

Imposte dirette

OPERAZIONI con IMPRESE in PAESI «BLACK LIST»
DEDUCIBILITÀ dei COSTI
CHIARIMENTI sul REGIME SANZIONATORIO APPLICABILE

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Ai sensi dell'art. 110, co. 10, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5210], non sono ammesse **in deduzione** le **spese** e le altre componenti negative di reddito derivanti da **operazioni** intercorse con **imprese residenti nei Paesi black list** di cui al D.M. 23.1.2002 [CFF ② 5951], modificato dai successivi DD.MM. 22.3.2002 e 27.12.2002.

Ai sensi del successivo co. 11, tale disposizione **non si applica** laddove l'**impresa residente** in Italia **dimostri** che il partner commerciale estero svolga un'**effettiva attività commerciale**, ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un **effettivo interesse eco-**

nomico e che le stesse abbiano avuto **concreta esecuzione**.

In passato, ai fini della deducibilità era necessaria **anche la separata indicazione** dei suddetti **costi** nella **dichiarazione** dei redditi.

A seguito delle modifiche apportate dalla L. 296/2006 (Finanziaria 2007), permane l'**obbligo di separata indicazione**, ma questo **non costituisce più presupposto** necessario ai fini della **deduzione**; contemporaneamente a tale previsione, la stessa Finanziaria 2007 ha però aggiunto il **co. 3-bis, all'art. 8, D.Lgs. 471/1997** [CFF ② 9456], tale per cui chi ha

omesso di indicare separatamente in dichiarazione i costi da Paesi black list, è tenuto a pagare una **sanzione «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»**.

Con la C.M. 3.11.2009, n. 46/E, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'argomento, fornendo una serie di chiarimenti sui vari aspetti legati all'**applicazione del regime sanzionatorio** di cui al co. 3-bis, dell'art. 8, D.Lgs. 471/1997.

REGIME di DEDUCIBILITÀ dei COSTI da PAESI

BLACK LIST – CONDIZIONI: ai sensi dei co. 10 e 11, dell'art. 110, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5210], **non** sono ammesse **in deduzione** le **spese** e le altre componenti negative di reddito derivanti da **operazioni** intercorse con **imprese residenti nei Paesi black list** di cui al D.M. 23.1.2002 [CFF ② 5951], modificato dai successivi DD.MM. 22.3.2002 e 27.12.2002, **salvo** che l'impresa residente in Italia dimostri ⁽¹⁾ che:

1. le imprese estere svolgono **prevalentemente un'attività commerciale effettiva**;
2. le operazioni poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico**;
3. le stesse hanno avuto **concreta attuazione**.

In passato a queste tre condizioni se ne aggiungeva una quarta, tale per cui la deduzione era comunque subordinata «*alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relati-*

vi ammontari dedotti». Condizione **venuta meno** per effetto del co. 301, L. 296/2006 (Finanziaria 2007).

Riguardo alla prima condizione, con R.M. 8.4.2009, n. 100/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'effettività dell'attività commerciale esercitata dall'impresa estera va intesa nel senso di **radicamento nel territorio estero di localizzazione**, ovvero di **partecipazione stabile e continuativa** alla vita economica di quest'ultimo. Non basta, secondo l'Agenzia, che l'impresa estera sia formalmente dotata di un'organizzazione (es. uffici e lavoratori dipendenti) atta all'esercizio d'impresa, ma occorre anche che tale esercizio d'impresa **non sia rivolto esclusivamente** all'esecuzione di servizi **offshore**, senza nessun tipo di radicamento con il territorio di appartenenza. Occorre, in poche parole, la dimostrazione che l'impresa estera abbia **effettivamente stabilito**

(1) *O in via preventiva mediante presentazione di interpello ex art. 11, co. 13, L. 413/1991 [CFF ② 5470], ovvero direttamente in sede di controllo secondo le specifiche di cui al co. 11, dell'art. 110, D.P.R. 917/1986.*

con il territorio di appartenenza rapporti di tipo economico, politico, geografico o strategico e che la stessa **non sia stata costituita esclusivamente per il conseguimento di vantaggi fiscali** da parte del cessionario/committente residente in Italia.

In merito alla seconda condizione, ovvero l'interesse economico delle operazioni, occorre dimostrare il perché convenga **ricorrere ai servizi resi da parte dell'impresa estera**; ad esempio, con R.M. 16.3.2004, n. 46/E, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che tale seconda condizione si intende soddisfatta quando l'impresa italiana dimostri che il **prezzo praticato dal fornitore estero risulti mediamente inferiore** per oltre il 30% a quello praticato da altri fornitori italiani. (2)

Riguardo alla terza condizione, invece, è pacifico che i componenti di reddito in questione devono riferirsi a **scambi commerciali realmente avvenuti**. Questa, più che una particolare esimente, è una condizione di carattere generale che riguarda tutti i componenti di reddito e va **verificata sempre**, al pari dell'inerenza dei costi sostenuti.

A decorre **dal periodo d'imposta successivo** a quello in corso alla data di entrata in vigore della Finanziaria 2007 (**1.1.2007**, per i contribuenti aventi esercizio coincidente con l'anno solare), la deduzione dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti black list **non è più «subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti»**. Ma la mancanza di una separata indicazione degli stessi in dichiarazione comporta l'irrogazione della nuova sanzione di cui al co. 3-bis, dell'art. 8, D.Lgs. 471/1997 [CFF 9456], (3) **«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»**. Il co. 303, dell'art. 1, L. 296/2006 ha previsto, inoltre, che la nuova sanzione del 10% si applica **anche per le violazioni commesse prima dell'1.1.2007** (data di entrata in vigore della Finanziaria 2007), sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, co. 11, D.P.R. 917/1986 [CFF 9456] (verifica delle circostanze esimenti).

Con C.M. 3.11.2009, n. 46/E, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'argomento chiarendo quale sia il regime sanzionatorio di volta in volta applicabile, in tema di violazioni riguardanti i costi da Paesi black list.

CONTENUTI della C.M. 3.11.2009, n. 46/E: riprendendo il disposto del co. 303, dell'art. 1, Finan-

ziaria 2007, l'Agenzia delle Entrate conferma quanto già detto con la C.M. 16.2.2007, n. 11/E, circa la sola applicabilità della sanzione ex co. 3-bis, dell'art. 8, D.Lgs. 471/1997 (quella del 10%) alle violazioni commesse prima dell'1.1.2007 e per le quali risultano comunque verificate le circostanze esimenti di cui al co. 11, dell'art. 110, D.P.R. 917/1986. In teoria, infatti, la norma (il co. 303, dell'art. 1, Finanziaria 2007) testualmente recita: *«Resta ferma in tal caso (ovverosia nei casi di applicazione retroattiva della sanzione del 10%, con verifica delle circostanze esimenti ex co. 11, art. 110, D.P.R. 917/1986) l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471»*. Di tal che senza intervento da parte delle Entrate, nei casi di mancata separata indicazione in dichiarazione dei costi da Paesi black list per i quali risultano comunque verificate le condizioni di deducibilità di cui al co. 11, dell'art. 110, D.P.R. 917/1986, unitamente alla sanzione del 10% di cui al co. 3-bis, gli Uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate avrebbero potuto legittimamente irrogare anche quella ex co. 1, dell'art. 8, D.Lgs. 471/1997 (ovverosia la sanzione amministrativa da € 258 a € 2.065 per le violazioni che non incidono sulla formazione del reddito imponibile).

Riguardo, invece, ai casi di **mancata separata indicazione** dei costi da Paesi black list, per i quali **non risultano verificate le circostanze esimenti** di cui al co. 11, dell'art. 110, D.P.R. 917/1986, il discorso **cambia**. L'Agenzia afferma che, in tali casi, oltre al **recupero della maggiore imposta** dovuta e dei relativi **interessi**:

- per le **violazioni commesse fino al 31.12.2006**, è applicabile la **sola sanzione per «infedeltà»** della dichiarazione, conseguente alla indeducibilità dei costi (art. 1, co. 2, D.Lgs. 471/1997 [CFF 9452]): ovverosia la **sanzione amministrativa** che va **dal 100% al 200%** della maggiore imposta accertata;
- per le **violazioni commesse dall'1.1.2007**, la **sanzione correlata alla «infedeltà»** della dichiarazione è applicabile **unitamente** a quella per **irregolare compilazione** della dichiarazione, di cui al nuovo art. 8, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997 (ovverosia la **sanzione del 10%** precedentemente citata).

Ciò in quanto, secondo l'Agenzia, la sanzione per «infedeltà» della dichiarazione **non è alternativa**, bensì **aggiuntiva** a quella del 10% di cui al co. 3-bis, dell'art. 8, D.Lgs. 471/1997. L'irrogazione di entrambe le sanzioni può avvenire **solo per le violazioni commesse dopo l'1.1.2007**,

(2) *Alle medesime conclusioni è giunto il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, con i pareri 7.3.2006, n. 4 e 22.3.2007, n. 14.*

(3) *Introdotta dal co. 302, dell'art. 1, L. 296/2006.*

INDICI	NOVITÀ	GUIDA PRATICA	PRIMO PIANO	ENTI NON COMMERCIALI	QUESITI	VARIE	PREVIDENZA	AGENDA
--------	--------	---------------	-------------	----------------------	---------	-------	------------	--------

GUIDA PRATICA

SANZIONI in CASO di MANCATA INDICAZIONE dei COSTI in DICHIARAZIONE
TABELLA RIASSUNTIVA (*)

Data violazione	Prova esimenti	Deducibilità costi	Avvio controlli	Dichiarazione integrativa	Sanzioni Applicabili	
					Normativa	Misura
Non rileva	Sì	Sì	No	Entro termine presentazione dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	Art. 8, co. 1, D.Lgs. 471/1997 e art. 13, co. 1, lett. b), D.Lgs. 472/1997	€ 25 (€ 258 ridotta ad 1/10)
Non rileva	Sì	Sì	No	Entro termine decadenza controlli	Art. 8, co. 1, D.Lgs. 471/1997	Min € 258 e max € 2.065
Non rileva	Sì	Sì	Sì	Non rileva	Art. 8, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997	10% costi; min € 500 e max € 50.000
Fino al 31.12.2006	No	No	Non rileva	Non rileva	Art. 1, co. 2, D.Lgs. 471/1997	dal 100% al 200% maggiore imposta
Dall'1.1.2007	No	No	Sì	Non rileva	Art. 8, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997 e art. 1, co. 2, D.Lgs. 471/1997	10% costi; min € 500 e max € 50.000 e dal 100% al 200% maggiore imposta

(*) C.M. 3.11.2009, n. 46/E.

poiché è a partire da tale data che è stata introdotta la sanzione di cui al co. 3-bis, dell'art. 8, D.Lgs. 471/1997 [CFF 9456].

Definito il quadro generale del regime sanzionatorio in questione, l'Agenzia si è preoccupata di porre dei limiti alla retroattività della «sanatoria» di cui al co. 303, dell'art. 1, L. 296/2006. Se è vero, infatti, che la sanzione del 10% risulta applicabile anche alle violazioni commesse prima dell'1.1.2007, questa non può comunque ritenersi applicabile ai rapporti esauriti, intendendosi per tali quelli per cui sia intervenuto un giudicato o un atto amministrativo definitivo o, comunque, siano decorsi i termini di prescrizione o decadenza stabiliti dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi.

Particolare attenzione poi l'Agenzia la dedica allo *ius superveniens* della modifica apportata dal co. 303, dell'art. 1, Finanziaria 2007, nei casi in cui fosse stato instaurato un contenzioso tributario. Richiamando alcuni precedenti giurisprudenziali, (4) l'Agenzia afferma che la possibilità di eccepire all'interno del giudizio di legittimità l'avvenuta modifica normativa, è consentita solo

in caso della sopravvenienza della nuova disciplina rispetto alla data di proposizione del ricorso per Cassazione, «*ma non invece (...), nel caso in cui essa sia intervenuta prima della notifica del gravame, e senza che, con lo stesso, siano state formulate specifiche censure in ordine al contrasto delle norme di diritto applicate dal giudice del merito con la nuova regolamentazione del rapporto in contestazione*».

Viene poi ricordato, facendo riferimento ai contenuti della Cass. 23.4.2001, n. 5998, che «*non è invocabile dalle parti per la prima volta nel giudizio di legittimità lo "ius superveniens", quando la nuova normativa era già in vigore all'atto della proposizione dell'appello, senza che al riguardo la sentenza di 1° grado sia stata investita di alcuna censura, dovendo ritenersi sul punto formato il giudicato, e non potendo peraltro i motivi del ricorso per Cassazione proporre questioni che non abbiano formato oggetto del "thema decidendum" del giudizio di 2° grado*».

REGIME SANZIONATORIO in PRESENZA di DICHIARAZIONE INTEGRATIVA: come visto in precedenti

(4) Tra gli altri, Cass. 13694/1999 e 2542/1998.

za, per le **violazioni commesse prima dell'1.1.2007** e per le quali risultino comunque **verificate le circostanze esimenti** di cui al co. 11, dell'art. 110, D.P.R. 917/1986 [CFF ❶ 5210], l'Agenzia, richiamando quanto già affermato con la C.M. 16.2.2007, n. 11/E, ha **escluso l'applicazione cumulativa** delle sanzioni previste dai co. 1 e 3-bis, dell'art. 8, D.Lgs. 471/1997 [CFF ❶ 9456], trovando applicazione, in tali casi, **solo la sanzione del 10% ex co. 3-bis**.

L'Agenzia, però, facendo riferimento sempre a quanto affermato nella C.M. 11/E/2007, ha ricordato che l'applicazione della sanzione proporzionale ex co. 3-bis, trova applicazione nei casi in cui la **prova esimente** sia stata fornita da parte del contribuente **a seguito dell'avvio di accessi, ispezioni e verifiche** ai sensi degli artt. 32 e 33, D.P.R. 600/1973 [CFF ❶ 6332 e 6333] e degli artt. 51 e 52, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 251 e 252], e **non** quando il contribuente abbia **spontaneamente provveduto alla regolarizzazione** della propria posizione: nel qual caso trova applicazione **unicamente** l'irrogazione della **sanzione fissa** di cui al co. 1, dell'art. 8, D.Lgs. 471/1997.

L'Agenzia afferma che in virtù del principio di affidamento, buona fede e leale collaborazione tra Fisco e contribuente, **non può essere sanzionato in misura proporzionale** chi, dimostrando la presenza delle circostanze esimenti di cui al co. 11, dell'art. 110, D.P.R. 917/1986, provveda spontaneamente a regolarizzare la propria posizione, mediante **l'invio di una dichiarazione integrativa** ai sensi dei co. 8 e 8-bis, dell'art. 2, D.P.R. 322/1998 [CFF ❶ 7044], al fine di dare **separata indicazione** in dichiarazione ai costi da Paesi black list.

In presenza di integrativa, infatti, e sempre che risultino verificate le circostanze esimenti più volte richiamate, il contribuente sarà tenuto a pagare **unicamente** la **sanzione fissa** di cui al co. 1, dell'art. 8, D.Lgs. 471/1997, ben potendo, inoltre, nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ricorrere all'**istituto del ravvedimento operoso** pagando solo un decimo della sanzione minima edittale all'uopo prevista.

CFF ❶ – CFF ❷ : vedi CODICI FISCALI FRIZZERA n. 1 o n. 2

SistemaFRIZZERA



CODICE FISCALE FRIZZERA Imposte Dirette Vol. II-A/2009

a cura di Bruno Frizzera

Raccolta completa e aggiornata con **tutte le novità normative del 2009** della normativa vigente e previgente in materia di imposizione diretta, accertamento, riscossione, agevolazioni fiscali, violazioni.

Tutte le novità della **manovra d'estate 2009** (D.L. 78/2009) sono state «consolidate» all'interno del panorama normativo esistente, annotate tra loro.

Il Codice è corredato degli estratti più significativi delle sentenze e delle interpretazioni ministeriali ed è collegato con le Guide Pratiche Fiscali attraverso un pratico **sistema di rimandi**.

Pagg. 1.472 – € 38,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.

Trova quella più vicina all'indirizzo www.librerie.ilsolo24ore.com

GRUPPO **24ORE**

La cultura dei fatti