

Dichiarazioni 2012. L'Agenzia interpreta in modo allargato l'obbligo di riportare in Unico le componenti indeducibili

# Oneri «black list» senza sconti

## Il perimetro si estende anche a perdite su crediti e transazioni finanziarie

Giorgio Gavelli  
Riccardo Giorgetti

Con l'approssimarsi del termine per l'invio delle dichiarazioni dei redditi, fissato quest'anno al 1° ottobre, si ripropone la questione dell'indicazione in Unico dei costi sostenuti da aziende e professionisti domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata, in base all'articolo 110 del Tuir. Adempimento "sulla carta" semplice, ma che può nascondere "trabocchetti" legati all'individuazione dei componenti negativi che debbono essere evidenziati ai righe RF30, in aumento, e RF52 in diminuzione di Unico 2012 SC. Secondo le Entrate, infatti, qualsiasi componente negativo derivante da operazioni commerciali poste in essere con soggetti ubicati in Paesi inclusi negli elenchi del Dm 23 gennaio 2002 (come modificato e integrato) è indeducibile, salvo prova contraria, a prescindere dalla natura del componente o dall'esercizio in cui esso viene rilevato in bilancio.

### L'ambito di applicazione

Nella circolare 51/E/2010 si afferma che rientrano nel perimetro dell'indeducibilità non solo i costi e le spese "ordinarie" sostenute trattando con soggetti paradisiaci, ma anche ammortamenti, svalutazioni, perdite e minusvalenze derivanti direttamente e indirettamente dai rapporti commerciali con questi operatori. Ne consegue, ad esempio, che nel caso di acquisto di un ceppite da un soggetto black list dovranno essere separatamente evidenziati, in ciascun esercizio, le quote di ammortamento imputate a conto economico così come l'eventuale minusvalenza derivante dalla cessione del bene. Sul punto, con un'interpretazione alquanto ampia della norma, l'Agenzia delle Entrate, in occasione dell'evento Unico-Map del 31 maggio scorso, ha sottolineato la necessità di indicazione della minusvalenza realizzata anche se deriva da una cessione avvenuta a favore di un operatore residente in un Paese non black list.

Il perimetro della disposizione si estende anche a perdite su

crediti e transazioni aventi natura esclusivamente finanziaria. È il caso, per esempio, della svalutazione di un credito vantato nei confronti di un soggetto ubicato in uno stato a fiscalità privilegiata. Sul punto, il fatto che nella circolare 51/E/2010 l'amministrazione finanziaria avesse sempre utilizzato il termine "fornitore black list" aveva fatto sorgere il dubbio circa la rilevanza delle sole operazioni generanti componenti negativi da operazioni passive e non anche a quelli derivanti da rapporti attivi, come nell'ipotesi di perdite su crediti vantati verso soggetti black list. Per le Entrate, invece, l'estrema genericità del riferimento normativo dell'articolo 110, comma 10 del Tuir comporta che la presunzione di indeducibilità si estende anche alle spese derivanti da operazioni attive e, di conseguenza, debbono essere separatamente indicati in dichiarazione anche le svalutazioni operate su un credito vantato nei confronti di un soggetto paradisiaco. Il campo di applicazione è quindi più che mai ampio, e

interessa persino componenti negativi di reddito, quali interessi e oneri finanziari assimilati, scaturenti da rapporti di natura finanziaria e non commerciale.

### Restano i dubbi

Le risposte rese dalle Entrate non hanno, tuttavia, dissipato tutti i dubbi interpretativi (documento Cndcec di giugno 2012) come nell'ipotesi in cui il costo del bene acquistato venga sospeso poiché portato a rimanenza. In questa ipotesi, ci si domanda in quale esercizio il costo dovrebbe essere evidenziato nella dichiarazione ossia, se in quello in cui si effettua l'operazione ovvero nell'esercizio in cui le merci concorrono effettivamente alla determinazione del reddito. Ragioni di semplicità potrebbero far propendere per la soluzione collegata al periodo di acquisto. Altro aspetto non ancora chiarito concerne l'importo da evidenziare con riferimento ai beni a deducibilità limitata. Tenuto conto che la norma è tesa all'indeducibilità dei costi, l'obbligo dell'indicazione dovrebbe riguardare solo la quota di costo atta a partecipare alla formazione del reddito.

L'obbligo di separata evidenziazione permane anche in presenza di risposta positiva all'eventuale **interpello** volto a dimostrare preventivamente l'esistenza delle esimenti (effettività dell'attività del soggetto estero o interesse economico dell'operazione).

La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi (con la sola sanzione per errori formali di 258 euro) inserendo i componenti negativi dotati delle esimenti e semplicemente dimenticati all'atto della compilazione - ammessa pacificamente dall'Agenzia con circolare n. 46/E/2009 fino al termine di decadenza dell'accertamento - è di dubbia applicabilità in caso di intervenuta verifica. L'opportunità (riconosciuta dalla prevalente giurisprudenza di merito) non è ammessa dall'Agenzia, e ha trovato alterne risposte dalla Cassazione (pro contribuente: 26298/2010; contra: 5398/2012).



### Costi black list

● Sono i componenti negativi di reddito derivanti da transazioni con imprese o liberi professionisti residenti o localizzati negli stati a fiscalità privilegiata individuati dal Dm 23 gennaio 2002. Per questi costi, in base all'articolo 110, comma 10 del Tuir, vige una presunzione di indeducibilità salvo prova contraria da fornire con la dimostrazione alternativa dell'effettività dell'attività svolta dal soggetto estero o dell'interesse economico dell'operazione. Queste componenti negativi devono essere separatamente evidenziate in Unico nel calcolo del reddito imponibile effettuando una variazione in aumento e in diminuzione

### Il vademecum dei costi black list

#### L'OBBLIGO DICHIARATIVO

L'articolo 110, comma 10 del Tuir introduce una presunzione di indeducibilità, salvo prova contraria, per le spese e i componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese ubicate in Paesi a fiscalità privilegiata. I medesimi componenti reddituali devono essere evidenziati separatamente in Unico

#### I PAESI BLACK LIST

Il Dm 23 gennaio 2002 (come modificato dal Dm 23 marzo 2002, 27 dicembre 2002 e 27 luglio 2010) ha individuato tre diverse categorie di Stati la cui ubicazione dei soggetti rende il componente negativo indeducibile. Si tratta degli Stati considerati paradisi fiscali "assoluti" (articolo 1), quelli per i quali si applicano eccezioni esplicitamente individuate (articolo 2) e gli Stati verso cui la norma antielusiva vale solo per determinati soggetti (articolo 3)

#### LE OPERAZIONI DA MONITORARE

Il campo di applicazione della norma si estende a qualunque componente negativo che concorre alla determinazione del reddito derivante da rapporti con imprese o liberi professionisti localizzati nei paradisi fiscali. Rientrano non solo i costi per l'acquisto di beni o servizi, ma anche ammortamenti, svalutazioni, accantonamenti, perdite, minusvalenze, canoni di locazione, penalità e interessi passivi derivanti da transazioni commerciali o finanziarie

#### L'EFFETTO DELL'INDICAZIONE

L'assolvimento dell'obbligo di separata indicazione non comporta il riconoscimento circa la deducibilità dei componenti negativi in quanto esso ha una valenza eminentemente segnaletica. Per la deducibilità, il contribuente deve dimostrare alternativamente l'effettività dell'attività del soggetto estero ovvero l'interesse economico all'effettuazione dell'operazione

#### LA SANZIONE

Nel caso in cui le spese e i componenti negativi non siano evidenziati in Unico si applica la sanzione prevista dall'articolo 8, comma 3-bis del decreto legislativo 471/1997, pari al 10% degli importi non indicati con un minimo di 500 euro e un massimo di 50mila euro

Le vie di uscita. Beneficio anche se il fornitore svolge l'attività

## L'operazione effettiva «salva»

Se la variazione in aumento in Unico è collegata alla mera presenza di un componente negativo ricollegabile a un soggetto black list, la legittimità della variazione in diminuzione (e la deducibilità del costo) deriva, invece, dalla presenza delle "circostanze esimenti". Si tratta di due situazioni in cui il contribuente può dimostrare tanto in sede preventiva (istanza di interpello), quanto successivamente, alla notifica di un avviso dell'Agenzia che deve obbligatoriamente precedere l'eventuale atto di accertamento. Peraltro, poiché il tempo a disposizione per la risposta è breve (90 giorni) e ad anni di distanza diviene diffi-

cile recuperare documenti e informazioni, appare opportuno predisporre il tutto già all'atto dell'invio della dichiarazione. Le due circostanze - che sono alternative, nel senso che è sufficiente dimostrare una - sono queste: svolgimento prevalente di attività commerciale effettiva da parte del soggetto black list; concreta esecuzione dell'operazione ed effettivo interesse economico.

Poiché la prima richiede il possesso di informazioni che difficilmente il fornitore estero accetta di produrre (e che, paradossalmente, risultano facilmente disponibili proprio quando l'opera-

zione è "creata ad hoc" per la deduzione), in genere si opta per la seconda. Risulta utile consultare la circolare n. 51/E/2010, sia il documento del Cndcec di giugno. In particolare, l'effettivo interesse economico va valutato sull'analisi del costo della transazione (comprensivo di oneri accessori) paragonato ad analoghe operazioni con soggetti non black list. Sia questa situazione che la concreta esecuzione dell'operazione saranno più facilmente dimostrabili in presenza di acquisto di beni rispetto all'acquisizione di servizi.

G. Gav.  
R. G.

Giustizia tributaria. La Cassazione: possibilità di intervento in caso di accertamento sul valore aggiunto

## Le rate non fermano il sequestro preventivo

Amedeo Sacrestano

In caso di accertamento, l'accordo con l'erario per il versamento a rate dell'Iva dovuta non mette al riparo dall'applicazione di misure di prevenzione in campo penale tributario. Nello specifico, la contestazione del mancato versamento dell'Iva dovuta (ex articolo 10 ter Dlgs 74/2000) comporta la possibilità di sequestro preventivo (finalizzato alla confisca per equivalente) anche in presenza di un accordo col Fisco per un versamento rateale (ex articolo 3bis del Dlgs 462/97).

A stabilirlo è la sentenza n. 35587, depositata ieri dalla terza sezione penale della Corte di cassazione, che meglio definisce il recentissimo filone di pronunce in materia di misure di prevenzione in ambito penale tributario (si vedano il Sole 24 ore di ieri e del 29 agosto 2012).

La vicenda è quella del legale rappresentante di una società di

capitali che, per un omesso versamento Iva del 2009 (sopra la soglia di rilevanza penale) è stato destinatario di un provvedimento cautelare; tutto ciò nonostante fosse stato richiesto, autorizzato e parzialmente attuato un piano di rateizzazione di quanto accertato. A nulla sono valse le con-

### TENTATIVO INUTILE

Il piano di rateizzazione con fidejussione bancaria autorizzato dal Fisco e realizzato dal contribuente non frena la confisca

testazioni del contribuente che eccitava l'intervento di una causa di forza maggiore nella realizzazione della condotta omissiva (ovvero una provvisoria difficoltà finanziaria della società) e, soprattutto, l'intervenuto piano di rateizzazione, con tanto di fi-

dejussione bancaria a garanzia, dopo la contestazione dell'addebito sul piano amministrativo.

La questione non è di poco conto e presenta certamente i caratteri della novità e dell'interesse generale, in particolare quando il ricorrente afferma che «la mancata rilevanza attribuita al rilascio della fidejussione determinerebbe l'adozione della confisca pur in concomitanza con il pagamento rateale del debito tributario, dando così luogo ad una illegittima duplicazione sanzionatoria». In questo caso, l'eccezione è stata concretamente presa in considerazione dai giudici che, però, si sarebbero mostrati disponibili solo ad accogliere un'eventuale richiesta di revoca parziale, per un valore corrispondente al versato (coerentemente con le sentenze 45054/2011 e 1020/2010) «dovendosi escludere la possibilità di confisca per il valore restituito».

Per il resto, il Supremo colle-

### IL LIMITE

## L'Iva per cassa non può essere retroattiva

Il regime dell'Iva per cassa - introdotto dall'articolo 7 del decreto legislativo 185/08 - non può essere applicato in modo retroattivo. È questo uno dei principi generali che - in maniera quasi residuale - la terza sezione penale della Corte di cassazione ha fissato con la sentenza n. 35585, depositata ieri. La fattispecie è quella di una società operante nelle costruzioni che aveva emesso - nel 2005 - due fatture recanti la dicitura «la presente fattura è stata emessa con Iva ad esigibilità differita», non ricorrendone presupposti normativi vigenti ratione temporis.

L'impresa aveva emesso le fatture con questa dicitura e, poiché non erano state pagate, aveva ritenuto di non doverle annotare nelle scritture contabili (anticipando, così e nei fatti, i vantaggi del neo regime dell'Iva di cassa). L'erario, però, aveva contestato il comportamento e ne era scaturito un procedimento penale per la fattispecie delittuosa dell'articolo 4 del decreto 74/00. I giudici di Piazza Cavour hanno però chiarito al ricorrente che (eventualmente) non poteva trovare applicazione nessuno dei regimi fiscali Iva agevolativi disciplinati all'articolo 6 del Dpr 633/72. Né quello per le prestazioni di servizi fatti agli enti pubblici né quello del comma 3, per la prevalenza (nel caso di specie) della disposizione del comma 4. Meno che mai, quello dell'Iva per cassa.

gio ha cassato tutte le pretese del ricorrente, stabilendo che le ragioni del sequestro possono venire meno solo col completamento del pagamento rateale concordato (ovvero, col pieno adempimento dell'obbligazione tributaria, che solo allora si realizza). Sino a quel momento «il sequestro rimane legittimo, fermo restando la possibilità di ottenere riduzioni in ragione degli importi versati».

Cassata anche l'assimilazione, richiesta dal contribuente, tra le ragioni della fidejussione e quelle del sequestro conservativo. In tal senso, vengono riprese e ampliate le motivazioni della sentenza 36095/2009: «il sequestro preventivo - è il ragionamento del Collegio - intende anticipare il provvedimento di confisca, per evitare che la res considerata pericolosa, lasciata nella disponibilità del contribuente, possa costituire per lui un incentivo a commettere un'ulteriore attività criminosa».

### APPROFONDIMENTO ONLINE

Il testo delle sentenze  
[www.ilssole24ore.com/norme](http://www.ilssole24ore.com/norme)

Diritto societario. La circolare

## Niente limiti di età per le nuove Srl a capitale ridotto

Angelo Busani

Le prime applicazioni delle regole in tema di società a responsabilità limitata a capitale ridotto (Srlcr) sollecitano gli organismi coinvolti a esprimersi con pronunce ufficiali. Anzitutto, è "ufficiale" che la Srlcr possa anche avere soci di età inferiore ai 35 anni. Il dubbio sorgeva per il fatto che, in base all'articolo 44, comma 1 del Dl 83/2012, «la società a responsabilità limitata a capitale ridotto può essere costituita con contratto o atto unilaterale da persone fisiche che abbiano compiuto i 35 anni di età alla data della costituzione».

Ora il ministero dello Sviluppo economico, con nota del 30 agosto 2012 prot. n. 0182223, afferma che dall'ultimo comma dell'articolo 44 (che si occupa di finanziamenti ai giovani imprenditori di età inferiore ai 35 anni) si deve appunto desumere la possibilità per gli under 35 di far parte della compagine sociale della Srlcr. La nota, comunque, non manca di rilevare che le espressioni legislative hanno una «formulazione francamente deceptiva» (e cioè ingannevole).

Sempre il ministero dello Sviluppo economico (ma con nota del 31 luglio 2012, prot. n. 0170741) era già intervenuto per sottolineare che la Srlcr, a differenza della Srls, non ha lo statuto standard (ma deve essere dotata di uno statuto "ordinario") né fruisce di benefici a livello di costi in quanto secondo «gli ordinari criteri» devono essere applicati gli onorari notari, l'imposta di bollo e i diritti di segreteria.

Le stesse conclusioni sono state confermate in una nota del presidente del Consiglio nazionale del notariato del 24 agosto 2012, prot. n. 2012/2790. Sempre in quest'ultimo documento viene chiarito un altro dubbio relativo alla Srls e allo statuto standard, dubbio originato dall'articolo 2 del Dm 138 del 14 agosto 2012 (recante appunto lo statuto standard della Srls) secondo il quale «si applicano, per quanto non re-

golato dal modello standard di cui al comma 1, le disposizioni contenute nel libro V, titolo V, capo VII del Codice civile, ove non derogate dalla volontà delle parti».

Questa espressione invero poteva far sorgere il dubbio di una certa flessibilità dello statuto standard. Ebbene, secondo il Notariato, la norma in questione non può che essere intesa nel senso che «le disposizioni che integrano la disciplina degli aspetti organizzativi della società in aggiunta a quelle contenute nello statuto standard, sono le norme codicistiche che regolano le fattispecie generali»: in altri termini, il modello standard non dà scelte opzionali se non in ipotesi espressamente previste (per

### L'INDICAZIONE

Per il ministero dello Sviluppo economico le compagini sono aperte anche a soci che hanno meno di 35 anni

esempio, nella scelta tra amministratore unico e consiglio di amministrazione).

Pertanto, per tutto ciò che non è disciplinabile nell'atto costitutivo stante la rigidità del modello standard, trova applicazione - in quanto compatibile - la corrispondente disciplina codicistica della Srl: ne consegue che il contenuto dell'atto costitutivo non può che essere quello predefinito nel modello standard, con conseguente inefficacia di qualsiasi pattuizione ulteriore. Diversamente, riducendo il modulo standard ministeriale a un semplice zoccolo duro "minimale" si svuoterebbe del tutto di significato e di effetti la scelta del legislatore di inquadrare in uno schema ben preciso e delimitato la Srls, nella quale alla eccezionale compressione dell'autonomia privata corrisponde l'abbattimento solo di alcuni dei costi di start up.

### I costi

Importi in euro

Srl normale	Srls	Srlcr
<b>CAPITALE SOCIALE</b>		
Da 10.000 in su	Da 1 a 9.999,99	Da 1 a 9.999,99
<b>VERSAMENTO IN BANCA DEI CENTESIMI</b>		
Almeno il 25% (se pluripersonale). Il 100% se unipersonale	No (il capitale sociale deve essere versato per intero agli amministratori)	No (il capitale sociale deve essere versato per intero agli amministratori)
<b>ONORARIO NOTAIO</b>		
1.200 (1)	=	800-1.200 (2)
<b>IMPOSTA DI REGISTRO</b>		
168	168	168
<b>IMPOSTA DI BOLLO</b>		
156	=	156
<b>DIRITTI DI SEGRETERIA</b>		
90	=	90
<b>DIRITTO ANNUALE CCIAA</b>		
200 (210 in Sardegna)	200 (210 in Sardegna)	200 (210 in Sardegna)
<b>VIDIMAZIONE LIBRI</b>		
309,87 + 14,62 per ogni 100 pagine di ogni libro	309,87 + 14,62 per ogni 100 pagine di ogni libro	309,87 + 14,62 per ogni 100 pagine di ogni libro

(1) Per un capitale di euro 10.000 senza particolari complessità; (2) dipende dal capitale sociale e da eventuali complessità

Indagini finanziarie. Principio di non contestazione

## Perde l'ufficio che «sfugge» il confronto

Salvina Morina  
Tonino Morina

L'ufficio delle Entrate non ha contestato le prove fornite dal contribuente, per questo è bocciato sulle indagini finanziarie ed è condannato a pagare 2mila euro di spese giudiziali, a favore della società ricorrente. Questa, in sintesi, la sentenza 88/01/12 della Commissione tributaria provinciale di Ragusa.

L'ufficio di Ragusa, con accertamento emesso per il 2006, aveva accertato a carico di una società

di persone, sulla base di una indagine bancaria, maggiori ricavi non dichiarati per 396.519,76 euro, scaturenti dalla differenza tra la somma delle operazioni contestate (535.220,76 euro) e la som-

### MOTIVAZIONI

Non passano l'esame della Ctp di Ragusa le deduzioni generiche rispetto ai documenti prodotti in giudizio

ma delle operazioni giustificate (138.701). In sede di ricorso, la società ha sostenuto l'illegittimità dell'atto di accertamento, per carenza di motivazione, in quanto le indagini finanziarie si fondavano su conti correnti intestati a soggetti estranei alla società, peraltro non sottoposti a verifica e nemmeno destinatari di atti impositivi.

Altre operazioni extra-conto, per la società ricorrente, erano giustificate poiché si trattava di semplici cambi di assegni con

un'altra società, come risultava dalla documentazione esibita ai giudici. Nel ricorso, la società formulava inoltre una eccezione preliminare, ritenendo inammissibili i motivi di controdeduzione proposti dall'ufficio e applicabile il "principio di non contestazione".

Per i giudici tributari, l'eccezione formulata dalla società è fondata e va accolta in quanto l'ufficio si è limitato a formulare «deduzioni generiche che non sono rispondenti ai dettagliati e speci-

fici motivi del gravame e della documentazione prodotta in giudizio». Di conseguenza, non avendo l'ufficio preso posizione, i motivi del ricorso restano non contestati. Per i giudici di Ragusa, ogni volta che sia posto a carico di una delle parti (attore o convenuto) un onere di allegazione e prova, l'altra parte ha l'onere di contestare il fatto allegato nella prima difesa utile, dovendo, in mancanza, ritenersi tale fatto pacifico e non più gravata la controparte del relativo onere probatorio. La società ricorrente, presentando documentazione, ha dimostrato che l'ufficio aveva sottoposto a verifica movimenti finanziari di soggetti estranei alla compagine

societaria. I giudici tributari hanno rilevato che l'ufficio nelle sue controdeduzioni non ha preso in considerazione le eccezioni sollevate e le giustificazioni adottate dalla società in sede di ricorso, non motivando in merito alla loro presunta inattendibilità.

Di conseguenza, secondo il "principio di non contestazione", la mancanza di tempestiva contestazione in ordine ai fatti posti dall'attore a fondamento della domanda, ravvisabile nel silenzio o nella contestazione generica, comporta l'esclusione del fatto non contestato dal cosiddetto "thema probandum" (il tema da provare).

### EXPO 2015 A MILANO

## Imprese edili con inversione contabile

Si applica l'inversione contabile alle prestazioni edili rese nell'ambito dell'Expo Milano 2015. Lo stabilisce il decreto 10 luglio del ministero dell'Economia e delle finanze pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale numero 203 del 31 agosto, in cui, all'articolo 1, si stabilisce che «Le disposizioni di cui all'articolo 17, quinto comma, del decreto del Pre-

sidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applicano anche alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti appaltatori nei confronti della «Arexpo Spa» e della «Expo 2015 Spa», rispettivamente titolare delle aree e società di gestione dell'Esposizione Universale, assegnata dal Bureau International des Expositions, che avrà luogo in Milano dal 1° maggio al 31 ottobre 2015».

Il decreto 10 luglio 2012 esplica i suoi effetti a partire dalla data del 1° settembre 2012.