

CIRCOLARE MONOGRAFICA



CIRCOLARE MONOGRAFICA N. 1677

11 MAGGIO 2011

UNICO 2011 E OPERAZIONI CON SOGGETTI IN PAESI BLACK-LIST

Disciplina generale e riflessi dichiarativi

di Mauro Longo

Qualora un'impresa italiana nel corso del 2010 abbia sostenuto dei costi per acquisti di beni e/o servizi da soggetti domiciliati in paesi black-list, gli stessi devono essere separatamente indicati in UNICO, pena l'irrogazione di una sanzione pari al 10% dei costi, con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000 euro.

Riferimenti normativi

- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, commi da 10 a 12-bis;
- D.M. 23 gennaio 2002.

PREMESSA

L'articolo 110, comma 10 del TUIR prevede una presunzione relativa di indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. Trattasi di una presunzione legale relativa che ammette la prova contraria, infatti il successivo comma 11, primo periodo, dell'art. 110 del TUIR prevede la non operatività di tale presunzione quando le imprese residenti in Italia possano **alternativamente** dimostrare che:

- le imprese estere svolgono 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**.

Il particolare regime di deducibilità di tali costi è poi completato dall'obbligo, previsto al comma 11, di indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi i costi da Paesi *black-list*.

Ai sensi del comma 12-bis, la disciplina si applica anche alle prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Si ricorda infine che la disciplina in commento **non** si applica, ai sensi del comma 12 del TUIR, alle società controllate residenti o stabilite in Italia, qualora sia applicabile alle medesime la normativa CFC rule.

INDIVIDUAZIONE STATI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA

Al fine di individuare gli Stati e i territori interessati si precisa quanto segue:

- ai sensi dell'art. 168-bis Tuir la limitazione alla deducibilità dei costi e delle spese opera solo qualora l'operazione sia realizzata nei confronti di soggetti residenti o localizzati in Paesi **non** indicati in una lista (c.d. *white-list*) individuata da un apposito Decreto;

- dato che l'apposito decreto non è stato ancora emanato, per individuare gli Stati o i territori con regime fiscale privilegiato, ai fini dell'indeducibilità dei costi, si deve fare riferimento al D.M. 23 gennaio 2002 e successive modifiche.

attenzione Il citato decreto è **diverso** da quello a cui fare riferimento per gli **elenchi black-list** i quali fanno riferimento ai Paesi individuati con il D.M. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001.

Il già citato D.M. 23 gennaio 2002 che si compone di tre articoli può essere come sotto schematizzato:

Art. 1	Elenca gli Stati e Territori che sono considerati in ogni caso aventi un regime fiscale privilegiato (es.: Hong Kong)
Art. 2	Elenca gli Stati aventi un regime fiscale privilegiato per i quali sussiste qualche specifica eccezione (es.: Emirati Arabi e Principato di Monaco)
Art. 3	Elenca i paesi che rientrano nella black-list limitatamente ai soggetti ovvero alle attività indicate per ciascun paese (es.: Svizzera)

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.

Stati e territori i cui costi sono indeducibili per i soggetti che non svolgono le attività indicate

1) **Bahreïn**, 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 ad imposta;
 3) **Monaco**, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato;
 4) **Singapore**, con esclusione della Banca Centrale e degli organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato.

Qualora l'impresa estera **eserciti** l'attività sopra indicata, **non** si rende applicabile la disciplina in commento, quindi i costi sono ammessi in deduzione secondo le regole ordinarie del TUIR (diversamente, la deducibilità del costo è riconosciuta solo in presenza di prova contraria di cui al comma 11 dell'art. 110 TUIR).

Stati e territori i cui costi sono indeducibili per i soggetti che svolgono le attività indicate

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) **Costarica**, 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 all'estero;
 6) **Ecuador**, con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi;

- 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;
- 8) **Kenia**, con riferimento alle società insediate nelle Export Processing Zones;
- 9) **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;
- 10) **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;
- 11) **Portorico**, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle società previste dal Puerto Rico Tax Incentives Act del 1988 o dal Puerto Rico Tourist Development Act del 1993;
- 12) **Svizzera**, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e "di domicilio";
- 13) **Uruguay**, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore.

Per i paesi sopracitati, qualora l'impresa estera svolga **un'attività diversa** da quella sopra indicata, il costo è deducibile secondo i **criteri ordinari del TUIR** e non rientra nelle limitazioni di cui all'art. 110 comma 10 e seguenti del TUIR. Diversamente, la deducibilità del costo è ammessa solo in presenza di prova contraria ai sensi del comma 11.

Per completezza si sottolinea che l'amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 46/E del 16 marzo 2004, ha fornito dei chiarimenti circa la deducibilità dei costi derivanti da operazioni con società aventi sede nelle Isole **Mauritius**.

Regimi fiscali agevolati in base ad accordi: sono altresì **indeducibili** i costi sostenuti nei confronti dei soggetti che usufruiscono di **regimi fiscali agevolati** in virtù di accordi o provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria dei predetti Stati.

LA SVIZZERA IN PARTICOLARE

Prendendo in considerazione la Svizzera, che per vicinanza geografica è di gran lunga l'ipotesi più frequente, si sottolinea che risultano inserite nell'elenco *black-list* solamente le società holding ausiliarie e di domicilio, nonché i soggetti che beneficiano di regimi fiscali agevolati in base ad accordi conclusi con le autorità fiscali elvetiche.

Ne deriva che nell'intraprendere operazioni commerciali con soggetti elvetiche è necessario verificare se gli stessi godono o meno di regimi fiscali agevolati. Al riguardo è opportuno entrare in possesso di apposite attestazioni rilasciate dalle autorità fiscali elvetiche, dalle quali emerga che l'operatore economico svizzero **non** gode dei regimi fiscali privilegiati concessi alle holding ausiliarie e di domicilio e a coloro che stipulano accordi con le autorità fiscali cantonali.

In assenza di regimi fiscali agevolati, non essendo soddisfatte le condizioni richieste dall'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2002, a parere di chi scrive:

- non vige obbligo di indicare separatamente in UNICO i costi da *black-list*;
- viene meno dell'obbligo di provare le esimenti di cui al comma 11, dell'art. 110, TUIR.

AMBITO SOGGETTIVO

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010 ha affermato che l'indeducibilità dei costi *black-list* è disposta con riferimento **a tutti i soggetti** che esercitano in Italia un'attività d'impresa. Vi rientrano quindi le società di capitali, le società di persone, le imprese individuali e le stabili organizzazioni in Italia di società estere. Argomentando al contrario ne deriva che la disciplina non interessa coloro che esercitano un'attività professionale (ad esempio un avvocato italiano che acquista un computer da un fornitore di Hong Kong).

Per le imprese estere residenti o localizzate in stati *black-list*, la disciplina in commento trova applicazione anche con riferimento alle operazioni intervenute tra un soggetto residente esercente attività d'impresa e una stabile organizzazione *black-list* di un'impresa residente in un Paese a fiscalità ordinaria (così come di un'impresa nazionale), questo a prescindere dall'esistenza di qualsiasi legame di controllo con le imprese italiane.

AMBITO OGGETTIVO

La circolare n. 51/E, del 6 ottobre 2010, ha altresì sancito che l'indeducibilità riguarda **qualunque** componente negativo di reddito derivante da transazioni commerciali poste in essere con fornitori *black-list* (es.: acquisti di merci e di servizi, **ammortamenti**, svalutazioni, perdite su crediti, minusvalenze e ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti *black-list*).

esempio

Un'impresa italiana nel 2010 ha acquistato un computer da un fornitore di Hong Kong il cui costo ammonta a 1.500 euro. Per tale acquisto si dovrà rispettare la disciplina di cui all'art. 110, comma 10 e seguenti del TUIR, per **tutto** il periodo dell'ammortamento del bene e non solo nell'anno di acquisto (es.: separata annotazione in UNICO, prova delle esimenti, ecc.).

PRESTAZIONI RESE DA PROFESSIONISTI DOMICILIATI IN STATI BLACK-LIST

Il comma 12-bis dell'articolo 110 del TUIR afferma che: *"le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati"*. In base alla citata previsione normativa, anche le spese relative alle prestazioni dei professionisti domiciliati in Paesi o territori *black-list* **non** sono ammesse in deduzione (salvo le esimenti di cui al comma 11).

Quanto all'**ambito soggettivo**, l'Agenzia delle Entrate nelle circolari 19 gennaio 2007, n. 1/E e 6 ottobre 2010, n. 51/E, ha fornito le seguenti precisazioni:

- il riferimento ai "professionisti" va inteso secondo un'**ampia accezione**, quindi vi rientrano non solo i professionisti appartenenti alle professioni cosiddette "**regolamentate**", ma **tutti** coloro che agiscono, professionalmente nell'esercizio di arti e professioni;
- la disposizione normativa fa riferimento ai professionisti "domiciliati in Stati *black-list*", e il termine "domiciliati" va inteso in senso **ampio**, comprendendo **non** solo i professionisti **fiscalmente residenti nei predetti Stati**, ma anche coloro che sono comunque ivi localizzati in base a criteri di collegamento diversi dalla residenza, ad esempio perché dispongono di una base fissa da cui forniscono i servizi.

Anche per i professionisti vi sono le esimenti di cui al comma 11 dell'art. 110 del TUIR e sul punto le circolari n. 1/E del 19 gennaio 2007 e n. 47/E del 18 giugno 2008 hanno affermato quanto segue: *"In merito alla **prima** esimente, il riferimento alla effettività della 'attività commerciale' deve essere inteso 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. Per quanto riguarda la **seconda** esimente, la prova che 'le operazioni rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione', porta a valorizzare motivi economici reali a fronte della decisione di avvalersi di prestazioni professionali rese da un soggetto domiciliato nel paese a fiscalità privilegiata. La valutazione dell'effettivo interesse dell'impresa deve avere riguardo all'apprezzabilità economico-imprenditoriale complessiva delle prestazioni, desunta - a mero titolo esemplificativo - dalla specificità o unicità della prestazione professionale in riferimento a particolari esigenze dell'impresa più che dalla entità del compenso"*.

In considerazione del fatto che nel caso di professionisti può essere non agevole fornire la prova dell'effettività delle prestazioni a causa della loro "immaterialità", con riferimento al particolare caso di una perizia commissionata ad un professionista residente in Liechtenstein, l'Agenzia nella circolare n. 47/E del 18 giugno 2008 ha affermato quanto segue: *"nel caso di una perizia, si ritiene che la prova dovrà avere ad oggetto principalmente la dimostrazione della **specificità o unicità** della prestazione professionale commissionata, anche in considerazione dell'oggetto specifico della perizia. Saranno altresì ritenuti utili altri elementi quali, ad esempio, l'entità del compenso richiesto per la citata prestazione (che, in ipotesi, risulta comparativamente più basso di quello preteso da periti residenti in Italia)."*

attenzione

In linea generale si può affermare che è opportuno essere in possesso di ogni documento utile a provare l'effettività della prestazione.

Nella risoluzione n. 363/E del 29 settembre 2008, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il regime di indeducibilità per le prestazioni rese dai professionisti domiciliati in paradisi fiscali si applica esclusivamente agli incarichi conferiti a partire dal 3 ottobre 2006, a condizione che tale circostanza risulti da "elementi obiettivamente riscontrabili".

CONDIZIONI PER LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI

L'art. 110, comma 10, del TUIR consente all'impresa italiana di disapplicare la previsione di indeducibilità dei costi da fornitori in paesi *black-list*, dimostrando che l'impresa estera (ovvero il professionista):

- svolge un'attività commerciale o professionale;

ovvero

- che le operazioni sono state effettivamente eseguite e che le stesse rispondono ad un interesse economico effettivo.

È da sottolineare che l'onere della prova della sussistenza delle condizioni, per potere dedurre i componenti negativi, compete al contribuente (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 26298 dell'8 novembre 2010).

DIMOSTRAZIONE ESERCIZIO ATTIVITÀ COMMERCIALE O PROFESSIONALE

Con riferimento alla prova relativo all'effettivo svolgimento, da parte dell'impresa estera, di un'attività commerciale, l'Agenzia delle Entrate nella circolare 23 maggio 2003, n. 29/E, ha fornito un dettagliato elenco dei documenti utili per provare l'effettivo esercizio di un'attività commerciale, quali:

- bilancio;
- prospetti descrittivi dell'attività esercitata;
- contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività;
- fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati;
- conti correnti bancari aperti presso istituti locali;
- estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali;
- contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte.

attenzione Trattasi di un'elencazione meramente esemplificativa che, in relazione alla peculiarità della fattispecie, può essere integrata con altri documenti comprovanti la condizione richiesta ai fini della disapplicazione della norma.

RADICAMENTO SUL TERRITORIO

L'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010, ha **modificato** il proprio orientamento espresso in passato con la risoluzione n. 100/E dell'8 aprile 2009, affermando che il c.d. radicamento sul territorio previsto ai fini C.F.C. **non** costituisce un elemento rilevante ai fini della disapplicazione delle disposizioni in materia di deducibilità di costi *black-list*, che, in linea di principio, va riconosciuta a seguito della dimostrazione dello svolgimento da parte del fornitore estero di un'effettiva attività commerciale mediante un'idonea struttura in loco. Ne consegue che l'attività può essere esercitata ovunque nel mondo e non solo nello Stato o territorio d'insediamento del fornitore *black-list*.

INTERESSE ECONOMICO

La seconda esimente, prevista in alternativa alla prima, è quella di fornire la prova che le operazioni intercorse con il fornitore estero rispondono ad un effettivo interesse economico (oltre ad aver avuto, ovviamente, concreta esecuzione). Al riguardo con la risoluzione n. 46/E del 16 marzo 2004, l'Agenzia ha chiarito che “*una valida giustificazione di tipo economico può essere connessa con l'entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti e la tempistica e puntualità della consegna*”, nel caso specifico il prezzo praticato dal fornitore estero risultava **inferiore** per oltre il 30% di quello praticato da altri fornitori italiani.

Successivamente nella circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010, l'amministrazione finanziaria ha affermato che la valutazione della sussistenza o meno dell'effettivo interesse economico va effettuata tenendo conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo **rilevanza alle condizioni complessive dell'operazione**, quali ad esempio:

1. il prezzo della transazione;
2. la presenza di **costi accessori**, quali, ad esempio, quelli di stoccaggio, magazzino;
3. le modalità di attuazione dell'operazione (es.: i tempi di consegna);

4. la possibilità 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.

Riguardo all'esistenza di vincoli contrattuali organizzativi, l'interesse economico all'effettuazione dell'operazione **non** può essere ravvisto solo in base ad un **mero obbligo contrattuale** di avvalersi di un fornitore *black-list*, soprattutto se appartenente al medesimo gruppo: *“la rilevanza di tale elemento presuppone un quid pluris da individuare nell'esistenza di oggettivi e significativi vantaggi economici che verrebbero meno qualora si acquistasse da altro fornitore (ad esempio, la presenza di una ‘centrale acquisti’ a livello di gruppo presso cui si approvvigionano tutte le società consociate dislocate in diversi Paesi). Con particolare riferimento al prezzo praticato dal fornitore black-list, si ritiene - alla luce delle considerazioni formulate - che la deducibilità dei costi in esame non possa essere disconosciuta sulla base della mera circostanza che il prezzo dei beni e servizi acquistati è 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”*.

Nella sentenza n. 454 del 13 novembre 2009 della Comm. trib. prov. di Roma, i giudici hanno concluso che la prova dell'interesse economico può essere ritrovata nel fatto che: *“nella propria attività di intermediazione nel commercio dei grani, la società ricorrente si avvale di ulteriori intermediari che ricercano la fornitura a seguito di vendite già prenotate e a prezzi già determinati, per cui l'interesse economico a concludere tali operazioni è sicuramente insita nella scelta che opererà l'intermediario incaricato nel paese estero di produzione dei grani”*.

Ne consegue che la scelta imprenditoriale di intrattenere rapporti commerciali con un'impresa “paradisiaca” non dovrà essere valutata dall'amministrazione finanziaria solamente in base al prezzo praticato dal fornitore *black-list*, ma potrà essere supportata da una valida giustificazione economica avendo riguardo **sia** al contesto nel quale essa è attuata, **sia** alla praticabilità di soluzioni alternative a quella che vede come controparte dell'operazione un soggetto residente in un Paese a fiscalità privilegiata (es.: un determinato bene è prodotto unicamente in un paese *black-list*, quale può essere un determinato prodotto tecnologico prodotto ad Hong Kong).

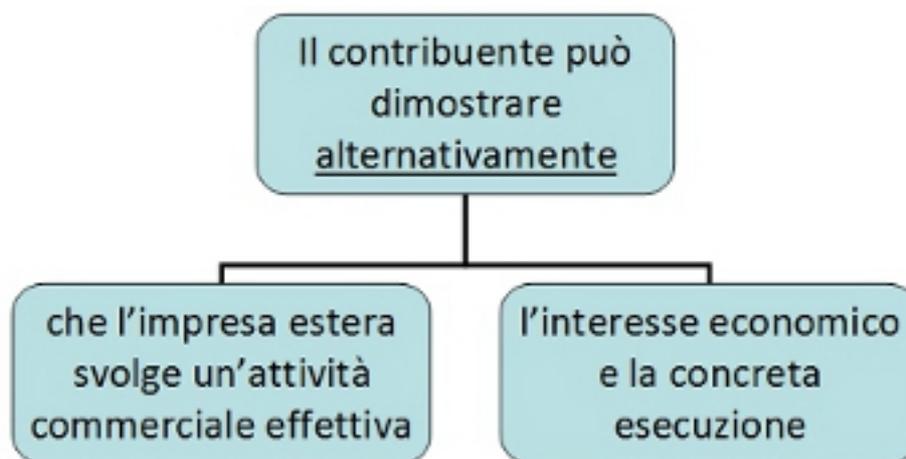
attenzione Per approfondimenti sulle esimenti vedere, fra le altre, la sentenza n. 357 del 1° dicembre 2010, della Comm. Trib. Prov. di Milano, la n. 81 del 22 settembre 2009, Comm. Trib. Prov. di Treviso e la n. 194 del 22 gennaio 2008 della Comm. Trib. Prov. di Firenze.

EFFETTIVA E CONCRETA ESECUZIONE

Resta inteso che è presupposto indefettibile, per il riconoscimento della rilevanza fiscale dei costi da paesi *black-list*, **l'effettiva e concreta esecuzione delle operazioni** da cui i medesimi costi traggono origine. Ne consegue che nel caso di importazioni di beni è opportuno conservare tutta la documentazione doganale e bancaria, quale ad esempio:

- bolletta di importazione;
- c.m.r., *Bill of loading* (polizza di carico), lettere di trasporto aereo;
- documentazione dei pagamenti effettuati;
- contratti stipulati con il fornitore;
- fatture emesse dal fornitore.

È sicuramente più difficile fornire la prova dell'effettiva esecuzione nel caso di prestazioni di servizi a causa della loro immaterialità. A tal fine è opportuno procurarsi ogni documento utile al riguardo.



ESIBIZIONE DELLE PROVE ESIMENTI

Le sopra citate prove esimenti possono essere fornite:

- **in sede di accertamento:** in questo caso prima di emettere l'avviso di accertamento l'amministrazione finanziaria è tenuta, ai sensi del comma 11 dell'art. 110 TUIR, a notificare un apposito avviso con il quale viene concessa la possibilità di fornire almeno una delle prove esimenti (per il contribuente vi sono poi 90 giorni per fornire la risposta). Qualora l'amministrazione finanziaria ritenga che le prove fornite non siano sufficienti, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento;
- **in sede di interpello:** presentato al fine di richiedere il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura e al trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere con soggetti domiciliati in Paesi c.d. *black-list* (cfr. circolare 14 giugno 2010, n. 32/E). Sul punto la circolare n. 1/E del 26 gennaio 2009 ha affermato quanto segue: *"ai fini della disapplicazione della norma in esame, l'articolo 11, comma 13, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 prevede che le prove in questione non devono essere fornite (in sede di accertamento) qualora il contribuente abbia preventivamente richiesto, secondo le disposizioni di cui all'articolo 21 della presente legge, di conoscere l'avviso dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere e l'abbia realizzata nei termini proposti tenendo conto delle eventuali prescrizioni dell'Amministrazione"*.

RIFLESSI IN UNICO 2011

A mente dell'art. 110 comma 11 del TUIR le spese e gli altri componenti negativi in commento devono essere **"separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi"**. Trattasi quindi di una compilazione "bifasica" del modello dichiarativo, procedendo prima ad una variazione in aumento e poi ad una variazione in diminuzione.

È importante ricordare che la legge finanziaria 2007 ha parzialmente modificato la disciplina dell'obbligo dichiarativo, affermando il principio che la separata indicazione in dichiarazione dei costi da paesi *black-list*, pur rimanendo obbligatoria, **non è più condizione** per la deducibilità dei costi. La deduzione dei relativi costi è ora subordinata esclusivamente alla presenza delle esimenti.

In UNICO 2011 sono previsti degli appositi righe per indicare **i costi** non ammessi in deduzione relativi alle operazioni intercorse con soggetti domiciliati nei paradisi fiscali (**variazione in aumento**) e **i costi** ammessi in deduzione per la sussistenza delle condizioni esimenti di cui all'art. 110, comma 11 (**variazione in diminuzione**). Ed è con questa variazione che si arriva concretamente alla deduzione fiscale del costo (il quale risulta ovviamente imputato a conto economico).

UNICO 2011 SOCIETÀ CAPITALI	RF 30: variazione in aumento RF 52: variazione in diminuzione
UNICO 2011 SOCIETÀ PERSONE	RF 27: variazione in aumento RF 40: variazione in diminuzione RG 20: indicazione dei costi deducibili (cont. semplificata)

UNICO 2011 PERSONE FISICHE

RF 23: variazione in aumento
RF 37: variazione in diminuzione
RG19: indicazione dei costi deducibili (cont. semplificata)

esempio Nel corso del 2010 una società di persone importa da Hong Kong della merce per 40.000 euro. Visto che la società è in grado di dimostrare la presenza delle condizioni esimenti, il relativo costo è ammesso in deduzione. In UNICO 2011 quadro **RF** si dovrà effettuare prima una variazione in aumento dei relativi costi e poi una successiva variazione in diminuzione indicando in entrambi i righe l'importo di 20.000 euro.

La variazione in aumento andrà indicata nel **rigo RF27**.

RF27 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in stati o territori con regime fiscale privilegiato ,00

La relativa variazione in diminuzione andrà indicata nel **rigo RF40**.

RF40 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in stati o territori con regime fiscale privilegiato ,00

esempio Nel corso del 2010 un imprenditore individuale, in regime di contabilità ordinaria, ha corrisposto ad un professionista (ingegnere) del Lichtenstein un importo di 2.000 euro. L'impresa non è in grado di portare le prove esimenti, ne consegue che l'importo di 2.000 euro **non** è ammesso in deduzione. In UNICO 2011 nel quadro **RF** si deve effettuare una variazione in aumento per 2.000 euro nel **RF23**.

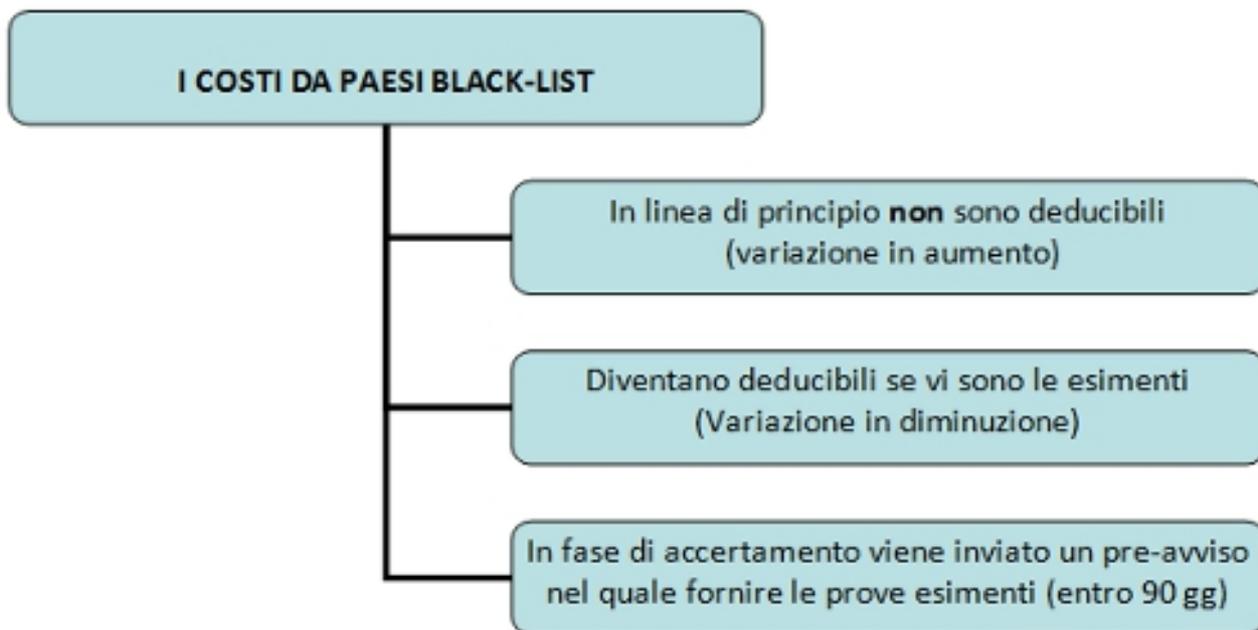
RF23 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in stati o territori con regime fiscale privilegiato ,00

Qualora l'impresa individuale adottasse il regime di contabilità semplificata l'importo di 2.000 euro deve essere indicato nel quadro **RG**: rigo **RG19**.

RG19 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato (art. 110, comma 11) ,00

esempio Nel 2010 un imprenditore individuale, in contabilità ordinaria, ha acquistato dei beni merce dal suo fornitore svizzero, pagando 40.000 euro. L'imprenditore italiano è in possesso dei certificati rilasciati dalle autorità fiscali elvetiche attestanti che il fornitore svizzero versa regolarmente le imposte municipali e cantonali e che non trattasi quindi di una holding ausiliaria o di domicilio. È da ritenere che in tale ipotesi, **non** rientrando l'impresa in quelle richiamate dall'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2002 e mancando quindi un regime fiscale agevolato, il fornitore elvetico non è considerato *black-list*, quindi **non** ricorrono le condizioni per:

- procedere alla distinta annotazione in UNICO dei relativi costi nei righe **RF23** e **RF37**;
- necessità di provare le esimenti previste dal comma 11, dell'art. 110, TUIR.



MANCATA INDICAZIONE IN UNICO

RIFLESSI SANZIONATORI

Come già precisato la separata indicazione in dichiarazione dei redditi dei costi sostenuti nei confronti di soggetti ubicati in paesi *black-list*, pur essendo obbligatoria, non è più condizione essenziale per riconoscere la deducibilità del costo, ma determina l'applicazione di specifiche sanzioni. Ai sensi dell'art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, la sanzione è pari al **10%** dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di **euro 500** e un massimo di **euro 50.000**, sempreché il contribuente fornisca le esimenti di cui all'art. 110, comma 11 (svolgimento dell'attività commerciale ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta attuazione).

È importante segnalare che, in **modo difforme**, si è invece espressa la Corte di Cassazione nella sentenza n. 26298 del 29 dicembre 2010, nella quale è stato affermato il principio che, nel caso di **mancata separata indicazione** in UNICO dei costi da fornitori in paesi *black-list*, la sanzione del 10% (con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000) si rende applicabile **solo** qualora l'impresa italiana **non** sia in grado di fornire le prove esimenti, diversamente se le prove vengono fornite si applica la sanzione da **258 euro a 2.065**.

ASSENZA DI ESIMENTI

Qualora i costi da paesi *black-list* **non** siano stati separatamente indicati in dichiarazione e **non** sia stata raggiunta la prova delle circostanze esimenti di cui all'art. 110, comma 11, del TUIR, la circolare n. 46/E del 3 novembre 2009 ha affermato quanto segue: *“oltre al recupero della maggior imposta dovuta e dei relativi interessi, vanno irrogate le seguenti sanzioni, in conformità al disposto del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472:*

- per le violazioni commesse **fino al 31 dicembre 2006**, è applicabile la sola sanzione per "infedeltà" della dichiarazione, conseguente alla indeducibilità dei costi (articolo 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997);
- per le violazioni commesse **dal 1° gennaio 2007**, la sanzione correlata alla "infedeltà" della dichiarazione è applicabile unitamente a quella per irregolare compilazione della dichiarazione, di cui al nuovo articolo 8, comma 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997, riferita a violazioni di autonomi adempimenti, colpite da distinte sanzioni” (pari al **10%** dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro **500** e un massimo di euro **50.000**).

PROSPETTO RIASSUNTIVO

DATA VIOLAZIONE	SANZIONE CORRELATA
Fino al 31 dicembre 2006	dal 100% al 200% della maggiore imposta

Dal 1° gennaio 2007	10% dei costi (minimo € 500, massimo € 50.000). È una sanzione che va dal 100% al 200% della maggiore imposta
---------------------	---

■ attenzione L'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 12/E del 17 gennaio 2006 e nella circolare n. 46/E del 3 novembre 2009, a cui si fa rinvio, ha fornito dei chiarimenti con riferimento alla presentazione della dichiarazione integrativa per la violazione connessa all'omessa separata indicazione dei costi black-list in dichiarazione.

APPLICAZIONE RETROATTIVA

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 46/E del 3 novembre 2009 ha affermato che l'applicazione della nuova sanzione si rende applicabile anche alle violazioni commesse antecedentemente al 1° gennaio 2007, a condizione che il contribuente fornisca la prova di cui all'articolo 110, comma 11, primo periodo del TUIR. Da tale affermazione ne consegue che per le violazioni commesse **fino al 31 dicembre 2006**, la mancata separazione nella dichiarazione dei redditi **non** è più di ostacolo alla deducibilità dei costi, qualora il contribuente sia in grado di provare che ricorrono le esimenti previste dall'articolo 110, comma 11 del TUIR. Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.