



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Studio

OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PAESI “BLACK LIST”: PROCEDURA OPERATIVA

Marzo 2012





A cura della Commissione

“IMPOSTE DIRETTE E REDDITO D’IMPRESA”

Presidente

Franco Vernassa

Componenti

Cosimo Cavalluzzo

Riccardo Giorgetti

Andrea Maggio

Marco Magnoni

Mauro Nicola

Dennis Pini

Stefano Pugno

Emanuele Re

Antonio Ventrella

Segreteria tecnica

Laura Pascarella

Mandato 2008-2012

Area di delega

Diritto Tributario e Rapporti con l’Amministrazione
Finanziaria

Consigliere Delegato

Paolo Moretti

Consigliere Co-Delegato

Stefano Marchese



Indice

1. Premessa	6
2. Lo scopo della procedura	6
3. L'individuazione dei soggetti obbligati.....	7
3.1. Osservazioni	7
3.1.1. Definizione di residenza fiscale.....	7
3.1.2. Soggetti non residenti nei cui confronti trova applicazione la disciplina delle c.d. <i>Controlled Foreign Companies</i>	8
4. Il fornitore residente o domiciliato in un Paese black list	9
4.1. Osservazioni	9
4.1.1 Le imprese black list.....	9
4.1.2. I professionisti black list.....	9
4.1.3. Definizione di residenza	10
4.1.4. Fornitori da ritenersi esclusi	11
4.2. Punti aperti.....	11
4.2.1. Definizione di residenza, domicilio o base fissa.....	11
4.2.2. Casi dubbi di individuazione del fornitore	12
5. Le spese e gli altri componenti negativi.....	13
5.1. Osservazioni	14
5.1.1. Le transazioni commerciali	14
5.1.2. L'individuazione delle spese.....	15
5.1.3. Gli ammortamenti e le minusvalenze su cespiti ammortizzabili	16
5.1.4. Le perdite su crediti	17
5.1.5. Svalutazioni e accantonamenti	18
5.1.6. Le rimanenze finale di magazzino	18
5.1.7. I componenti straordinari negativi	19
5.2. Punti aperti.....	19
5.2.1. Transazioni finanziarie	19
5.2.2. I costi totalmente o parzialmente deducibili	19



5.2.3. Perdite su partecipazioni sociali	20
5.2.4. Ammortamenti, minusvalenze, svalutazioni, accantonamenti e rimanenze	21
6. Individuazione dei Paesi black list.....	21
6.1. Osservazioni	24
6.1.1. Aggiornamento del D.M. 23 gennaio 2002.....	24
6.1.2. Certificazione rilasciata dall'Autorità fiscale estera.....	24
6.1.3. L'art5icolo 168-bis del TUIR	24
6.2. Punti aperti.....	25
6.2.1. L'esclusione della Corea del Sud	25
7. Le cause esimenti individuate dall'art. 110, comma 11 del TUIR	26
8. La prima esimente: lo svolgimento di un'effettiva attività commerciale e la concreta esecuzione.....	26
8.1. Osservazioni	28
8.1.1. La documentazione.....	28
8.1.2. Il mercato di insediamento	28
8.1.3. La documentazione necessaria per dimostrare la concreta esecuzione.....	29
8.1.4. Le modalità di presentazione dell'istanza di interpello	29
8.2. Punti aperti.....	29
8.2.1. Risposta positiva all'interpello ex articolo 110 del TUIR.....	29
9. La seconda esimente: l'effettivo interesse economico e la concreta esecuzione dell'operazione	30
9.1. Osservazioni	30
9.1.1. Prezzo della transazione e costi accessori	30
9.1.2. L'esistenza di vincoli organizzativi, commerciali e produttivi.....	32
9.1.3. Analisi del mercato.....	33
9.1.4. La documentazione necessaria per dimostrare la concreta esecuzione.....	33
10. Professionisti black list: le esimenti	33
10.1. Effettiva attività nel Paese black list	34
10.2. Effettivo interesse economico dell'operazione e concreta esecuzione	34



10.3. Check list per la dimostrazione delle due esimenti	34
11. Sistema sanzionatorio	36
11.1. Retroattività dell'attuale disciplina sanzionatoria	36
11.2. Punti aperti.....	39
11.2.1. Applicabilità della sanzione del 10% alle fattispecie ante 2007	39
11.2.2. Cumulo giuridico	40
12. Rapporti tra CFC e deducibilità dei costi black list.....	40
12.1. La disposizione del comma 12 dell'articolo 110 del TUIR.....	40
12.2. Utilizzabilità degli esiti dell'interpello ex articoli 167 e 168 del TUIR da parte di soggetti diversi dal soggetto interpellante	43
13. I rapporti tra la disciplina relativa alla deducibilità dei costi black list e le convenzioni contro le doppie imposizioni	45
14. Adempimenti dichiarativi... ..	46
14.1. Costi deducibili o parzialmente deducibili	47
14.2. Procedura interna sintetica per l'individuazione dei costi black list	48
15. Normativa e prassi di riferimento	48
15.1. Normativa di riferimento	48
15.2. Prassi di riferimento	49



Operazioni con soggetti residenti in Paesi “Black List”: procedura operative¹

1. Premessa

Nel presente documento vengono commentate le disposizioni contenute nell’articolo 110, commi da 10 a 12-bis, del D.P.R. 917/1986 (TUIR), in tema di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori extra-comunitari con regime fiscale privilegiato nonché dalle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in detti Stati o territori.

2. Lo scopo della procedura

Con il presente lavoro si intende fornire una procedura operativa, al fine di:

- delineare la disciplina fiscale relativa alla deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito;
- assolvere i connessi obblighi di separata indicazione nei modelli di dichiarazione dei redditi;
- individuare la documentazione utile da esibire in caso di verifica degli organi di controllo.

Ogni capitolo è composto da una tabella di sintesi, da “osservazioni” e da “punti aperti”.

Questi ultimi richiederebbero un intervento chiarificatore da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Al termine della procedura operativa è stata riepilogata la normativa e la prassi di riferimento offerta dall’Amministrazione finanziaria.

Esula dalla presente procedura:

- l’esame della disciplina relativa alla comunicazione delle operazioni Iva con fornitori e clienti residenti in Paesi black list, prevista dall’articolo 1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito nella L. 22 maggio 2010, n. 73;

¹ Si ringrazia per la collaborazione nella redazione del presente documento il Gruppo di lavoro 3 dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Vercelli: dott. Stefano Pugno, dott. Ezio Tizzoni e dott. Walter Valler. Documento chiuso in data 30 novembre 2011.



- il rapporto tra la disciplina in commento e la normativa in tema di *transfer pricing* di cui all'articolo 110, comma 7 del TUIR.

3. L'individuazione dei soggetti obbligati

I soggetti interessati alla normativa di cui all'articolo 110, commi 10 e seguenti del TUIR sono **le imprese residenti nel territorio dello Stato** (articolo 110, comma 11 del TUIR).

n.	Descrizione
1	Soggetti interessati (che esercitano attività d'impresa): <ol style="list-style-type: none">1. Società di capitali ed enti commerciali (in senso ampio, soggetti ex articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR)2. Società di persone3. Imprese individuali4. Enti non commerciali, qualora conseguano redditi di impresa5. Stabili organizzazioni in Italia di società ed enti non residenti6. Soggetti non residenti nei cui confronti trova applicazione la disciplina delle c.d. Controlled Foreign Companies7. Soggetti non residenti, aventi residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano ex articolo 73, comma 3 o comma 5-bis del TUIR
2	Soggetti esclusi (che non esercitano attività d'impresa): <ol style="list-style-type: none">1. Enti non commerciali2. Lavoratori autonomi3. Privati

3.1 Osservazioni

3.1.1. Definizione di residenza fiscale

I soggetti interessati alla normativa di cui all'articolo 110, commi 10 e seguenti del TUIR sono le imprese residenti nel territorio dello Stato per le operazioni intercorse con imprese fiscalmente domiciliate in Stati o territori, non appartenenti all'Unione Europea, aventi regimi fiscali privilegiati



(cd. soggetti “paradisiaci”), che danno origine a spese e ad altri componenti negativi (cfr. da ultimo la Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010, paragrafo 9.1).

Ai fini in esame, il concetto di impresa residente “[...] *non può che essere interpretato estensivamente, ricomprendendo in tale definizione, ad esempio, non solo i vari tipi di società di capitali e di persone delineati nel codice civile, ma anche le imprese individuali e le stabili organizzazioni in Italia di società estere*”, così come definite nell’articolo 162 del TUIR (cfr. Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010, paragrafo 9.1).

Con riferimento alle persone fisiche, il concetto di residenza va inteso sulla base dell’articolo 2 del TUIR, ovvero si devono ritenersi residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta, e cioè l’anno solare, sono iscritte nell’anagrafe della popolazione residente o che per il medesimo periodo hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi dell’articolo 43 del codice civile.

Per le persone giuridiche, ai fini della definizione del concetto di residenza, va fatto riferimento al comma 3 dell’articolo 73 del TUIR, il quale prevede che “[...] *Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato*”.

3.1.2. Soggetti non residenti nei cui confronti trova applicazione la disciplina delle c.d. *Controlled Foreign Companies*

Si segnala che, nel caso di compilazione del quadro FC relativo alle società controllate soggette alla disciplina delle *Controlled Foreign Companies* (CFC), si renderà necessario evidenziare separatamente i costi e gli altri componenti negativi sostenuti dalla CFC nei confronti di soggetti esteri residenti in Paesi black list.

A titolo di esempio, negli appositi righi del quadro FC, compilato da una società residente in relazione a una società controllata residente a Hong Kong, nei cui confronti trova applicazione la disciplina CFC, si dovranno indicare separatamente i costi e gli altri componenti negativi sostenuti con fornitori di Hong Kong e di altri Paesi black list.



4. Il fornitore residente o domiciliato in un Paese black list

L'articolo 110, comma 10 del TUIR individua le imprese ed i professionisti residenti o localizzati in Paesi black list.

<i>n.</i>	<i>Descrizione</i>
	Fornitori interessati: <ol style="list-style-type: none">1. Imprese2. Stabili organizzazioni black list di una società residente in Italia3. Stabili organizzazioni black list di una società residente in un Paese a fiscalità ordinaria4. Professionisti (arti o professioni)
	Fornitori esclusi: <ol style="list-style-type: none">1. Soggetti che non esercitano attività d'impresa2. Soggetti che non esercitano attività professionale

4.1. Osservazioni

4.1.1. Le imprese black list

Come per i soggetti italiani, la norma individua le imprese (e non solo le società) residenti o localizzate in Paesi black list.

Come chiarito nel paragrafo 9.1 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 51/E del 2010, sono ricompresi tra i soggetti "paradisiaci" anche le stabili organizzazioni in Paesi black list di società residenti in Italia o in Paesi a fiscalità ordinaria.

4.1.2. I professionisti black list

Per effetto dell'articolo 110, comma 12-bis del TUIR, la disciplina in esame è stata estesa anche alle operazioni intercorse con i professionisti domiciliati nei suddetti Stati e territori.

Secondo la Circolare n. 51/E/2010, paragrafo 9.1, la Circolare n. 1/E/2009, paragrafo 3 e la Circolare n. 1/E/2007, paragrafo 2, il riferimento ai professionisti è da intendersi in senso ampio, cioè come categoria residuale rispetto alle imprese a cui si rivolge il comma 10 dello stesso articolo 110 del TUIR, includendo dunque non soltanto coloro che appartengono alle professioni



cosiddette “*regolamentate*”, ma chiunque agisca nell’esercizio di arti e professioni. In sostanza, i soggetti vanno individuati con riferimento all’articolo 53, comma 1 del TUIR.

Quindi, tale concetto è riferito a tutti coloro che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo “*diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l’esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell’articolo 5*”. Sono, quindi, esclusi dalla Circolare dell’Agenzia delle Entrate 51/E/2010 i redditi di lavoro autonomo ricompresi nel comma 2 dell’articolo 53 del TUIR, in quanto il concetto di “professionisti”, come categoria residuale, è fatto con riferimento all’esercizio di arti e professioni, di cui al comma 1, e non al concetto di reddito di lavoro autonomo, individuato alle lettere b), c), d), e), f) del comma 2.

Non rientra nella disciplina in esame, per esempio, il corrispettivo di un diritto d’autore pagato ad un soggetto (non imprenditore) residente in uno Stato black list.

Anche per quanto riguarda il domicilio, l’interpretazione è ampia in quanto vi rientrano:

- i professionisti fiscalmente residenti in Paesi black list;
- i professionisti localizzati in Paesi black list in base a criteri diversi dalla residenza (per esempio, base fissa).

4.1.3. Definizione di residenza

L’Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare il concetto di residenza e di localizzazione, commentando la disciplina di cui all’articolo 110, comma 10 e seguenti del TUIR.

In mancanza, il principio di residenza può essere ricavato dai principi internazionalmente riconosciuti in materia (articolo 4 del modello di Convenzione OCSE).

L’Agenzia delle Entrate ricorda che l’espressione “*residenti o localizzati*” è volutamente “*generica*” ed è, quindi, “[...] idonea ad includere non solo le imprese non residenti, ma anche le stabili organizzazioni e le imprese che possono ritenersi ivi localizzate in base a criteri di collegamento diversi dalla residenza”.

Da un punto di vista probatorio, la Circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008, paragrafo 8.1 prevede che la prova della residenza o della localizzazione dell’impresa o del professionista black list possa essere resa con qualsiasi mezzo, come ad esempio:

- la certificazione della competente Autorità estera;
- la dichiarazione rilasciata *ad hoc* dall’impresa estera;



- la comune documentazione commerciale da cui sia possibile desumere che l'operatore black list risiede con una propria struttura nel Paese estero (fatture, corrispondenza, ecc.).

4.1.4. Fornitori da ritenersi esclusi

Con riferimento al caso di società controllate soggette alla disciplina delle CFC e in assenza di risposta positiva all'interpello disapplicativo, sono da ritenersi esclusi dall'obbligo di separata indicazione i costi per lavoro dipendente sostenuti dalla società estere controllata, in quanto - stante il tenore letterale della norma - tale componente negativo di reddito non è riconducibile a un'operazione intercorsa con un'impresa o un professionista residente in un Paese black list.

A tal proposito, si ritiene che tale diversa qualificazione di detta componente negativa di reddito potrebbe incidere in termini di procedure di accertamento adottate dagli organi verificatori. Infatti, con esclusivo riferimento ai costi c.d. black list - come sarà meglio illustrato nel successivo paragrafo 7 - è concesso al contribuente di documentare l'esistenza dei costi e la presenza delle cause esimenti entro il termine di 90 giorni dalla notifica dell'apposito avviso da parte dell'Amministrazione finanziaria (cfr. articolo 110, comma 11 del TUIR). Al contrario, nel caso in cui l'attività di verifica dovesse interessare una società controllata o collegata soggetta alla disciplina delle CFC, l'inerenza e la competenza dei costi diversi da quelli interessati dalla disciplina dell'articolo 110, comma 10 e seguenti del TUIR dovranno essere documentati dal contribuente nel termine ordinario di 30 giorni.

4.2. Punti aperti

4.2.1. Definizione di residenza, domicilio o base fissa

La residenza non può prescindere dalla presenza del soggetto, con relativa stabilità, in un determinato luogo, ovvero dove ha la dimora abituale, ai sensi dell'articolo 43, comma 2 del codice civile. Il domicilio è, invece, dipendente dalla volontà del soggetto e viene individuato nel luogo dove ha stabilito la sede principale dei suoi affari e dei suoi interessi, non solo patrimoniali ed economici, ma anche e soprattutto morali, familiari e sociali, ai sensi dell'articolo 43, comma 1 del codice civile.

Con l'abrogazione dell'articolo 14 del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni è stato espunto il concetto di "base fissa" con riferimento alle professioni indipendenti, ancorché



tutte le Circolari sopra citate ne facciano ampio riferimento. La giustificazione di tale abrogazione, secondo quanto previsto dal Commentario OCSE, è da ricercarsi nella sostanziale analogia con il concetto di stabile organizzazione, contenuto negli articoli 5 e 7 dello stesso modello di convenzione. La base fissa dei professionisti, pertanto, corrisponde alla stabile organizzazione delle imprese, con riferimento in particolare alla presenza di un ufficio (articolo 5, comma 2, lettera c) della citata convenzione).

In conclusione, mentre pare essere più agevole individuare la residenza o il domicilio, risulta senz'altro più difficoltoso individuare la cosiddetta base fissa (ora stabile organizzazione), poiché legata al diritto di utilizzare "l'ufficio" in qualsiasi momento per poter svolgere l'attività professionale.

4.2.2. Casi dubbi di individuazione del fornitore

Possono sorgere dei dubbi nell'individuare se rientra o meno nell'ambito di applicazione della norma una società avente sede operativa, secondo l'indicazione risultante dalla fattura pervenuta, in uno Stato o in un territorio non presente nella lista di cui al D.M. 23 gennaio 2002, ma costituita ("*incorporated*") in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato, con la merce acquistata proveniente da uno Stato non "paradiso fiscale".

Altrettanti dubbi potrebbero sorgere nel caso di prestazioni di servizi (si pensi, per esempio, a una prestazione di trasporto di merci) poste in essere da un fornitore, avente sede legale in uno Stato black list, con stabile organizzazione non black list, ma con fatturazione effettuata da un soggetto black list.

Si ritiene che l'individuazione del soggetto fornitore vada effettuata, in prima istanza, nell'emittente la fattura, in ossequio a quanto previsto dalla Circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008, paragrafo 8.1.

Nell'esaminare la posizione del fornitore occorre, tuttavia, tenere in considerazione che l'interesse principale dell'Amministrazione finanziaria è diretto a controllare le operazioni passive effettuate con fornitori residenti o localizzati in Paesi black list; pertanto, si consiglia la necessaria attenzione e cautela nell'esaminare, caso per caso, la documentazione a disposizione, privilegiando nel dubbio, il monitoraggio di tali operazioni.



Nel caso in cui la transazione commerciale abbia ad oggetto le prestazioni di servizio rese da un soggetto black list e il documento contabile sia emesso da un soggetto non black list che ne commercializza i servizi, si ritiene che l'operazione non debba essere separatamente indicata in dichiarazione, ai fini della normativa di cui all'articolo 110 del TUIR.

A titolo di esempio, si pensi al caso di un villaggio turistico alle Maldive di proprietà di un soggetto residente negli Stati Uniti (o altro Paese white list) che cede il servizio alberghiero a un tour operator italiano, il quale lo commercializza all'interno di un pacchetto turistico.

In tale caso, il tour operator italiano non ha rapporti con un soggetto residente alle Maldive, pur essendo l'oggetto del servizio reso in un Paese black list.

Sul punto sarebbe auspicabile un chiarimento ufficiale dell'Amministrazione finanziaria.

5. Le spese e gli altri componenti negativi

L'articolo 110 del TUIR dal comma 10 al comma 12-bis disciplina l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni sostenute dai soggetti residenti esercenti attività di impresa nel territorio dello Stato, intercorse con imprese o professionisti domiciliati fiscalmente in Stati o territori black list.

<i>n.</i>	<i>Descrizione</i>
1	Le spese relative a transazioni commerciali: 1. Acquisti di beni 2. Acquisti di servizi
2	Gli altri componenti negativi relativi a transazioni commerciali: 1. Svalutazioni 2. Perdite 3. Ammortamenti 4. Minusvalenze 5. Penali, multe, caparre confirmatorie o penitenziali (articolo 37-bis, lett. f-quater del DPR 600/1973) 6. Ogni altro componente negativo



Al fine di adempiere all'obbligo della "separata indicazione" nella dichiarazione dei redditi delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da transazioni commerciali con fornitori black list, l'impresa residente dovrà rilevare i dati - in via principale - secondo la loro:

- natura contabile, al fine di pervenire agevolmente alle informazioni rilevanti in termini di data di effettuazione e di contabilizzazione dell'operazione, ai dati anagrafici della controparte, all'importo della transazione, alla natura e alla quantità del componente negativo (sottoconti dedicati),

e - in via secondaria - secondo la loro:

- natura gestionale al fine di rintracciare all'interno del proprio sistema di controllo di gestione anche la localizzazione fisica della merce, la data di carico, scarico del magazzino, il prelievo della stessa, l'immissione nel ciclo produttivo, ecc..

5.1. Osservazioni

5.1.1. Le transazioni commerciali

La Circolare n. 51/E/2010, paragrafo 9.2 precisa che il concetto di spese e altri componenti negativi consente di estendere l'ambito applicativo a "[...] **qualunque** componente negativo derivante da **transazioni commerciali** poste in essere con fornitori black list".

La definizione contenuta nella citata Circolare e la normativa di riferimento pongono i seguenti dubbi con riferimento a:

- transazioni commerciali;
- operazioni intercorse con i soli fornitori oppure con tutti gli operatori black list.

Il riferimento alle transazioni commerciali effettuato dalla Circolare sembrerebbe escludere i componenti negativi relativi a transazioni di natura finanziaria, anche se la norma fa genericamente riferimento alle "transazioni" intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al Decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del TUIR (cfr. il successivo paragrafo 5.2.1).

Quanto ai rapporti con fornitori black list, ci si chiede se i componenti negativi di reddito debbano essere necessariamente realizzati in occasione del perfezionamento di un'operazione con



fornitore black list oppure se debbano essere separatamente indicati anche i componenti negativi “derivanti” da operazioni intercorse con soggetti black list e, quindi, non necessariamente fornitori, ma anche clienti, intermediari, ecc..

In questo secondo caso, potrebbero essere interessate dalla disciplina in esame anche operazioni attive poste in essere con clienti black list che diano origine a componenti negativi di reddito, quali – per esempio – le perdite su crediti.

5.1.2. L’individuazione delle spese

Il riferimento alle spese e agli altri componenti negativi è piuttosto ampio con l’obiettivo di estendere il “monitoraggio” anche, ad esempio, a componenti quali *ammortamenti, svalutazioni, perdite, minusvalenze ed ogni altro componente negativo*. A titolo esemplificativo, tra di essi rientrano i rimborsi spese, le trasferte e le spese di vitto e alloggio, i servizi turistici, i canoni di utilizzo o locazione, anche finanziaria, di beni mobili e immobili, i canoni per servizi, i compensi a revisori, gli sconti, le penalità, i pagamenti di danni, gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati derivanti da transazioni commerciali.

Come chiarito dall’Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 1/E del 26 gennaio 2009, paragrafo 2.2 e nella Risoluzione n. 127/E del 6 giugno 2003, in relazione a determinati settori di attività vi è la possibilità di individuare “*in via generale e astratta*” specifiche operazioni afferenti l’esercizio dell’attività d’impresa che presentano un obiettivo collegamento con l’oggetto dell’impresa che le pone in essere e che per ciò stesso possono normalmente soddisfare il requisito dell’inerenza.

In particolare, con la Risoluzione n. 127/E del 2003 è stato individuato, per le imprese esercenti attività marittima, un elenco di costi che, anche se sostenuti nei confronti di fornitori residenti o localizzati in paradisi fiscali, rappresentano costi deducibili *in re ipsa*, in quanto rispettosi della condizione rappresentata dall’effettivo interesse economico, essendo tipicamente afferenti l’attività di tali imprese.

La predetta risoluzione precisa, tuttavia, che è “*fatta salva in ogni caso la potestà dell’Amministrazione finanziaria di riscontrare in concreto [...] l’effettiva sussistenza dell’interesse economico assunto in via presuntiva mediante inserimento in Tabella della singola operazione*”. In tale circostanza, parrebbe potersi concludere che l’onere di provare l’assenza di un effettivo



interesse economico nel porre in essere l'operazione intercorsa con un soggetto black list debba ritenersi ribaltato in capo all'Amministrazione finanziaria.

Quest'ultima, oltre a fornire un elenco di voci di costo che rappresentano componenti negativi in grado di soddisfare il requisito di deducibilità, sembra individuare un principio interpretativo di più largo respiro, non riferibile solo ad un settore economico determinato, ma suscettibile di essere applicato in termini generali.

Più specificamente, nella Risoluzione si precisa che si “[...] ritiene possibile, in relazione a determinati settori, individuare in astratto specifiche **operazioni tipicamente afferenti** l'esercizio dell'attività d'impresa, per le quali si può ritenere in via generale ed astratta soddisfatto il predetto requisito, in ragione del loro obiettivo collegamento con l'oggetto dell'impresa che le pone in essere”.

L'enunciazione di tale principio consente, quindi, alle imprese che svolgono attività marittima (espressamente destinatarie del chiarimento contenuto nella Risoluzione in esame) di attribuire deducibilità ad alcuni costi, anche se derivanti da operazioni con soggetti paradisiaci. Inoltre, da detta Risoluzione sembra potersi ricavare un criterio di carattere generale che consente di considerare dimostrata l'esistenza di una delle cause esimenti individuate dall'articolo 110, comma 11 del TUIR, laddove si sia in presenza di costi tipicamente relativi a un determinato settore di attività, i quali devono essere sostenuti nel luogo in cui la stessa viene materialmente esercitata (per esempio, i costi sostenuti nel settore dei trasporti in generale o in quello turistico).

5.1.3. Gli ammortamenti e le minusvalenze su cespiti ammortizzabili

Al fine di procedere alla corretta individuazione di ammortamenti e di minusvalenze su cespiti ammortizzabili acquistati da fornitori black list, occorre effettuare la separata indicazione di:

- 1) ammortamenti su tali beni ammortizzabili con separata indicazione nel modello di dichiarazione in ciascuno dei periodi di imposta in cui viene imputato l'ammortamento;
- 2) minusvalenze, se la loro eventuale cessione ha dato origine a minusvalenze patrimoniali.

A tal proposito, si ritiene opportuno che i beni ammortizzabili acquistati da soggetti residenti o localizzati in Paesi o territori black list siano registrati in modo da tenerne separata evidenza.

In relazione alle minusvalenze realizzate per effetto del trasferimento di beni ammortizzabili acquistati da soggetti black list, ci si chiede se la minusvalenza realizzata sia da segnalare anche nel



caso in cui la cessione venga effettuata nei confronti di un soggetto residente in un Paese non black list, sul presupposto che il componente negativo sia stato generato per effetto di un'operazione realizzativa che ha interessato un bene, la cui originaria operazione di acquisto è intercorsa con un soggetto residente in un Paese o territorio black list. A tal riguardo, si ritiene che:

- la separata indicazione del componente negativo debba necessariamente essere posta in essere nel modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta in cui è stato realizzato il componente negativo (ammortamento o minusvalenza);
- l'esistenza delle circostanze esimenti debba essere documentata in relazione all'originaria operazione di acquisto intercorsa con il soggetto residente o localizzato in un Paese o territorio black list.

Sul punto sarebbe opportuno un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Nel caso, invece, di cessione fiscalmente minusvalente intercorsa con un soggetto residente in un Paese black list di un qualunque bene ammortizzabile (quindi anche acquistato da un soggetto non black list), occorre evidenziare separatamente in dichiarazione tale componente negativo e provare l'effettivo interesse economico della relativa operazione.

5.1.4. Le perdite su crediti

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare 10 maggio 2002, n. 39/E, paragrafo 5, ha precisato che le perdite su crediti vantati verso soggetti localizzati in "paradisi fiscali" non sono ammesse in deduzione quali componenti negativi di reddito ai sensi dell'articolo 110, comma 10, del TUIR, a meno che "*[...] l'impresa residente, interessata alla deduzione delle perdite, dimostri che il debitore (impresa estera) svolgeva prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che l'operazione da cui derivava il credito, successivamente trasformatasi in perdita, rispondeva a un effettivo interesse economico e che la stessa ha avuto concreta esecuzione*". Si osserva che l'Agenzia delle Entrate in più occasioni (da ultimo, nella Circolare 51/E/2010) utilizza il termine "*fornitori black list*" contrariamente al dettato della norma (articolo 110, comma 10 del TUIR) laddove esplicitamente si fa riferimento a "*[...] imprese residenti ovvero localizzate in*" Paesi black list, sembrando quindi limitare l'indeducibilità alle sole operazioni generanti componenti negativi da operazioni passive e non anche a quelli derivanti da operazioni attive.



Ci si chiede, quindi, se il chiarimento offerto dalla Circolare n. 39/E del 10 maggio 2002 sia ancora attuale o debba ritenersi superato alla luce delle precisazioni contenute nella Circolare 51/E/2010, la quale – in ordine all’ambito di applicazione della norma - fa esclusivo riferimento ai soli fornitori black list.

Sotto il profilo strettamente operativo, si suggerisce l’opportunità che i contribuenti tengano evidenza dei crediti vantati nei confronti dei soggetti black list, al fine di poterne monitorare con maggior facilità le relative vicende.

5.1.5. Svalutazioni e accantonamenti

Le svalutazioni e gli accantonamenti, in quanto componenti negativi di reddito, sono da monitorare, in relazione a operazioni intercorse con soggetti black list, naturalmente quando comportano una diminuzione del reddito imponibile dell’impresa italiana (cfr. Circolare 51/E/2010, paragrafo 9.2), anche in periodi di imposta successivi rispetto a quello in cui la transazione è stata effettuata.

Si pensi ai seguenti casi:

- l’accantonamento al fondo svalutazione crediti deducibile ex articolo 106 del TUIR, nei limiti della quota deducibile dell’accantonamento (per esempio, nel caso di crediti verso soggetti white list per 9.000 e di crediti verso soggetti black list per 1.000, l’accantonamento annuale dello 0,5% previsto dall’articolo 106 del TUIR – pari a 50 – dovrà ritenersi riferito ai crediti vantati nei confronti dei soggetti black list per 5);
- l’accantonamento per l’indennità di fine rapporto da riconoscere ad agenti residenti o localizzati in Paesi o territori black list.

5.1.6. Le rimanenze finali di magazzino

Considerato che le rimanenze sono costi sospesi derivanti da acquisti effettuati, occorre che tutti gli acquisti di beni e servizi da Paesi black list siano esplicitamente monitorati in dichiarazione e ivi indicati tenendo conto delle variazioni delle rimanenze degli stessi (iniziali e finali) e, dunque, in applicazione del principio di competenza enunciato nella Circolare 51/E/2010, paragrafo 9.2.



Per ragioni di semplificazione, si ritiene che sia sostenibile la separata indicazione in dichiarazione del costo di acquisto di beni e dei servizi nel periodo di imposta in cui si effettua l'operazione di acquisto.

Sul punto sarebbe auspicabile una conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria.

5.1.7. I componenti straordinari negativi

Questi componenti negativi sono per lo più relativi a sopravvenienze passive sorte in seguito all'emissione di note di credito nei confronti di clienti residenti ovvero localizzati in Paesi black list, ad esempio per rettifiche di prezzo, resi di merce o penalità, in relazione a fatture emesse in esercizi precedenti.

5.2. Punti aperti

5.2.1. Transazioni finanziarie

Il riferimento ai componenti negativi derivanti da transazioni commerciali sembrerebbe escludere tutti quei componenti negativi (interessi e oneri finanziari assimilati) derivanti da transazioni aventi causa finanziaria (cfr. Circolare 51/E/2010). Ai fini della individuazione di detti componenti negativi si ritiene applicabile quanto previsto dall'articolo 96, comma 3 del TUIR, nonché quanto chiarito in materia dall'Amministrazione finanziaria.

Sul punto sarebbe opportuna una conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria.

5.2.2. I costi totalmente o parzialmente indeducibili

L'indicazione in dichiarazione dei redditi delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da transazioni commerciali poste in essere con operatori black list (fornitori e clienti) va effettuata, in via preliminare, solo nel caso in cui questi abbiano i requisiti di deducibilità ai sensi dell'articolo 109, comma 1 del TUIR. Nel caso in cui tali spese e componenti negativi siano indeducibili totalmente o parzialmente ai sensi di altre disposizioni contenute nel TUIR (per esempio, ai sensi dell'articolo 108, comma 2 del TUIR per le spese di rappresentanza, dell'articolo 109, comma 5 del TUIR per le spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande o dell'articolo 164 del TUIR per le spese relative ai mezzi di trasporto) in dichiarazione occorre indicare solo la parte deducibile che residua.



Si pensi alle spese di ristorazione sostenute a Dubai per un importo pari a 100, la cui indicazione in dichiarazione (quadro RF) va effettuata solo per 75, a meno che non si tratti di rimborsi spese dei dipendenti o degli amministratori che andrebbero invece indicati per l'intero importo.

Sul punto sarebbe auspicabile una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

5.2.3. Perdite su partecipazioni sociali

Generalmente le partecipazioni possedute da società italiane in società black list non possono fruire del regime di parziale esenzione di cui all'articolo 87 del TUIR (c.d. *participation exemption*). Infatti, l'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR, subordina la possibilità di accedere al regime della *participation exemption* alla circostanza che la società partecipata abbia fissato la residenza fiscale "in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 167, comma 4", salva la "dimostrazione, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità del comma 5, lettera b), dello stesso articolo 167, che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati di cui al predetto decreto ministeriale".

Pertanto, le minusvalenze da realizzo di dette partecipazioni sociali, sia nei confronti di un soggetto black list sia di un soggetto white list, costituiscono un componente negativo di reddito fiscalmente rilevante.

Sebbene nella fattispecie possa anche non essere intercorsa alcuna operazione con una controparte black list, ci si chiede se tale minusvalenza debba essere separatamente indicata nel modello di dichiarazione.

D'altra parte ci si chiede se debba essere oggetto di analoga evidenza anche la minusvalenza derivante dalla cessione di una partecipazione sociale, detenuta in una società non black list, ovviamente nel caso in cui la partecipazione stessa non possa fruire del regime della *participation exemption*:

- a un soggetto black list, da chiunque acquistata,
- ovvero a un soggetto non black list, ma acquistata da un soggetto black list.

Anche su questi aspetti sarebbe opportuno un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.



5.2.4. Ammortamenti, minusvalenze, svalutazioni, accantonamenti e rimanenze

Per quanto riguarda i quesiti sugli argomenti in oggetto, si rimanda alle considerazioni esposte:

- nel paragrafo 5.1.3 per gli ammortamenti e le minusvalenze;
- nel paragrafo 5.1.5 per le svalutazioni e gli accantonamenti;
- nel paragrafo 5.1.6 per le rimanenze.

6. Individuazione dei Paesi black list

Il D.M. 23 gennaio 2002 e successive modifiche individua:

- gli Stati ed i territori considerati paradisi fiscali “assoluti”;
- gli Stati ed i territori considerati paradisi fiscali, fatte alcune eccezioni;
- gli Stati ed i territori per i quali la qualifica di paradiso fiscale opera per specifici soggetti e/o attività.

Inoltre, si ricorda che il comma 2 dell’articolo 3 del D.M. 23 gennaio 2002 specifica che *“le disposizioni del comma 1 si applicano, altresì, ai soggetti ed alle attività insediati negli Stati di cui al medesimo comma che usufruiscono di regimi fiscali agevolati sostanzialmente analoghi a quelli indicati, in virtù di accordi o provvedimenti dell’Amministrazione Finanziaria nei medesimi Stati”*.

La lista che segue è aggiornata al 30 giugno 2011.

n.	Descrizione
1	<u>Lista paradisi fiscali assoluti (articolo 1 D.M. 23 gennaio 2002):</u> Si considerano Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato: Alderney (Isole del Canale), Andorra, Anguilla, Antille Olandesi, Aruba, Bahamas, Barbados, Barbuda, Belize, Bermuda, Brunei, Filippine, Gibilterra, Gibuti (ex Afar e Issas), 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 (ex Isole Gilbert), 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, Tonga, Tuvalu (ex Isole Ellice), Vanuatu.
2	<p><u>Lista paradisi fiscali con esclusione (articolo 2 D.M. 23 gennaio 2002):</u></p> <p>Sono altresì inclusi tra gli Stati e i territori:</p> <ol style="list-style-type: none">1) Bahrein, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero;2) Emirati Arabi Uniti, con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate a d'imposta;3) [abrogato];4) Monaco, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato;4-bis) Singapore, con esclusione della Banca Centrale e degli organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato.
3	<p><u>Lista regimi agevolati di Stati o territori a fiscalità non privilegiata (articolo 3, comma 1 D.M. 23 gennaio 2002):</u></p> <p>Le disposizioni si applicano ai seguenti Stati e territori limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate:</p> <ol style="list-style-type: none">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;3) [abrogato];4) Costa Rica, 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



	<p>all'estero;</p> <p>6) Ecuador, con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi;</p> <p>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;</p> <p>8) Kenia, con riferimento alle società insediate nelle Export Processing Zones;</p> <p>9) [abrogato];</p> <p>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;</p> <p>11) 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 Zone;</p> <p>12) 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;</p> <p>13) Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e «di domicilio»;</p> <p>14) Uruguay, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore.</p>
4	<p><u>Lista regimi agevolati di Stati o territori a fiscalità non privilegiata (articolo 3, comma 2 D.M. 23 gennaio 2002):</u></p> <p>Si ricorda che il comma 2 dell'articolo 3 del D.M. 23 gennaio 2002 specifica che <i>“le disposizioni del comma 1 si applicano, altresì, ai soggetti ed alle attività insediati negli Stati di cui al medesimo comma che usufruiscono di regimi fiscali agevolati sostanzialmente analoghi a quelli indicati, in virtù di accordi o provvedimenti dell'Amministrazione Finanziaria nei medesimi Stati”</i>.</p>



6.1. Osservazioni

6.1.1. Aggiornamento del D.M. 23 gennaio 2002

La lista sopra indicata nella tabella tiene già conto delle modifiche apportate al D.M. 23 gennaio 2002 dal D.M. 27 luglio 2010 che ha depennato dalla lista Cipro, Malta e la Corea del Sud.

Pur essendo rimaste inserite nel D.M. 23 gennaio 2002, è opportuno ricordare che Malta e Cipro erano state già escluse dalla disciplina in esame, dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 30 luglio 2004 n. 96, a seguito del loro ingresso nell'Unione europea in data 1° maggio 2004.

6.1.2. Certificazione rilasciata dall'Autorità fiscale estera

Ai fini dell'individuazione dei soggetti black list di cui agli articoli 2 e 3, comma 1 del D.M. 23 gennaio 2002 e della relativa esclusione dall'obbligo di monitoraggio, è necessario richiedere la certificazione rilasciata da parte della competente Autorità fiscale estera che ne attesti lo *status* (per esempio, per la Svizzera, il certificato fiscale dovrebbe attestare il pagamento da parte dell'operatore svizzero delle imposte cantonali e municipali).²

Inoltre, è opportuno che tale certificazione sia aggiornata e rilasciata con riferimento a ciascun periodo di imposta in cui i componenti negativi relativi a operazioni intercorse con soggetti black list partecipano al concorso alla formazione del reddito imponibile del soggetto residente.

E' anche opportuno, nel caso in cui siano poste in essere operazioni di acquisto effettuate con stabili organizzazioni site in Paesi "non paradisiaci", ma con sede legale in Paesi paradisiaci, munirsi in ogni caso del certificato, rilasciato dall'autorità fiscale del Paese a fiscalità ordinaria, di pagamento delle imposte da parte della stabile organizzazione.

6.1.3. L'articolo 168-bis del TUIR

L'applicazione della norma è differita all'emanazione del Decreto che individua gli Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni (cosiddetti Paesi "*white list*").

Più precisamente, l'articolo 1, comma 88, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria per l'anno 2008) ha introdotto una norma transitoria, in forza della quale il riferimento a tale nuova

² Inoltre, ai fini della verifica in ordine ai requisiti previsti dall'articolo 3, comma 2 del D.M. 23 gennaio 2002, la certificazione dovrebbe attestare l'inesistenza di condizioni che garantiscano al soggetto estero di poter fruire di regimi fiscali agevolati sostanzialmente analoghi a quelli indicati nel comma 1 del medesimo articolo 3, in virtù di accordi o provvedimenti raggiunti con l'Amministrazione finanziaria.



lista si applica “[...] a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze emanato ai sensi dell’articolo 168-bis del citato Testo unico di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; fino al periodo d’imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007”.

6.2. Punti aperti

6.2.1. L’esclusione della Corea del Sud

L’articolo 2, comma 5 del D.M. 27 luglio 2010 ha escluso la Corea del Sud, in precedenza ricompresa nella lista all’articolo 3, comma 1, n. 3 del D.M. 23 gennaio 2002, limitatamente alle società che godono delle agevolazioni previste dalla *Tax Incentives Limitation Law*.

In considerazione del fatto che, in relazione a tale esclusione, non sono stati specificati i termini di decorrenza, si possono formulare le seguenti ipotesi:

- a. l’esclusione può valere già in UNICO 2010 (quindi, **per l’intero periodo d’imposta 2009**), purché presentato in data successiva a quella di entrata in vigore delle modifiche sopravvenute;
- b. con Risoluzione dell’Agenzia dell’Entrate n. 363 del 2008, è stato affermato un orientamento di carattere sostanziale a proposito delle prestazioni di servizi da parte di professionisti black list, i quali – come in precedenza precisato - sono stati aggiunti all’articolo 110 del TUIR ad opera dell’articolo 1, comma 6 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262. In tale circostanza, l’Agenzia delle Entrate precisò che, in aderenza ai principi di tutela dell’affidamento dei contribuenti e di certezza dei rapporti giuridici, l’estensione della disciplina di cui all’articolo 110, comma 10 e seguenti del TUIR alle prestazioni rese da professionisti black list trovasse applicazione in relazione alle prestazioni rese a partire dal 3 ottobre 2006. In applicazione dell’analogo principio, si può ritenere che le operazioni effettuate con la Corea del Sud potrebbero dover essere monitorate **fino al 3 agosto 2010**, data di pubblicazione in G.U. del D.M. 27 luglio 2010;
- c. l’esclusione si applica, con effetto su UNICO 2011, **a decorrere dal periodo d’imposta 2010** (primo periodo d’imposta per il quale si dovrebbero applicare le disposizioni del D.M. 27 luglio 2010) e per tutte le operazioni effettuate nel 2010.

Sul punto sarebbe opportuno un chiarimento da parte dell’Amministrazione finanziaria.



7. Le cause esimenti individuate dall'articolo 110, comma 11 del TUIR

L'articolo 110, comma 11 del TUIR consente alle imprese residenti in Italia di dedurre le spese e gli altri componenti negativi sotto la condizione che venga dimostrata *“la credibilità commerciale e l'effettiva operatività del fornitore estero localizzato nel territorio a fiscalità privilegiata o, in alternativa, la convenienza economica delle operazioni poste in essere”* (cfr. Circolare 51/E/2010, paragrafo 9.3).

A tal fine, la norma prevede la possibilità di utilizzare due esimenti, alternative tra loro:

1) prima esimente:

- a) il fornitore estero svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva;
- b) le operazioni poste in essere hanno avuto concreta esecuzione;

2) seconda esimente:

- a) le operazioni intercorse con il fornitore estero rispondono ad un effettivo interesse economico e
- b) le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Esse possono essere dimostrate dal contribuente:

- in sede di controllo, entro 90 giorni decorrenti dalla ricezione dell'apposito avviso ai sensi dell'articolo 110, comma 11 del TUIR;
- in via preventiva, per il tramite della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente, mediante presentazione di apposita istanza di interpello ai sensi degli articoli 21 della L. 413/1991. Per le modalità operative si veda la Circolare del 14 giugno 2010, n. 32/E.

8. La prima esimente: lo svolgimento di un'effettiva attività commerciale e la concreta esecuzione

Di seguito si propone un elenco della documentazione utile per provare lo svolgimento da parte del fornitore black list di un'effettiva attività commerciale, con adeguata struttura organizzativa e mediante un'idonea struttura *in loco*.



n.	Descrizione
1	<p>Prima esimente – Documentazione <u>necessaria</u> per dimostrare l'effettiva attività commerciale:</p> <ol style="list-style-type: none">1. il certificato di iscrizione al locale registro delle imprese;2. l'atto costitutivo e lo statuto sociale;3. la normativa e le delibere disciplinanti gli organi sociali e le loro attività, la nomina di amministratori e attribuzione relativi poteri;4. un prospetto descrittivo dell'attività esercitata e della struttura organizzativa;5. i bilanci pubblicati e le eventuali certificazioni di bilancio;6. i contratti di locazione degli immobili adibiti ad ufficio o ad uso civile o industriale;7. la copia delle fatture delle utenze relative agli uffici ed altri immobili utilizzati;8. i contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;9. i conti correnti bancari, estratti dei conti correnti che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;10. i contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;11. le autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.
2	<p>Prima esimente – Documentazione <u>utile</u>, ma <u>non necessaria</u> per dimostrare l'effettivo radicamento nello Stato o territorio del mercato di sbocco</p> <ol style="list-style-type: none">1. effettivo radicamento dell'attività commerciale nel territorio e nel mercato di sbocco mediante un'idonea struttura <i>in loco</i>.
3	<p>Prima esimente – Documentazione per dimostrare la concreta esecuzione</p> <ol style="list-style-type: none">1. i documenti doganali;2. la documentazione bancaria attestante il pagamento;3. il contratto di fornitura di beni e servizi;4. l'ordine di acquisto, fattura del fornitore o autofattura dell'impresa residente.



8.1. Osservazioni

8.1.1. La documentazione

L'elenco della documentazione che deve essere acquisita dal contribuente è desumibile dalle Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 46/E del 16 marzo 2004 e n. 127/E del 6 giugno 2003 e dalla Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010.

8.1.2. Il mercato di insediamento

Con riferimento al mercato di insediamento, ora espressamente richiesto all'interno della prima esimente per la disapplicazione della normativa CFC, assente, invece, nell'analoga esimente prevista dall'articolo 110, comma 11 del TUIR, l'Amministrazione finanziaria (cfr. Circolare 51/E/2010) ha osservato come tale divergenza sia *"[...] un chiaro indizio della volontà del legislatore di differenziare le modalità di disapplicazione delle due discipline in commento, posto che quella in materia di deducibilità di costi black list riguarda anche imprese residenti che non hanno alcun legame partecipativo con il fornitore estero"*.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, pertanto, il "radicamento economico-commerciale" non costituisce un elemento dirimente ai fini della disapplicazione delle disposizioni in materia di deducibilità dei costi black list che va riconosciuta a seguito della *"dimostrazione dello svolgimento da parte del fornitore estero di un'effettiva attività commerciale mediante un'idonea struttura in loco"*.

Di conseguenza, la sussistenza del radicamento, *"[...] pur non essendo determinante ai fini del riconoscimento della disapplicazione della disciplina in commento, costituisce un elemento senz'altro utile a dimostrare l'esimente stessa"* (cfr. Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010).

La predetta condivisibile conclusione, tuttavia, non appare in linea con le precisazioni fornite con la Risoluzione 8 aprile 2008, n. 100/E nella quale l'Agenzia delle Entrate, in relazione ad una fattispecie concreta, ha affermato che in *"assenza di un collegamento strutturale con l'economia locale, perdono consistenza anche le ragioni giuridico-economiche che possano giustificare la costituzione della società"* in uno Stato a fiscalità privilegiata.

Pertanto, si ritiene superato il chiarimento offerto nella Risoluzione n. 100/E dell'8 aprile 2008. Sul punto sarebbe opportuno un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.



8.1.3. La documentazione necessaria per dimostrare la concreta esecuzione

Come già rilevato, la norma in commento subordina la deducibilità dei costi anche alla circostanza che l'operazione abbia avuto concreta esecuzione. Grava, pertanto, sull'impresa residente l'onere di dimostrare che le operazioni intercorse con i soggetti non residenti siano state realmente effettuate, attraverso l'esibizione della relativa documentazione. La effettività dell'operazione può essere dimostrata esibendo la documentazione doganale di importazione ed ogni altro elemento di prova documentale imposto dalla normativa o dalla prassi di settore. Si tratta, ad esempio, della seguente documentazione (cfr. Risoluzione n. 127/E del 6 giugno 2003):

- contratto di fornitura;
- ordine di acquisto;
- fattura del fornitore;
- eventuale autofattura della società residente per l'estrazione della merce dal deposito Iva;
- documentazione attestante il pagamento del bene acquistato.

8.1.4. Le modalità di presentazione dell'istanza di interpello

Per escludere l'applicazione dell'articolo 110 del TUIR, il contribuente può anche chiedere, ai sensi dell'articolo 21 della L. 413/1991, il **preventivo parere dell'Amministrazione finanziaria**, al fine di ottenere un giudizio positivo sull'operazione nei termini prospettati (o il silenzio-assenso).

8.2. Punti aperti

8.2.1. Risposta positiva all'interpello ex articolo 110 del TUIR

In presenza di risposta positiva a istanza di interpello, avente per oggetto la preventiva documentazione delle circostanze esimenti ex articolo 110 del TUIR, è ragionevole ritenere che venga meno la finalità segnaletica dell'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei componenti negativi oggetto dell'istanza di interpello.

A tal riguardo, sarebbe opportuno che l'Amministrazione finanziaria confermasse tale lettura degli adempimenti connessi alla normativa in commento.



9. La seconda esimente: l'effettivo interesse economico e la concreta esecuzione dell'operazione

La prova dell'effettivo interesse economico dell'operazione richiede una valutazione in termini economico-imprenditoriali della stessa, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria di esprimere un parere sui riflessi economici delle operazioni aziendali.

<i>n.</i>	<i>Descrizione</i>
1	Seconda esimente – Documentazione per dimostrare l'effettivo interesse economico <ol style="list-style-type: none">1. il prezzo della transazione;2. la presenza di costi accessori quali, ad esempio, quelli di stoccaggio e magazzino;3. le modalità di attuazione dell'operazione (ad esempio, i tempi di consegna);4. l'impossibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori;5. 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;6. l'analisi del mercato.
2	Seconda esimente – Documentazione per dimostrare la concreta esecuzione <ol style="list-style-type: none">1. i documenti doganali;2. la documentazione bancaria attestante il pagamento;3. il contratto di fornitura di beni e servizi;4. l'ordine di acquisto, fattura del fornitore o autofattura dell'impresa residente.

9.1. Osservazioni

9.1.1. Prezzo della transazione e costi accessori

La deducibilità dei costi non può essere disconosciuta sulla base della mera circostanza che il prezzo dei beni e dei servizi acquistati sia superiore a quello mediamente praticato sul mercato, ma l'operazione posta in essere va confrontata con altre, alternative e di analoga natura, al fine di dimostrare che quella realizzata è più conveniente delle altre.



L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 46/E del 16 marzo 2004 si è espressa nel senso che occorre tenere conto del prezzo finale e cioè non solo del prezzo praticato dal fornitore black list, ma anche dei costi accessori sostenuti, anche nei confronti di soggetti non black list, per ottenere la disponibilità della merce.

La Circolare n. 1/E del 26 gennaio 2009, richiamando i chiarimenti forniti dalla Risoluzione sopra citata, sottolinea la necessità che la scelta imprenditoriale sia validamente giustificata non solo dal punto di vista economico, ma anche del beneficio che l'impresa residente ne trae con riferimento al prezzo praticato, alla qualità del prodotto o alla puntualità della consegna.

In merito alla convenienza economica, appare opportuno richiamare le conclusioni raggiunte dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche, sezione III, con la sentenza n. 5 del 22 giugno 2010 (udienza del 20 aprile 2010), nella quale i giudici regionali hanno correttamente osservato che la dimostrazione dell'effettivo interesse economico dell'operazione “[...] *non può essere limitata alla sussistenza di condizioni migliori, nella transazione, di quelli rilevabili nel mercato italiano o in quello dei Paesi a fiscalità ordinaria*”. Secondo la sentenza, infatti, “[...] *nella libera determinazione dell'impresa di ricercare i fornitori più idonei ai propri fini commerciali, fino a quando le operazioni siano svolte a condizioni di mercato ed effettivamente svolte, non può avere fondamento il divieto alla deducibilità dei relativi oneri. Sussiste sempre un effettivo interesse economico dell'impresa quando pone in essere un'operazione in grado di produrre profitto, nell'ambito della specifica natura dell'attività esercitata, a prescindere dalla dimostrata maggiore convenienza. Un'operazione commerciale*”, conclude la sentenza, “*non palesemente in perdita, se effettivamente compiuta, è più che idonea ad integrare il requisito richiesto dall'Amministrazione finanziaria*”.

Al riguardo, la Commissione Regionale, richiamando le considerazioni espresse nella Risoluzione del 6 giugno 2003 n. 127/E (individuazione di specifiche operazioni tipicamente afferenti l'esercizio dell'attività d'impresa per le quali si può ritenere soddisfatto il requisito dell'effettivo interesse economico), ha affermato che il predetto requisito può dirsi soddisfatto dimostrando il collegamento esistente tra l'operazione effettuata e l'oggetto dell'attività d'impresa.



9.1.2. L'esistenza di vincoli organizzativi, commerciali e produttivi

A tale proposito, l'effettivo interesse economico non sempre coincide con la convenienza economica, poiché esso può dipendere da ragioni legate a fatti oggettivi del mercato di riferimento (luogo di disponibilità della merce), quali la necessità/obbligo di acquistare in un determinato Paese in considerazione del fatto che solo in quel luogo esiste la materia prima richiesta, oppure l'operatività in regime di monopolio/oligopolio del fornitore, il quale è situato in un Paese black list.

Sul punto, comunque, la Circolare n. 51/E/2010 ha evidenziato che l'interesse economico all'effettuazione dell'operazione non può essere giustificato sulla base di un *“mero obbligo contrattuale per il contribuente residente di avvalersi di un fornitore black list, magari appartenente al medesimo gruppo”*.

In altri termini, l'Amministrazione finanziaria ha confermato la necessità per il contribuente di dimostrare la logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un Paese a fiscalità privilegiata, evidenziando eventualmente la sussistenza di oggettivi e significativi vantaggi economici che verrebbero meno qualora si acquistasse da un altro fornitore. Ciò anche in considerazione dell'esistenza dei citati vincoli organizzativi, commerciali o produttivi.

Volendo esplicitare tale concetto potrebbe essere il caso, ad esempio, della commercializzazione dei prodotti di lusso nei cui confronti l'eventuale maggior prezzo derivante dall'acquisto presso determinati produttori situati in territori a fiscalità privilegiata risulta giustificato dall'affidabilità e dalla *“eccellenza produttiva”* che i predetti fornitori assicurano rispetto ad altri operatori certamente più economici, ma meno affidabili.

Parimenti, in un'ottica di gruppo, privilegiare acquisti nei confronti di imprese appartenenti al medesimo gruppo, potrebbe essere giustificato dal fatto che tali rapporti potrebbero consentire l'instaurazione di *“sinergie”* nei pagamenti, per effetto di sistemi di tesoreria centralizzata (c.d. *cash pooling*) o dalla necessità di creare e conseguire volumi produttivi critici al fine del raggiungimento del punto di break even, in grado di rendere la produzione economicamente vantaggiosa.



9.1.3. Analisi del mercato

Accade spesso che per alcuni settori merceologici siano le stesse dinamiche del mercato a obbligare la società a intrattenere rapporti commerciali con imprese ubicate in specifici Stati o territori. È il caso, ad esempio, dei Paesi asiatici (Cina, Hong Kong) per quanto concerne i prodotti elettronici.

In queste situazioni, pertanto, la dimostrazione dell'effettivo interesse economico può essere fornita, tra l'altro, effettuando un'analisi dettagliata del mercato cui appartiene la società. Ciò avvalendosi anche di studi e ricerche effettuati da società specializzate.

In questo modo, infatti, la convenienza economica delle operazioni viene fornita non attraverso il confronto con i listini di vendita di altri potenziali fornitori, bensì dimostrando che la scelta di approvvigionarsi presso quello specifico soggetto (ubicato in un Paese black list) è necessariamente conveniente in quanto è il mercato stesso che obbliga l'azienda residente a rivolgersi a produttori presenti in quegli Stati o territori.

9.1.4. La documentazione necessaria per dimostrare la concreta esecuzione

Per l'analisi degli adempimenti documentali relativi alla concreta esecuzione dell'operazione, si veda il precedente paragrafo 8.1.3.

10. Professionisti black list: le esimenti

Per quanto attiene alla prova delle esimenti, è evidente che la norma era stata originariamente prevista per le operazioni commerciali intercorse tra imprese. Quindi, per l'applicazione della stessa, va tenuta in considerazione la specificità delle prestazioni professionali.

A tal fine, in linea con le esimenti richieste per le imprese, anche per i professionisti è possibile dimostrare, alternativamente, che:

- 1) prima esimente:
 - a. il professionista estero svolge prevalentemente un'attività effettiva nel Paese black list e che
 - b. le operazioni poste in essere hanno avuto concreta esecuzione;
- 2) seconda esimente:



- a. le operazioni intercorse con il professionista estero rispondono ad un effettivo interesse economico e che
- b. le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

10.1. Effettiva attività nel Paese black list

In riferimento alla prima esimente (effettiva attività professionale) va intesa nel senso che la prestazione di natura professionale deve essere effettiva e connessa ad un'attività non estemporanea, ma radicata nello Stato a fiscalità privilegiata attraverso, ad esempio, una base fissa (cfr. Circolare n. 47/E del 18 giugno 2008, paragrafo 7.3).

10.2. Effettivo interesse economico dell'operazione e concreta esecuzione

La prova, invece, che le operazioni rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione deve essere valorizzata con motivi economici reali. Tale valutazione deve avere riguardo all'apprezzabilità economico-imprenditoriale complessiva delle prestazioni, che può essere dimostrata, ad esempio, dalla specificità o unicità della prestazione professionale in riferimento a particolari esigenze dell'impresa più che dalla entità del compenso (cfr. Circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, paragrafo 2).

10.3. Check list per la dimostrazione delle due esimenti

Di seguito si propone un elenco della documentazione utile e necessaria, al fine di documentare l'esistenza delle circostanze esimenti in relazione alle prestazioni professionali. A tal proposito, in assenza di una lista proposta per il caso in esame dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, si è pensato di adattare quella relativa alle imprese, già commentata nei precedenti paragrafi 8 e 9.

<i>n.</i>	<i>Descrizione</i>
1	Prima esimente – Documentazione dell'effettività della prestazione professionale: <ol style="list-style-type: none">1. il certificato di iscrizione al locale Albo professionale, se esistente;2. l'atto costitutivo e lo statuto dell'associazione professionale, laddove costituita;3. un prospetto descrittivo dell'attività esercitata e della struttura organizzativa;4. i contratti di locazione degli immobili adibiti ad ufficio;



	<ol style="list-style-type: none">5. la copia delle fatture delle utenze relative agli uffici utilizzati;6. i contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;7. i conti correnti bancari, estratti dei conti correnti che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate ;8. i contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;9. le autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.
2	<p>Prima esimente – Documentazione per dimostrare la concreta esecuzione:</p> <ol style="list-style-type: none">1. i documenti attestanti che l'effettiva prestazione professionale si è svolta in loco;2. la documentazione bancaria attestante il pagamento;3. il contratto di mandato per la fornitura di servizi;4. la documentazione relativa a perizie, relazioni tecniche, pareri, progetti, ricerche e altro predisposte nell'ambito della prestazione professionale.

<i>n.</i>	<i>Descrizione</i>
1	<p>Seconda esimente – Documentazione per dimostrare l'effettivo interesse economico:</p> <ol style="list-style-type: none">1. il prezzo della prestazione professionale;2. l'entità dei prezzi praticati;3. i costi accessori;4. la qualità dei servizi forniti;5. le modalità di attuazione dell'operazione (ad es. sale operatorie specializzate);6. l'impossibilità di acquisire il medesimo servizio presso altri professionisti;7. l'esistenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi che inducono ad effettuare la transazione con il Professionista "black list" o comunque che renderebbero eccessivamente onerosa la medesima transazione con altro Professionista;8. analisi del mercato.
2	<p>Seconda esimente – Documentazione per dimostrare la concreta esecuzione</p> <ol style="list-style-type: none">1. i documenti attestanti che l'effettiva prestazione professionale si è svolta in loco;



- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">2. la documentazione bancaria attestante il pagamento;3. il contratto di mandato per la fornitura di servizi;4. la documentazione relativa a perizie, relazioni tecniche, pareri, progetti, ricerche e altro predisposte nell'ambito della prestazione professionale. |
|---|

11. Il sistema sanzionatorio

La sanzione applicabile alle violazioni connesse alla normativa in esame, compiute successivamente al 1° gennaio 2007 e relative alla mancata separata indicazione in dichiarazione dei redditi dei componenti negativi di cui all'articolo 110, comma 11, secondo periodo, del TUIR è pari al 10% di tali costi con un minimo di euro 500,00 e fino ad un massimo di euro 50.000,00 (cfr. articolo 8, comma 3-bis del D.Lgs. 471/1997). Come precisato nel paragrafo 3.1 della Circolare n. 46/E del 2009, questa sanzione non è alternativa a quella, di cui *infra*, per infedele dichiarazione.

La sanzione applicabile alle violazioni della normativa, compiute successivamente al 1° gennaio 2007 e relative alla mancata prova delle esimenti di cui all'articolo 110, comma 11, primo periodo, del TUIR, è pari ad un minimo del 100% della maggiore imposta accertata a seguito dell'indeducibilità dei costi (inesistenza delle due esimenti alternative) e fino ad un massimo del 200% sempre della maggiore imposta (cfr. articolo 1, comma 2 del D.Lgs. 471/1997).

La Circolare n. 46/E del 3 novembre 2009, ai paragrafi 4 e 5 ha chiarito che, in presenza di dichiarazione integrativa presentata prima dell'avvio dei controlli, il trattamento sanzionatorio per la omessa indicazione in dichiarazione dei costi black list viene mitigato nella misura fissa da un minimo di 258 euro a un massimo di 2.056 euro (anziché nella misura percentuale del 10%), con la riduzione a 25,00 euro (un decimo del minimo di euro 258)³ se la dichiarazione integrativa è presentata nei termini del c.d. ravvedimento operoso.

11.1. Retroattività dell'attuale disciplina sanzionatoria

L'attuale disciplina dell'obbligo dichiarativo in commento e del relativo regime sanzionatorio è stata introdotta dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria per l'anno 2007), in vigore dal 1° gennaio 2007.

³ Per le infrazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011 la riduzione è ad un ottavo del minimo, cioè ad euro 32.



Il comma 303 dell'articolo 1 della L. 296/2006 ha previsto che il comma 3-bis introdotto nell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997 *“si applica anche per le violazioni commesse prima della data ... [1° gennaio 2007], sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'articolo 110, comma 11, primo periodo, del citato testo unico delle imposte sui redditi. Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”*.

Nella Circolare n. 46/E del 2009 l'Amministrazione finanziaria ha affermato in proposito che anche per il passato la mancata separata indicazione dei costi black list non costituisce causa di indeducibilità (ovviamente in presenza delle circostanze esimenti), ma che tuttavia essa comporta l'irrogazione della nuova sanzione pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500,00 ed un massimo di euro 50.000,00.

Al fine di consentire una più immediata rilevazione del trattamento sanzionatorio applicabile alle singole fattispecie, la Circolare n. 46/E del 3 novembre 2009 le riassume in una tabella, che viene riportata qui di seguito, distinguendo il tempo di commissione della violazione, la sussistenza delle esimenti, la deducibilità dei costi, l'avvio di controlli, la possibilità di presentare un dichiarazione integrativa.



Data violazione	Prova esimenti	Deducibilità costi	Avvio controlli	Dichiarazione integrativa	Sanzioni applicabili	
					Normativa	Misura
Non rileva	SI	SI	NO	Entro termine presentazione dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997 art. 13, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 472 del 1997	€ 25 (€ 258 ridotta ad un decimo)
Non rileva	SI	SI	NO	Entro termine decadenza controlli	art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997	min € 258 max € 2.065
Non rileva	SI	SI	SI	Non rileva	art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997	10% costi min. € 500 max € 50.000
Fino al 31/12/2006	NO	NO	Non rileva	Non rileva	art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997	da 100% a 200% maggior imposta
Dal 01/01/2007	NO	NO	SI	Non rileva	art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997 + art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997	10% costi min. € 500 max € 50.000 + da 100% a 200% maggior imposta

Sul punto si è però registrato un importante intervento della Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 26298 del 29 dicembre 2010, da un lato conferma che la mancata separata indicazione dei costi black list in dichiarazione, anche se con riferimento ad annualità precedenti al 2007, non esplica più effetti negativi in ordine alla deducibilità degli stessi in forza di quanto previsto dall'articolo 1, comma 303, della L. 296 del 27 dicembre 2006, dall'altro conclude con un'interpretazione che supera e ribalta le precisazioni dell'Amministrazione finanziaria.

Secondo la Suprema Corte, la sanzione pari al 10% di tali costi con un minimo di euro 500,00 ad un massimo di euro 50.000,00 deve essere irrogata *“soltanto qualora l'impresa avente sede in Italia non provi le circostanze che le danno diritto alla deduzione, in deroga al principio generale d'indeducibilità del costo di merci importate⁴ da Paesi black list. Ciò significa che l'an debeatur di*

⁴ Analoghe considerazioni vanno fatte per le prestazioni di servizi e per le prestazioni professionali.



tale sanzione, e la misura di essa, dipendono dall'esito del giudizio di rinvio, concernente la prova delle circostanze che consentirebbero la deduzione, in tutto o in parte, di dette spese. Mentre la sanzione da euro 258 a euro 2.065, comminata dall'articolo 8, comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997 per la violazione formale costituita dall'omessa indicazione separata di esse in dichiarazione, residuerebbe solo nel caso in cui la suddetta prova risulti fornita".

11.2. Punti aperti

11.2.1. Applicabilità della sanzione del 10% alle fattispecie ante 2007

La divergenza tra le conclusioni a cui giungono l'Agenzia delle Entrate e la Suprema Corte (vedasi il precedente paragrafo 11.1) ruota attorno all'interpretazione da attribuire al comma 303 dell'articolo 1 della L. 296/2006.

L'Agenzia delle Entrate, per le violazioni antecedenti il 2007, ritiene che:

- a) la locuzione "*sempre che*" deve essere interpretata nel senso di "*a condizione che*";
- b) in caso di costi non provati, si rende applicabile la sola sanzione per infedele dichiarazione e non anche la nuova sanzione proporzionale;
- c) in caso di costi provati, si rende applicabile solo la sanzione proporzionale, non attribuendo nessun valore al richiamo alle sanzioni fisse per le irregolari dichiarazioni di cui al comma 1 dell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997;

Secondo la Corte di Cassazione le conclusioni sono invece le seguenti:

- a) il richiamo alle sanzioni fisse va inteso nel senso che le stesse trovano applicazione quando i costi sono deducibili;
- b) la locuzione "*sempre che*" deve essere interpretata nel senso di "*salvo che*", stabilendo che la sanzione proporzionale, avendo portata punitiva, vada applicata in conseguenza dell'indeducibilità dei costi, oltre alla sanzione per infedele dichiarazione.

Rimane, pertanto, il dubbio se il nuovo comma 3-bis dell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997 abbia portata "speciale" e trovi applicazione solo nel caso in cui l'omissione comporti in concreto un danno per l'erario in termini di minori imposte, rimanendo invece inoperante quando la mancata indicazione dei costi black list in dichiarazione non comporti effetti di diminuzione di imponibile. In altri termini, si attende una conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria che, aderendo alla



linea interpretativa della Suprema Corte, giunga a ritenere che l'omessa indicazione in dichiarazione dei costi black list costituisca una violazione di carattere formale e non sostanziale in grado di impedire i connessi controlli.

Non è chiaro, infatti, il significato da attribuire al secondo periodo del citato comma 303: *“Resta ferma, in tal caso, l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”*. La sanzione fissa (da 258,00 a 2.065,00 euro) per infedele dichiarazione, nella lettura dell'Agenzia delle Entrate, sembrerebbe trovare applicazione nel solo caso di presentazione della dichiarazione integrativa prima dell'avvio dei controlli.

Sul punto sarebbe necessario un ulteriore chiarimento dell'Amministrazione finanziaria che tenga conto della posizione assunta dalla Corte di Cassazione.

11.2.2. Cumulo giuridico

Sebbene la Circolare n. 46/E del 2009 non ne faccia cenno, ci si chiede se, in mancanza delle esimenti e quindi di irrogazione sia della sanzione per infedele dichiarazione (dal 100% al 200% della maggiore imposta) sia della sanzione per omissione o incompletezza della separata indicazione delle spese in dichiarazione (10% dei costi non indicati), debba trovare applicazione l'istituto del cumulo giuridico ex articolo 12 del D.Lgs. 472/1997.

Sul punto sarebbe opportuno un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

12. Rapporti tra CFC e deducibilità dei costi black list

I rapporti tra la normativa CFC e quella dei costi black list possono essere classificati in due fattispecie che sono di seguito illustrate.

12.1. La disposizione del comma 12 dell'articolo 110 del TUIR

Il comma 12 dell'articolo 110 del TUIR prevede che *“le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risultino applicabili gli articoli 167 o 168, concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate”*. Pertanto, la disciplina CFC trova prioritaria applicazione rispetto a quella prevista dall'articolo 110, commi 10 e seguenti del TUIR.

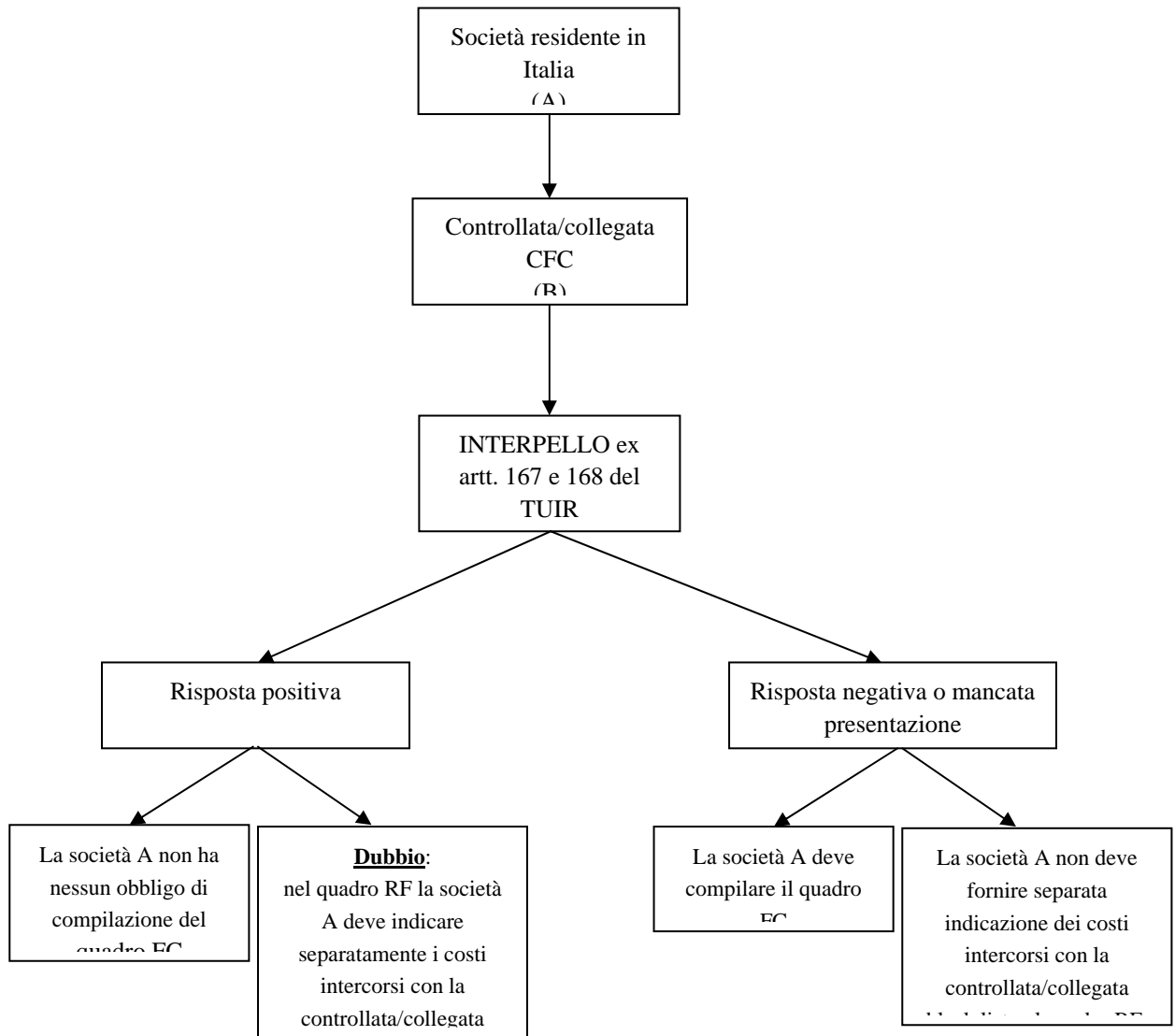


Quindi, come illustrato nel grafico 1, “[...] nel caso in cui il reddito della partecipata estera venga attratto a tassazione (per trasparenza) in Italia in capo al socio residente, nei confronti di quest’ultimo non troverà applicazione il disposto del comma 10 dell’articolo 110 del TUIR relativamente ai costi derivanti da transazioni intercorse con la medesima partecipata” (cfr. Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010, paragrafo 9.4).

Tale stretta correlazione tra la normativa CFC (articoli 167 e 168 del TUIR) e quella dei costi black list (articolo 110, commi 10 e seguenti del TUIR) può essere sintetizzata nel modo seguente, con specifico riferimento agli adempimenti dichiarativi gravanti sulla società residente in Italia:



Grafico 1.





Come illustrato nel grafico 1, la normativa CFC (articoli 167 e 168 del TUIR) si applica, secondo il disposto del comma 12, prioritariamente sulle disposizioni di cui ai commi 10, 11 e 12-bis dell'articolo 110 del TUIR, pur tenendo conto delle esimenti di cui al comma 5-bis dell'articolo 167 del TUIR.

12.2. Utilizzabilità degli esiti dell'interpello ex articoli 167 e 168 del TUIR da parte di soggetti diversi dal soggetto interpellante

La Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010 ha specificato che, in considerazione del fatto che la prima esimente consiste nella dimostrazione del contenuto commerciale dell'attività svolta dal soggetto estero, l'eventuale risposta positiva all'istanza di interpello volta ad ottenere la disapplicazione delle CFC rules, facendo valere l'esimente di cui all'articolo 167, comma 5, lettera a) del TUIR (ovverosia, l'effettività dell'attività commerciale e il radicamento economico), *“va ritenuta valida anche ai fini di consentire la deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con il soggetto estero localizzato nel territorio a fiscalità privilegiata”*.

In sostanza, detta precisazione appare applicabile in tutte quelle ipotesi in cui il soggetto estero con cui si intrattengono rapporti commerciali è controllato o collegato ad una società residente in Italia la quale, a norma degli articoli 167 e 168 del TUIR, è tenuta alla presentazione dell'istanza di interpello al fine di fruire della disapplicazione della normativa antielusiva.

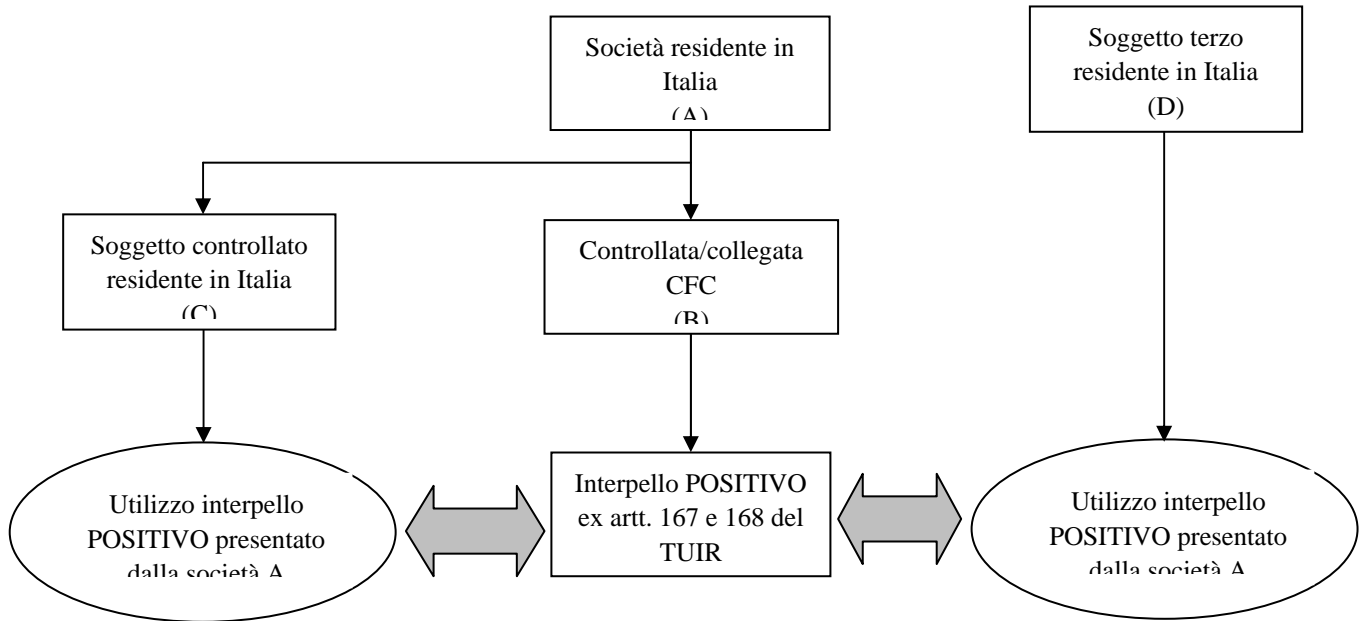
Di conseguenza, dal tenore della precisazione fornita nella Circolare n. 51/E/2010, è fondato ritenere che nel caso in cui la società controllata o collegata abbia ottenuto parere positivo all'interpello CFC, il soggetto residente che intrattiene rapporti commerciali con l'impresa paradisiaca possa utilizzare la risposta resa per dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla prima esimente prevista ai fini della deducibilità dei costi black list.

Sul punto, tuttavia, sarebbe opportuno che l'Amministrazione finanziaria confermasse tale lettura, precisando, in particolare, quali soggetti (del gruppo cui fa parte il soggetto che ha proposto l'interpello e/o società terze al gruppo) possono usufruire del parere positivo per la dimostrazione dell'esimente in parola.

Per maggior chiarezza, si propone il seguente grafico:



Grafico 2





13. I rapporti tra la disciplina relativa alla deducibilità dei costi black list e le convenzioni contro le doppie imposizioni

Vale la pena evidenziare come, in talune circostanze, la norma in commento potrebbe risultare inapplicabile ogni qual volta il soggetto estero, con il quale sono intercorse le operazioni oggetto della disciplina prevista dall'articolo 110, commi 10 e seguenti, del TUIR, sia effettivamente residente in uno Stato con il quale l'Italia abbia stipulato una convenzione contro la doppia imposizione ai fini delle imposte sui redditi e questo risulti anche legittimo destinatario delle norme convenzionali stesse.

Tale conclusione potrebbe derivare dalla presenza nella convenzione contro le doppie imposizioni di una *“clausola di non discriminazione”* analoga a quella contenuta nell'articolo 24, paragrafo 4, del Modello di convenzione dell'OCSE, ai sensi del quale *“fatta salva l'applicazione delle disposizioni contenute nel paragrafo 1 dell'articolo 9, nel paragrafo 6 dell'articolo 11 o nel paragrafo 4 dell'articolo 12, gli interessi, i canoni e altre somme pagate da un'impresa di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente, ai fini di determinare gli utili imponibili di detta impresa. Similmente, ogni debito di un'impresa di uno Stato contraente verso un residente dell'altro Stato contraente, ai fini di calcolare il patrimonio imponibile di tale impresa, sarà deducibile alle stesse condizioni come se il debito fosse stato contratto verso un residente del primo Stato”*.

Per esempio, tra i Paesi appartenenti alla *black list* nella cui convenzione con l'Italia è presente la citata clausola di non discriminazione figurano l'Ecuador, le Mauritius e la Svizzera.

In tale ipotesi, come previsto dall'articolo 75 del D.P.R. n. 600/1973, nonché dall'articolo 169 del TUIR, prevalendo – ove più favorevole – la disciplina convenzionale su quella nazionale, parrebbe venir meno anche l'obbligo di separata indicazione dei costi in dichiarazione dei redditi.

Al contrario, nelle convenzioni contro le doppie imposizioni di più recente ratifica (per esempio, quella stipulata con l'Oman), è stata introdotta all'interno della clausola di non discriminazione una formula di chiusura del seguente tenore: *“le disposizioni dei paragrafi precedenti del presente Articolo non pregiudicano l'applicazione delle disposizioni interne per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale. La presente disposizione comprende in ogni caso le limitazioni della deducibilità*



delle spese e degli altri elementi negativi derivanti da transazioni tra imprese di uno Stato contraente ed imprese situate nell'altro Stato contraente".

14. Adempimenti dichiarativi

I componenti negativi relativi a operazioni intercorse con soggetti black list devono essere separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi dell'impresa residente (modello Unico).

Con particolare riferimento al modello Unico 2012, i righi interessati sono i seguenti:

- i righi RF30 (variazione in aumento) e RF52 (variazione in diminuzione) in Unico 2012/SC;
- i righi RF27 (variazione in aumento) e RF40 (variazione in diminuzione) in Unico 2012/SP;
- i righi RF23 (variazione in aumento) e RF37 (variazione in diminuzione) in Unico 2012/PF;
- i righi RF24 (variazione in aumento) e RF35 (variazione in diminuzione) in Unico 2012/ENC;
- il rigo RG20 per i soggetti in contabilità semplificata in Unico 2012/SP, per i costi per i quali non opera l'indeducibilità;
- il rigo RG19 per i soggetti in contabilità semplificata in Unico 2012/PF, per i costi per i quali non opera l'indeducibilità;
- il rigo RG20 per i soggetti in contabilità semplificata in Unico 2012/ENC, per i costi per i quali non opera l'indeducibilità.

In relazione a quanto precisato nel paragrafo 3.1.2 e più precisamente in ordine all'obbligo, gravante in capo alle società controllate estere nei cui confronti dovesse trovare applicazione la disciplina di cui all'articolo 167 del TUIR, di separata indicazione delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, la suddetta separata indicazione trova allocazione, con particolare riferimento al modello Unico 2012, nei righi FC19 (variazione in aumento) e FC30 (variazione in diminuzione).

Tutti i componenti negativi sostenuti nei confronti di imprese o professionisti residenti o localizzati nei territori inclusi nelle liste di cui al D.M. 23 gennaio 2002 vanno indicati quale variazione in aumento.



La variazione in diminuzione interesserà solo quelle spese e quei componenti negativi che presentano i requisiti di deducibilità, ovverosia che sono supportati dalla presenza della documentazione necessaria per dimostrare l'esistenza delle circostanze esimenti (si veda da ultimo la Circolare n. 51/E del 2010).

Nel caso di componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti e attività diversi da quelli indicati nell'articolo 3 del D.M. 23 gennaio 2002, si ritiene che l'indicazione in Unico non vada eseguita.⁵ A titolo prudenziale, può essere utile ottenere, ad esempio dal fornitore svizzero, la certificazione rilasciata dalle Autorità fiscali svizzere, attestante che il fornitore è soggetto alle imposte cantonali e municipali.

14.1. Costi indeducibili o parzialmente deducibili

Come precisato nel precedente paragrafo 5.2.2, si ritiene che, laddove i componenti negativi derivanti da transazioni commerciali con imprese e professionisti residenti o localizzati nei territori inclusi nel D.M. 23 gennaio 2002 trovino una limitazione circa la loro deducibilità per effetto di altre disposizioni contenute nel TUIR, la loro indicazione negli appositi righi di Unico debba avvenire per l'importo che residua dopo aver applicato tali regole di totale o parziale indeducibilità.

A titolo meramente esemplificativo, si consideri l'ammortamento, effettuato da una società di capitali residente in relazione a un'apparecchiatura telefonica acquistata da un soggetto residente in un Paese a fiscalità privilegiata, deducibile nella misura dell'80 per cento, per effetto della disposizione contenuta nel comma 9 dell'articolo 102 del TUIR.

In tale caso:

- nei righi RF30 e, in presenza delle circostanze esimenti, RF52 del Modello Unico 2012/SC andrebbe indicato l'80 per cento dell'ammortamento;
- la parte della quota di ammortamento comunque indeducibile (pari al 20 per cento dell'ammortamento) andrebbe indicata tra le variazioni in aumento nel rigo RF22, colonne 1 e 3.

⁵ Cfr. Il Sole 24 Ore del 9 maggio 2011, Norme e Tributi, p. 3.



14.2. Procedura interna sintetica per l'individuazione dei costi black list

Per individuare i costi da esporre nel modello di dichiarazione, si suggerisce la seguente sintetica procedura contabile:

1. verifica dell'aggiornamento della lista dei Paesi black list (di cui al D.M. 23 gennaio 2002 e successive modifiche);
2. individuazione dei fornitori black list con inserimento in anagrafica di un codice per l'individuazione del Paese black list, previa analisi degli stessi e della documentazione in possesso di eventuale esclusione dalla disciplina in commento (certificati rilasciati dalle Autorità fiscali estere, interpelli presentati dalla società, da proprie consociate o da terzi);
3. estrapolazione a fine esercizio dei dati contabili relativi ai fornitori di beni e servizi;
4. verifica e razionalizzazione della documentazione raccolta in corso d'anno (ordini, contratti, documenti doganali, ecc.) volta ad attestare l'esistenza delle cause esimenti;
5. analisi dei crediti ai fini dell'individuazione dei clienti black list e analisi della relativa esigibilità;
6. individuazione dei cespiti in corso di ammortamento al termine dell'esercizio, acquistati da fornitori black list;
7. individuazione dalle schede contabili delle perdite, delle minusvalenze, delle svalutazioni, degli accantonamenti relativi a operazioni intercorse con soggetti black list;
8. verifica dei limiti di deducibilità dei componenti negativi di cui ai punti precedenti;
9. compilazione degli appositi righi della dichiarazione dei redditi.

15. Normativa e prassi di riferimento

15.1. Normativa di riferimento

- Articolo 110, commi 10, 11, 12 e 12-bis del TUIR;
- Decreto Ministeriale 23 gennaio 2002 e successive modifiche;
- Articolo 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413;
- Articolo 8, comma 3-bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.



15.2. Prassi di riferimento

- Circolare n. 51/E del 6/10/2010;
- Circolare n. 32/E del 14 giugno 2010;
- Circolare n. 46/E del 3 novembre 2009;
- Risoluzione n. 100/E dell'8 aprile 2009;
- Circolare n. 1/E del 26 gennaio 2009;
- Risoluzione n. 427/E del 10 novembre 2008;
- Risoluzione n. 363/E del 29 settembre 2008;
- Circolare n. 47/E del 18 giugno 2008, paragrafo 7.3;
- Circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008, paragrafo 8.1;
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 24 del 9 maggio 2007;
- Circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, paragrafo 2;
- Risoluzione n. 12/E del 17 gennaio 2006;
- Risoluzione n. 12/E del 1° febbraio 2005;
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 17 del 28 luglio 2004;
- Risoluzione n. 96/E del 30 luglio 2004;
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 3 del 1° aprile 2004;
- Risoluzione n. 46/E 16 marzo 2004;
- Risoluzione n. 127/E 6 giugno 2003;
- Circolare n. 29/E del 23 maggio 2003;
- Procedura n. 12 del dicembre 2002 della D.R.E. Piemonte;
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 19 del 9 dicembre 2002;
- Circolare n. 39/E del 10 maggio 2002, paragrafo 5;
- Circolare n.9/E del 30 gennaio 2002, paragrafi 6.2, 6.3 e 6.4;
- Circolare n. 9/E del 26 gennaio 2001, paragrafo 2.6.