

Il commercialista telematico

COLLEGATO ALLA FINANZIARIA 2007 ANCHE I PROFESSIONISTI VANNO IN BLACK LIST

di Gianfranco Antico

Il Collegato alla Finanziaria 2007 - D.L.n.262 del 3 ottobre 2006 – allarga il controllo sulle operazioni estere anche alle prestazioni professionali.

Facciamo il punto della situazione.

Quadro normativo base

Come è noto, l'art. 110, comma 10, del T.U. 917/86, non consente la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea, aventi regimi fiscali privilegiati.

Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con apposito D.M.¹, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero dalla mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti.

Il successivo comma 11 inibisce l'applicazione di tale norma, qualora le imprese residenti forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti, cui risulti applicabile gli artt. 167 o 168, concernenti disposizioni in materia di imprese estere partecipate.

La norma, che in origine trovava applicazione solo alle operazioni infragruppo, ha un intento antielusivo, al fine di impedire la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori extra-comunitari, con regime fiscale privilegiato.

Le regole per l'attività di controllo

In forza di quanto previsto dall'art. 110, comma 11, secondo cpv., del citato T.U.n.917/86, l'ufficio, prima di emettere l'avviso di accertamento, deve notificare al contribuente un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 gg., la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

¹ Per l'identificazione degli Stati e territori privilegiati occorre fare riferimento al D.M. 23.1.2002 (in G.U. del 4.2.2002), le cui disposizioni sono applicabili a far data dal 19.2.2002. Tale D.M. è stato modificato con D.M. 22.3.2002 (in G.U. del 3.4.2002), con effetto dal 3.4.2002, e dal D.M. 27.12.2002 (in G.U. del 14.1.2003), con effetto dal 14.1.2003.

Il commercialista telematico

L'assenza di idoneità delle prove addotte dovrà essere indicata da parte dell'ufficio impositore, nella motivazione nell'avviso di accertamento.

I presupposti probatori indicati dalla norma sono alternativi, così che il contribuente può limitarsi a fornire elementi sufficienti a dimostrare la sussistenza anche di uno solo di essi.

L'ultimo cpv del citato comma 11, subordina inoltre la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi alla separata indicazione, in sede di dichiarazione dei redditi, dei relativi ammontari dedotti, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria il monitoraggio, costante ed efficace, delle operazioni intercorse con Paesi a regime fiscale privilegiato.

Pertanto, attraverso il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione verranno esposti e neutralizzati i costi in dichiarazione².

Gli interventi di prassi e l'interrogazione parlamentare

La risoluzione ministeriale n. 12/E del 17.1.2006 evidenzia che la separata indicazione dei componenti negativi costituisce condizione autonoma, necessaria, e propedeutica, anche se non sufficiente, ai fini della deducibilità degli stessi.

Tale nota ribadisce, in pratica, la posizione già assunta dall'Amministrazione finanziaria con la R.M. 127/E del 6.6.2003 e R.M. 46/E del 16.3.2004. In un secondo momento, solo con la presentazione delle prove si può superare la presunzione prevista.

La mancata indicazione in dichiarazione dei componenti negativi in questione non consente all'Amministrazione finanziaria di entrare nel merito delle prove, costituendo il primo elemento, di natura dichiarativa, da riscontrare. Di conseguenza, i relativi costi, sono indeducibili a monte, atteso il preciso dettato normativo.

Si ricorda che con interrogazione parlamentare n. 5-04959 del 15.11.2005 al Ministro dell'Economia e delle Finanze, è stato chiesto di conoscere la posizione governativa in ordine alla possibilità di sanare l'omessa indicazione in dichiarazione, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa, ex art. 2, comma 8, D.P.R. 322/1998, valida anche nei casi in cui siano già iniziati controlli e verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria, applicando una sanzione di euro 258, in assenza di debito d'imposta. In sede di risposta, resa il 30.11.2005, il rappresentante del Governo, pur rilevando che non trova applicazione l'art. 2, commi 8 e 8 bis, del D.P.R. 322/1998, ha affermato che la correzione può avvenire attraverso l'utilizzo del ravvedimento di cui all'art. 13, D.Lgs. 472/1997, sempre che non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche. La sanzione applicabile andrebbe da 258 euro a 2.065 euro.

Successivamente, la R.M. n. 12/2006, intervenuta a seguito della richiesta di un parere, per conoscere se la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, presentata successivamente all'inizio dell'attività di controllo o verifica dell'Amministrazione finanziaria, civile o militare, possa sanare l'omessa indicazione in sede di dichiarazione originaria dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni con soggetti domiciliati nei paradisi fiscali, dopo aver richiamato i caratteri essenziali della norma, ritiene che nel caso in cui i costi non siano stati separatamente indicati in dichiarazione, al contribuente non è consentito correggere la dichiarazione, avvalendosi delle procedure previste dall'art. 2, comma 8 e 8-bis, del D.P.R. 322/98.

Tale interpretazione deriva dall'assunto secondo cui, dalla correzione della dichiarazione non discenderebbe una rettifica del reddito né a favore del Fisco né a favore del contribuente. Infatti,

² In ordine alle modalità di indicazione per Unico 2006 – società di capitali, sia consentito il rinvio ad Antico, *Modello Unico 2006 Società di capitali. I costi da Black List vanno indicati separatamente*, in " *La settimana fiscale*", n. 20/2006, pag. 20

Il commercialista telematico

la separata indicazione dei costi, eventualmente effettuata in sede di rettifica della dichiarazione, non determina un aumento della base imponibile del contribuente (presupposto per l'applicazione del co. 8 dell'art. 2), né una riduzione della stessa (presupposto per l'applicazione del co. 8-bis), elementi ritenuti necessari dalla C.M. 6/E del 25.1.2002.

La R.M. n. 12/06 afferma che questa conclusione deve peraltro coordinarsi con alcuni principi generali del sistema tributario: il principio della emendabilità della dichiarazione tributaria, diretto corollario della natura della dichiarazione, quale atto di scienza e non di volontà, cui si ispirano, peraltro, le stesse disposizioni di cui agli artt. 13 D.Lgs. 472/1997 e 2, co. 8 ed 8-bis, D.P.R. 322/1998 e il principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, prescritto dall'art. 10 L. 27.7.2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

L'Agenzia delle Entrate giunge alla conclusione che da tali principi discende la possibilità di rimediare errori od omissioni della dichiarazione anche nei casi, come quello in esame, in cui i citati commi 8 ed 8-bis D.P.R. 322/1998 non sono applicabili, a condizione, ovviamente, che le susseguenti iniziative, volte alla correzione della dichiarazione, non contrastino con le finalità della norma violata. In particolare, tenuto conto della precipua funzione della norma di cui al citato art. 110, comma 11, chiaramente eccezionale e preordinata a supportare l'efficacia dell'azione di controllo, la R.M. 12/06 ritiene che l'integrazione della dichiarazione, con separata indicazione dei costi derivanti dalle operazioni con Paesi black list, sia ammessa a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento, di cui l'autore abbia avuto formale conoscenza. In altri termini, chiarito che ci troviamo davanti ad particolare caso di specie (correzione della dichiarazione da cui non deriva una rettifica né in aumento né in diminuzione del reddito), e preso atto dei principi della emendabilità della dichiarazione, della tutela dell'affidamento e della buona fede, ne discende che il contribuente può rimediare all'omissione attraverso la presentazione di una nuova dichiarazione integrativa, nella quale sono indicati separatamente i costi, senza particolari limiti di tempo, salva sempre la condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche. La rettifica in esame, ove consentita, comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, co.1, ultimo periodo, del D.Lgs. 471/1997, che punisce, tra l'altro, la mancata indicazione in dichiarazione di qualsiasi "elemento prescritto per il compimento dei controlli ...". L'applicazione della sanzione citata è direttamente correlata alla finalità della disposizione di cui all'art. 110, comma 11: monitorare i costi black list.

Qualora la dichiarazione integrativa, effettuata prima dell'avvio dell'attività di controllo, venga presentata nei termini di cui all'art. 13, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 471/1997, il contribuente può avvalersi dell'istituto del ravvedimento; in tal caso l'ammontare minimo della sanzione da versare è ridotto di un quinto.

Resta fermo che, qualora la correzione della dichiarazione non sia più consentita, poichè è già iniziata l'attività di controllo o verifica, l'ufficio procederà al recupero a tassazione dei costi non separatamente indicati e, pertanto, indebitamente dedotti, con l'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione (dal 100 al 200 % dell'imposta). Ciò anche nei casi in cui la questione sia stata oggetto di interpello preventivo favorevole al contribuente.

Il D.L. n. 262 del 3 ottobre 2006

Il D.L.n.262 del 3 ottobre 2006 – il collegato che anticipa la Finanziaria 2007 –, già in vigore, prevede all'art. 1, comma 6, che le disposizioni del comma 10, dell'art. 110 del T.U. n.917/86 si

Il commercialista telematico

applicano anche alle prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati.

In pratica la problematica dell'ineducibilità sopra vista si applica anche alle prestazioni rese dai professionisti *esteri*.

Si alza, quindi, la soglia di attenzione del Fisco anche sulle cd. consulenze, mentre ancora è alto lo scontro giurisprudenziale sulla norma.

Palermo, 6 ottobre 2006

Gianfranco Antico