

video
FISCO

del 20.04.2011
n. 0376-775130
www.ratiofad.it

COSTI BLACK-LIST IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

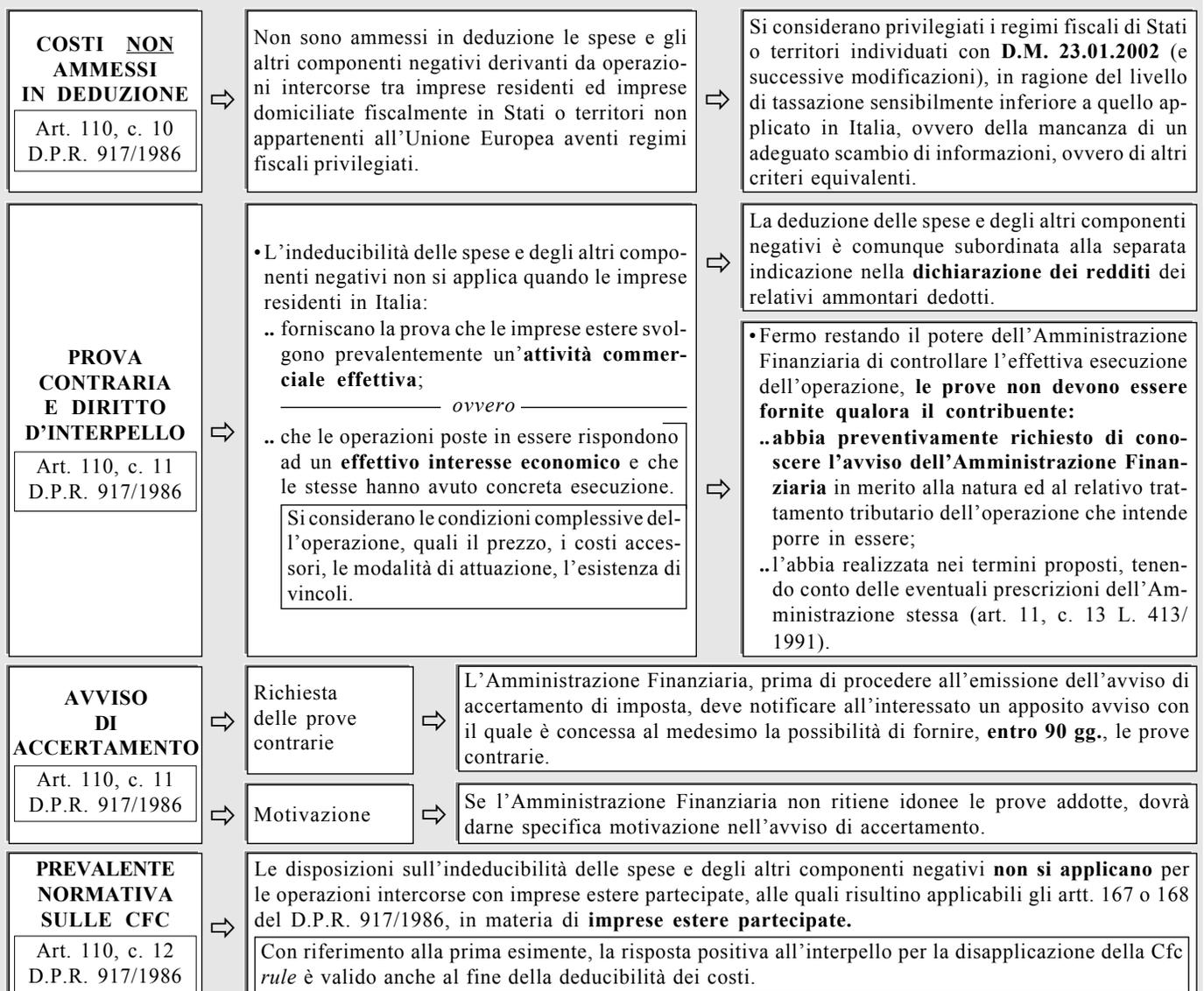
SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- CASO PRATICO

Artt. 110, 166, 167, 168 e 168-bis D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - D. Lgs. 12.12.2003, n. 344 - D.M. 24.04.1992 - Artt. 28 e 30, L. 22.03.1995, n. 85 - D.M. 4.09.1996 - D.M. 4.05.1999 - Art. 1, L. 21.11.2000, n. 342 - Art. 9, cc. 16-17, L. 28.12.2001, n. 448 - DD.MM. 21.11.2001 - D.M. 21.11.2001, n. 429 - D.M. 23.01.2002 - D.M. 7.08.2006, n. 268 - D.M. 27.07.2010 - Circ. Ag. Entrate 16.11.2000, n. 207/E - Circ. Ag. Entrate 26.01.2001, n. 9/E - Circ. Ag. Entrate 30.01.2002, n. 9/E - Circ. Ag. Entrate 12.02.2002, n. 18/E - Circ. Ag. Entrate 23.05.2003, n. 29 - Circ. Ag. Entrate 16.06.2004, n. 25/E - Circ. Ag. Entrate 16.06.2004, n. 26/E - Circ. Ag. Entrate 16.06.2004, n. 26/E - Circ. Ag. Entrate 26.01.2009, n. 1/E - Circ. Ag. Entrate 3.11.2009, n. 46/E - Circ. Ag. Entrate 6.10.2010, n. 51/E - Ris. Ag. Entrate 29.09.2008, n. 363/E - Ris. Ag. Entrate 8.04.2009, n. 100/E - Cass. sent. 29.12.2010, n. 26298

Non sono ammessi in deduzione le spese e gli 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 decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, 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. Le disposizioni di cui sopra non si applicano quando le imprese residenti in Italia 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.

SCHEMA DI SINTESI



CASO PRATICO

COMPONENTI NEGATIVI

Art. 110, cc. 10, 11, 12-bis Tuir

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Art. 110, c. 11
D.P.R. 22.12.1986, n. 917

• **Indeducibilità**

Presunzione legale "relativa"

• Non sono ammessi in deduzione i costi/spese qualora l'operazione sia posta in essere con soggetti residenti o localizzati in Paesi **non** presenti nella lista (c.d. "white list") individuata, ai sensi dell'art. 168-bis Tuir, da un apposito decreto. La nuova disposizione opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale di tale decreto; **fino a tale periodo rimangono applicabili le disposizioni in vigore al 31.12.2007, che prevedono il riferimento alla c.d. "black list"**. (D.M. 23.01.2002 e successive modifiche).
• La disposizione si applica anche alle prestazioni di servizi rese dai **professionisti** domiciliati in Paesi black-list.

• **Prova contraria**

Inversione onere della prova in capo al contribuente.

• La disposizione non si applica quando le imprese italiane forniscono, alternativamente, la prova che:
.. le società estere svolgono **prevalentemente una attività commerciale effettiva**;
.. le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

• **Obbligo di indicazione**

• Le spese e gli altri componenti negativi deducibili sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi.

Dal 1.01.2007 è stata soppressa la disposizione secondo cui la deduzione dei costi era comunque **subordinata** alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari. Pertanto, l'esposizione dei costi da Paesi "black list", pur conservando natura obbligatoria, cessa di costituire una condizione per la deducibilità dei costi.

• **Omissione dell'indicazione**

Art. 8, c. 3-bis D. Lgs. 471/1997

C.M. 3.11.2009, n. 46/E



• In luogo della previgente indeducibilità dei costi, a fronte della violazione dell'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei costi, è prevista **dal 1.01.2007** una specifica **sanzione pari al 10%** dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati, con un **minimo di € 500** e un **massimo di € 50.000**.

• Qualora siano riscontrate le previste circostanze che consentono la deducibilità.

• La mancata indicazione dei costi nella dichiarazione dei redditi e la **mancata prova delle circostanze esimenti**, oltre al recupero della maggior imposta dovuta e dei relativi interessi, comporta:

.. la sanzione per infedeltà della dichiarazione;
.. la sanzione per irregolare compilazione della dichiarazione (dal 100% al 200% della maggiore imposta, più sanzione del 10%).

Violazioni commesse **dal 1.01.2007**

Art. 8, c. 3-bis D. Lgs. 471/1997

Esempio

Compilazione del mod. Unico SC 2011 (in caso sia fornita la prova della deducibilità)

Dati	Indicazione separata nel rigo RF30 , tra le variazioni in aumento	
	• Componenti negativi di cui all'art. 110, cc. 10 e 12-bis Tuir derivanti da operazioni intercorse nel 2010 con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (<i>black list</i>).	€ 30.000,00
Dati	Indicazione nel rigo RF52 , tra le variazioni in diminuzione	
	• Spese e altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti, ovvero localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (<i>black list</i>) per le quali, per effetto della prova contraria, non opera l'indeducibilità.	€ 30.000,00
Variazioni in aumento		
RF30	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	30.000,00
Variazioni in diminuzione		
RF52	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	30.000,00

Nel caso si ritengano deducibili tutti i costi

CASO PRATICO

DATI ESEMPIO

• Alfa S.r.l. presenta, nel bilancio 2010, **interessi passivi ed oneri assimilati** per complessivi € 45.000,00, di cui:

.. capitalizzati:	€ 10.000	Deducibili.	} € 45.000
.. da versamenti trimestrali IVA:	€ 1.000	Indeducibili.	
.. da finanziamenti autovetture:	€ 4.000	• Indeducibili per il 60% (€ 2.400). • Deducibili per il 40% (€ 1.600).	
.. bancari:	€ 30.000	Soggetti ad art. 96 Tuir.	
.. non dedotti nel 2009:	€ 8.000	Ripporto da anno precedente.	
• Interessi attivi:	€ 1.600		

Calcoli	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi passivi indeducibili senza necessità di verifica delle disposizioni di cui all'art. 96 Tuir: € 1.000 (interessi IVA) + € 4.000 x 60% (interessi auto) = € 3.400. • Interessi passivi deducibili senza necessità di verifica delle disposizioni di cui all'art. 96 Tuir: € 10.000 (capitalizzati) + € 4.000 x 40% (interessi auto) = € 11.600. • Quota di interessi passivi da trattare secondo le disposizioni di cui all'art. 96 Tuir € 30.000 (45.000 - 10.000 - 1.000 - 4.000).
----------------	--

Esempio n. 1

Schema di calcolo degli interessi passivi non deducibili per soggetti Ires
Calcolo del R.O.L. (anno 2010)

A)	Valore della produzione	1) (+) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	490.000		
		2) (+/-) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti			
		3) (+/-) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione			
		4) (+) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	10.000		
		5) (+) Altri ricavi e proventi			
Totale valore della produzione			(+) A	500.000	
B)	Costi della produzione	6) (+) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	300.000		
		7) (+) Per servizi	100.000		
		8) (+) Per godimento di beni di terzi			
		9) (+) Costi per il personale	50.000		
		10) (+) Ammortamenti e svalutazioni delle immobilizzazioni			
		<ul style="list-style-type: none"> • Ammortamento immobilizzazioni immateriali • Ammortamento immobilizzazioni materiali • Altre svalutazioni delle immobilizzazioni • Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide 		50.000	
		11) (+/-) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			
		12) (+) Accantonamenti per rischi			
		13) (+) Altri accantonamenti			
		14) (+) Oneri diversi di gestione	10.000		
Totale costi della produzione			(-) B	510.000	
Rettifiche per determinazione R.O.L.	B 10 a)	(+) Ammortamento immobilizzazioni immateriali			
	B 10 b)	(+) Ammortamento immobilizzazioni materiali	50.000		
	Quota di B8)	(+) Canoni di locazione finanziaria (quota capitale + quota interessi)			
Rettifiche			(+) C	50.000	
= R.O.L.			D	40.000	
30% del R.O.L.			E	12.000	
Limite interessi passivi deducibili ai fini Ires			G	12.000	

(Riportare a pagina successiva)

Esempio n. 2

Calcolo degli interessi passivi non deducibili

Limite interessi passivi deducibili ai fini Ires (riporto da pagina precedente)		Totale	G	12.000	+
Interessi contabilizzati					
Interessi passivi e altri oneri finanziari del conto economico (voce C17) ⁽¹⁾	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi su contratti di mutuo e conto corrente. • Commissioni bancarie su finanziamenti e garanzie di terzi. • Commissioni per fidejussioni o altre garanzie. • Interessi passivi dei titoli di debito emessi. <p>Occorre, comunque, considerare, quale onere o provento assimilato all'interesse passivo, qualunque onere o componente negativo che presenta un contenuto economico-sostanziale assimilabile ad un interesse passivo (compresi gli interessi passivi per autoveature a deducibilità limitata, anche in leasing).</p>				
	<p>Esclusioni</p> <ul style="list-style-type: none"> • Interessi passivi derivanti da operazioni di natura commerciale (impliciti o espliciti) • Noleggio cassette sicurezza. • Pagamento utenze. • Assicurazioni. • Interessi su depositi cauzionali relativi a rapporti commerciali. 	H	45.000	+	
Interessi passivi impliciti in canoni leasing	Derivanti da contratti di locazione finanziaria.				
	Criterio forfetario - D.M. 24.04.1998	I			+
Interessi passivi prioritariamente indeducibili	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi passivi relativi agli immobili-patrimonio (diversi da quelli per l'acquisto), compresi gli interessi di funzionamento. • Interessi passivi per autoveature a deducibilità limitata (anche in leasing), per la quota indeducibile (60% o 10%).⁽²⁾ • Interessi 1% per liquidazioni IVA trimestrali. • Interessi passivi da <i>transfer pricing</i> e da paradisi fiscali. • Interessi passivi su titoli obbligazionari "elusivi". • Interessi passivi su prestiti di soci delle cooperative. 	L	3.400	-	
Interessi passivi capitalizzati	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi oggetto di capitalizzazione su: .. beni materiali e immateriali strumentali; .. immobili-merce (per la loro costruzione o ristrutturazione); .. rimanenze beni e servizi e per realizzazione commesse. 	M	10.000	-	
Interessi passivi interamente deducibili	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione (immobiliari di gestione). • Interessi passivi per autoveature a deducibilità limitata (anche in leasing) per la quota deducibile (40% o 90%).⁽²⁾ 	N	1.600	-	
Interessi attivi e proventi assimilati	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi attivi da contratti di mutuo e conto corrente (compresi quelli relativi a prestiti ai dipendenti). • Interessi attivi da crediti di natura commerciale (impliciti ed espliciti). • Interessi attivi virtuali verso pubbliche amministrazioni. 	O	1.600	-	
Ripporto anni precedenti	Interessi passivi indeducibili.	P	8.000	+	
	Interessi passivi contabilizzati da confrontare con il limite interessi passivi deducibili ai fini Ires (G)	Totale	Q	36.400	-
Se Q maggiore di G [segno negativo]: "R" rappresenta gli interessi passivi indeducibili			R	- 24.400	=
Se Q minore di G [segno positivo]: gli interessi passivi sono integralmente deducibili					
Note	⁽¹⁾ Sono compresi nella disciplina dell'art. 96 Tuir: gli sconti passivi su finanziamenti ottenuti da banche o da altre istituzioni finanziarie; le commissioni passive su finanziamenti e per fidejussioni o altre garanzie rilasciate da terzi; gli altri oneri da titoli di debito emessi, compresi i disaggi di emissione e i premi di rimborso; gli oneri sostenuti dal prestatario nelle operazioni di prestito titoli, sempreché la causa di detti ultimi contratti rivesta una natura finanziaria; il c.d. <i>notional cash pooling</i> (sistema di compensazione degli interessi tra società appartenenti ad uno stesso gruppo); i contratti derivati stipulati con finalità di copertura del rischio legato ad oscillazioni del tasso di interesse; gli interessi passivi portati ad incremento del valore degli immobili patrimonio, in relazione a finanziamenti contratti per la relativa acquisizione (ossia per l'acquisto e la costruzione).				
	⁽²⁾ Secondo quanto precisato nella Circ. Ag. Entrate 18.06.2008, n. 47/E, gli interessi passivi relativi a finanziamenti per l'acquisto di veicoli di cui all'art. 164 del Tuir , sono deducibili applicando esclusivamente la disciplina di tale articolo (l'art. 164 prevale sulla disposizione di cui all'art. 96, in quanto trattasi di norma "speciale", con la conseguenza che gli interessi sui finanziamenti per l'acquisto di autoveicoli restano esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 96 del Tuir, trattandosi di spese e componenti negativi afferenti l'impiego del veicolo).				

Esempio n. 3

Prospetto interessi passivi non deducibili del modello Unico SC 2011, in presenza di interessi passivi indeducibili riportabili

Dati esempio	R.O.L. pari a € 40.000																																																																																																	
Rigo RF118	• Colonna 1: interessi passivi iscritti in bilancio (+ interessi passivi leasing)	€ 30.000																																																																																																
Interessi passivi	• Colonna 2: interessi passivi indeducibili dei precedenti periodi d'imposta	€ 8.000																																																																																																
	• Colonna 3: interessi attivi annotati in bilancio	€ 1.600																																																																																																
	• Colonna 4: interessi passivi direttamente deducibili	€ 1.600																																																																																																
	• Colonna 5: eccedenza degli interessi passivi deducibili € 30.000 + € 8.000 - € 1.600	€ 36.400																																																																																																
	Rigo RF119	• Colonna 1: R.O.L.	€ 40.000																																																																																															
ROL	• Colonna 2: minore tra (30% x R.O.L.) e RF118 (col. 5)	€ 12.000																																																																																																
Rigo RF121	• Colonna 3: RF118 (Col. 5) - RF119 (Col. 2) = € 36.400 - € 12.000 =	€ 24.400																																																																																																
	Interessi indeducibili																																																																																																	
Prospetto interessi passivi non deducibili	<table border="1"> <tr> <td>RF118</td> <td>Interessi passivi deducibili</td> <td>1</td> <td>30.000,00</td> <td>2</td> <td>8.000,00</td> <td>3</td> <td>1.600,00</td> <td>4</td> <td>1.600,00</td> <td>5</td> <td>36.400,00</td> </tr> <tr> <td>RF119</td> <td>Risultato operativo lordo</td> <td colspan="3"></td> <td colspan="2">Consolidato</td> <td colspan="2">IRES</td> <td colspan="2">RHT</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>1</td> <td></td> <td>2</td> <td></td> <td>3</td> <td></td> <td>4</td> <td></td> <td>5</td> <td></td> </tr> <tr> <td>RF120</td> <td>Eccedenza di ROL riportabile</td> <td>1</td> <td></td> <td>2</td> <td></td> <td>3</td> <td></td> <td>4</td> <td></td> <td>5</td> <td></td> </tr> <tr> <td>RF121</td> <td>Interessi passivi non deducibili riportabili</td> <td colspan="2">non trasferibili al consolidato</td> <td colspan="2">trasferiti al consolidato</td> <td colspan="2"></td> <td colspan="2"></td> <td colspan="2"></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>(di cui</td> <td>1</td> <td></td> <td>2</td> <td></td> <td>3</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>24.400,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td colspan="10">...omissis...</td> </tr> </table>		RF118	Interessi passivi deducibili	1	30.000,00	2	8.000,00	3	1.600,00	4	1.600,00	5	36.400,00	RF119	Risultato operativo lordo				Consolidato		IRES		RHT					1		2		3		4		5		RF120	Eccedenza di ROL riportabile	1		2		3		4		5		RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili	non trasferibili al consolidato		trasferiti al consolidato										(di cui	1		2		3																24.400,00			...omissis...									
RF118	Interessi passivi deducibili	1	30.000,00	2	8.000,00	3	1.600,00	4	1.600,00	5	36.400,00																																																																																							
RF119	Risultato operativo lordo				Consolidato		IRES		RHT																																																																																									
		1		2		3		4		5																																																																																								
RF120	Eccedenza di ROL riportabile	1		2		3		4		5																																																																																								
RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili	non trasferibili al consolidato		trasferiti al consolidato																																																																																														
		(di cui	1		2		3																																																																																											
											24.400,00																																																																																							
		...omissis...																																																																																																
Variazioni in aumento	RF16	Interessi passivi indeducibili	1	16.400,00	2	19.800,00																																																																																												
Nota	<p>• Nel rigo RF 16, colonna 1, si indica l'importo di € 16.400 [€ 24.400 <i>meno</i> l'importo degli interessi non dedotti per il periodo di imposta precedente (2009), pari ad € 8.000].</p> <p>• Nella colonna 2 si indica la quota di interessi complessivamente indeducibile pari a € 19.800, che comprende anche € 3.400 oggettivamente indeducibili (interessi su IVA trimestrale + 60% interessi autoveature, rispettivamente € 1.000 + € 4.000 x 60%). Parte della dottrina ritiene di inserire la quota indeducibile degli interessi passivi relativi ai mezzi di trasporto nel rigo RF19, dedicato alle spese indeducibili, ai sensi dell'art. 164 Tuir, anziché nel rigo RF16 relativo agli interessi passivi.</p>																																																																																																	

Esempio n. 4

Prospetto interessi passivi del modello Unico SC 2011, in caso di recupero degli interessi indeducibili dell'anno precedente

Dati esempio	Si ipotizzano gli stessi dati dell'esempio precedente salvo il R.O.L. che si assume pari a € 140.000.																																																																									
Rigo RF118	• Colonna 1: interessi passivi bancari	€ 30.000																																																																								
Interessi passivi	• Colonna 2: interessi passivi indeducibili nei precedenti periodi d'imposta	€ 8.000																																																																								
	• Colonna 3: interessi attivi annotati in bilancio	€ 1.600																																																																								
	• Colonna 4: interessi passivi direttamente deducibili	€ 1.600																																																																								
	• Colonna 5: eccedenza degli interessi passivi deducibili € 8.000 + € 30.000 - € 1.600	€ 36.400																																																																								
	Rigo RF119	• Colonna 1: R.O.L.	€ 140.000																																																																							
ROL	• Colonna 2: minore tra (30% x R.O.L.) e RF118 (col. 5)	€ 36.400																																																																								
	<p>Qualora sia stata compilata la col. 5 del rigo RF118, si riporta il minore tra l'importo indicato nella predetta col. 5 ed il 30% dell'importo di cui a col. 1 del rigo RF119 che, per il presente periodo d'imposta costituisce il limite di deducibilità degli interessi passivi.</p>																																																																									
Rigo RF120	• Colonna 2: (30% x R.O.L.) - RF118 (col. 5) = € 42.000 - € 36.400	€ 5.600																																																																								
	Eccedenza di ROL																																																																									
Rigo RF121	• Colonna 3: RF118 (Col. 5) - RF119 (Col. 2) = € 36.400 - € 36.400 =	€ 0																																																																								
	Interessi indeducibili																																																																									
Prospetto interessi passivi non deducibili	<table border="1"> <tr> <td>RF118</td> <td>Interessi passivi deducibili</td> <td>1</td> <td>30.000,00</td> <td>2</td> <td>8.000,00</td> <td>3</td> <td>1.600,00</td> <td>4</td> <td>1.600,00</td> <td>5</td> <td>36.400,00</td> </tr> <tr> <td>RF119</td> <td>Risultato operativo lordo</td> <td colspan="3"></td> <td colspan="2">Consolidato</td> <td colspan="2">IRES</td> <td colspan="2">RHT</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>1</td> <td></td> <td>2</td> <td></td> <td>3</td> <td></td> <td>4</td> <td></td> <td>5</td> <td></td> </tr> <tr> <td>RF120</td> <td>Eccedenza di ROL riportabile</td> <td>1</td> <td></td> <td>2</td> <td></td> <td>3</td> <td></td> <td>4</td> <td></td> <td>5</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>5.600,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td colspan="10">...omissis...</td> </tr> </table>		RF118	Interessi passivi deducibili	1	30.000,00	2	8.000,00	3	1.600,00	4	1.600,00	5	36.400,00	RF119	Risultato operativo lordo				Consolidato		IRES		RHT					1		2		3		4		5		RF120	Eccedenza di ROL riportabile	1		2		3		4		5													5.600,00			...omissis...									
RF118	Interessi passivi deducibili	1	30.000,00	2	8.000,00	3	1.600,00	4	1.600,00	5	36.400,00																																																															
RF119	Risultato operativo lordo				Consolidato		IRES		RHT																																																																	
		1		2		3		4		5																																																																
RF120	Eccedenza di ROL riportabile	1		2		3		4		5																																																																
											5.600,00																																																															
		...omissis...																																																																								
Nota	Nel rigo RF16 nella colonna 2 si indica la quota di interessi complessivamente indeducibile, pari a € 3.400 (interessi su IVA trimestrale + interessi autoveature, rispettivamente € 1.000 + € 4.000 x 60%).																																																																									
Variazioni in aumento	RF16	Interessi passivi indeducibili	1		2	3.400,00																																																																				
	...omissis...																																																																									
Variazioni in diminuzione	RF54	Altre variazioni in diminuzione	13	8.000,00	3		4		5		6	8.000,00																																																														
	...omissis...																																																																									
			31		32		33		34		35		36		37	8.000,00																																																										
Nota	La società recupera nel 2010 tutti gli interessi passivi non dedotti nel 2009.																																																																									