

## La deducibilità dei costi Black List

### Regola generale

Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti black list (articolo 110, comma 10 del TUIR).

### Le condizioni per dedurre i costi black list

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".

A tal fine, la norma prevede la possibilità di utilizzare due esimenti, alternativa 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 (vedi allegato 1 per una casistica delle prove necessarie) 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.

### Operazioni da monitorare

Il comma 10 dell'articolo 110 del TUIR prevede che non sono ammessi in deduzione "le spese e gli altri componenti negativi" derivanti da operazioni con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata ovvero tutti i componenti negativi che derivano "da un'operazione intercorsa con un soggetto black list e che, anche se in periodi d'imposta successivi rispetto a quello in cui la transazione è stata effettuata, comportano una diminuzione del reddito imponibile dell'impresa italiana".

A mero titolo esemplificativo, sono quindi indeducibili:

- le spese per gli acquisti di beni e servizi;
- gli ammortamenti su beni acquistati da paesi black list;
- gli oneri contributivi o di utilità sociale;
- le svalutazioni;
- le perdite di beni;
- gli accantonamenti (per rischi su crediti, per rischio di cambio);
- le minusvalenze
- ogni altro componente negativo correlato ad operazioni intercorse con un'impresa o un professionista residente in paesi black list.

Si faccia attenzione al fatto che i dati che vengono indicati nelle **comunicazioni periodiche** delle operazioni all'Agenzia delle Entrate, **non coincidono necessariamente con i costi che devono essere monitorati** ai fini della deducibilità.

Le sostanziali differenze sono le seguenti:

- la comunicazione si basa sui costi per beni e servizi, mentre la deducibilità rileva anche su altri costi (es. perdite su crediti e ammortamenti);
- la comunicazione rileva con riferimento alle fatture ricevute, mentre la deducibilità deve tenere conto di tutti i costi per competenza;
- la comunicazione riguarda una lista di Paesi diversa da quella rilevante per la deducibilità (vedi allegato 2 - ad es. San Marino rientra ai fini della comunicazione ma non ai fini della deducibilità dei costi).

### Sanzioni

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) se la dichiarazione integrativa è presentata nei termini del c.d. ravvedimento operoso.

### Procedura interna sintetica per l'individuazione dei costi black list in UNICO

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 DM 23 gennaio 2002 e successive modifiche Allegato 2);
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, interpellati 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.

**Allegato 1**

**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.

Tale elenco si basa sulle istruzioni data con CM 29 del 23/5/2003, RM 46 del 16/3/2004; RM 127 del 6/6/2003 e CM 51 del 6/10/2010:

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

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

**Allegato 2**

**a) Elenco paesi rilevanti ai fini della deducibilità dei costi**

I paesi a fiscalità privilegiata cui applicare la norma in esame restano individuati dal DM 23 gennaio 2002.

Tale decreto è strutturato come segue:

- l'articolo 1 relativo ad una lista di Stati e territori a cui si applica sempre e comunque il regime d'indeducibilità dei costi black list;
- l'articolo 2 relativo ad una lista di Paesi per i quali il regime d'indeducibilità opera per le operazioni intercorse con tutte le tipologie di società, fatta eccezione per quelle espressamente escluse;
- l'articolo 3 relativo all'ultima lista di Paesi e territori per i quali il regime di indeducibilità trova applicazione solo limitatamente a determinate tipologie societarie.

| ELENCO DEI PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA EX DECRETO 23 GENNAIO 2002 |              |   |
|--|--------------|---|
| Paese  | DM 23.1.2002 | Limitazioni   |
| Alderney (Isole del Canale)  | art. 1       |   |
| Andorra  | art. 1       |   |
| Angola   | art. 3       | 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 Fo-reign Investment Code   |
| Anguilla   | art. 1       |   |
| Antigua  | art. 3       | 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 |
| Antille Olandesi   | art. 1       |   |
| Aruba  | art. 1       |   |
| Bahamas  | art. 1       |   |
| Bahreïn  | art. 2       | con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero;  |
| Barbados   | art. 1       |   |
| Barbuda  | art. 1       |   |
| Belize   | art. 1       |   |
| Bermuda  | art. 1       |   |
| Brunei   | art. 1       |   |
| Costa Rica   | art. 3       | con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, nonché con riferimento alle società esercenti attività ad alta tecnologia;   |
| Dominica;  | art. 3       | con riferimento alle international companies esercenti l'attività all'estero  |
| Emirati Arabi Uniti  | art. 2       | con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate ad imposta   |
| Ecuador  | art. 3       | con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi   |

Agg. 12/01/2015  
DM 29 dicembre 2014

|                             |        |   |
|-----------------------------|--------|---|
| Filippine                   | art. 1 |   |
| Giamaica                    | art. 3 | 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  |
| Gibilterra                  | art. 1 |   |
| Gibuti (ex Afar e Issas)    | art. 1 |   |
| Grenada                     | art. 1 |   |
| Guatemala                   | art. 1 |   |
| Guernsey (Isole del Canale) | art. 1 |   |
| Herm (Isole del Canale)     | art. 1 |   |
| Hong Kong                   | art. 1 |   |
| Isola di Man                | art. 1 |   |
| Isole Cayman                | art. 1 |   |
| Isole Cook                  | art. 1 |   |
| Isole Marshall              | art. 1 |   |
| Isole Turks e Caicos        | art. 1 |   |
| Isole Vergini britanniche   | art. 1 |   |
| Isole Vergini statunitensi  | art. 1 |   |
| Jersey (Isole del Canale)   | art. 1 |   |
| Kenia                       | art. 3 | con riferimento alle società <sup>1</sup> insediate nelle Export Processing Zones   |
| Kiribati (ex Isole Gilbert) | art. 1 |   |
| Libano                      | art. 1 |   |
| Liberia                     | art. 1 |   |
| Liechtenstein               | art. 1 |   |
| Macao                       | art. 1 |   |
| Maldive                     | art. 1 |   |
| Malesia                     | art. 1 |   |
| Maurizio                    | art. 3 | 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 |
| Montserrat                  | art. 1 |   |
| Nauru                       | art. 1 |   |
| Niue                        | art. 1 |   |
| Nuova Caledonia             | art. 1 |   |
| Oman                        | art. 1 |   |

Agg. 12/01/2015  
DM 29 dicembre 2014

|  |        |   |
|--|--------|---|
| Panama                                     | art. 3 | 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 |
| Polinesia francese                         | art. 1 |   |
| Monaco                                     | art. 2 | con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato  |
| Portorico                                  | art. 3 | 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            |
| Saint Kitts e Nevis                        | art. 1 |   |
| Salomone                                   | art. 1 |   |
| Samoa                                      | art. 1 |   |
| Saint Lucia                                | art. 1 |   |
| Saint Vincent e Grenadine                  | art. 1 |   |
| Sant'Elena                                 | art. 1 |   |
| Sark (Isole del Canale)                    | art. 1 |   |
| Seychelles                                 | art. 1 |   |
| Singapore                                  | art. 2 | (solo per DM 23.1.2002) con esclusione della Banca Centrale e degli organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato   |
| Svizzera                                   | art. 3 | con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e "di domicilio"  |
| Tonga                                      | art. 1 |   |
| Tuvahi (ex Isole Fillice)                  | art. 1 |   |
| Uruguay (Repubblica Orientale del Uruguay) | art. 3 | con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore  |
| Vanuatu                                    | art. 1 |   |

Agg. 12/01/2015  
DM 29 dicembre 2014

b) Elenco paesi ai fini della comunicazione periodica

| PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA DISTINTI PER D.M. |                        |             |
|--|------------------------|-------------|
| PAESE  | LISTA DI APPARTENENZA  |             |
| Alderney (Isole del Canale)                      | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Andorra  | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Angola   | DM 21.11.2001 (art. 3) |             |
| Anguilla   | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Antigua  | DM 21.11.2001 (art. 3) | DM 4.5.1999 |
| Antille Olandesi                                 | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Aruba  | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Bahamas  | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Bahrein  | DM 21.11.2001 (art. 2) | DM 4.5.1999 |
| Barbados   | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Barbuda  | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Belize   | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Bermuda  | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Brunei   | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Costarica  | DM 21.11.2001 (art. 3) | DM 4.5.1999 |
| Dominica   | DM 21.11.2001 (art. 3) | DM 4.5.1999 |
| Ecuador  | DM 21.11.2001 (art. 3) | DM 4.5.1999 |
| Emirati Arabi Uniti                              | DM 21.11.2001 (art. 2) | DM 4.5.1999 |
| Filippine  | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Giamaica   | DM 21.11.2001 (art. 3) |             |
| Gibilterra                                       | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Gibuti (ex Afar e Issas)                         | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Grenada  | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Guatemala  | DM 21.11.2001 (art. 1) |             |
| Guernsey (Isole del Canale)                      | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Herm (Isole del Canale)                          | DM 21.11.2001 (art. 1) |             |
| Hong Kong  | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Isola di Man                                     | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Isole Cayman                                     | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Isole Cook                                       | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Isole Marshall                                   | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Isole Vergini britanniche                        | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Isole Vergini statunitensi                       | DM 21.11.2001 (art. 1) |             |
| Jersey (Isole del Canale)                        | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |

Agg. 12/01/2015  
DM 29 dicembre 2014

|                                       |                        |             |
|---------------------------------------|------------------------|-------------|
| Kenia                                 | DM 21.11.2001 (art. 3) |             |
| Kiribati (ex Isole Gilbert)           | DM 21.11.2001 (art. 1) |             |
| Libano                                | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Liberia                               | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Liechtenstein                         | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Lussemburgo                           | DM 21.11.2001 (art. 3) |             |
| Macao                                 | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Maldive                               | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Malesia                               | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Mauritius                             | DM 21.11.2001 (art. 3) | DM 4.5.1999 |
| Monaco                                | DM 21.11.2001 (art. 2) | DM 4.5.1999 |
| Montserrat                            | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Nauru                                 | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Niue                                  | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Nuova Caledonia                       | DM 21.11.2001 (art. 1) |             |
| Oman                                  | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Panama                                | DM 21.11.2001 (art. 3) | DM 4.5.1999 |
| Polinesia francese                    | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Portorico                             | DM 21.11.2001 (art. 3) |             |
| Saint Kitts e Nevis                   | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Saint Lucia                           | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Saint Vincent e Grenadine             | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Salomone                              | DM 21.11.2001 (art. 1) |             |
| Samoa                                 | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| San Marino (Rep. Di San Marino)       |                        | DM 4.5.1999 |
| Sant'Elena                            | DM 21.11.2001 (art. 1) |             |
| Sark (Isole del Canale)               | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Seychelles                            | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Singapore                             | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Svizzera                              | DM 21.11.2001 (art. 3) | DM 4.5.1999 |
| Taiwan (Chunghua MinKuo)              |                        | DM 4.5.1999 |
| Tonga                                 | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Turks e Caicos (Turks and Caicos Is.) | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Tuvalu (ex Isole Ellice)              | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |
| Uruguay                               | DM 21.11.2001 (art. 3) | DM 4.5.1999 |
| Vanuatu                               | DM 21.11.2001 (art. 1) | DM 4.5.1999 |