

Le operazioni con paesi black-list

Con il termine black-list è ormai usuale definire l'elenco dei cosiddetti "paradisi fiscali", vale a dire dei Paesi aventi un regime fiscale privilegiato con i quali non è consentito un adeguato scambio di informazioni con l'Amministrazione italiana.

Le operazioni con imprese aventi sede in territori extra-UE a regime fiscale privilegiato possono dar luogo a fenomeni elusivi che la normativa fiscale si propone di contrastare con discipline speciali, tra cui quella sull'indeducibilità dei costi, di cui all'[art. 110, c.10 e 11, TUIR](#); la disposizione richiamata delinea una disciplina antielusiva la cui finalità è contrastare la distrazione di utile dall'Italia verso Paesi o territori a fiscalità privilegiata, il tutto avviene attraverso **una presunzione di irrilevanza della deducibilità fiscale delle operazioni effettuate con tali paesi**.

Ai fini della presente disciplina continua ad assumere rilevanza l'elenco dei paesi black-list contenuto nel [D.M. 23 gennaio 2002](#) (e successive modificazioni), che contemplano una serie di Stati o territori esteri "in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti".

Il [Decreto del Ministero delle Finanze del 27 luglio 2010](#) ha eliminato Cipro, Malta e Corea del sud dai paesi a fiscalità privilegiata, mentre con la pubblicazione sulla G.U del 24 febbraio 2014 del [D.M. 12 febbraio 2014](#) è effettiva l'esclusione della Repubblica di San Marino dalla lista dei Paesi black list, come individuati dal D.M. 4 maggio 1999.

Di seguito si riporta l'elenco dei Paesi Black List aventi regime fiscale privilegiato, aggiornato con le modifiche apportate dal D.M. del 27 aprile 2015 al D.M. del 23 gennaio 2002:

Andorra	Bahamas	Barbados
Barbuda	Brunei	Gibuti (ex Afar e Issas)
Grenada	Guatemala	Hong Kong
Isole Cook	Isole Marshall	Isole Vergini statunitensi
Kiribati (ex Isole Gilbert)	Libano	Liberia
Liechtenstein	Macao	Maldive
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		

In realtà i decreti di cui sopra individuano tre diverse tipologie di paesi:

1. gli Stati o territori che sono sempre considerati avere un regime fiscale privilegiato

2. gli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, ma con esclusione di alcune tipologie di società ivi operanti (società che quindi non si considerano residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato)
3. gli Stati o territori che si considerano avere regime fiscale privilegiato, ma limitatamente ai soggetti ed alle attività per ciascuno di essi specificatamente indicati.

Per quanto riportato al punto 2) alcune tipologie di società, pur residenti in territori black-list, non vengono interessate dalla normativa sui paesi a fiscalità privilegiata (elenco aggiornato con le modifiche apportate dal D.M. del 27 aprile 2015 all'articolo 2, del D.M. del 23 gennaio 2002).

- **Bahrein**, vengono escluse le società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero;
- **Monaco**, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato.

Per quanto riportato al punto 3), per alcuni paesi individuati negli elenchi delle black-list, la normativa sui paesi a fiscalità privilegiata riguarda unicamente soggetti ed attività ben definite, così ad esempio:

- **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;
- **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;
- **Dominica**, con riferimento alle international companies esercenti l'attività all'estero;
- **Ecuador**, con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi;
- **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;
- **Kenia**, con riferimento alle società insediate nelle Export Processing Zones;
- **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;
- **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;
- **Svizzera**, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e "di domicilio";
- **Uruguay**, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore.

Con riferimento alle operazioni poste in essere con Paesi Black list, l'[art. 110, c.10, TUIR](#) prevede, in linea generale, che non siano ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati o territori individuati come luoghi soggetti a fiscalità privilegiata, i cosiddetti "paesi black-list". Tale principio

di non deducibilità è inoltre applicato anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in tali territori.

La portata di tale norma va estesa a tutti i rapporti commerciali posti in essere con imprese (non solo società) situate in Paesi e territori a regime fiscale privilegiato, prescindendo totalmente dall'esistenza di qualsiasi legame di controllo con le imprese italiane. E' da ritenere, pertanto, che rientrino nella nozione di impresa estera anche le stabili organizzazioni in paradisi fiscali di società residenti nel territorio dello Stato, così come in Paesi o territori a fiscalità ordinaria ([Circolare Agenzia delle Entrate 51/E/2010](#)). L'ineducibilità prevista dalla disciplina in commento riguarda le spese e gli altri componenti negativi di reddito in genere; si tratta quindi di un riferimento particolarmente ampio che consente di estendere l'ambito applicativo della stessa a qualunque componente negativo di reddito derivante da transazioni commerciali poste in essere con fornitori black-list. Si devono quindi considerare ineducibili gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti residenti nei cosiddetti "paradisi fiscali".

Tale principio generale di non deducibilità può comunque essere disapplicato (e quindi i relativi costi sostenuti diventare deducibili) nel caso in cui l'impresa residente in Italia fornisca la prova che le imprese estere:

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

Si tratta di clausole di esclusione dalla regola generale della non deducibilità dei costi sostenuti in paesi black-list, tra loro alternative, la cui dimostrazione può essere fornita dal contribuente in sede di controllo, oppure in via preventiva, cioè prima di porre in essere l'operazione, inoltrando all'Amministrazione finanziaria apposita istanza di interpello.

Attività commerciale prevalente

In relazione alla prima delle due condizioni, il contribuente deve provare che l'attività svolta dal soggetto estero sia prevalentemente ed effettivamente commerciale. In altri termini, il contribuente deve dimostrare che il fornitore estero svolge come sua attività principale, un'attività commerciale, avvalendosi di una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della citata attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione. Al fine di attestare l'effettivo svolgimento dell'attività commerciale da parte del soggetto domiciliato fiscalmente in Stati o territori extra UE aventi regimi fiscali privilegiati, l'impresa residente in Italia può produrre diversi documenti relativi al fornitore non residente, quali: il bilancio, i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività, la copia delle fatture e 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, ecc...

Interesse economico e concreta esecuzione delle operazioni

In alternativa alla causa di disapplicazione sopra descritta il contribuente può provare, con adeguata documentazione, che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione. In sostanza, l'impresa residente deve dimostrare l'insussistenza di un intento elusivo sottostante l'operazione, ovvero che l'operazione non sia stata posta in essere con il solo scopo di ottenere un risparmio fiscale mediante la deducibilità di

componenti negativi generatisi in territori fiscali privilegiati. Il contribuente è tenuto, pertanto, ad acquisire e conservare tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un paese a fiscalità privilegiata: l'entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti, le condizioni di pagamento e la tempistica e puntualità della consegna.

L'effettività dell'operazione può così essere dimostrata esibendo la documentazione doganale di importazione ed ogni altro elemento di prova documentale imposto dalla normativa o dalla prassi di settore, il prezzo della transazione, la possibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori, 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. Con particolare riferimento al prezzo praticato dal fornitore black-list è già stato più volte affermato come la deducibilità dei costi in esame non possa essere disconosciuta sulla base della mera circostanza che il prezzo dei beni e servizi acquistati sia superiore a quello mediamente praticato sul mercato. In altri termini, un prezzo apparentemente anomalo può essere giustificato dalla valutazione delle altre condizioni che regolano la transazione e, quindi, non pregiudicare la sussistenza dell'effettivo interesse economico all'operazione.

La compilazione del Modello UNICO

In ogni caso la deduzione dei componenti negativi, derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla UE aventi regimi fiscali privilegiati, è subordinata alla separata indicazione, negli appositi righi del Modello UNICO, dei relativi costi dedotti.

In sostanza, al fine di superare le previsioni di indeducibilità dei costi in esame, il soggetto residente, oltre a provare l'effettivo svolgimento di un'attività commerciale del soggetto residente nel paese "black-list" o l'interesse economico, precedentemente analizzati, ha l'onere di indicare separatamente detti costi nella dichiarazione dei redditi.

Vale però la pena sottolineare come la Finanziaria 2007, nel confermare che le spese e gli altri componenti negativi in questione devono essere separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi, ha provveduto ad abrogare il periodo in cui veniva previsto, che dalla mancata indicazione in dichiarazione discendeva l'indeducibilità dei costi, anche qualora fosse possibile provare l'esistenza delle due condizioni esimenti. In sostanza, con le modifiche apportate, l'omissione della separata indicazione in dichiarazione dei costi black-list, non costituisce più automaticamente presupposto di indeducibilità se, comunque, il contribuente è in grado di provare almeno una delle condizioni stabilite espressamente dal legislatore e precedentemente analizzate.

Altre Norme, Prassi e Giurisprudenza

- [D.M. 4 maggio 1999](#)
- [D.M. 21 novembre 2001](#)
- [D.M. 23 gennaio 2002](#)
- [Decreto MEF 27 luglio 2010](#)
- [Circolare Agenzia delle Entrate 51/E/2010](#)

Ti potrebbe interessare

- [Paesi black-list: la comunicazione periodica](#)