

Una via di fuga dai costi delle black list

Sul contenzioso in atto per i dati non indicati in Unico la soluzione passa dall'amministrazione

PAGINA A CURA DI
Benedetto Santacroce
Piergiorgio Valente
Franco Vernazza

PARTE L'abolizione delle black list prevista dalla Finanziaria 2008 potrebbe, finalmente, determinare la realizzazione dell'attesa semplificazione delle regole che, allo stato attuale, governano e informano i meccanismi antielusivi delle Cfc. Non solo.

Una sola lista di Paesi virtuosi potrebbe fornire una nuova soluzione all'indeducibilità dei costi sopportati dai contribuenti nazionali con imprese e professionisti situati in paradisi fiscali. Le nuove regole che derivano da impegni internazionali (si veda la pagina pubblicata accanto) dovrebbero mettere fine a una serie di problemi connessi alla specifica disciplina, non sia altro per la riduzione dei Paesi interessati dalle disposizioni.

La Finanziaria 2008 rivedrà, infatti, l'articolo 110 del Tuir relativo ai cosiddetti "costi black list". La norma, che proprio in questi giorni sta vivendo ore difficili, è stata già oggetto di modifiche con la manovra finanziaria 2007, il cui articolo 1, comma 301, ha abrogato la disposizione che subordinava la deduzione dei costi black list alla loro separata indicazione in dichiarazione. A oggi restano tuttavia pendenti numerosi contenziosi relativi a violazioni accertate prima dell'approvazione della Finanziaria 2007 e mirano a una ripresa a tassazione di costi con imprese paradisiache in quanto non esposti separatamente in dichiarazione. Nel silenzio del Fisco sull'individuazione di linee guida uniformi per l'abbandono del contenzioso pendente, l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo a cura dell'Ufficio impositore e la contestuale irrogazione della sanzione proporzionale prevista costituiscono la possibile via d'uscita dalle liti pendenti.

Costi black list

Ai fini del riconoscimento della deducibilità di spese e di altri componenti negativi derivanti da operazioni effettuate con soggetti domiciliati in Stati a fiscalità privilegiata, l'attuale formulazione dell'articolo 110 del Tuir richiede alle imprese residenti di dimostrare che le società o i professionisti esteri svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva. In alternativa, occorre provare che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse sono state eseguite.

Finanziaria 2007

Con la Finanziaria 2007, è stata eliminata la sanzione impropria del recupero a tassazione dell'intero ammontare delle spese e degli altri componenti negativi di reddito qualora non indicati separatamente in dichiarazione. Permane in ogni caso l'obbligo di distinta evidenziazione ma l'inosservanza di tale adempimento comporta unicamente l'irrogazione della sanzione proporzionale prevista dal nuovo comma 3-bis dell'articolo 8 del Dlgs 471/97, pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di 500 e un massimo di 50mila euro.

Estensione retroattiva

L'articolo 1, comma 303, della legge 296/2006 estende l'applicazione della sanzione proporzionale anche alle violazioni commesse, e già accertate, antecedentemente all'entrata in vigore della Finanziaria 2007, a condizione che il contribuente assolva all'onere probatorio previsto dall'articolo 110 del Tuir. Come precisato dalle Entrate (circolare 11/E del 2007), se la violazione è stata contestata a seguito di accessi, ispezioni o verifiche, risulta applicabile unicamente la sanzione proporzionale. Al contrario, se il contribuente non ha subito attività di verifica potrà essere presentata una dichiarazione integra-

tiva ai sensi dell'articolo 2, comma 8, Dpr 322/98 con applicazione della sanzione per violazioni formali da 258 a 2.065 euro di cui all'articolo 8, comma 1, Dlgs 471/97.

La via di uscita

Il contenzioso pendente per violazioni relative alla mancata evidenziazione in dichiarazione dei costi black list può essere chiuso con l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo da parte dell'ufficio, stante lo *ius superveniens*, e la contestuale irrogazione della sanzione proporzionale.

In presenza di più violazioni in dichiarazioni reddituali presentate per periodi di imposta diversi, si ha un concorso materiale omogeneo: a norma dell'articolo 12, comma 5, Dlgs 472/97 l'Ufficio, individuata la sanzione base, è tenuto a incrementarla dalla metà al triplo. Si ritiene al contrario non percorribile la via della conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48 Dlgs 546/92 in quanto non si controverte più sull'ammontare dell'imposta dovuta che, in ragione della sanatoria, è pari a zero. Il contribuente non deve quindi riconoscere la sussistenza di alcun debito di imposta e le parti dovrebbero invece conciliare solamente sulla sanzione da irrogare, peraltro fissata in misura proporzionale.

Segue

La lista italiana

Ecco l'elenco compreso nel Dm 21 novembre 2001 relativo all'applicazione della normativa sulle CFC di cui agli articoli 167 e 168 del Tuir, corretto con riferimento alla black list ai fini dell'articolo 110 del Tuir (indeducibilità per le spese e altri componenti negativi con Paesi black list)

Stati e territori con 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, Maleisia, Montserrat
- Nauru, Niue, Nuova Caledonia
- Oman
- Polinesia francese
- Saint Kitts e Nevis, Salomone, Samoa, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark (Isole del Canale), Seychelles, Singapore (escluso ai fini dell'articolo 110 del Tuir)
- Tonga, Tuvalu (ex Isole Ellice)
- Vanuatu

Stati altresì inclusi

- **Bahreïn**, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero;
- **Emirati Arabi Uniti**, con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate a imposta;
- **Monaco**, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato;
- **Singapore**, compreso ai soli fini dell'articolo 110 Tuir (spese e altri componenti negativi), con esclusione però della banca centrale e degli organismi che gestiscono le riserve ufficiali dello Stato

Altri casi

- Le disposizioni si applicano, altresì, ai soggetti e alle attività insediati negli Stati di cui al medesimo comma che usufruiscono di regimi fiscali agevolati sostanzialmente analoghi a quelli ivi indicati, in virtù di accordi o provvedimenti dell'amministrazione finanziaria dei medesimi Stati

Segue

// Sole - 24 Ore, p. 35	◆	Fiscale - Imposte dirette - IRES - Norme generali sulle valutazioni - Operazioni con imprese extra-Ue domiciliate in paradisi fiscali - Sussistenza delle esimenti - Orientamento dell'Agenzia delle Entrate	9
-------------------------	---	---	---

Stati e territori a cui si applicano le stesse disposizioni limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate

- **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
- **Corea del Sud**, con riferimento alle società che godono delle agevolazioni previste dalla tax Incentives Limitation Law
- **Costarica**, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, nonché con riferimento alle società esercenti attività ad alta tecnologia
 - **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
- **Lussemburgo**, con riferimento alle società holding di cui alla locale legge del 31 luglio 1929; è escluso per quanto riguarda l'applicazione dell'articolo 110 Tuir
- **Malta**, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, quali quelle di cui al Malta Financial Services Centre Act, alle società di cui al Malta Merchant Shipping Act e alle società di cui al Malta Freeport Act
- **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
- **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
- **Panama**, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, secondo la legislazione di Panama, alle società situate nella Colon Free Zone e alle società operanti nelle Export Processing Zones
- **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

La prassi. Le risposte dell'Amministrazione finanziaria

Le controllate viste dall'Agenzia

■ L'agenzia delle Entrate ha pubblicato nel 2007 alcune risoluzioni sulle Cfc controllate, fornendo interessanti chiarimenti. La prima e più innovativa risoluzione è quella del 28 marzo 2007,

ONERE PROBATORIO

Prima di inviare il modello la capo gruppo italiana deve dimostrare l'esistenza dei presupposti richiesti dalle esimenti

n. 63/E, che riguarda una società residente in Italia che ha acquisito il controllo di una sub-holding Usa, a capo di varie società tra cui una residente a Cipro, paese blacklist, che controlla le società operative del gruppo.

Poiché la società residente a Cipro non svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, viene richiesta la disapplicazione disciplinata dall'articolo 167, comma 5, lettera b) del Tuir (seconda esimente), con cui si prevede che dalle «partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori» con regimi fiscali privilegiati. Questa situazione era quasi impossibile da dimostrare prima della risoluzione 63/E/07 secondo cui il riconoscimento dell'esimente può derivare anche da una valutazione concreta dei «complessivi risultati fiscali» del gruppo societario e che questa valutazione è possibile se il regime complessivamente applicabile ai redditi esteri non è inferiore in termini sostanziali a quello italiano, né vi è il pericolo di un ingiustificato differimento della tassazione.

Il Fisco riconosce che la ratio dell'articolo 167, comma 5, lettera b) del Tuir è quello di garantire che i redditi prodotti all'estero siano tassati almeno una volta in misura congrua. Tornando all'interpello, ciò significa che occorre valutare il carico fiscale complessivamente gravante sul gruppo per il reddito prodotto dalla controllata residente in Cipro.

In sintesi:

- il reddito prodotto dalla società di Cipro è ivi tassato con l'aliquota del 10%;
- quando distribuito come dividendo alla controllante Usa sarà assoggettato a tassazione ordinaria in Usa con l'aliquota del 35%, al lordo delle imposte già pagate a Cipro;
- la tassazione globale sullo stesso reddito dovrà essere pari al 27% dell'utile lordo della società di Cipro, che corrisponde al livello minimo previsto per la tassazione separata dall'articolo 167, comma 6 del Tuir;
- questa tassazione del 27% dovrà essere applicata ogni anno per cui sarà necessario distribuire dalla società di Cipro alla controllante Usa un dividendo congruo.

A livello operativo, sarà compito della società controllante italiana dimostrare all'agenzia delle Entrate competente la sussistenza dei requisiti con dati e documenti da presentare annualmente prima della presentazione della dichiarazione dei redditi; in caso contrario il reddito della società di Cipro sarà tassato per trasparenza secondo le usuali regole.

Applicando la seconda esimente, viene risolto anche il tema della disapplicazione dell'ar-

ticolo 89, comma 3, del Tuir, che consente la detassazione dei dividendi provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata qualora si sia in presenza delle medesime condizioni.

La successiva risoluzione 288 dell'11 ottobre 2007, che affronta temi simili, ricorda che l'applicazione della seconda esimente con le modalità esposte non è automatica, ma deve essere «frutto della valutazione di una pluralità di circostanze da valutare caso per caso».

Sempre in termini di seconda esimente, la risoluzione 262 del 21 settembre 2007 ricorda che l'aliquota effettivamente gravante sul reddito estero non costituisce di per sé una condizione sufficiente per ottenere la disapplicazione della normativa Cfc. Il caso esaminato riguardava una società residente in Malesia che è un paese con un'elevata aliquota fiscale (28%), ma che rientra nella blacklist per le altre motivazioni, quali la mancanza di scambio di informazioni con il Fisco italiano.

Un'altra risoluzione interessante è la 191 del 27 luglio 2007, con la quale viene esaminato il caso di una sub holding residente in Hong Kong che controlla la società operativa cinese. Anche in questo caso, l'agenzia delle Entrate potrebbe valutare la complessiva tassazione di gruppo come nella risoluzione 63/2007 con la conseguente disapplicazione della norma ai dividendi incassati.

Segue

Cipro. Dividendi negli Usa

Un prelievo congruo può bastare

Parere positivo dell'Agenzia nel caso di società italiana con subholding Usa percipiente utili da società residente cipriota (black list).

Il caso trattato dal Fisco prevedeva che:
- i dividendi subivano una gravosa tassazione in Usa;
- la società controllata era localizzata a Cipro prima dell'acquisto del controllo da parte della società italiana;

- la società italiana garantiva comunque la distribuzione di una quota minima dell'utile della società cipriota.

Nel caso esaminato, le esimenti previste dall'articolo 167 del Testo unico delle imposte sui redditi non sono state rispettate.

L'agenzia delle Entrate, tuttavia, ha escluso comunque il carattere tassativo delle esimenti stesse dall'applicazione della normativa Cfc, affermando che la disciplina in esame è intesa soltanto a garantire che i redditi prodotti all'estero siano tassati almeno una volta in misura congrua.

Risoluzione 28 marzo 2007 n. 63/E

Trasparenza. Importi eccedenti il reddito

Quando la quota resta tassata

L'utile distribuito dalla Cfc, per la quota non assoggettata precedentemente a imposizione per trasparenza, dovrà concorrere alla formazione del reddito della controllante residente per l'intero ammontare (articolo 89, comma 3, del Tuir). Se il soggetto residente dimostra che dalla partecipazione «non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali

privilegiati», i relativi dividendi potranno beneficiare dell'esclusione da imposizione per il 95% del loro ammontare, ai sensi dell'articolo 89.

Così le Entrate si sono espresse sulla tassazione dei dividendi distribuiti da una società black list per la parte eccedente il reddito già imputato per trasparenza. Il comma 5 dell'articolo 167 del Tuir dispone soltanto che gli utili distribuiti dalle Cfc a soggetti residenti non concorrono alla formazione del reddito di questi fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione per trasparenza, ma non specifica quale sia il trattamento della parte di utili eccedente tale reddito.

(Risoluzione 27 luglio 2007 n. 191/E)

Partecipazioni indirette. I requisiti

Poco peso per i diritti di voto

Sono soggette all'articolo 168 del Tuir le partecipazioni di collegamento in cui la percentuale minima di partecipazione è raggiunta anche per mezzo di azioni privilegiate. La norma prevede che il requisito del collegamento sia determinato in base alla percentuale di partecipazione agli utili, indipendentemente dall'entità dei diritti di voto, i quali non spettano alle azioni privilegiate. Il caso affrontato dal

Fisco attiene a una partecipazione indiretta in una Cfc, a mezzo di una subholding con riferimento alla quale la società residente detiene una partecipazione di collegamento. In questa situazione, si genera una potenziale doppia imposizione, in quanto sono imputati per trasparenza sia i redditi della società collegata di primo livello, sia quelli della controllata di secondo livello. Ad avviso dell'Agenzia, tale doppia imposizione sarebbe eliminata tassando gli utili effettivamente percepiti dalla società direttamente partecipata, sino a concorrenza del reddito imputato per trasparenza.

(Risoluzione 23 agosto 2007 n. 235/E)

Casi particolari. La Confederazione elvetica

No del Fisco alle holding svizzere

L'Agenzia fornisce risposta negativa all'interpello sulla base delle seguenti considerazioni:

- l'attività svolta in Svizzera dalla società istante non può definirsi "commerciale", in quanto avente a oggetto la mera gestione di partecipazioni in altre società (holding);
- non sono state fornite prove concrete della non applicazione del regime

agevolato delle holding svizzere (residenti, nella specie, nel Cantone di Zurigo).

L'Agenzia, in particolare, evidenzia la peculiarità della legislazione tributaria elvetica, in base alla quale la liquidazione delle imposte sui redditi è effettuata dall'Amministrazione finanziaria e non, come avviene in Italia, dal contribuente in sede di dichiarazione. Solo in caso di espressa richiesta da parte del contribuente, l'Amministrazione, verificata la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge, applica il regime agevolato.

(Risoluzione 11 ottobre 2007 n. 288/E)