

Indeducibilità dei costi in operazioni intercorse con imprese residenti in paradisi fiscali

di **Salvatore Mattia** e **Vittoriano Tinelli**
Valente Associati - Studio Legale Tributario Geb Partners

L'attuale formulazione dell'art. 110 co. 10 del Tuir sancisce l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi «derivanti da operazioni intercorse tra **imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea** aventi regimi fiscali privilegiati», come individuati con il dm 23 gennaio 2002.

La Finanziaria 2008 prevede l'adozione di una (unica) *white list* che sostituirà, tra le altre, la *black list* adottata con il citato dm 23 gennaio 2002. Ne consegue che gli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato saranno individuati «per differenza», ovvero in quanto non inclusi nella lista stessa.

Premessa

L'art. 3, co. 33, lett. n) del ddl 1817 (Finanziaria 2008, in discussione alla Camera alla data di redazione del presente lavoro) aggiunge un nuovo art. 168-bis al Tuir rubricato «Paesi e territori che consentono un effettivo scambio di informazioni». Tale norma prevede l'emanazione di una nuova *white list*, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro degli Affari Esteri, destinata a sostituire:

- la precedente lista dei paesi con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni contro le doppie imposizioni emanata con il dm 4 settembre 1996 e successive modificazioni;
- le diverse liste di Stati e territori aventi regimi fiscali privilegiati (cd. *black list* dei paradisi fiscali).

Con particolare riferimento alle *black list* richiamate nel Tuir, gli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato saranno ora individuati **per differenza** rispetto all'elencazione contenuta nella emananda *white list* (1); pertanto, come previsto dall'art. 3 co. 33 lett. h) del ddl citato, il contenuto del co. 10 dell'art. 110 Tuir sarà sostituito dalla seguente formulazione: «(n)on sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze emanato ai sensi dell'art. 168-bis». Il *discrimen* tra i regimi di tassazione viene, quindi, **indivi-**

Nota:

(1) L'introduzione della nuova *white list* comporterà, altresì, la modifica delle seguenti disposizioni:

- art. 2, co. 2-bis, del Tuir, in tema di presunzione di residenza delle persone fisiche trasferite in Stati o territori non *white list*;
 - art. 167, co. 1 e 5, del Tuir, relativo alla disciplina Cfc per le imprese controllate residenti o localizzate in Stati o territori non *white list*;
 - art. 168, co. 1, del Tuir relativo alla disciplina Cfc per le imprese collegate residenti o localizzate in Stati o territori non *white list*.
- Ulteriori modifiche di coordinamento - con sostituzione del riferimento al dm 4 settembre 1996 con la emananda *white list* di cui all'art. 168-bis del Tuir - riguardano, tra gli altri:
- l'art. 47, co. 4, e l'art. 89, co. 3, del Tuir, che prevedono l'imponibilità totale dei dividendi che derivano dalla partecipazione in Stati non *white list*;
 - l'art. 68, co. 4, e l'art. 87, co. 1, lettera c), del Tuir, che prevedono l'imponibilità totale delle plusvalenze che derivano dalla partecipazione in Stati non *white list*;
 - l'art. 73, co. 3, del Tuir in tema di presunzione di residenza dei *trust* istituiti in Stati o territori non *white list*.

duato nell'assenza di trasparenza e di cooperazione amministrativa, e non più nel basso livello di tassazione, circostanza che, potrebbe penalizzare interscambi con Stati come la Svizzera, attualmente inclusa in alcune black list limitatamente ad alcune tipologie societarie ma che non è prevista nella vigente white list in considerazione dell'assenza di scambio di informazioni.

Alla luce delle modifiche, in corso d'opera, sopra esposte, l'applicazione dell'art. 110 co. 10 del Tuir - recante il regime di indeducibilità delle spese e dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni effettuate tra imprese residenti nel territorio dello Stato e imprese localizzate in paradisi fiscali - non riguarderà più l'iscrizione dello Stato - in cui è localizzato il soggetto con cui l'impresa residente intrattiene rapporti commerciali - nella black list ex dm 23 gennaio 2002 (paesi considerati territori a fiscalità privilegiata), bensì dovrà avere ad oggetto l'effettivo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie.

Nell'ipotesi in cui tale preliminare di verifica abbia esito negativo, il contribuente italiano, che ha posto in essere operazioni con i soggetti localizzati nel suddetto paese non ricompreso nella white list, al fine di «vincere» la presunzione legale relativa dell'art. 110 co. 10 del Tuir, dovrà **preconstituirsì tutti gli elementi utili a dimostrare:**

- la «sostanza» del soggetto non residente con cui intrattiene rapporti commerciali;
- il reale contenuto economico delle operazioni poste in essere.

Invero, in risposta all'«apposito avviso» notificato dall'Amministrazione finanziaria prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 110 co. 11 del Tuir, ovvero in sede di istanza di interpello (2), l'impresa italiana **deve fornire la prova che:**

- le imprese estere «svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva» (nel prosieguo «prima esimente»);
- ovvero che le operazioni poste in essere «rispondono ad un effettivo interesse economico» e che le stesse «hanno avuto concreta esecuzione» (nel prosieguo «seconda esimente»).

Svolgimento in via prevalente di un'attività commerciale effettiva (prima esimente)

La prima esimente attiene non alla specifica vicenda con-

trattuale conclusa, bensì, in generale, all'**attività in concreto** svolta dalla società estera.

Il legislatore italiano considera, infatti, **fittizie**, nel loro complesso, tutte le operazioni che generano componenti negativi di reddito, quando una delle parti del rapporto ha sede in un paradiso fiscale (individuato attualmente dal più basso livello di tassazione e in futuro dall'assenza di scambio di informazioni con l'Italia).

In sede di valutazione degli elementi di prova prodotti dal contribuente italiano in risposta all'apposito avviso notificato prima dell'emissione dell'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 110 co. 11 del Tuir, l'Amministrazione finanziaria procederà ad accertare:

- la **prevalenza** dell'attività commerciale sulle altre attività svolte dal soggetto estero nello Stato o territorio con regime fiscale privilegiato;
- l'**effettività** di tale attività, in relazione all'**idoneità della struttura organizzativa** in loco predisposta per lo svolgimento dell'attività stessa (3).

Dunque, l'effettiva realtà imprenditoriale del fornitore non residente dovrà essere verificata con riferimento al profilo **strutturale, organizzativo ed economico-finanziario** (prevalenza della sostanza sulla forma) (4); si deve, pertanto, rilevare l'insufficienza, a tali fini, di una regolare e formale costituzione della società, della sua iscrizione nei registri pubblici e dell'adempimento di obblighi di carattere puramente formale (5).

Note:

(2) Si precisa che, a differenza di quanto disposto dall'art. 167 co. 5 del Tuir (disciplina delle Controlled Foreign Companies), l'istanza di interpello continua ad avere natura facoltativa.

(3) In tal senso si è espressa la richiamata circolare n. 18/02 (§ 3.6).

(4) La localizzazione in un paradiso fiscale è solo la prima e più evidente caratteristica di una società schermo priva di sostanza; le altre sono l'assenza di una sede di direzione effettiva e l'insufficienza di attività economiche e finanziarie reali.

(5) Nel parere 7 marzo 2006, n. 4, il disciolto Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ha avuto modo di affermare, con riguardo alla deducibilità dei costi di cui all'art. 110, co. 11, primo periodo, del Tuir, che anche qualora i suddetti componenti negativi di reddito rispondano ad un effettivo interesse economico dell'istante (proposizione dell'interpello ai sensi dell'art. 21, co. 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413), resta impregiudicata, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di richiedere successivamente al contribuente la prova che l'operazione in esame abbia avuto concreta esecuzione (cfr. parere 7 marzo 2006, n. 3 nonché la risoluzione 16 marzo 2004, n. 46/E).

Di seguito, in via meramente esemplificativa, elenchiamo una serie di documenti utili al fine di attestare l'effettivo svolgimento dell'attività commerciale e proponiamo una check list ad uso interno per la gestione della documentazione.

Gli elementi sono - in larga parte - desunti dalle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 12 febbraio 2002, n. 18, dalle prime risposte alle istanze di interpello presentate ai sensi dell'art. 127-bis co. 5 del Tuir (ora art. 167 co. 5 del Tuir) (risoluzioni 9 agosto 2002, nn. 274, 275 e 276 e 16 agosto 2002, n. 285), dalla procedura elaborata nel dicembre 2002 dalla Direzione regionale delle Entrate per il Piemonte, dalla risoluzione 16 marzo 2004, n. 46, dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate del 23 maggio 2003, n. 29 e dal parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive del 25 marzo 2004, n. 3.

Le pronunce nn. 274, 275, 276 e 285 del 2002 e la circolare n. 29/03 si riferiscono **all'applicazione del regime di tassazione dei redditi** delle imprese partecipate di cui all'art. 127-bis del previgente Tuir (ora art. 167 del Tuir), al relativo decreto di attuazione (dm 21 novembre 2001, n. 429) ed alla conseguente black list approvata con dm 21 novembre 2001.

Tale impostazione trova, peraltro, **conferma** nel parere del 22 giugno 1998, n. 10 del Comitato consultivo per le norme antielusive, in tema di spese relative ad operazioni con società domiciliate in paradisi fiscali (6).

La procedura elaborata nel dicembre 2002 dalla Direzione regionale delle Entrate per il Piemonte, la risoluzione 16 marzo 2004, n. 46 ed il parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive del 25 marzo 2004, n. 3 si riferiscono, invece, al regime di indeducibilità dei costi di cui all'art. 76 del Tuir (ora art. 110 del Tuir) (7).

Ai fini della prova dell'esistenza legale della società estera e con riguardo all'attività svolta in concreto dal fornitore non residente, come il contribuente italiano potrà produrre:

- atto costitutivo e statuto sociale;
- autorizzazioni concesse dalle autorità locali all'esercizio dell'attività;
- iscrizione al locale registro delle imprese;
- normativa e delibere disciplinanti gli organi sociali e loro

attività, nomina di amministratori ed attribuzione dei relativi poteri;

- relazione descrittiva della struttura organizzativa dedicata allo svolgimento dell'attività principale e organigramma del gruppo di appartenenza;
- bilanci pubblicati e dichiarazioni dei redditi;
- assunzione di personale preposto allo svolgimento di determinate funzioni, con descrizione delle mansioni svolte dai dipendenti di qualifica più elevata;
- disponibilità di locali ad uso civile o industriale;
- conti correnti bancari aperti presso istituti locali ed estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- stipula di contratti e utenze;
- copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;
- ogni altra documentazione idonea ad attestare l'effettivo svolgimento di attività commerciale, quale:

– certificazioni delle autorità italiane all'estero ovvero visure di enti esteri;

– documentazione bancaria, commerciale e doganale comprovante la partecipazione del soggetto straniero alla conclusione degli affari sul mercato.

Di particolare rilievo pare essere, ai nostri fini, **l'allegazione dell'ultimo bilancio** pubblicato; dalla lettura del bilancio, in effetti, è possibile desumere una serie di informazioni ed elementi costitutivi di sostanza, quali, tra l'altro, l'esposizione di ricavi apprezzabili (anche se in contropartita con altre società del gruppo), l'esistenza di clienti e fornitori, di disponibilità finanziarie, di debiti e crediti, di materie prime, semilavorati e prodotti finiti, ecc.

Effettivo interesse economico dell'operazione e concreta esecuzione (seconda esimente)

Alternativamente alla verifica dello svolgimento in via prevalente di un'attività commerciale effettiva da parte delle imprese estere, è possibile dimostrare **l'effettivo interes-**

Note:

(6) Reso ai sensi dell'art. 11 co. 13 della legge 413/91.

(7) In tal senso, parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive 7 marzo 2006, n. 4.

se economico dell'operazione e la sua **concreta esecuzione** (8).

La locuzione «effettivo interesse economico dell'operazione» pare riferita ad un'apprezzabilità economico-gestionale dell'operazione.

Si tratterà, in altri termini, di valutare se il comportamento dell'impresa residente sia economicamente «normale» ovvero imprenditorialmente vantaggioso. Si segnala, tuttavia, come - nell'ambito delle politiche di un gruppo multinazionale - la verifica dell'utilità dell'operazione per l'impresa residente (comportamento economicamente normale ovvero imprenditorialmente vantaggioso) possa risultare di non facile dimostrazione.

Circa i parametri di valutazione dell'indicato presupposto, sembra possibile analizzare, ad esempio, la **strategia imprenditoriale** in base ai prezzi praticati o alla natura della singola operazione. In tal senso, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ha avuto modo di spiegare che «al fine di poter esprimere, anticipatamente, una valutazione positiva in ordine all'effettiva giustificazione economica della programmata operazione, (o stesso Comitato consultivo, n.d.r.) deve essere messo in grado di vagliare tutti i circostanziati elementi che connotano l'operazione che si intende porre in essere, se del caso, sollecitando d'ufficio il "ben più ampio ventaglio di idoneità probatorie suscettibili di essere articolate dal medesimo contribuente"» (9) (parere 15 dicembre 2005, n. 55).

In conclusione, il legislatore, con tale previsione, ha inteso porre a carico del contribuente la dimostrazione **dell'insussistenza di un intento elusivo** sottostante all'operazione; l'impresa residente dovrà, pertanto, dimostrare che la transazione economica **non sia stata posta in essere** con il solo scopo di ottenere un risparmio fiscale, come tale intendendosi, in questa sede, l'abbattimento di base imponibile ottenuto facendo leva sui componenti negativi generatisi in territori a bassa fiscalità. A tal proposito, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, nel parere 9 maggio 2007, n. 24 ha chiarito che l'interesse economico perseguito dalla società istante, deve essere congruo - in base agli elementi probatori adottati dalla parte - «alla concretizzazione di tale interesse in capo al rapporto contrattuale oggetto dell'interpello» (10).

Congiuntamente all'effettivo interesse economico, al fine

di soddisfare l'esimente in parola, occorre dar prova della **concreta esecuzione dell'operazione** (11).

Ciò può agevolmente dimostrarsi - in particolare nel caso di acquisto di beni - attraverso la relativa documentazione doganale ovvero le fatture, nonché per mezzo delle eventuali movimentazioni di magazzino, ulteriormente suffragate dalle movimentazioni finanziarie, le quali non possono che transitare tramite i canali ufficiali.

Non altrettanto può dirsi nel caso di prestazioni di servizi.

Nel caso di cessioni di beni, l'impresa residente può pro-

Note:

(8) La prova di queste due circostanze di fatto deve essere fornita congiuntamente.

(9) Il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive nel medesimo parere 15 dicembre 2005, n. 55 chiarisce che «ai fini della formazione del convincimento (...), non è sufficiente a dimostrare l'effettivo interesse economico il fatto che i corrispettivi praticati all'estero siano sensibilmente inferiori rispetto a quelli nazionali, atteso che il contribuente deve comprovare la differenza tra i prezzi di vendita praticati dal fornitore estero e quelli reperibili su altri mercati tenendo in considerazione tutti i costi intermedi di cui si ricaricano progressivamente gli originari prezzi richiesti all'estero (ad esempio, il trasporto, il deposito e l'assicurazione). Solo in questo più appropriato contesto probatorio, infatti, il Comitato può valutare l'«effettivo interesse economico» che il contribuente pone alla base della richiesta di parere».

(10) La fattispecie trattata dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (parere 9 maggio 2007, n. 24) mette in evidenza la «sproporzione tra le dimensioni finanziarie e geografiche dell'impegno commerciale e pubblicitario ascritto alla società di Hong Kong e la disponibilità da parte di quest'ultima di sole 3 unità lavorative, la cui retribuzione, peraltro, non viene palesata nei contratti di lavoro allegati in copia all'istanza»; inoltre il Comitato rileva che il contenuto dell'interpello è carente in quanto non «vengono determinate le operazioni pubblicitarie e promozionali nelle quali dovrebbe concretamente impegnarsi la società di Hong Kong ed anzi, come si ricava dal contratto, qualunque iniziativa pubblicitaria e tutte le conseguenti determinazioni operative vengono rimesse integralmente alle future scelte della società interpellante».

(11) In tal senso, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, con il parere 22 marzo 2007, n. 17, ha ritenuto opportuno attivare la procedura istruttoria prevista dall'art. 5 del dl 13 giugno 1997, n. 194 offrendo, in tal modo, all'istante la possibilità di integrare la propria domanda, atteso che questa, pur dimostrando l'effettivo esercizio di un'attività commerciale, «risultava insufficiente in merito all'individuazione e alla qualificazione della fattispecie prospettata nonché riguardo alla reale portata dell'operazione». Nel caso di specie, la domanda appariva carente in quanto sprovvista degli «elementi conoscitivi utili per valutare i contenuti economici e giuridici dell'operazione che (il soggetto istante) intende(va) porre in essere».

durre una serie di **informazioni di supporto**, estraendo dal sistema informativo (12) tutti quei dati attinenti le **transazioni intercorse con uno specifico fornitore**.

A tal proposito (ed in questo ambito) è possibile distinguere fra:

- **sistemi di natura contabile** per la registrazione cronologica delle operazioni con terzi prestatori d'opera, dipendenti e collaboratori;
- **sistemi di natura operativa** per la gestione delle attività aziendali: dalla pianificazione della produzione, agli acquisti, alla gestione del magazzino fino alle vendite ai clienti.

Infatti, i sistemi informativi più evoluti, quali ad esempio gli Erp (Enterprise Resource Planning), integrano in un unico ambiente sia gli aspetti contabili sia quelli operativi, permettendo di «seguire» tutte le fasi della catena del valore, dall'acquisto della materia **prima alla sua trasformazione in prodotto finito** e quindi alla vendita a terzi.

In particolare, i sistemi informativi permettono di rilevare il seguente insieme di informazioni:

- dati di **natura contabile**: informazioni rilevanti della singola transazione in termini di effettuazione e di contabilizzazione, dati anagrafici della controparte, importo della transazione, natura e quantità della merce;
- dati di **natura gestionale**: in ragione del numero di fattura è possibile rintracciare la data di carico a magazzino, gli (eventuali) accertamenti del controllo qualità, la localizzazione fisica della merce se ancora in carico, la data di scarico dal magazzino e di prelievo a produzione se la merce è già entrata nel ciclo produttivo.

Posizione fiscale del soggetto estero

Da ultimo, si sottolinea come la **posizione fiscale** del soggetto estero ed il livello di imposizione cui questi è assoggettato siano elementi **estranei al novero delle circostanze** da provarsi al fine di soddisfare le esimenti di cui all'art. 110 co. 11 del Tuir.

La posizione fiscale del soggetto estero può desumersi:

- dal certificato di domicilio fiscale, con prova dell'assoggettamento del risultato d'esercizio all'imposta sui redditi;
- dall'inesistenza di tax ruling con le autorità locali che consentano di ridurre o azzerare il carico impositivo;
- (oltre che) dalla documentazione contabile e fiscale (bilanci pubblicati, dichiarazioni dei redditi, perizie, ecc.).

Mancata indicazione dei costi e integrazione dell'originaria dichiarazione

La legge 296/06 (Finanziaria 2007), modificando il co. 11 dell'art. 110 del Tuir, ha mutato il regime della deducibilità delle spese derivanti da operazioni intercorse tra soggetti residenti o domiciliati in paesi aventi regimi fiscali privilegiati.

La fruibilità della deduzione, infatti, **non è più subordinata alla separata indicazione dei suddetti costi in dichiarazione** (co. 301 legge Finanziaria 2007). Ne consegue che dal 1° gennaio 2007, al fine di poter beneficiare della deducibilità dei predetti costi, le uniche condizioni da rispettare sono quelle previste dal primo periodo dell'art. 110 co. 11 del Tuir:

- dimostrazione da parte della società residente che la controparte estera svolge 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.

Rimane comunque fermo l'**obbligo** di separata indicazione in dichiarazione delle spese e degli altri componenti negativi di reddito in esame ai sensi del citato co. 11; tuttavia, anche alla luce dei chiarimenti della circolare del 16 febbraio 2007, n. 11/E (§ 12.6), la mancata indicazione non comporta più l'applicazione della sanzione «impropria» dell'indeducibilità dei predetti costi, ma unicamente l'irrogazione della «nuova» sanzione introdotta dalla legge 296/06, a carico del soggetto inadempiente.

Disciplina sanzionatoria in vigore dal 1° gennaio 2007

Per quanto riguarda la disciplina sanzionatoria, il co. 302 dell'art. 1 della legge 296/06 ha introdotto il co. 3-bis dell'art. 8 del dlgs 18 dicembre 1997, n. 471 il quale dispone che «(q)uando l'omissione o incompletezza riguarda l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 110, comma 11, del Testo unico delle imposte sui

Nota:

(12) Ai fini del presente lavoro, per sistema informativo aziendale si intende l'insieme dei dati e delle informazioni, di natura contabile e operativa, che assicura una corretta gestione dell'impresa.

redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applica una sanzione amministrativa pari al 10% 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».

La sanzione sopra evidenziata è l'unica applicabile alle violazioni commesse successivamente all'entrata in vigore della legge Finanziaria 2007 (dal 1° gennaio 2007).

Disciplina sanzionatoria transitoria - Violazioni commesse anteriormente al 1° gennaio 2007

Per le violazioni commesse anteriormente rispetto all'entrata in vigore del co. 3-bis su menzionato, vale a dire per le dichiarazioni presentate successivamente al 1° gennaio 2007, si applica quanto disposto dal co. 303 dell'art. 1 della legge Finanziaria 2007: «(l)a disposizione del comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della presente legge, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo, del citato Testo unico delle imposte sui redditi. Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471».

Si osserva che la norma appena esposta **disciplina** due diverse fattispecie giuridiche, a cui corrisponderanno due diverse modalità sanzionatorie:

- nel caso in cui il mancato rispetto delle condizioni richieste dall'art. 110 co. 11 del Tuir venga contestato in seguito ad accessi, ispezioni o verifiche, è applicabile solo la sanzione proporzionale ex art. 8 co. 3-bis della legge 18 dicembre 1997, n. 471 pari al 10% dei costi non indicati in dichiarazione con un minimo di 500 euro ed un massimo di 50.000 euro;
- nel caso in cui il contribuente non abbia subito accessi, ispezioni o verifiche, ed abbia presentato dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 co. 8 del dpr 22 luglio 1998, n. 322 (come chiarito nella risoluzione 17 gennaio 2000, n. 12/E) (o sia ancora nei termini per la presentazione della dichiarazione integrativa), troverà applicazione la sola sanzione amministrativa in misura fissa da 258,20 euro a 2065,80 euro, prevista dal su menzionato art. 8 co. 1 della legge 471/97.

Quando, pur fornendo le prove richieste dal citato art. 110 co. 11 del Tuir, sia stata omessa l'indicazione separata dei costi *de quo*, il *discrimen* affinché si applichi una o l'altra sanzione è dato dalla circostanza per cui la violazione sia (o non sia) stata oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Conclusioni

Alla luce della nuova formulazione dell'art. 110 co. 10 del Tuir (in via di modifica ad opera della legge Finanziaria 2008) la disciplina ivi prevista si presta ad avere una più larga applicazione, atteso che l'esame del paese in cui risiede la società con la quale il soggetto italiano intrattiene relazioni economiche, non sarà più circoscritto all'elenco contenuto nel dm 23 gennaio 2002 (paesi considerati territori a fiscalità privilegiata), bensì dovrà avere ad oggetto la verifica **per differenza** rispetto all'elencazione contenuta nella white list di prossima emanazione.

Ne deriva che le società italiane operanti con soggetti residenti in Stati che non scambiano informazioni con l'Italia dovranno porre particolare attenzione a preconstituirsì tutti gli elementi idonei a vincere la preclusione della deducibilità dei componenti negativi di cui al co. 10 dell'art. 110 Tuir, al fine di integrare le esimenti previste dal seguente co. 11 dell'articolo citato.

Qualora, invece, l'omissione o l'incompletezza delle spese e degli altri componenti negativi riguardi la separata indicazione nella dichiarazione dei redditi di cui all'art. 110 co. 11 del Tuir, la sanzione amministrativa dovuta andrà determinata **sull'ammontare dei componenti suddetti** nella misura del 10% (con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000).