

Novità fiscali del 13 ottobre 2010: costi da black list: il prezzo anomalo “apparente” non pregiudica la deduzione; credito d’imposta per l’incremento dell’occupazione: quando decade per la mancata conservazione del posto di lavoro creato; regolamento Ue in G.U. su cooperazione amministrativa e lotta contro la frode in materia IVA; antiriciclaggio: niente segnalazioni automatiche

Pubblicato il 13 ottobre 2010

costi da black list: il prezzo anomalo “apparente” non pregiudica la deduzione; credito d’imposta per l’incremento dell’occupazione: quando decade per la mancata conservazione del posto di lavoro creato; regolamento Ue in G.U. su cooperazione amministrativa e lotta contro la frode in materia IVA; antiriciclaggio: niente segnalazioni automatiche; entrate/governo: pronti i primi risultati della misurazione taglia-oneri fiscali

Indice:

- 1) Costi da black list: il prezzo anomalo “apparente” non pregiudica la deduzione**
- 2) Credito d’imposta per l’incremento dell’occupazione: quando decade per la mancata conservazione del posto di lavoro creato**
- 3) Entrate/ Governo: pronti i primi risultati della misurazione taglia-oneri fiscali**
- 4) Regolamento Ue in G.U. su cooperazione amministrativa e lotta contro la frode in materia Iva**
- 5) Antiriciclaggio: niente segnalazioni automatiche**

1) Costi da black list: il prezzo anomalo “apparente” non pregiudica la deduzione

Un prezzo apparentemente anomalo non pregiudica la sussistenza dell'effettivo interesse economico all'operazione e, quindi, non è di ostacolo alla deducibilità dei costi da black list. Infatti, la giustificazione può derivare dalla valutazione delle altre condizioni che regolano la transazione e, quindi, non pregiudicare la sussistenza dell'effettivo interesse economico all'operazione.

E' questo uno dei tanti aspetti che è stato rilevato **dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 51/E di ottobre 2010**, pubblicata in materia di disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC) - dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata.

L'art. 110, comma 10, del Tuir dispone che non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al D.M. dell'art. 168-bis.

Tale deduzione è ammessa per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati dell'Unione europea e dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto”.

Tale disposizione non si applica ai professionisti domiciliati in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto.

Continuano, in ogni caso, ad applicarsi le disposizioni vigenti sino al 31 dicembre 2007 (articolo 1, comma 88, della legge 24 dicembre 2007, n. 244).

Ne consegue che ai fini della presente disciplina continua ad assumere rilevanza la black list contenuta nel D.M. 23 gennaio 2002 che contempla 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”.

Dette disposizioni delineano una disciplina antielusiva la cui finalità è contrastare la distrazione di utile dall'Italia verso Paesi o territori a fiscalità privilegiata, ponendo in essere delle operazioni considerate a priori come irrilevanti ai fini fiscali.

Le disposizioni possono essere disapplicate nel caso in cui l'impresa residente fornisca la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva (c.d. prima esimente), ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico (c.d. seconda esimente) e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione (articolo 110, comma 11, del Tuir).

Si tratta di esimenti 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 ai sensi dell'art. 11, comma 13, della legge n. 413/1991 (per ulteriori dettagli circolare n. 32/E del 2010).

Ambito soggettivo

Per quanto riguarda i soggetti residenti, in coerenza con le finalità antielusive della disciplina, l'indeducibilità dei costi black list è disposta con riferimento a tutti i soggetti che esercitano nel territorio dello Stato un'attività d'impresa.

Ai fini in esame, il concetto di impresa va interpretato estensivamente, ricomprendendo in tale definizione, ad esempio, non solo i vari tipi di società di capitali e di persone delineati nel codice civile, ma anche le imprese individuali e le stabili organizzazioni in Italia di società estere, la cui esclusione, peraltro, determinerebbe un'ingiusta discriminazione a danno delle imprese residenti nel territorio dello Stato.

In senso analogo va inteso il riferimento alle imprese estere residenti o localizzate in stati black list, con la conseguenza che 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).

Al riguardo, infatti, la circolare 16 novembre 2000, n. 207/E, par. 1.1.1. chiarisce che la portata

delle misure antielusive in commento 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.

Pertanto, rientrano 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.

La disciplina in esame rileva anche con riguardo alle prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o territori black list.

Al pari di quanto previsto per le imprese, il riferimento ai professionisti è da interpretare in senso ampio, cioè come categoria residuale rispetto alle imprese a cui si rivolge il comma 10 dell’art. 110 del Tuir.

Rientrano pertanto nella definizione di professionisti non soltanto i soggetti appartenenti alle professioni cosiddette ‘regolamentate’, ma tutti coloro che agiscono nell’esercizio di arti e professioni.

Analoga interpretazione estensiva viene adottata con riferimento all’espressione “domiciliati in Stati o territori a fiscalità privilegiata”, che quindi va intesa nel senso di ricomprendere – nell’ambito applicativo della disciplina in esame – sia i professionisti fiscalmente residenti nei predetti Stati, sia 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 propri servizi.

Ambito oggettivo

L’indeducibilità prevista dalla disciplina in commento riguarda le spese e gli altri componenti negativi.

Si tratta di un riferimento particolarmente ampio che consente di estendere l’ambito applicativo delle stessa a qualunque componente negativo di reddito derivante da transazioni commerciali

poste in essere con fornitori black list.

In tale ottica sono da considerare, ad esempio, indeducibili gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti black list.

Questi, infatti, sono componenti negativi che derivano in ogni caso 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.

Esimenti

La finalità della disciplina in commento è contrastare il trasferimento/drenaggio di reddito imponibile verso Stati o territori a bassa fiscalità e con i quali non esiste un adeguato scambio di informazioni, attraverso la deduzione dal reddito delle imprese residenti di costi derivanti da operazioni effettuate con fornitori localizzati in detti Stati o territori.

A tal fine, il legislatore introduce una presunzione relativa in base alla quale le transazioni in esame si considerano ab origine viziate da un potenziale intento elusivo e come tali sono da considerarsi, fino a prova contraria, irrilevanti ai fini fiscali.

Ne consegue l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, il quale, per dedurre le spese e agli altri componenti negativi black list, deve dimostrare 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.

Ovviamente resta inteso che, in ogni caso, presupposto indefettibile per il riconoscimento della rilevanza fiscale dei costi black list è l'effettiva esecuzione delle operazioni da cui i medesimi costi traggono origine.

Con riferimento alla prima esimente, consistente nella prova del contenuto commerciale dell'attività svolta dal soggetto estero, l'eventuale risposta positiva all'istanza di interpello volta

ad ottenere la disapplicazione della CFC rule facendo valere l'esimente di cui all'art. 167, comma 5, lett. a) del Tuir, va ritenuta valida anche al fine di consentire la deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con il soggetto estero localizzato nel territorio a fiscalità privilegiata.

L'espresso riferimento "al mercato dello stato o territorio di insediamento", ora presente nell'ambito della prima esimente prevista per la disapplicazione della CFC rule, assente invece nell'analoga esimente di cui all'art. 110, comma 11, del Tuir, é ritenuto un chiaro indizio della volontà del legislatore di differenziare le modalità di disapplicazione delle due discipline in commento, posto che quella in materia di deducibilità di costi black list riguarda anche imprese residenti che non hanno alcun legame partecipativo con il fornitore estero.

Pertanto, il c.d. radicamento previsto ai fini CFC non costituisce un elemento dirimente 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.

La sussistenza del radicamento, pur non essendo determinante ai fini del riconoscimento della disapplicazione della disciplina in commento, costituisce tuttavia un elemento senz'altro utile a dimostrare l'esimente stessa.

I contribuenti interessati possono, in ogni caso, evitare l'applicazione della disciplina in commento invocando la seconda esimente, e cioè dando prova che le operazioni intercorse con il fornitore estero rispondono ad un effettivo interesse economico (oltre ad aver avuto, ovviamente, concreta esecuzione).

La valutazione della sussistenza o meno di tale condizione (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:

- il prezzo della transazione;

- la presenza di costi accessori, quali, ad esempio, quelli di stoccaggio, magazzino;

- le modalità di attuazione dell'operazione (ad esempio, i tempi di consegna);
- 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.

Riguardo all'esistenza di vincoli contrattuali, organizzativi e simili, l'interesse economico all'effettuazione dell'operazione non può essere giustificato sulla base del mero obbligo contrattuale per il contribuente residente di avvalersi di un fornitore black list, magari 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, la deducibilità dei costi in esame non può 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.

Qualora, in base alla valutazione degli elementi finora considerati, non si ravvisi l'esistenza dell'effettivo interesse economico, opera l'indeducibilità di cui al comma 10 dell'art. 110 del Tuir.

2) Credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione: quando decade per la mancata conservazione del posto di lavoro creato

Il datore di lavoro non perde il diritto a fruire del credito d'imposta se il dipendente sceglie di dimettersi, a patto che mantenga, in media annuale, l'incremento occupazionale richiesto per almeno tre anni (due per le piccole e medie imprese).

Lo ha chiarito **l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 105/E del 12 ottobre 2010.**

In mancanza delle assunzioni necessita la ricostituzione del posto di lavoro sostituendo il lavoratore fuoriuscito con l'assunzione di altro lavoratore a

tempo indeterminato in possesso dei previsti requisiti.

Nell'effettuazione di tale verifica si può comunque considerare il posto di lavoro come "conservato" nel mese in cui è fuoriuscito il lavoratore e nel mese di assunzione del lavoratore a tempo indeterminato in sostituzione del dipendente fuoriuscito, indipendentemente dal giorno in cui tali eventi si verificano.

Qualora non sia possibile tenere conto di un lavoratore nei termini, deve essere mantenuto in media annuale l'incremento occupazionale rilevante anche ricorrendo all'assunzione di più lavoratori ove necessario.

Ovviamente, la cessazione del rapporto di lavoro agevolato impedisce la maturazione mensile del credito d'imposta per il mese o i mesi in cui non viene ricostituito lo status quo.

Il credito d'imposta, introdotto con la Finanziaria 2008 (legge 244/2007), è destinato alle imprese che nel periodo compreso tra il primo gennaio e il 31 dicembre 2008 hanno incrementato il numero degli occupati con contratto fisso, nelle aree delle regioni Calabria,

Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammissibili alle deroghe previste in materia dal Trattato CE.

Si tratta di un beneficio che, secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la citata risoluzione n. 105/E, può essere fruito anche quando il rapporto lavorativo agevolato viene meno, purché però si sostituisca il dipendente fuoriuscito con altri a tempo indeterminato in possesso dei requisiti per godere dell'agevolazione.

Questi possono essere individuati tra quelli già impiegati oppure essere assunti ex novo.

In entrambi i casi, l'incentivo mensile non matura finché non è ripristinato il posto di lavoro.

In particolare, la risoluzione del 12 ottobre 2010 è scaturita dalla richiesta di una società interessata, la quale ha voluto sapere se le dimissioni di una lavoratrice per cui ha maturato il diritto al bonus compromettano la possibilità di continuare a beneficiarne.

Su tale versante, l'Agenzia ha chiarito che la conservazione del posto di lavoro per il periodo di tempo minimo richiesto dalla norma deve essere intesa come permanenza media dell'incremento occupazionale nell'area svantaggiata, a prescindere dal mantenimento del lavoratore inizialmente assunto per coprirlo o dal fatto che il suo allontanamento sia attribuibile alla volontà del datore di lavoro.

3) Entrate/ Governo: pronti i primi risultati della misurazione taglia-oneri fiscali

Obiettivo: costi ridotti di $\frac{1}{4}$ entro il 2012. L'Agenzia delle Entrate e il Dipartimento della Funzione Pubblica hanno presentato i risultati delle attività di misurazione degli oneri amministrativi nel settore fiscale.

Gli adempimenti interessati sono la comunicazione dati e la dichiarazione annuale Iva, la dichiarazione unificata dei sostituti d'imposta (modello 770 semplificato), le richieste di rimborso del credito Iva e l'anticipazione in conto fiscale del rimborso Iva.

La rilevazione è stata effettuata nell'ambito dell'attuazione del "Taglia-oneri amministrativi", introdotto dall'art. 25 del dl 112/2008, che ha previsto la misurazione dei costi burocratici in tutte le materie di competenza statale con l'obiettivo di giungere, entro il 2012, come stabilito in sede comunitaria, alla riduzione del 25% dei costi della burocrazia che gravano sulle imprese.

Una task-force all'opera per tirare le somme

La misurazione, realizzata dalla taskforce di esperti coordinata dall'Ufficio per la semplificazione del Dipartimento della Funzione Pubblica, con l'assistenza tecnica dell'ISTAT per la rilevazione, è stata condotta in stretta collaborazione con la Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate e con il coinvolgimento delle associazioni imprenditoriali che hanno partecipato a tutte le fasi del processo.

La misurazione

Coerentemente con la metodologia adottata dalla Commissione Europea (Standard Cost Model), la rilevazione riguarda esclusivamente gli oneri amministrativi (modelli da compilare, documentazione da presentare, comunicazioni, registri, ecc.) e non considera i costi fiscali (diritti, bolli, imposte, ecc.).

Si tratta di uno strumento fortemente pragmatico, che mira a produrre stime di carattere indicativo, senza ricorrere a campioni statisticamente rappresentativi dell'universo di riferimento.

Il quantum

Il costo complessivo degli adempimenti per le imprese con meno di 250 dipendenti è stato stimato in circa 2,7 miliardi di euro all'anno.

Tab. 1 Costo totale aggregato annuo per Obbligo Informativo (imprese 0-249 addetti)

Obbligo informativo	Costo totale annuo (in euro)	Peso percentuale
Dichiarazione sostituti d'imposta (modello 770 semplificato)	762.117.645	27,6%
Comunicazione dati Iva	464.823.388	16,9%
Dichiarazione annuale Iva (modello Iva 2008)	1.492.302.505	54,1%
Richiesta rimborso credito Iva annuale (modello VR/2008)	11.700.267	0,4%
Richiesta di rimborso del credito Iva trimestrale (modello TR)	9.355.259	0,3%
Anticipazione dei rimborsi Iva in conto fiscale	16.636.498	0,6%
Costo totale aggregato annuo	2.756.935.562	100,00%

Particolarmente interessanti risultano i dati relativi ai costi unitari per ciascun

adempimento.

Ad esempio, dalla rilevazione emerge un costo annuo stimato di 492 euro per il 770

semplificato, di 188 euro per la comunicazione dati Iva e di 341 euro per la dichiarazione Iva.

Tab. 2 Oneri amministrativi annui unitari per classi di addetti