L’omessa dichiarazione delle operazioni con soggetti esteri
(circ. Agenzia Entrate 15.02.2013 n. 1)

di Fabio Carrirolo

Aspetti generali

Come è noto, le operazioni tra soggetti nazionali ed esteri vengono monitorate, e sono presidiate da specifiche disposizioni normative, al fine di inibire o ridurre i possibili fenomeni di delocalizzazione delle basi imponibili.

In particolare, l’art. 110, C. 10, del TUIR, in sede di determinazione del reddito di impresa, esclude la deduzione delle spese e degli 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 decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168-*bis*.

Tale deduzione è però ammessa per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo.

In sostanza, giacché il decreto previsto non è mai stato emanato, le operazioni indeducibili sono quelle che intercorrono con *partner* residenti in Stati e territori individuati dalle *black list* inserite nei decreti ministeriali 21.11.2001, 23.01.2002 e 27.12.2002.

Ai sensi del successivo undicesimo comma dell’articolo 110, il regime di indeducibilità dei costi non risulta applicabile se le imprese residenti in Italia forniscono 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. Detta prova può essere fornita sia in sede di interpello speciale preventivo, sia in sede di accertamento sui redditi della società italiana.

E’ vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

In forza di recenti apporti normativi intesi a incrementare l'attenzione del fisco e le attività di contrasto in materia di «evasione internazionale», è stato previsto che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi *black list* debbano essere comunicate all'Agenzia delle entrate.
Allo stato, esistono perlomeno tre livelli di attenzione quanto alla situazione dei costi esteri *black list***:**

1) regime di deducibilità / indeducibilità con possibilità di interpello preventivo;
2) obbligo di separata indicazione dei costi esteri in dichiarazione;
3) comunicazioni *black list* all'Agenzia delle Entrate.

Su tali aspetti sono intervenuti i chiarimenti interpretativi dell'Agenzia delle Entrate.

Le operazioni con *partner* esteri in Paesi *black list*

L'effettuazione di operazioni con soggetti domiciliati in Stati o territori esteri compresi nelle *black list* comporta per il contraente fiscalmente residente in Italia alcuni obblighi, tra i quali quello di separata indicazione dei derivanti componenti reddituali nella dichiarazione dei redditi.
Quest'ultimo obbligo non è meramente formale, in quanto inteso a consentire i controlli da parte dell'amministrazione, però la sua violazione (pur sanzionata, come si vedrà più avanti) non preclude la possibilità di dedurre i costi, in presenza delle condizioni esimenti individuate dal legislatore.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

La prova richiesta dalla norma ai fini della deducibilità di tali componenti (negativi) può essere fornita, alternativamente:

- in sede di controllo fiscale, dimostrando nel contraddittorio che le imprese estere non sono finalizzate alla sottrazione di risorse all'erario italiano;
- in via preventiva, ottenendo una risposta positiva da parte dell'Agenzia delle Entrate a una specifica istanza di interpello nelle forme di cui al sopra menzionato art. 21, L. n. 413/1991 (interpello antielusivo).

Per espresso disposto del dodicesimo comma dell'art. 110, *«le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile gli articoli 167 o 168, concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate»*.

Pertanto, nel caso in cui sussista un rapporto di controllo o collegamento con l'impresa estera, nei termini stabiliti dal Testo Unico, tale circostanza prevale sulla presenza di «costi esteri», e semmai risulterà applicabile lo speciale interpello in materia di società controllate e collegate estere (CFC), che segue la procedura dell'art. 11 della L. n. 212/2000.

In definitiva, l'imponibilità sul 100% del reddito della partecipata estera prevale sulle preoccupazioni relative alla deducibilità dei costi derivanti da transazioni con la stessa, perché, evidentemente, i costi dedotti in capo al soggetto italiano controllante o collegato dovrebbero normalmente trasformarsi in ricavi in capo, appunto, al soggetto estero.

Per effetto del comma 12-*bis* del medesimo articolo 110, *«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»* (tale previsione è stata inserita dall'art. 6, primo comma, del D.L. 262/2006, convertito dalla L. 286/2006).

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Come ottenere la deducibilità dei costi

La ricorrenza dei requisiti prescritti dalla norma, in presenza dei quali non dovrebbe applicarsi la regola dell'indeducibilità dei costi, può consistere nella dimostrazione, in sede di interpello, dei seguenti presupposti (in via alternativa):

- effettivo esercizio dell'attività (come propria attività principale) nello Stato o territorio estero da parte dell'impresa estera fornitrice;
- concreta esecuzione delle operazioni e loro rispondenza a un effettivo interesse economico.

Secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 16.3.2004, n. 46/E (che fa richiamo anche alla precedente circolare n. 29/E del 23.5.2003), lo svolgimento nello Stato o territorio estero dell'attività commerciale come attività principale richiede una congrua documentazione comprovante l'esistenza di una struttura organizzativa in loco.

A titolo esemplificativo, sono stati ritenuti documenti utili a tale scopo:

il bilancio
l'atto costitutivo
un prospetto descrittivo dell'attività esercitata
i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività
la copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati
i contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte
i conti correnti bancari aperti presso istituti locali
gli estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate
copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici
le autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

In alternativa alla prova riguardante lo svolgimento effettivo di attività economica da parte del fornitore estero, può essere dimostrata la sussistenza di un effettivo interesse economico all'effettuazione di ciascuna operazione intrattenuta con detti fornitori (di fatto, però, tale via è raramente percorsa, a favore della più semplice dimostrazione dell'effettiva esistenza del soggetto non residente e della sua attività).
La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 26.1.2009 ha rammentato che la disciplina di indeducibilità può essere disapplicata fornendo le prove necessarie, nell'ambito del procedimento di accertamento, 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 hanno avuto concreta esecuzione.
Dette prove non devono essere fornite in caso di positivo esperimento dell'interpello *ex* art. 11, c. 13, della L. n. 413/1991.
In relazione alla documentazione di prova necessaria a consentire la disapplicazione, l'Agenzia richiama la propria circolare n. 29/E del 23.05.2003 e alle altre conformi pronunce di prassi in materia di CFC. Inoltre, a proposito della condizione esimente riconducibile all'effettivo interesse economico, secondo le indicazioni fornite dalla risoluzione n. 46/E del 16.03.2004, l'Agenzia ha ritenuto necessaria l'acquisizione di *«tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un Paese a fiscalità privilegiata»*.
La scelta imprenditoriale deve essere sorretta secondo l'Agenzia da una valida giustificazione economica a vantaggio della specifica attività imprenditoriale, in relazione all'entità del prezzo praticato, alla qualità dei prodotti forniti e alla tempistica e puntualità della consegna.
L'interesse economico specifico richiede l'inerenza all'attività esercitata dall'impresa; a tale riguardo, sulla base delle considerazioni fatte nella

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

risoluzione del 06.06.2003, n. 127/E, le operazioni afferenti l'attività d'impresa possono essere individuate in via generale ed astratta, ma ciò non fa venir meno la necessità *«che in sede di interpello (o nella successiva fase dell'accertamento) si debba riscontrare in concreto, avuto riguardo alla specificità della posizione del contribuente, l'effettiva sussistenza dell'interesse economico»*.

Con riferimento ai casi concreti, quindi, l'appuramento generico dell'inerenza del costo rispetto all'attività esercitata non libera i contribuenti dall'onere di provare in sede di accertamento l'effettiva sussistenza dei presupposti richiesti dall'art. 110, undicesimo comma, del TUIR.

Sembra pertanto emergere la regola della piena estensione dei poteri di controllo, sia relativamente alla circostanza della concreta (effettiva) esecuzione dell'operazione, sia con riguardo alla sua rispondenza all'interesse economico dell'impresa.

I contribuenti possono tuttavia essere sollevati da tale onere mediante produzione dell'interpello ex artt. 11 e 21, L. 413/1991, dimostrando *«la convenienza ad approvvigionarsi da un fornitore residente in un Paese a fiscalità privilegiata»*, oltre alla valida giustificazione di tipo economico (ad esempio, nella menzionata risoluzione n. 46/E era stato posto in evidenza che il prezzo praticato dal fornitore estero risultava inferiore di oltre il 30% rispetto a quello praticato dai fornitori italiani).

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Le comunicazioni *black list*

L'art. 1, c. 1, del D.L. 25.3.2010, n. 40 (convertito con modificazioni dalla L. 22 maggio 2010, n. 73) è orientato a vincolare gli scambi da e con Stati e territori *black listed*, secondo gli elenchi finora utilizzati ai fini della disciplina delle società controllate e collegate estere (CFC) e dei costi sostenuti con economie delle stesse giurisdizioni estere (paradisi fiscali e Stati non collaborativi).

In particolare, il decreto del 2010 dispone che tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi *black list* devono essere comunicate telematicamente all'Agenzia delle entrate.

L'obbligo generalizzato di comunicazione è stato attenuato dal D.L. 02.03.2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26.04.2012, n. 44, introducendo una soglia minima di ammontare.

Le *black list* cui il decreto fa riferimento sono quelle stabilite dai D.M. 04.05.1999 e 23.11.2001, mentre la concreta attuazione della disciplina era subordinata all'emanazione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto medesimo.

Va evidenziato a tale riguardo che nella G.U. n. 88 del 16.4.2010 è stato pubblicato il D.M. 30.03.2010, che da' attuazione alle disposizioni sul monitoraggio delle operazioni con soggetti domiciliati negli Stati e territori compresi entro le *black list*, prevedendo (dal 1° luglio 2010) la presentazione all'Agenzia delle Entrate di un modello di comunicazione con periodicità mensile ovvero trimestrale (per i soggetti con operazioni inferiori a 50.000 euro nel trimestre).

Il decreto ministeriale, con vigenza dal 1° maggio 2010 e applicazione alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° luglio, reca nel preambolo l'intento di contrastare i fenomeni di frode internazionale mediante il monitoraggio delle

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

cessioni e prestazioni che interessano, come cedenti/prestatori o acquirenti/beneficiari, gli operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi *black list*. Il monitoraggio si riferisce specificamente alle operazioni soggette a registrazione, focalizzando quindi l'attenzione proprio sul momento della cessione/prestazione (e non su quello del costo sostenuto e contabilizzato nell'esercizio di competenza).

La concreta attuazione dei nuovi obblighi strumentali avviene utilizzando la modulistica emanata con provvedimento direttoriale del 28.5.2010, secondo le cui istruzioni è tra l'altro possibile presentare una comunicazione integrativa, entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione originaria, per rettificare gli eventuali errori e le incompletezze di quest'ultima.

L'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione dei dati è intervenuta con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2010/102282 del 5.7.2010.

Secondo il primo comma dell'art. 2, del decreto ministeriale il modello deve essere presentato:

- per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro : con riferimento a periodi trimestrali (facendo riferimento ai trimestri che compongono l'anno solare);
- per gli altri soggetti (con operazioni superiori, per ciascuna categoria – cessioni da, cessioni verso, prestazioni da, prestazioni verso -, a 50.000 euro) : con riferimento a periodi mensili.

Trasmettono altresì la comunicazione trimestralmente *«i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri (...) sempre che si trovino nella condizione di cui al comma 1, lettera a)»*, cioè con operazioni inferiori a 50.000 euro per trimestre, nei trimestri già trascorsi (art. 2 c. 2).

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Tuttavia, i soggetti «trimestrali» possono anche presentare la comunicazione mensilmente per l'intero anno solare (art. 2 c. 3), e sono tenuti a passare alla periodicità mensile nel caso in cui, nel corso di un trimestre, superino la soglia dei 50.000 euro, a partire dal mese successivo al superamento (art. 2 c. 4).

Comunicazioni: modello, contenuto e modalità di presentazione

Il modello di comunicazione, secondo l'unico comma dell'art. 3, deve essere presentato telematicamente all'Agenzia delle Entrate entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento.

Gli elementi da indicare nella comunicazione (art. 4 c. 1) sono i seguenti:

- codice fiscale e partita IVA del soggetto passivo tenuto alla comunicazione;
- numero del codice fiscale attribuito al soggetto con il quale è intercorsa l'operazione dallo Stato in cui questo è stabilito, residente o domiciliato, ovvero, in mancanza, altro codice identificativo;
- in caso di controparte persona fisica, ditta, cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale nello Stato in cui questa è stabilita, residente o domiciliata;
- in caso di controparte diversa dalle persone fisiche, denominazione o ragione sociale, sede legale o, in mancanza, sede amministrativa nello Stato in cui questa è stabilita, residente o domiciliata;
- periodo di riferimento della comunicazione;
- per ciascuna controparte, importo complessivo delle operazioni attive e passive effettuate, distinto tra imponibili, non imponibili, esenti e non soggette a IVA, al netto delle relative note di variazione;
- per ciascuna controparte, relativamente alle operazioni imponibili, importo complessivo della relativa imposta;

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

35/17 per ciascuna controparte, per le note di variazione emesse e ricevute relative ad annualità precedenti, importo complessivo delle operazioni e della relativa imposta.

Le sanzioni relative all'omessa comunicazione

Ai sensi del terzo comma dell'art. 1, la mancata comunicazione delle operazioni poste in essere, ovvero la comunicazione con dati incompleti o infedeli comporta l'applicazione del doppio della sanzione di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 471/97 (da 258 a 2.065 euro). Non si applicano le disposizioni in materia di concorso di violazioni e continuazione, sicché la sanzione in parola viene irrogata autonomamente.

Dal concorso tra la normativa in materia di costi esteri *black list* (art. 110 cc. 10 e 11 TUIR) e quella riguardante il monitoraggio delle operazioni potrebbero emergere situazioni nelle quali ai componenti negativi viene riconosciuta rilevanza reddituale perché i contribuenti residenti hanno fornito la controprova richiesta dal legislatore fiscale (in sede di interpello o di accertamento), ma è ugualmente applicata la sanzione *ex* art. 11, D.Lgs. n. 471/97.

Se, viceversa, l'obbligo formale è adempiuto ma non è possibile fornire la dimostrazione dell'effettivo esercizio dell'attività nel Paese estero, ovvero della rispondenza dei costi a un effettivo interesse economico, diviene possibile disconoscere il costo ma non irrogare la sanzione per la violazione dell'obbligo di comunicazione.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

I chiarimenti ufficiali

Con la circolare 21.10.2010, n. 53/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti precisazioni in ordine all'obbligo di comunicazione delle operazioni con soggetti residenti in Stati e territori compresi nelle *black list*.

Relativamente all'individuazione dei soggetti tenuti al nuovo obbligo di comunicazione, la circolare, dopo aver ricordato che esso compete a tutti i soggetti passivi IVA (compresi i soggetti non residenti identificati direttamente, con rappresentante o con stabile organizzazione), ritiene esclusi i contribuenti minimi e i soggetti che hanno optato per il regime delle nuove iniziative produttive previsto dall'art. 13 della L. n. 388/2000, esonerati dagli obblighi di registrazione delle fatture.

Per gli enti non commerciali, secondo l'Agenzia, gli obblighi di segnalazione sussistono solamente per le operazioni riferite all'attività commerciale, e non a quella istituzionale.

La circolare Assonime n. 32, anch'essa emanata in data 21.10.2010, reca qualche osservazione sulle ipotesi di operazioni straordinarie, nelle quale varrebbe il principio del subentro (gravando gli obblighi competono sulla società conferitaria, incorporante o risultante dalla fusione, o beneficiaria della scissione).

Si qualifica come «paradiso fiscale», secondo l'Agenzia delle Entrate, lo Stato o il territorio che sia incluso anche solo in uno dei decreti ministeriali che contengono le *black list*, senza che assumano rilevanza le limitazioni previste a seconda della forma giuridica o di eventuali regimi agevolati.

Con la successiva circolare 28.1.2011, n. 2/E, l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente precisato quanto segue, relativamente alle «comunicazioni *black list*».

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

importazioni	obbligo di indicare nelle comunicazioni i dati ricavabili dalla bolla doganale, e non quelli desumibili dalla fattura ricevuta dal fornitore estero	
cessioni gratuite di beni ad operatori economici localizzati in paesi black list	operazione non IVA	la cessione non deve essere monitorata
	operazione IVA	la cessione deve essere monitorata
acquisti di servizi territorialmente rilevanti nello stato del fornitore estero	deve essere indicato nel rigo A27 (imponibile) l'ammontare al lordo dell'imposta estera (non indicata nei registri iva del committente italiano)	
vendite non documentate da fattura, ma da scontrino o ricevuta	sono esonerate dall'obbligo di comunicazione	
obbligo di monitorare i dati delle stabili organizzazioni estere delle imprese italiane	esteso anche alle operazioni che una *branch* di un'impresa italiana localizzata in uno stato a fiscalità ordinaria effettua con una controparte localizzata in un paradiso fiscale	
note di variazione	non devono essere comunicate se relative a operazioni anteriori al 1° luglio 2010	
casi in cui la mancata indicazione del codice fiscale (o di un codice equipollente) può beneficiare della disapplicazione delle sanzioni per l'impossibilità di ottenere il dato [in caso di assenza del codice fiscale può essere sufficiente il numero di iscrizione alla camera di commercio estera]	valutazione caso per caso da parte degli uffici dell'agenzia delle entrate	

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

comunicazioni originariamente omesse	non possono essere regolarizzate: il presupposto per la regolarizzazione gratuita entro il 31.1.2011 era infatti la validità della comunicazione originaria, seppure incompleta

Le modificazioni apportate nel 2012

L'articolo 2, comma 8, del D.L. 02.03.2012, n. 16, ha stabilito che l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, ricevute, registrate o soggette a registrazione nei confronti di operatori economici aventi sede in Paesi black list, vige solo per le operazioni di importo superiore ai 500 euro.

Gli effetti dell'omessa indicazione separata dei costi

Come è stato evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella propria circolare n. 46/E del 3.11.2009, il regime di indeducibilità dei costi esteri era dapprima condizionato dal corretto adempimento della separata indicazione dei componenti negativi derivanti da rapporti commerciali con i soggetti *black list*.
L'Agenzia faceva richiamo alla propria prassi pregressa (risoluzioni 16.3.2004, n. 46/E, e 17.1.2006, n. 12/E), affermando che, nel previgente sistema, la separata indicazione dei componenti negativi costituiva *«condizione autonoma e necessaria, anche se non sufficiente, ai fini della deducibilità degli stessi»*.
Tale situazione è venuta a mutare per effetto delle modifiche introdotte dalla L. 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007), vigenti dal 1° gennaio 2007, in forza delle quali la deducibilità (in presenza delle necessarie condizioni esimenti) non viene più esclusa, ma la violazione dichiarativa è divenuta sanzionabile.
Per effetto delle modifiche disposte dalla L. n. 296/2006, l'esposizione in dichiarazione dei costi da Paesi *black list*, pur conservando natura obbligatoria, ha quindi cessato di costituire una condizione per la deducibilità

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

dei costi medesimi, come, invece, disponeva la previgente formulazione dell'articolo 110, comma 11 del TUIR.
A fronte della violazione del citato obbligo dichiarativo, il comma 302 dell'unico articolo della Finanziaria 2007, aggiungendo il comma 3-*bis* all'art. 8 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471, ha introdotto una specifica 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»*.

Le più recenti precisazioni dell'Agenzia delle Entrate

La possibilità di dedurre fiscalmente i costi sostenuti nelle transazioni con economie estere *black list* non è subordinata al rispetto dell'obbligo di indicazione separata di tali costi in dichiarazione, anche se la violazione a tale obbligo deve essere sanzionata dall'amministrazione.
Questo aspetto è stato ribadito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 15.02.2013 (paragrafo 9.1), in risposta a un quesito che, appunto, poneva il caso di un'impresa che aveva omesso di indicare separatamente i costi, ma era stata in grado di dimostrare in sede di controllo le esimenti richieste.
A tale riguardo, l'Agenzia ha fatto richiamo alla succitata circolare n. 46/E del 2009 (paragrafo 4.2), nella quale era stato affrontato il caso di un contribuente che, pur avendo fornito le esimenti previste ai fini della disapplicazione della norma antielusiva, aveva omesso di indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi i costi sostenuti nei confronti di operatori residenti in Paesi *black list* e non aveva presentato la dichiarazione integrativa con l'indicazione dei predetti costi.
A tale fattispecie, secondo la circolare del 2009, risultava applicabile la predetta sanzione di cui all'art. 8, c. 3-*bis*, del D.Lgs. n. 471/1997 (10% dei costi

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

non indicati separatamente, con un minimo di 500 e un massimo di 50.000 euro).
«Tale sanzione, infatti, è volta proprio a preservare l'obbligo dichiarativo che consente all'Amministrazione finanziaria di indirizzare puntualmente i controlli verso quelle operazioni per le quali il legislatore ha voluto alzare la soglia di attenzione, poiché effettuate con soggetti residenti o localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata e, quindi, potenzialmente elusive».
Se però l'impresa ha dimostrato la sussistenza di una delle esimenti di cui all'art. 110, undicesimo comma, del TUIR (si ritiene, sia in sede di controllo che di interpello preventivo, pur con i limiti «conoscitivi» di quest'ultima procedura), deve intendersi ammessa la deducibilità dei costi esteri ai fini della determinazione del reddito complessivo.

26 giugno 2013
Fabio Carrirolo

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente