

COSTI BLACK LIST ED ESTEROVESTIZIONE DELLE SOCIETA'

**Tavole sinottiche a cura di
Francesco Facchini**

COSTI BLACK LIST

COSTI BLACK LIST

ART 110, COMMA 10 DEL TUIR: MECCANISMO APPLICATIVO

L'art. 110, comma 10, del TUIR mira a rendere indeducibili le componenti negative di reddito d'impresa derivanti da operazioni intercorse con fornitori residenti in Paesi a fiscalità privilegiata.

COSTI BLACK LIST

BLACK LIST (DM 23.01.2002)

Il **DM 23.1.2002** prevede **tre categorie di paradisi fiscali**:

1. Paesi e territori considerati come paradisi fiscali assoluti (es. Bahamas);
2. Stati o territori considerati paradisi fiscali, fatte salve alcune esclusioni espressamente previste (es. Monaco con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal principato);
3. Stati e territori per i quali la qualifica di paradiso fiscale opera limitatamente a specifici soggetti e attività (es. Svizzera con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e comunali)

COSTI BLACK LIST

ART 110, COMMA 11 DEL TUIR: LE CAUSE ESIMENTI

Il regime di indeducibilità può essere derogato qualora il contribuente fornisca la prova, nel corso dell'accertamento, che

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

COSTI BLACK LIST

PROVA ATTIVITA' COMMERCIALE EFFETTIVA

DOCUMENTAZIONE A SUPPORTO

- ☐ il bilancio;
- ☐ l'atto costitutivo;
- ☐ un prospetto descrittivo dell'attività esercitata;
- ☐ i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività;
- ☐ la copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati;
- ☐ i contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;

Segue

COSTI BLACK LIST

PROVA ATTIVITA' COMMERCIALE EFFETTIVA

- ☐ i conti correnti bancari aperti presso istituti locali;
- ☐ estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- ☐ copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;
- ☐ autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

(circ. Agenzia delle Entrate 23.5.2003 n. 29 e ris. Agenzia delle Entrate 16.3.2004 n. 46):

COSTI BLACK LIST

PROVA EFFETTIVO INTERESSE ECONOMICO E CONCRETA ESECUZIONE OPERAZIONI

Effettivo interesse economico

Inteso come giustificazione economica dell'operazione:

- Prezzo praticato;
- Qualità dei prodotti;
- Tempistica e puntualità della consegna

Concreta esecuzione

- Documentazione doganale;
- Movimentazioni finanziarie.

COSTI BLACK LIST

MODIFICHE APPORTATE DALLA FINANZIARIA 2007

Fino al 31.12.2006, l'art. 110 comma 11 prevedeva la separata indicazione dei costi black list in dichiarazione dei redditi **a pena di indeducibilità.**

Ad opera della L. 296/2006 (Finanziaria 2007) dal 1.1.2007 permane l'obbligo di separata indicazione dei predetti costi in dichiarazione dei redditi **ma non più a pena di indeducibilità.**

Unico 2008

RF33	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	,00
RF55	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	,00

COSTI BLACK LIST

MODIFICHE APPORTATE DALLA FINANZIARIA 2007

Sanzione proporzionale

La mancata indicazione dei costi black list in dichiarazione comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa pari **al 10 per cento dell'importo complessivo** delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, **con un minimo di Euro 500 ed un massimo di Euro 50.000** (art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. 471/1997)

COSTI BLACK LIST

MODIFICHE APPORTATE DALLA FINANZIARIA 2007

Violazioni pregresse al 1° gennaio 2007

- ❑ La medesima **sanzione proporzionale** si applica anche per le **violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007**, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'articolo 110, comma 11, primo periodo, del TUIR
- ❑ Resta ferma in tal caso l'applicazione della **sanzione fissa** compresa tra Euro 258,00 e Euro 2.065,00 (art. 8, comma 1, del D. Lgs. n. 471/1997).

Due sanzioni per la stessa violazione?

COSTI BLACK LIST

CHIARIMENTI AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

- ❑ **violazione contestata a seguito di accessi, ispezioni o verifiche:** è applicabile solo la sanzione proporzionale introdotta dalla Legge Finanziaria 2007 pari al 10 per cento dei costi non indicati in dichiarazione (minimo Euro 500 e massimo Euro 50.000).
- ❑ **il contribuente non ha ancora subito accessi, ispezioni o verifiche:** egli potrà presentare dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, come già chiarito nella Risoluzione 17 gennaio 2006, n. 12/E. In tal caso, sarà applicata la sola sanzione in misura fissa prevista dal citato articolo 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (sanzione compresa tra Euro 258,00 e Euro 2.065,00)

COSTI BLACK LIST

ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE

La giurisprudenza di merito va orientandosi per una lettura della disposizione normativa che consenta **l'integrazione della dichiarazione da parte del contribuente** ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 2, comma 8 del DPR 322/1998, **anche in presenza di controllo già avviato nei confronti del contribuente.**

In sostanza è possibile l'emendabilità della dichiarazione mentre è precluso il ravvedimento di cui all'art. 13 D. Lgs. 472 /1997.

Si segnala sentenza n. 251/02/06 della Commissione Tributaria Provinciale di Verona

COSTI BLACK LIST

RAPPORTO CON NORMATIVA CFC

La predetta normativa sull'indeducibilità dei costi non si applica laddove risulti applicabile la normativa CFC ai sensi degli artt. 167 e 168 del TUIR concernenti le disposizioni in materia di imprese estere controllate e collegate.

COSTI BLACK LIST

Estensione del regime di indeducibilità alle prestazioni dei professionisti (ART. 110, Comma 12-bis)

Il regime di indeducibilità dei costi si applica anche alle prestazioni di servizi rese dai **professionisti** domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati (nuovo co. 12-bis inserito dal DL 262/2006 conv. nella L. 286/2006).

Anche con riferimento a tali prestazioni, è **possibile disapplicare** la normativa in questione dimostrando, in alternativa, che:

- ☐ il soggetto non residente svolge un'**attività** commerciale (rectius **professionale**) **effettiva**;
- ☐ le operazioni hanno avuto regolare **esecuzione** e rispondono ad un **effettivo interesse economico**.

COSTI BLACK LIST

MODIFICHE APPORTATE DALLA FINANZIARIA 2008

WHITE LIST

Sono indeducibili le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o **localizzate** in Stati o territori **diversi da quelli inclusi nella white list** emanata ai sensi del co. 1 dell'art. 168- bis del TUIR.

Le **novità** del co. 10 dell'art. 110 del TUIR riguardano dunque:

- ☐ la sostituzione del criterio del domicilio delle imprese estere con quello della "**localizzazione**";
- ☐ La White List comprende quegli Stati **che consentono un adeguato scambio di informazioni** (non rileva più un'imposizione fiscale privilegiata)

COSTI BLACK LIST

MODIFICHE APPORTATE DALLA FINANZIARIA 2008

Decorrenza

Ai sensi del co. 88 della L. 244/2007 , le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto emanato ai sensi del co. 1 dell'art. 168-bis del TUIR .

ESTEROVESTIZIONE DELLE SOCIETA'

ESTEROVESTIZIONE

RESIDENZA (ART. 73, C. 3, TUIR)

Sono considerati fiscalmente residenti in Italia le società che hanno nel territorio nazionale alternativamente:

- ☐ Sede legale
- ☐ Sede dell'amministrazione
- ☐ Oggetto principale

Per la maggior parte del periodo d'imposta

ESTEROVESTIZIONE

NORMA ANTIABUSO (ART. 73, C. 5-bis, TUIR)

Presunzione legale relativa

La presunzione di residenza opera nei confronti di **società ed enti non residenti** che:

- ❑ detengono **direttamente partecipazioni di controllo, di diritto o di fatto in società ed enti residenti** ai sensi dell' art. 2359 co. 1 c.c.
- ❑ sono, a loro volta, **controllati anche indirettamente** o sono **amministrati da soggetti residenti**.

ESTEROVESTIZIONE

CONTROLLO ATTIVO: Controllo **del** soggetto estero

La norma fa esplicito riferimento alla detenzione di **partecipazioni di controllo**, pertanto sono applicabili solo le ipotesi 1) e 2) dell'art. 2359, comma 1, c.c., ovvero:

- ☐ Controllo di diritto
- ☐ Controllo di fatto (influenza dominante)

Se **controllanti persone fisiche** rilevano anche le partecipazioni detenute da familiari

La presunzione non opera nelle ipotesi di:

- Controllo contrattuale
- Controllo su società di persone
- Controllo indiretto

ESTEROVESTIZIONE

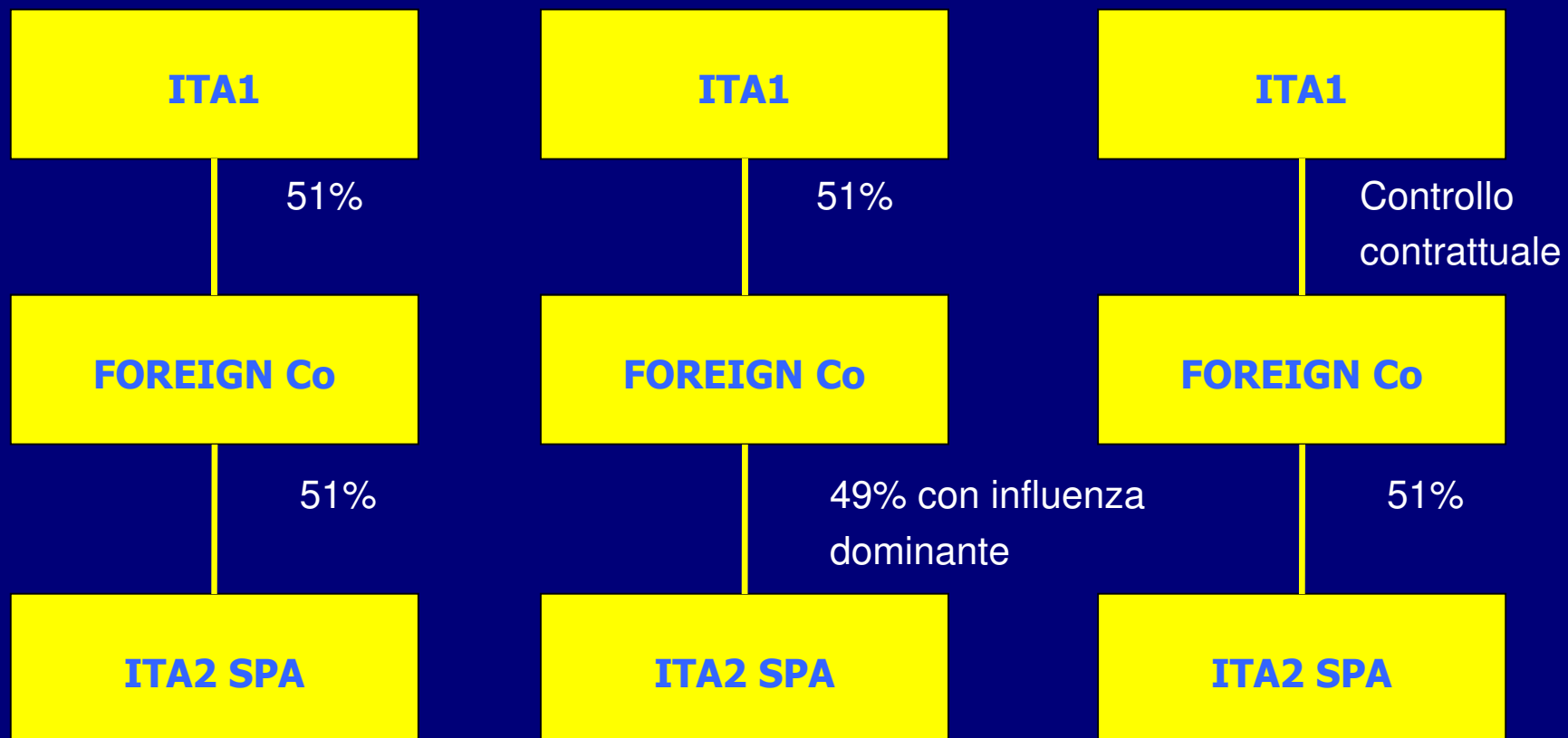
□ CONTROLLO PASSIVO: Controllo **sul** soggetto estero

La norma non pone alcun riferimento al possesso partecipativo tramite il quale si espliciti il controllo, pertanto:

- Rileva anche il **controllo indiretto o contrattuale**

ESTEROVESTIZIONE

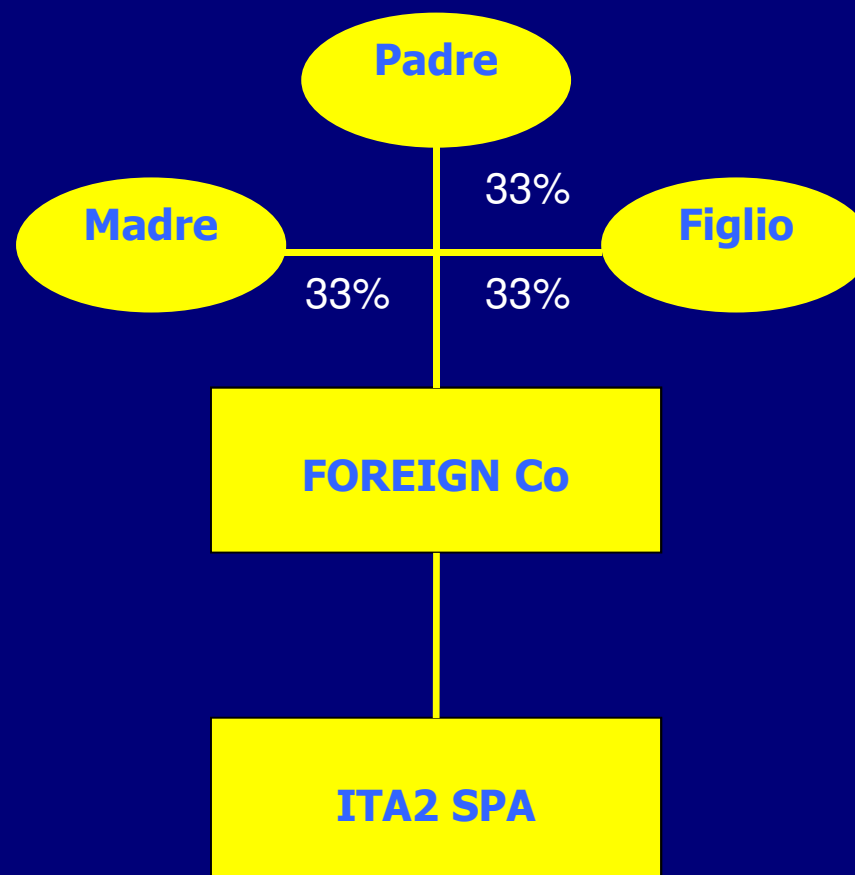
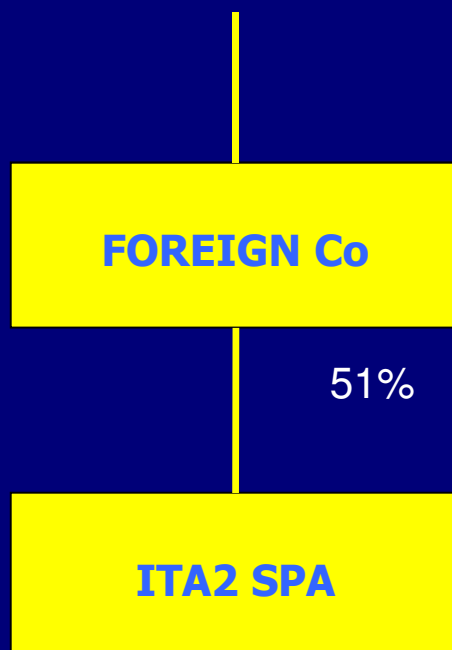
CASI DI APPLICABILITA' (1)



ESTEROVESTIZIONE

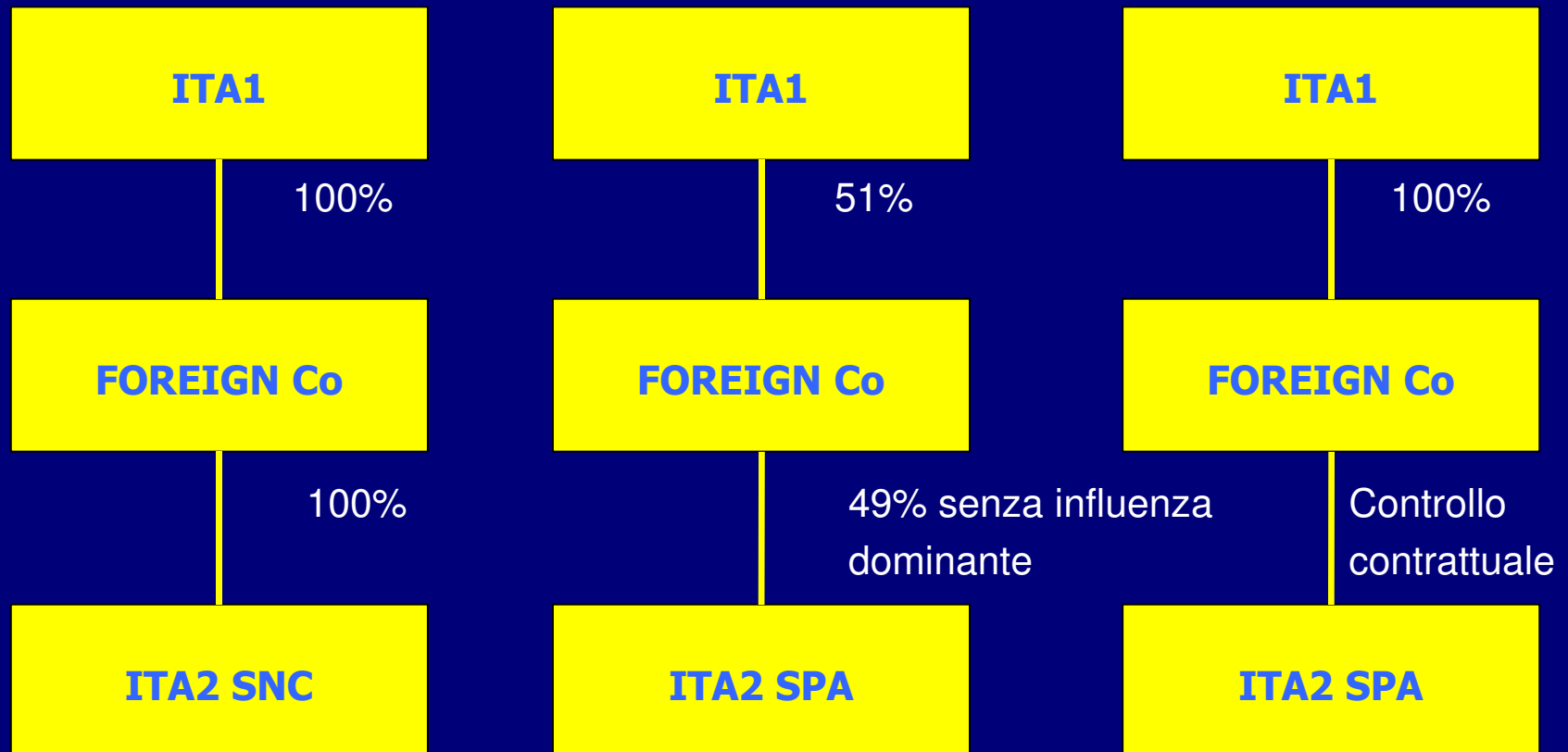
CASI DI APPLICABILITA' (2)

Maggior parte del
CdA residente in
Italia



ESTEROVESTIZIONE

CASI DI NON APPLICABILITA'



ESTEROVESTIZIONE

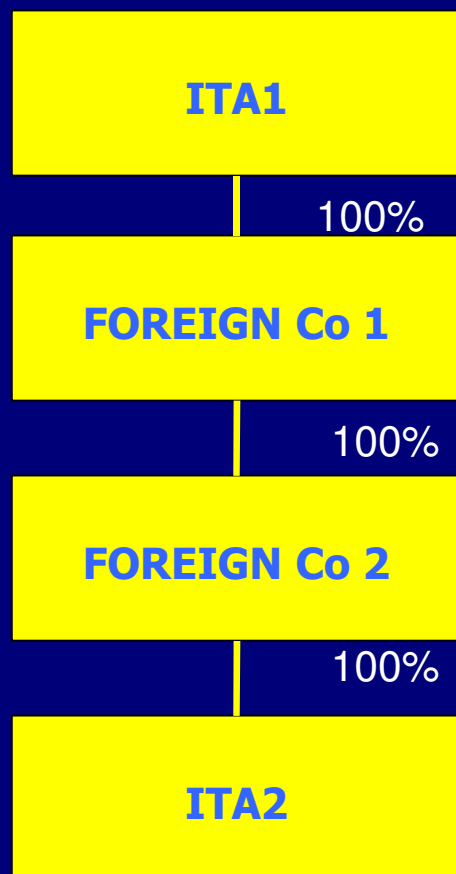
IL CASO DELLE SUBHOLDING

- ❑ Secondo la C.M. 04/08/2006 n. 28, la norma è applicabile anche nelle ipotesi in cui tra i soggetti residenti controllanti ed i controllati si **interpongano più sub-holding estere**.
- ❑ La presunzione di residenza in Italia della società estera che direttamente controlla una società italiana, renderà operativa, infatti, la presunzione anche per la società estera inserita nell'anello immediatamente superiore della catena societaria; quest'ultima si troverà, infatti, a controllare direttamente la sub-holding estera, considerata residente in Italia.

ESTEROVESTIZIONE

IL CASO DELLE SUBHOLDING

ESEMPIO N. 1



L'inversione dell'onere della prova opera per FCo. 1 e 2.

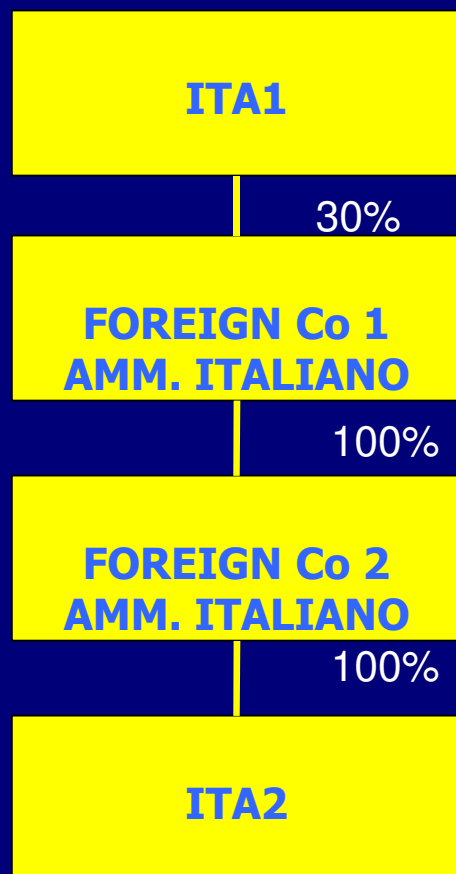
Se viene data la prova contraria per FCo. 2, la presunzione per FCo. 1 non può operare, perché non controlla direttamente una società residente in Italia.

Se viene data la prova contraria per FCo. 1, la presunzione per FCo. 2 può ancora operare perché essa è controllata indirettamente da ITA1, residente in Italia, e controlla una società (ITA2) residente in Italia.

ESTEROVESTIZIONE

IL CASO DELLE SUBHOLDING

ESEMPIO N. 2



L'inversione dell'onere della prova opera per FCo. 1 e FCo. 2.

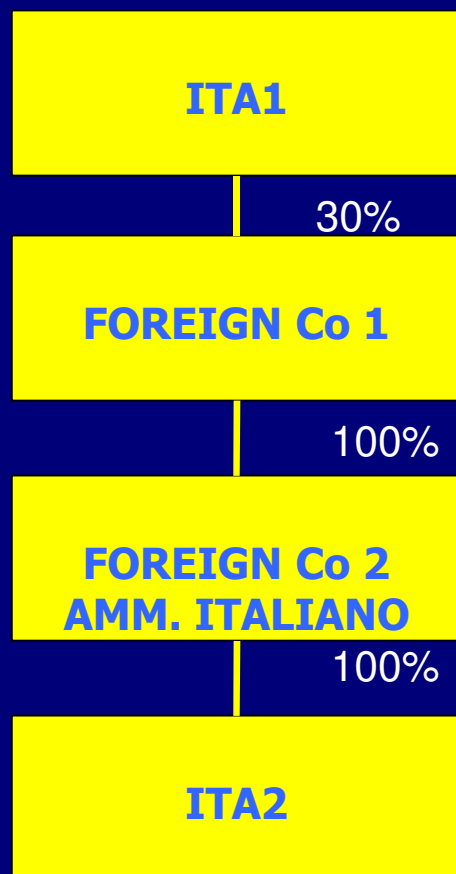
Se FCo.2 fornisce la prova contraria, la presunzione per FCo.1 non può operare, perché non controlla direttamente una società residente in Italia.

Se viene data la prova contraria per FCo.1, la presunzione per FCo.2 continua ad operare perché Fco.2 ha amministratori italiani e controlla una società residente in Italia

ESTEROVESTIZIONE

IL CASO DELLE SUBHOLDING

ESEMPIO N. 3



L'inversione dell'onere della prova vale solo per FCo.2, in quanto FCo.1, pur controllando una società presunta italiana non è controllata da residenti in Italia e non ha amministratori residenti in Italia

ESTEROVESTIZIONE

MOMENTO DI VERIFICA DEL CONTROLLO

- ❑ Il comma 5-ter stabilisce che ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato
- ❑ Assonime Circolare n. 67 del 2007

ESTEROVESTIZIONE

INVERSIONE ONERE DELLA PROVA

MOMENTO IN CUI FORNIRE PROVA CONTRARIA

R.M. 05-11-2007 n. 312/E

Non risulta possibile avvalersi della procedura di interpello “disapplicativo” di cui all’art. 37-bis, comma 8, DPR 600/1973, in quanto l’art. 73 comma 5-bis è norma procedimentale che incide sulla soggettività passiva e non impatta direttamente sulla determinazione del debito tributario.

La prova contraria può essere offerta solo in fase successiva all’accertamento

ESTEROVESTIZIONE

INVERSIONE ONERE DELLA PROVA

CONTENUTO DELLA PROVA

Il ministero ha chiarito che “Il contribuente dovrà dimostrare, con argomenti adeguati e convincenti, che la **sede di direzione effettiva** non è in Italia, bensì all'estero. (CM. 04-08-2006 n 28/E)

Futura modifica commentario OCSE

La **sede della direzione effettiva** è il luogo in cui sono assunte di fatto le **principali decisioni** di tipo **gestionale e commerciale** necessarie per la conduzione dell'insieme delle attività della società.

ESTEROVESTIZIONE

EFFETTI DELLA PRESUNZIONE IN MANCANZA DI PROVA CONTRARIA

- ❑ Il soggetto estero, che non riesca a fornire prova contraria, si considera **ad ogni effetto come un residente nel territorio dello Stato** e sarà quindi soggetto a tutti gli obblighi strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti.
- ❑ Ciò comporta l'applicazione della ***worldwide taxation*** ovvero tassazione di tutti i redditi ovunque conseguiti con conseguenti obblighi contabili e dichiarativi

ESTEROVESTIZIONE

EFFETTI DELLA PRESUNZIONE IN MANCANZA DI PROVA CONTRARIA

QUESTIONI RILEVANTI

- ❑ Valori degli assets ai fini della determinazione reddito impresa:
 - ❑ Valori correnti?
 - ❑ Valori storici?
 - ❑ La posizione dell'Amministrazione: RM. 30/03/2007 n. 67/E
- ❑ Dividendi: si applica l'art. 89 TUIR
- ❑ Plusvalenze su partecipazioni
- ❑ Ritenute applicate trasformate a "titolo di acconto"

ESTEROVESTIZIONE

EFFETTI DELLA PRESUNZIONE IN MANCANZA DI PROVA CONTRARIA

QUESTIONI RILEVANTI

- ❑ Applicazione disciplina società di comodo
- ❑ Possibile opzione per il consolidato nazionale fiscale
- ❑ Collegamento con l'art. 167 TUIR
- ❑ Obblighi di tenuta scritture contabili
- ❑ Obblighi di sostituzione d'imposta?