

## Circolare n. 22 del 29 novembre 2010

### **La deducibilità dei costi derivanti da operazioni "black list"**

#### **Indice**

<b>1 Il quadro di riferimento .....</b>	<b>2</b>
<b>2 L'individuazione dei professionisti "black list" .....</b>	<b>3</b>
<b>3 I territori a fiscalità privilegiata.....</b>	<b>3</b>
<b>4 L'omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi .....</b>	<b>5</b>
<b>5 Le prove a carico del contribuente .....</b>	<b>5</b>
<b>5.1 L'effettiva attività commerciale della controparte "black list" .....</b>	<b>5</b>
<b>5.2 Il reale interesse economico e la concreta esecuzione della operazione .....</b>	<b>6</b>
<b>6 Le sanzioni applicabili in presenza delle esimenti .....</b>	<b>7</b>
<b>7 Le omissioni sanabili.....</b>	<b>9</b>
<b>8 Gli effetti della mancanza di prove.....</b>	<b>10</b>

## **1. Il quadro di riferimento**

L'art. 110, comma 10, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 stabilisce che non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra un'impresa residente<sup>1</sup> ed un'altra domiciliata fiscalmente in Stati o territori **non appartenenti all'Unione europea**, aventi **regimi fiscali privilegiati**. Questi ultimi sono 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”*.

Sul punto, si segnala che la suddetta disposizione – per effetto della previsione di cui all'art. 1, comma 83, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 – sarà integralmente sostituita, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di pubblicazione del **decreto emanato a norma dell'art. 168-bis del Tuir**, con la seguente formulazione: *“Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero 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 ammessa per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in **Stati dell'Unione europea** o dello **Spazio economico europeo** inclusi nella lista di cui al citato decreto”*. In particolare, il provvedimento in parola deve individuare gli Stati ed i territori che consentono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia, ai fini dell'applicazione di alcune disposizioni del D.P.R. n. 917/1986, e precisamente gli artt. 10, comma 1, lettera *e-bis*), 73, comma 10 e, appunto, 110, commi 10 e 12-*bis*.

A questo proposito, si segnala, tuttavia, che tale decreto non risulta ancora emanato, con l'effetto che è tuttora applicabile la versione dell'**art. 110, comma 10, del Tuir** preesistente alla Legge n. 244/2007 – come altresì previsto dall'art. 1, comma 88 della stessa – la cui **operatività** è esclusa al ricorrere di alcune particolari ipotesi:

- i costi “black list” sono **separatamente<sup>2</sup> indicati in dichiarazione dei redditi** (Modello Unico, rigo RF52), ed il contribuente residente fornisce la **prova** che, alternativamente (comma 11):
  - la **controparte estera** svolge prevalentemente un'**attività commerciale effettiva**;

---

<sup>1</sup> Non rileva la natura giuridica del contribuente residente (impresa individuale, società di persone o capitali, ente commerciale, ecc.), bensì il professionale esercizio di un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi, incluse le stabili organizzazioni italiane di imprese non residenti (C.M. 19 gennaio 2007, n. 1/E, paragrafo 2).

<sup>2</sup> A decorrere dal 1° gennaio 2007, la deduzione dei costi “black list” non è più espressamente subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi, per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 1, comma 301, lettera b), della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, che ha abrogato l'ultimo periodo dell'art. 110, comma 11, del Tuir.

- o le **operazioni** poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico**, ed hanno avuto **concreta esecuzione**;
- le operazioni sono già soggette alla disciplina di cui agli artt. 167 e 168 del Tuir (comma 12), riguardanti le imprese estere partecipate (c.d. *Controlled Foreign Companies* o *CFC*).

## **2. L'individuazione dei professionisti "black list"**

L'applicazione dell'art. 110, commi 10 e 11, del Tuir non è limitato alle sole operazioni intercorse tra imprese, bensì si estende alle *"prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati"*, come stabilito dal successivo **comma 12-bis** della medesima norma. A questo proposito, si segnala che, analogamente al comma 10, è prevista – sempre a norma dell'art. 1, comma 83, della Legge n. 244/2007 – l'entrata in vigore di una nuova formulazione del comma 12-*bis*, a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla data di pubblicazione del decreto ministeriale previsto dall'art. 168-*bis* del D.P.R. n. 917/1986. In particolare, le parole "Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati" saranno sostituite dalla seguenti: *"Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis. Tale disposizione non si applica ai professionisti domiciliati in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto"*.

La corretta applicazione del citato art. 110, commi 11 e 12-*bis*, del Tuir deve tenere conto di quanto utilmente precisato dall'Agenzia delle Entrate (C.M. n. 1/E/2007, paragrafo 2):

- il termine "**professionisti**" deve essere inteso in **senso ampio**, come una categoria residuale rispetto alle imprese indicate dal comma 10, non circoscritta alle attività "regolamentate": in altri termini, si tratta di coloro che – a norma dell'**art. 53, comma 1, del Tuir** – esercitano *"per professione abituale, ancorchè non esclusiva, attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel Capo IV, compreso l'esercizio in forma associata di cui la lettera c) del comma 3 dell'articolo 5"*;
- analogamente, la nozione di "**domicilio**" deve essere considerata in via estensiva, comprendendo non soltanto i professionisti fiscalmente residenti nei suddetti Stati o territori, ma anche quelli meramente **localizzati** in tali aree, in virtù di criteri di collegamento diversi dalla residenza, come – ad esempio – la disponibilità di una **base fissa** funzionale alla prestazione del servizio.

## **3. I territori a fiscalità privilegiata**

La non ancora intervenuta emanazione del provvedimento di cui all'art. 168-*bis* del Tuir comporta, pertanto, il mantenimento dell'obbligo di individuazione degli **acquisti** e delle

**prestazioni di servizi “black list”, sulla base del D.M. 23 gennaio 2002, così come modificato dai successivi Decreti Ministeriali del 22 marzo 2002 e 27 luglio 2010.**

Paesi e territori a fiscalità privilegiata ai fini dell'art. 110 del Tuir		
Alderney (Isole del Canale)	Guatemala	Niue
Andorra	Guernsey (Isole del Canale)	Nuova Caledonia
Angola	Herm (Isole del Canale)	Oman
Anguilla	Hong Kong	Panama
Antigua	Isola di Man	Polinesia francese
Antille Olandesi	Isole Kayman	Portorico
Aruba	Isole Cook	Principato di Monaco
Bahamas	Isole Marshall	Saint Kitts e Nevis
Bahrein	Isole Turks e Caicos	Saint Lucia
Barbados	Isole Vergini britanniche	Saint Vincent e Grenadine
Barbuda	Isole Vergini statunitensi	Salomone
Belize	Jersey (Isole del Canale)	Samoa
Bermuda	Kenya	Sant'Elena
Brunei	Kiribati (ex Isole Gilbert)	Sark (Isole del Canale)
Costarica	Libano	Seychelles
Dominica	Liberia	Singapore
Ecuador	Liechtenstein	Svizzera
Emirati Arabi Uniti	Macao	Tonga
Filippine	Maldiva	Tuvalu (ex Isole Ellice)
Giamaica	Malesia	Uruguay
Gibilterra	Mauritius	Vanuatu
Gibuti (ex Afar e Issas)	Montserrat	
Grenada	Nauru	

Il suddetto elenco non comprende, pertanto, più alcuni Paesi, per effetto delle modifiche apportate dal D.M. 27 luglio 2010, e precisamente:

- **Cipro e Malta**, a formale recepimento del consolidato orientamento dell'Agenzia delle Entrate (**R.M. 30 luglio 2004, n. 96/E**), a seguito dell'ingresso di tali Stati nell'Unione europea;
- **Corea del Sud**.

Alla luce della mancanza di un'espressa indicazione normativa in merito alla decorrenza delle modifiche apportate dal D.M. 27 luglio 2010, e tenuto conto della R.M. n. 96/E/2004, appare prudenzialmente ragionevole considerare – ai fini della verifica del corretto adempimento

dichiarativo negli **anni precedenti a quello in corso** – dall'elenco invocato dal previgente art. 110, comma 10, del Tuir:

- **esclusi Cipro e Malta;**
- **compresa la Corea del Sud**, da ritenersi, invece, estromessa a partire dal periodo d'imposta 2010, quale esercizio in corso alla data di emanazione del suddetto decreto modificativo (Modello Unico 2011).

#### **4. L'omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi**

La mancata rappresentazione, nel rigo RF52 del Modello Unico, dei costi "black list" costituisce un inadempimento dichiarativo e, quindi un **comportamento sanzionabile**, il cui regime di riferimento ha sinora dato luogo ad interpretazioni contrastanti, soprattutto, nella giurisprudenza. L'Agenzia delle Entrate ha, invece, aggiornato il proprio orientamento nel corso del tempo, fino a definirlo puntualmente nella **C.M. 3 novembre 2009, n. 46/E**. In particolare, è stato chiarito che l'individuazione della sanzione applicabile è influenzata da tre fattori:

- 1) la dimostrazione o meno che il fornitore svolge prevalentemente un'attività commerciale, ovvero le operazioni poste in essere con il soggetto "black list" rispondono ad un effettivo interesse economico e sono state concretamente eseguite (c.d. *esiment*);
- 2) **il periodo d'imposta di commissione della violazione**, in quanto sino a quello in corso al 31 dicembre 2006, come anticipato (*infra Nota 2*), la deduzione di tali costi era *"comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari"*, a norma del previgente art. 110, comma 11, del D.P.R. n. 917/1986: a partire dall'anno fiscale 2007, la separata indicazione è obbligatoria, ma non costituisce più una causa di indeducibilità di tali componenti negativi;
- 3) **la presentazione della dichiarazione integrativa.**

#### **5. Le prove a carico del contribuente**

##### ***5.1. L'effettiva attività commerciale della controparte "black list"***

La prima esimente prevista dall'art. 110, comma 11, del D.P.R. n. 917/1986 è rappresentata, come anticipato, dalla dimostrazione che il **soggetto "black list"** svolge, in via prevalente<sup>3</sup>, un'effettiva<sup>4</sup> attività commerciale<sup>5</sup>. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha fornito, ai fini di tale prova, alcuni utili criteri operativi (**R.M. 8 aprile 2009, n. 100/E**):

---

<sup>3</sup> La sussistenza del requisito della prevalenza deve essere valutata sulla base del rapporto con altre eventuali attività della controparte non residente considerate "non commerciali", come quelle di mero godimento non afferenti ad un'attività commerciale, privilegiando il criterio fondato sulla dimensione del fatturato.

<sup>4</sup> L'effettività deve essere verificata in termini sostanziali, e non formali, sotto il profilo della veridicità e concretezza dell'attività svolta dal soggetto residente nel territorio a fiscalità privilegiata.

- à l'impresa non residente può considerarsi effettivamente localizzata in un territorio a fiscalità privilegiata, in virtù dell'instaurazione – nell'area considerata – di rapporti economici, politici, geografici o strategici. In altri termini, è necessario che sussista il requisito del **concreto radicamento nel territorio estero di localizzazione**, in modo da partecipare – stabilmente, ed in via continuativa – alla vita economica di quest'ultimo;
- à la disponibilità *in loco* di una struttura, costituita da uffici e proprio personale dipendente, non è sufficientemente indicativa di un'attività effettivamente radicata nel territorio;
- à l'esistenza soltanto della sede, ovvero dell'attività decisionale, della società non è sufficiente ai fini della prova dell'effettivo svolgimento, a nulla rilevando la mera costituzione nello territorio a fiscalità privilegiata.

Nel caso di dimostrazione di effettiva localizzazione nel territorio privilegiato del soggetto "black list", deve essere altresì provato il **requisito dello svolgimento di un'attività economica**, ovvero del collegamento fisico di una struttura commerciale oppure industriale con il territorio a fiscalità privilegiata, sulla base di **adeguata documentazione** (C.M. 23 maggio 2003, n. 29/E, paragrafo B):

- î il **bilancio d'esercizio**, e l'eventuale relazione di certificazione;
- î il prospetto descrittivo dell'attività esercitata;
- î la copia dei più significativi atti aziendali, aventi natura probatoria:
  - o i **contratti di locazione degli immobili** adibiti a sede degli uffici e dell'attività, nonché le fatture delle corrispondenti utenze elettriche e telefoniche;
  - o i **contratti di lavoro dei dipendenti**, indicanti il luogo di prestazione dell'attività e le mansioni svolte;
  - o i **conti correnti bancari aperti presso gli istituti di credito locali**, ed i relativi estratti, attestanti le movimentazioni finanziarie riguardanti le attività esercitate;
  - o i contratti di assicurazione stipulati con riferimento a uffici e dipendenti;
  - o le **autorizzazioni sanitarie ed amministrative** ottenute per l'esercizio dell'impresa.

I suddetti documenti **devono essere tutti prodotti**, nessuno escluso: in caso contrario, il contribuente è tenuto ad illustrare i relativi motivi.

### ***5.2. Il reale interesse economico e la concreta esecuzione dell'operazione***

La seconda esimente, alternativa<sup>6</sup> a quella appena illustrata, è costituita dalla prova che l'operazione risponde ad un effettivo interesse economico, ed è stata concretamente

---

<sup>5</sup> L'espressione "effettiva attività commerciale" deve intendersi riferita alle attività di cui all'art. 2195 c.c., ricomprendendo ogni attività d'impresa, ivi incluse quelle finanziarie, bancarie, assicurative ed ausiliarie, ovvero il cui svolgimento in Italia genererebbe redditi qualificabili come d'impresa (C.M. 26 gennaio 2001, 9/E, paragrafo 2.1.).

<sup>6</sup> Sul punto, la giurisprudenza di merito ritiene che la dimostrazione dell'effettivo interesse economico dell'operazione, nonché della concreta esecuzione della stessa, esonerino il soggetto residente dal provare il prevalente svolgimento, da parte del soggetto "black list", di un'attività commerciale (CTP Treviso, 21 giugno 2006, n. 99/3/06).

eseguita. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune precisazioni (**C.M. 26 gennaio 2009, n. 1/E, paragrafo 2.**):

- è necessario produrre ogni documento utile all'individuazione della **logica economica** sottesa alla scelta di instaurare **rapporti commerciali** con un fornitore residente in un Paese a fiscalità privilegiata;
- la suddetta scelta imprenditoriale deve, inoltre, risultare sorretta da una **valida giustificazione di tipo economico**, a beneficio della specifica attività, connessa con l'entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti e la tempestività della consegna, maggiormente favorevoli rispetto alle condizioni applicate dai fornitori residenti (R.M. 16 marzo 2004, n. 46/E), ovvero all'ipotesi della realizzazione in economia. In tale sede, è necessario avere riguardo alla peculiarità del contesto nel quale l'operazione è attuata, nonché alla **praticabilità di soluzioni alternative**, rispetto all'instaurazione di rapporti commerciali con un soggetto domiciliato in un territorio a fiscalità privilegiata;
- le operazioni effettuate devono essere **inerenti all'attività del soggetto residente**.

Qualora le **prove fornite** dal contribuente residenti **non** vengano ritenute **idonee** dall'Agenzia delle Entrate, le relative **motivazioni specifiche** devono essere riportate nell'**avviso di accertamento**, a norma dell'art. 110, comma 11, ultimo periodo, del D.P.R. n. 917/1986.

## **6. Le sanzioni applicabili in presenza delle esimenti**

L'omessa indicazione, nel Modello Unico, dei costi relativi ad operazioni intercorse con soggetti "black list" non inficia la deducibilità degli stessi, qualora l'impresa residente sia in grado di fornire **la prova di almeno una delle esimenti** previste dall'art. 110, comma 11, del D.P.R. n. 917/1986, illustrate nei precedenti paragrafi, secondo una delle seguenti modalità:

- preventivamente, mediante l'**istanza di interpello**, ai sensi dell'art. 21 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413: al ricorrere di tale ipotesi, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive è tenuto a formulare un **parere in merito alla natura ed al trattamento tributario dell'operazione** e, quindi sulla sussistenza dei presupposti previsti dall'art. 110, comma 11, del D.P.R. n. 917/1986. Con l'effetto che, nel caso in cui l'impresa residente si uniformi al parere del Comitato consultivo, osservando le eventuali prescrizioni dell'Amministrazione Finanziaria, nell'ipotesi di un successivo accertamento **non devono essere fornite ulteriori prove** (R.M. 8 aprile 2009, n. 100/E, e C.M. 26 gennaio 2009, n. 1/E, paragrafo 2.2);
- **entro i 90 giorni successivi** alla notifica, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dell'**invito a fornire la suddetta prova**, che precede l'emissione dell'avviso di accertamento (art. 110, comma 11, terzo periodo, del Tuir).

La dimostrazione di una delle esimenti determina un **duplice effetto**:

- 1) i costi relativi ad operazioni intercorse con soggetti "black list" conservano il requisito della **deducibilità** (CC.MM. n. 46/E/2009, paragrafo 3.1, e n. 11/E/2007, paragrafo 12.6);
- 2) per le omissioni commesse a partire dal 1° gennaio 2007, l'impresa residente è assoggettata esclusivamente alla **sanzione amministrativa** di cui all'art. 8, comma 3-*bis*, del D.P.R. 18 dicembre 1997, n. 471, pari al **10,00%** dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati in dichiarazione, comunque non inferiore ad Euro 500,00 né superiore ad Euro 50.000,00. Tale disposizione è, inoltre, applicabile alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007, purchè sia sempre fornita la prova di una delle esimenti in parola.

L'art. 1, comma 303, della Legge n. 296/2006 stabilisce altresì che, in questo caso, è comunque applicabile anche la **sanzione formale** per l'incompleta ed inesatta indicazione di ogni elemento prescritto per il compimento dei controlli, da un minimo di Euro 258,00 ad un massimo di Euro 2.065,00. A dispetto della suddetta norma, l'Amministrazione Finanziaria ha, tuttavia, precisato che **non è ammissibile l'applicazione di entrambe le sanzioni**, in quanto della stessa specie, e riferite ad una condotta che viola un'unica disposizione (C.M. 16 febbraio 2007, n. 11/E, paragrafo 12.6). La sanzione del 10,00% è invocabile soltanto se l'irrogazione consegue all'attività di controllo, anche nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa (CTP Piemonte, 14 giugno 2010, n. 39, e 27 gennaio 2009, n. 1): sul punto, si riscontra, tuttavia, il **diverso orientamento di una parte della giurisprudenza**, secondo la quale la rettifica del Modello Unico, anche se effettuata in pendenza di una verifica, non determina comunque l'applicazione della sanzione in parola (CTR Lombardia 17 luglio 2009, n. 120, e Piemonte 13 maggio 2009, n. 30/04/09). È, invece, dovuta unicamente la **sanzione fissa** di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 qualora il contribuente residente – non avendo subito accessi, ispezioni e verifiche – **presenti la dichiarazione integrativa, "senza particolari limiti di tempo"**, come peraltro già chiarito prima dell'entrata in vigore del comma 3-*bis* (R.M. 17 gennaio 2006, n. 12/E), a prescindere dalla data di commissione della violazione (CTP Reggio Emilia, 14 febbraio 2007, n. 13/1/07).

Nel caso di mancata trasmissione della rettifica del Modello Unico, trova naturalmente applicazione la **sanzione amministrativa del 10,00%** (da un minimo di Euro 500,00 ad un massimo di Euro 50.000,00). Sul punto, si segnala che una parte della dottrina ritiene applicabile – in entrambi i casi, così come in quelli di assenza delle esimenti – la riduzione della sanzione ad un quarto, a norma dell'art. 16, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. In realtà, l'Agenzia delle Entrate ha sinora riconosciuto esclusivamente la riduzione ad un decimo nel minimo, qualora la dichiarazione integrativa sia presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, a norma dell'art. 13, comma 1, lettera b), del medesimo Decreto (C.M. n. 46/E/2009, paragrafo 4.1.).

Conseguentemente, alla luce di quanto sopra riportato, le specifiche **sanzioni** applicabili all'impresa residente sono **differenti**, a seconda dell'**avvio** o meno – a carico di quest'ultima – di **accessi, ispezioni e verifiche** da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Le sanzioni applicabili in presenza delle esimenti			
PROVA IDONEA	DEDUCIBILITÀ	AVVIO CONTROLLI	SANZIONI
SÌ	SÌ	NO	Euro 25,00 se la dichiarazione integrativa è presentata entro il termine di presentazione di quella relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione
SÌ	SÌ	NO	Euro 258,00 – 2.065,00 se è presentata la dichiarazione integrativa, altrimenti è applicata la sanzione del 10,00%
SÌ	SÌ	SÌ	10,00% Euro 500,00 – 50.000,00

## **7. Le omissioni sanabili**

L'integrazione, nel caso di prova di almeno una delle esimenti, può, tuttavia, essere operata esclusivamente con riferimento al Modello Unico di **alcuni periodi d'imposta**, ovvero quelli rispetto ai quali siano ancora pendenti i termini di accertamento, a norma dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ovvero il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione. È, tuttavia, **raccomandabile** – in caso di violazione – presentare la **dichiarazione integrativa** con la **massima sollecitudine**, al fine di prevenire il sopravvenire dell'inizio dell'attività di controllo, che determina l'applicazione di un regime sanzionatorio maggiormente oneroso (10,00% anziché misura fissa). In altre parole, le imprese residenti possono sanare tutte le dichiarazioni dei redditi interessate dall'omissione, rispetto alle quali non sia ancora decaduti i termini per l'accertamento: con riferimento al **Modello Unico 2010**, relativo, al periodo d'imposta 2009, sussiste altresì la possibilità di avvalersi, entro il 30 settembre 2011 (scadenza del termine per la trasmissione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo), dell'istituto del **ravvedimento operoso** e, quindi, della riduzione della sanzione ad un decimo del minimo, in ossequio alla previsione di cui all'art. 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 472/1997. Conseguentemente, la rettifica della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 2009 può beneficiare dell'applicazione

della sanzione di **Euro 25,00**: ad eccezione del caso in cui sia già intervenuto l'avvio di accessi, ispezioni e verifiche.

<b>Le dichiarazioni dei redditi sanabili</b>		
<b>DICHIARAZIONE</b>	<b>TERMINE PER L'INTEGRAZIONE</b>	<b>SANZIONE</b>
UNICO 2006	31.12.2010	Euro 258,00 – 2.065,00
UNICO 2007	31.12.2011	Euro 258,00 – 2.065,00
UNICO 2008	31.12.2012	Euro 258,00 – 2.065,00
UNICO 2009	31.12.2013	Euro 258,00 – 2.065,00
<b>UNICO 2010</b>	<b>30.09.2011</b>	<b>Euro 25,00 (autoliquidazione)</b>
UNICO 2010	31.12.2014	Euro 258,00 – 2.065,00

### **8. Gli effetti della mancanza di prove**

L'omessa dimostrazione di almeno una delle esimenti, così come sopra riportate, determina l'**indeducibilità dei costi** relativi ad operazioni intercorse con soggetti "black list", e la conseguente ripresa ad imposizione, a nulla rilevando l'eventuale presentazione della dichiarazione integrativa. Ai fini dell'individuazione della sanzione applicabile, l'Agenzia delle Entrate opera una distinzione, in base alla data di commissione dell'omessa indicazione in dichiarazione dei suddetti componenti negativi (C.M. n. 46/E/2009, paragrafo 3.1):

- fino al 31 dicembre 2006: **dal 100,00% al 200,00% della maggiore imposta**, ovvero del minor credito, per infedeltà della dichiarazione, a norma dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997;
- dal 1° gennaio 2007: deve essere applicata la sanzione di cui al precedente punto, **nonché quella del 10,00%** di cui all'art. 8, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 471/1997, in quanto non sono tra loro alternative.

<b>Le sanzioni applicabili in assenza delle esimenti</b>				
<b>DATA VIOLAZIONE</b>	<b>PROVA IDONEA</b>	<b>DEDUCIBILITÀ</b>	<b>AVVIO CONTROLLI</b>	<b>SANZIONI APPLICABILI</b>

Fino al 31.12.2006	NO	NO	NON RILEVA	100,00% - 200,00% della maggiore imposta
Dal 01.01.2007	NO	NO	Sì	10,00% dei costi (Euro 500,00 – 50.000,00) e 100,00% - 200,00% della maggior imposta