **non fornisce la prova** della sussistenza delle circostanze esimenti ex art. 110, comma 11, TUIR, è previsto il **disconoscimento della deducibilità dei costi / spese**.

Di conseguenza, **oltre al recupero della maggiore imposta dovuta e dei relativi interessi**, sono applicabili:

- la sanzione per dichiarazione infedele di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/97, ossia **dal 100% al 200%**;
- la sanzione per dichiarazione irregolare di cui all'art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. n. 471/97 (**10% dei costi non indicati**, da un **minimo di € 500** ad un **massimo di € 50.000**).

Sentenza CTR Lombardia n. 175/44/11

Una recente pronuncia della CTR Lombardia ha ribadito il concetto che la **verifica delle condizioni di deducibilità dei costi black list** deve essere caratterizzata da un **contraddittorio effettivo**. Nel confronto, infatti, l'amministrazione finanziaria è chiamata a esplicitare le proprie valutazioni al contribuente e a permettergli di produrre ulteriore documentazione probatoria prima di procedere all'accertamento.

La vicenda: la controversia riguarda le contestazioni relative a una serie di acquisti effettuati presso fornitori svizzeri. Dopo aver rilevato dalla dichiarazione dei redditi la presenza di costi derivanti da operazioni intercorse con le imprese venditrici, il Fisco aveva inviato a una società il questionario previsto dall'articolo 110, comma 11, del Tuir.

L'ufficio aveva chiesto di fornire la prova di almeno una delle due circostanze esimenti che legittimano la deducibilità di tali componenti negativi.

La valutazione della documentazione prodotta dalla società in adempimento della richiesta dell'amministrazione finanziaria si era svolta senza un reale contraddittorio tra le parti, dal momento che l'ufficio si era limitato a valutare "a tavolino" il materiale probatorio acquisito e a manifestare l'esito negativo della propria istruttoria direttamente con l'emissione di un avviso di accertamento.

Nel giudizio instaurato contro l'atto impositivo, la società aveva depositato, oltre a quanto già prodotto in risposta al questionario, altra documentazione finalizzata a fornire la prova della deducibilità dei costi oggetto di contestazione.

Nell'impugnare la sentenza di primo grado (integralmente favorevole al contribuente), l'ufficio aveva censurato la decisione anche perché fondata su documentazione prodotta per la prima volta in giudizio e come tale non utilizzabile a favore del contribuente in sede contenziosa.

Il collegio di secondo grado conferma la precedente pronuncia respingendo questo motivo d'impugnazione e rilevando come la preclusione dettata dall'articolo 32 del d.P.R. n. 600/1973 in merito a notizie, dati e documenti non trasmessi in risposta a questionari, sia unicamente *“volta a contrastare comportamenti reticenti e ostruzionistici dei contribuenti”*.

In relazione alla verifica della sufficienza della documentazione prodotta per vincere la presunzione d'indeducibilità prevista per i costi black list, la CTR non ritiene corretto che il **contribuente venga a conoscenza dell'eventuale valutazione negativa dell'ufficio solo con la notifica dell'avviso**. Lo sviluppo del confronto dimostra che *“non è stata richiesta altra documentazione integrativa prima della notifica dell'accertamento – spiegano i giudici – per cui alla contribuente non sarebbe stata consentita altra adeguata difesa”*.

Nello specifico, poi, *“la documentazione prodotta in sede di contraddittorio e quella allegata al ricorso – si legge nella sentenza – è sufficiente a fornire la prova prevista dal comma 11 dell'articolo 10 del Tuir e, cioè, dell'effettiva attività commerciale esercitata dalle fornitrici svizzere, del loro assoggettamento a normale tassazione, del effettivo interesse economico della società residente e, infine, della concreta esecuzione delle operazioni di acquisto delle materie prime commercializzate dalla società contribuente”*.

La compilazione del modello Unico

In particolare, nel mod. UNICO sono previsti specifici righi per indicare:

modello UNICO PF 2012 – rigo:

- **l'ammontare complessivo dei costi** delle operazioni intercorse con imprese domiciliate nei paradisi fiscali (**variazione in aumento**) – rigo RF23 Unico PF 2011 (NON E' ANCORA DISPONIBILE IL MODELLO 2012);
- **la parte deducibile dei predetti costi** per la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 110, comma 11 (**variazione in diminuzione**) – RIGO RF37 Unico PF 2011 (NON E' ANCORA DISPONIBILE IL MODELLO 2012);

modello UNICO SP 2012:

- **l'ammontare complessivo dei costi** delle operazioni intercorse con imprese domiciliate nei paradisi fiscali (**variazione in aumento**) – rigo RF27 Unico SP 2012;
- **la parte deducibile dei predetti costi** per la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 110, comma 11 (**variazione in diminuzione**) – RIGO RF40 Unico SP 2012;

modello UNICO SC 2012 – rigo:

- **l'ammontare complessivo dei costi** delle operazioni intercorse con imprese domiciliate nei paradisi fiscali (**variazione in aumento**) – rigo RF40 Unico SC 2012;
- **la parte deducibile dei predetti costi** per la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 110, comma 11 (**variazione in diminuzione**) – rigo RF52 Unico SC 2012.

12 marzo 2012

Antonio Gigliotti