



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**

## **COMMISSIONE FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Giovedì 17 Ottobre 2013**

# **La normativa sui paradisi fiscali**

**Dott. Felice De Lillo**



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**

# L'indeducibilità dei costi derivanti da transazioni con soggetti residenti in paradisi fiscali



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**

La disciplina dei c.d. costi BL è stata introdotta nell'art. 76 del *vecchio Tuir\**, dall'art. 11, comma 12, della L. 30 dicembre 1991 n. 413 “Legge Formica”.

Ora è contenuta nell'attuale:

**art. 110, commi da 10 a 12-*bis* del Tuir**

\* *Ante D. Lgs* 12 dicembre 2003 n. 344



## articolo 110, comma 10, del Tuir

“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’articolo 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.”



## Ratio legis

Norma di natura antielusiva (Circ. n. 51/E/del 6.10.2010 par. 9)

### che mira a

*Contrastare il trasferimento di materia imponibile all'estero effettuato attraverso la deduzione dal reddito delle imprese nazionali di costi derivanti da operazioni svolte con imprese residenti in Stati o territori con una pressione fiscale più vantaggiosa rispetto a quella italiana*

### *si instaura perciò*

*una presunzione legale di tipo relativo, in virtù della quale la società localizzata nel paradiso fiscale è considerata priva di una reale attività e dunque si presume che l'operazione sia viziata ab origine da elusività, salvo che sia provato il contrario*



## art. 168-*bis*, del Tuir- brevi cenni

L. 24 dicembre 2007, n. 244, comma 83, lett. a) e n) introduce la previsione di 3 WL:

La **prima WL** è individuata al primo comma dell'articolo 168-*bis*:

- è rilevante, ai fini dell'applicazione dell'art. 110, commi 10 e 12-*bis*;
- individua: *Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.*

Cambia il criterio discriminante per la scelta dei Paesi da includere nella prima WL:

*“orientamenti determinatisi in sede internazionale che riconoscono nell'effettivo **scambio di informazioni lo strumento-cardine** di contrasto all'evasione ed elusione fiscale, si è ritenuto di riformulare le norme antielusive italiane eliminando il criterio della ridotta tassazione quale elemento discriminante nella norma interna (cfr. Relazione di accompagnamento al Disegno di Legge Finanziaria 2008)*



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma

# Decorrenza

Ai sensi dell'art. 1, comma 88, della L. 24 dicembre 2007, n. 244

*(Finanziaria per il 2008)*

*la disposizioni si applicano a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione in G.U. del decreto previsto.*

*fino al periodo di imposta precedente continuano ad applicarsi*

*le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007.*

*Quindi il riferimento sarà: il **D.M. 23 gennaio 2002** e successive modifiche (soppresse col DM 22.03.2002 (Singapore) e DM 27.07.2010 (Cipro, Malta e Corea del Sud))*



## Requisito soggettivo:

### Committente (individuato nell'art. 110, comma 11, del Tuir)

- Sono soggetti alla disciplina “*le imprese residenti in Italia*”, ossia *chiunque produca reddito d'impresa* in Italia ai sensi del TUIR.

#### Che cosa si intende per impresa?

Il termine *impresa*, è interpretato estensivamente (Circ. n. 51/E del 2010, par. 9.1) ricomprendendo in tale definizione, ad esempio:

- *vari tipi di società di capitali e di persone delineati nel codice civile;*
- *le imprese individuali;*
- *le stabili organizzazioni in Italia di società estere (ratio: per non operare un'ingiustificata discriminazione a danno delle società residenti)*
- *Soggetti non residenti nei cui confronti trova applicazione CFC (Quadro FC, rigo FC19/FC30)*
- *Società qualificate come estero-vestite*

-*Non è necessario un legame partecipativo col fornitore estero* (Circ. n. 207/E del 16.11.2000 par. 1.1.1)

**Sono quindi esclusi:** Enti non commerciali, qualora non esercitano attività d'impresa, lavoratori autonomi e privati.

#### Che cosa si intende per residenti?

Per il concetto di **residenza** il riferimento è:

-l'art. 2 del Tuir (PF)

-l'art. 73, comma 3, del Tuir (PG)





## Controparti estere localizzate nei paradisi fiscali:

art. 110, comma 10, del Tuir

*“Imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto”*

Ugualmente il termine “*imprese*” è interpretato estensivamente:

- vari tipi di società di capitali, di persone e le imprese individuali;
- le stabili organizzazioni black list di una società residente in Italia;
- le stabili organizzazioni black list di una società residente in un Paese a fiscalità ordinaria;
- le imprese che possono essere considerate ivi localizzate in base ai criteri di collegamento diversi dalla residenza;
- Professionisti (per incarichi **conferiti** a partire dal 3.10.2006 (data vigore D.L. 262/06) risultanti da “elementi obiettivamente riscontrabili”- cfr. Ris. n. 363/E del 29.09.2008).

Inoltre con la Circ. n. 12/E del 19.02.2008, par. 8.1 “*Telefisco 2008*” ha precisato che “l’espressione “*residenti o localizzate*” – ... è volutamente generica ed è quindi idonea ad includere imprese residenti, ma anche le stabili organizzazioni e le imprese che possono essere considerate ivi localizzate in base a criteri di collegamento diversi dalla residenza”.



## Estensione della disciplina anche alle prestazioni di servizi rese da professionisti *black list*

### art. 110, comma 12-*bis*, del Tuir

*(cfr. art. 1, comma 6, D.L. 262 del 3 ottobre 2006, l. 24 novembre 2006 n. 286)*

*“Le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle **prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in 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”*

#### ***Da intendersi in senso ampio:***

- “Il riferimento ai “professionisti” va inteso secondo un’accezione ampia, come categoria residuale rispetto alle imprese a cui si rivolge il comma 10...si tratta dei soggetti individuati dall’art. 53, comma 1, del Tuir ossia di coloro **che esercitano “per professione abituale**, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel Capo VI, compreso l’esercizio in forma associata di cui la lettera *c) del comma 3 dell’articolo 5”* (cfr. Circ. n.1/E del 19.01.2007, par. 2).
- Residenti o localizzati (base fissa) anche appartenenti a professioni non regolamentate, ossia chiunque agisca nell’esercizio di arti e professioni (Circ. n. 51/E del 2010, par. 9.1, Circ. n.1/E del 26.01.2009, par. 3, Circ. n.1/E del 19.01.2007, par. 2)



- **Requisito oggettivo**

L'indeducibilità prevista dalla disciplina in commento riguarda “*le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse (...)*”.

Nozione molto ampia, l'ambito applicativo della stessa è “*a qualunque componente negativo di reddito derivante da transazioni commerciali poste in essere **con fornitori black list ... ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e ogni altro componente negativo**” (Circ. n. 51/E 2010, par. 9.1)*

“Il riferimento all'indeducibilità dei componenti negativi ... riguardi sia gli elementi reddituali **derivanti direttamente dalle transazioni** (quale il costo di acquisto di beni e servizi) sia i componenti negativi, **derivanti in modo “indiretto”** da tali operazioni (quali, ad esempio, gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti black list)”. (cfr. Circ. n. 35/E del 20.09.2012 che accoglie l'incontro MAP del 31.05.2012)



1. *Visto il **riferimento alle transazioni commerciali** fatto dalla circolare n. 51/E/ del 2010 sorse il dubbio se rientrassero anche le transazioni finanziarie?*

Con la Circ. 35/E del 20.09.2012 par. 4.3 , è stato specificato che rientrano nell'ambito applicativo **non solo** i componenti negativi derivanti da “transazioni commerciali”.

2. *Visto il **riferimento ai rapporti con i fornitori** sorse il dubbio se i componenti negativi di reddito debbano essere necessariamente realizzati in occasione del perfezionamento di un'operazione con un fornitore black list oppure se debbano essere separatamente indicati anche **i componenti negativi “derivanti” da operazioni intercorse con soggetti black list** e, quindi, non necessariamente fornitori, ma anche **clienti**?*

Con riguardo alle **perdite su crediti** vantati verso soggetti localizzati in paradisi fiscali con la Circ. 35/E del 20.09.2012 par. 4.2, è stato chiarito che “*non sono ammesse in deduzione quali componenti negativi di reddito ai sensi dell'articolo 110, comma 10, del TUIR, a meno che l'impresa residente, interessata alla deduzione di dette perdite, dimostri che il debitore (impresa estera) svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che l'operazione da cui derivava il credito, successivamente trasformatasi in perdita, risponde a un effettivo interesse economico e che la stessa ha avuto concreta esecuzione.*”



*3. In relazione alle **minusvalenze** realizzate per effetto del trasferimento di beni ammortizzabili acquistati da soggetti *black list*, ci si è chiesti se sia da segnalarla nel caso in cui la successiva cessione venga effettuata nei confronti di un soggetto residente in un Paese non *black list*?*

Tale minusvalenza deve essere:

1. indicata nel modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta in cui questa assume rilevanza fiscale.

*Sul presupposto che il componente negativo sia stato generato per effetto di un'operazione realizzativa che ha interessato un bene, la cui originaria operazione di acquisto è intercorsa con un soggetto residente in un Paese o territorio *black list**

2. Il tempo di riferimento per la verifica delle esimenti necessarie per consentire la deducibilità della minusvalenza è l'**originaria operazione di acquisto** intercorsa con il soggetto *black list*.

### **Un esempio:**

Prima cessione - da BL a soggetto ITA nel 2011 (prova della deducibilità)

Seconda cessione- da soggetto ITA ad altro soggetto ITA nel 2012 (minusvalenza indicata separatamente in UNICO 2013)



Qualora invece sia realizzata una minusvalenza per effetto del trasferimento di beni ammortizzabili a un soggetto residente in un Paese **black list** da un soggetto residente in Italia, deve essere:

- evidenziata separatamente in dichiarazione e provata la sussistenza di una delle esimenti.

Per quanto concerne gli **ammortamenti** derivanti da cespiti ammortizzabili acquistati da soggetti BL:

- la separata indicazione avverrà nel modello di dichiarazione relativo a ciascuno dei periodi di imposta in cui viene imputato l'ammortamento.

**In via generale è applicabile il principio di separata indicazione per tutti quei componenti negativi quando comportano una diminuzione del reddito imponibile**  
(requisiti di deducibilità- rilevanza fiscale)



# Il requisito territoriale

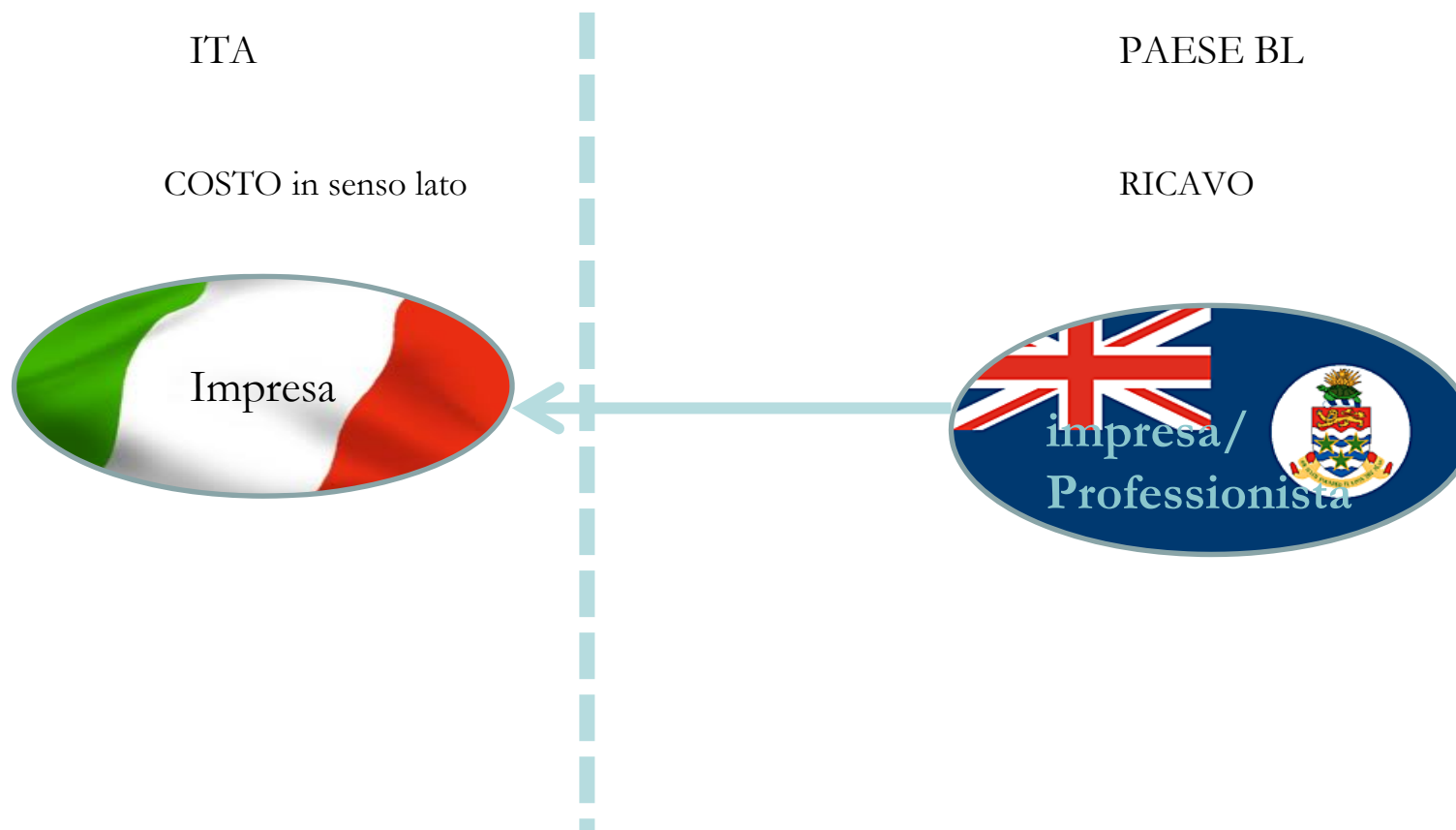
Sono indeducibili i componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti localizzati:

- in Paesi diversi da quelli inclusi nella WL dei Paesi che scambiano informazioni;
- a condizione che non si tratti di Paesi UE.



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**

*Quindi:*







## Disapplicazione

*Quando?*

### *1. Disapplicazione preventiva*

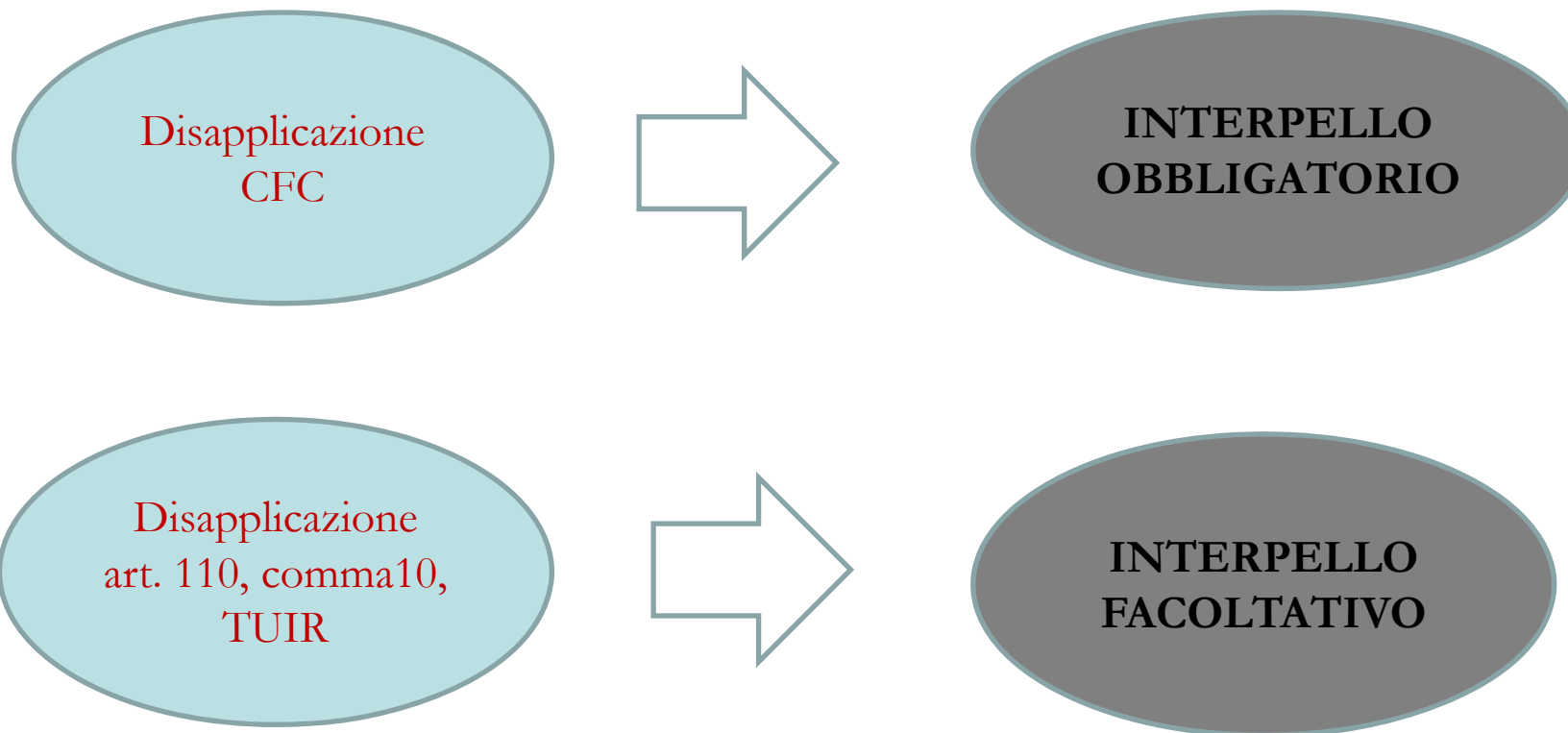
- L'impresa residente, **può presentare un'apposita istanza di *interpello antielusivo***, ai sensi dell'art. 11, comma 13, e art. 21 della legge 30 dicembre 1991 n. 413, le modalità operative sono stabilite dalla Circ. n. 32/E del 14.06.2010 e dal D.M. 13 giugno 1997 n. 195.

### *2. Disapplicazione successiva in sede di controllo*

- L'impresa residente riceve un *avviso* da parte dell'*Amministrazione finanziaria* ai sensi dell'art. 110, comma 11, con il quale si dà la possibilità di ***provare entro 90 giorni la finalità non elusiva delle operazioni con la società estera;***
- Nel caso in cui tali prove *non siano ritenute idonee dall'amministrazione*, la stessa dovrà darne apposita *motivazione nell'accertamento*.



## Disapplicazione preventiva differenze CFC/*costi black list*





## Rapporto Interpello e accertamento

- L'interpello ha natura **preventiva**:
  - il procedimento di interpello è precluso ove sia già intervenuto l'accertamento o, comunque, sia stata avviata l'attività di controllo, con l'effettuazione di atti istruttori aventi rilevanza esterna (verifiche, questionari, ecc.) (cfr. Circ. n. 135/E del 28.05.1998);
  - La presentazione di interpello non pregiudica tuttavia l'esercizio del potere di controllo (ris. n. 46/E del 16.03.2004 e Parere Comitato n. 3 del 7.03.2006).



## Presentazione dell'istanza (DM 195/97)

- La richiesta di parere:
  - è rivolta alla Agenzia delle entrate- Direzione Centrale Normativa;
  - deve essere spedita in plico raccomandato A/R alla Direzione regionale competente in base al domicilio fiscale dell'istante.
- Contiene:
  - esposizione dettagliata del caso concreto;
  - soluzione interpretativa prospettata dal contribuente;
  - copia della documentazione rilevante ai fini dell'individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata.



## Dimostrazione delle esimenti (art.110, comma 11, del Tuir)

### 1a esimente

*“ ... le imprese estere svolgono prevalentemente **un’attività commerciale effettiva**”*

*alternativamente*

### 2a esimente

*“... le operazioni poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico***

*... e le stesse hanno avuto **concreta esecuzione**”.*



## Le due esimenti

- Per evitare l'indeducibilità dei costi, il soggetto italiano deve dimostrare:
  - La **credibilità del proprio fornitore** estero, provandone l'operatività, oppure;
  - La **veridicità** della specifica transazione **e l'assenza di caratteristiche anomale** o comunque non in linea con le normali logiche imprenditoriali;
  - Presupposto indefettibile per il riconoscimento dei costi è comunque la **concreta esecuzione** delle operazioni da cui traggono origine.



## Riguardo la 1a esimente

STESSA ESIMENTE DELLA CFC RULE- STESSI ELEMENTI DI PROVA (*il radicamento non è richiesto ma è comunque elemento utile ai fini della disapplicazione* (Circ. n. 51/E 2010, par. 9.1))- non è prevista nella norma un espresso riferimento “*al mercato dello stato o territorio di insediamento*” come nella CFC;

Dimostrare: STRUTTURA ORGANIZZATIVA IDONEA ALLO SVOLGIMENTO ATTIVITA' COMMERCIALE DICHIARATA (ai sensi dell'art. 2195 c.c.) OPPURE ALLA SUA AUTONOMA PREPARAZIONE E CONCLUSIONE (ris. n. 46/E del 16.03.2004)- prova dell'effettiva consistenza della struttura

### Tale esimente:

*“può talvolta essere difficilmente palesata dall'operatore residente che non abbia rapporti stabili e duraturi con il fornitore black list, tali da consentire la raccolta di una copiosa documentazione necessaria”* (C.T.R. Marche 22.6.2010 n. 5/3/10)



***Risoluzione ministeriale del 8 aprile 2009 n. 100***

***Fatti:***

- ALFA GMBH & CO KG, con sede legale in Germania e sede secondaria in Italia presenta istanza di interpello relativamente alla disapplicazione della norma sulla indeducibilità dei costi;
- La stabile organizzazione italiana della società tedesca ALFA ITALIA acquista servizi *media* da una società di diritto svizzero GAMMA AG appartenente al gruppo;
- L'istante ha richiesto la disapplicazione della norma affermando che GAMMA AG, fornitore residente in Svizzera, svolge in tale territorio un'attività commerciale effettiva.

***Risposte dell'amministrazione finanziaria:***

- Ai fini di tale dimostrazione, è necessario che GAMMA AG risulti effettivamente radicata nel territorio estero di localizzazione, in modo da partecipare in maniera stabile e continuativa alla vita economica di quest'ultimo.

-Dalla documentazione allegata, emerge che GAMMA AG svolge un'attività di servizi *media* completamente *offshore*, senza nessun tipo di radicamento con il territorio elvetico;

-Data l'assenza di un collegamento strutturale con l'economia locale, perdono consistenza anche le ragioni giuridico-economiche che possano giustificare la costituzione della società in Svizzera.

- ***Risposta:*** il contribuente non è sollevato dall'onere di fornire le prove richieste dall'art. 110, comma 11







## Documenti necessari alla prova della “prima esimente”

(circ. n. 29/E del 23.05.2003, richiamata dalla ris. n. 46/E 2004 e circ. n. 1/E 2009)

- 1) bilancio;
- 2) certificazione del bilancio;
- 3) prospetto descrittivo dell'attività esercitata;
- 4) contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività;
- 5) copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati;
- 6) contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;
- 7) conti correnti bancari aperti presso istituti locali;
- 8) estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- 9) copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;
- 10) autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

***Elencazione esemplificativa, non esaustiva. Presentazione in relazione alla peculiarità della fattispecie***



*Risoluzione ministeriale del 16 marzo 2004 n. 46*

*Fatti:*

- *Z Srl presenta istanza di interpello relativamente all'applicazione della norma sulla indeducibilità dei costi*
- *Z Srl commissiona la produzione di alcuni capi di abbigliamento intimo, destinati alla rivendita, alla società **KK**, con sede in Mauritius*
- *l'istante intende acquistare beni dall'impresa residente in Mauritius*



*Quesito:*

- *Applicazione al caso di specie dell'art. 110, commi 10 e 11*

*Risposte dell'amministrazione finanziaria:*

- *Copia dell'atto costitutivo e statuto sociale, copia del certificato di iscrizione presso il registro delle imprese in Mauritius, copia della dichiarazione rilasciata dai legali rappresentanti nonché proprietari della KK in merito all'attività esercitata e copia del bilancio, sono documenti atti a provare solo l'esistenza formale della società e quindi la prima esimente non può dirsi soddisfatta, necessari altri documenti comprovanti la condizione richiesta*

*Tuttavia venne provato l'effettivo interesse economico (2a esimente):*

- *Un prezzo mediamente inferiore per oltre il 30% rispetto ad altri fornitori italiani, a parità delle altre condizioni di vendita*



## Riguardo la 2a esimente

### 1. L'effettivo interesse economico a realizzare operazioni con fornitori *black list*

Presuppone:

- **preliminare riscontro dell'inerenza** delle stesse all'attività svolta dal soggetto residente (Circ. n. 1/E del 26.01. 2009, par. 2.2);
- **valida giustificazione di tipo economico** a beneficio della specifica attività imprenditoriale (es. prezzo praticato, qualità dei prodotti forniti, tempistica e puntualità della consegna, esistenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi) (**ris. n. 46/E del 2004**, Circ. n. 51/E del 2010).

In riferimento al:

- **mero obbligo contrattuale**- L'ADE ha affermato che da solo non è sufficiente, ma **presuppone un *quid pluris*** da individuare “*nell'esistenza di oggettivi e significativi vantaggi economici che verrebbero meno qualora si acquistasse da altro fornitore*” (ad esempio, la presenza di una “centrale acquisti” a livello di gruppo);
- **prezzo della transazione**- la deducibilità dei costi in esame non può essere disconosciuta sulla base della mera circostanza che il prezzo dei beni e servizi acquistati è superiore a quello mediamente praticato sul mercato.



## Documenti necessari alla prova della “seconda esimente”

- È onere del contribuente “*acquisire e conservare tutti i documenti utili per poter risalire alla **logica economica** sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un Paese a fiscalità privilegiata*” (ris. n. 46/E del 2004);

**Apprezzabilità economico-imprenditoriale complessiva dell'operazione** (così- C.T. R. Marche 22.6.2010 n. 5/3/10, C.T.R. Lombardia 8.11.2012 n. 138/35/12 (triade profittabilità-effettività-inerENZA)), - valido anche per i professionisti inteso come “*specificità o unicità della prestazione professionale in riferimento a particolari esigenze dell'impresa più che dalla entità del compenso*” (cfr. Circ. n. 47 del 18.06.2008, par. 7.3).

### 2. Concreta esecuzione:

-Si può dimostrare esibendo “*la documentazione doganale di importazione ed ogni altro elemento di prova documentale imposto dalla normativa o dalla prassi del settore*” (ris. n. 127/E del 6.06.2003);

Ad esempio:

-contratto di fornitura ovvero ordine di acquisto; fattura del fornitore; eventuale autofattura della società residente per l'estrazione della merce dal deposito Iva; documentazione attestante il pagamento del bene acquistato.



# L'istruttoria

- La Direzione Regionale:
  - Compie l'istruttoria di propria competenza e trasmette alla Direzione Centrale Normativa l'istanza con il proprio parer non oltre il quindicesimo giorno dalla sua ricezione.
- La Direzione Centrale Normativa:
  - Risponde al contribuente.



## Termini per la risposta

- L'Agencia delle entrate, tramite la Direzione Centrale Normativa, deve:
  - comunicare il proprio parere al contribuente **entro 120 gg** dalla richiesta (cioè dalla data di presentazione dell'istanza alla Direzione regionale competente).
- In caso di mancata risposta entro tale termine:
  - il contribuente potrà **diffidare** l'Agencia ad adempiere entro i successivi **60 giorni**.
- In caso di mancata risposta entro ulteriori 60 gg dalla data di ricevimento della formale diffida ad adempiere:
  - Matura il **silenzio-assenso** sulla soluzione prospettata nell'istanza.



## Effetti dell'interpello

- Sul piano tributario:
  - Inversione onere della prova (torna a carico dell'AF);
  - *ex art. 11, comma 13, della legge n. 413 del 1991, prevede che le prove “non devono essere fornite (in sede di accertamento) qualora il contribuente abbia preventivamente richiesto, secondo le disposizioni di cui all'art. 21 della presente legge, di conoscere l'avviso dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere e l'abbia realizzata nei termini proposti tenendo conto delle eventuali prescrizioni dell'Amministrazione”.*
- Sul piano penale:
  - Non punibilità dei soggetti che si sono uniformati al parere reso (art. 16 d.lgs. 74/2000) cfr. Circ. del 99/E del 18.05.2000, par. 3.



## Disapplicazione in sede di verifica

- L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve:
  - ▶ notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di **novanta giorni**, le prove predette.
- Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte:
  - ▶ dovrà darne **specificata motivazione** nell'avviso di accertamento.
- È comunque necessaria la separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti.





## Procedimento

- Oneri dell'Ufficio:
  - Apposito avviso (ante accertamento);
  - 90 gg. per fornire la prova;
  - Contraddittorio effettivo (C.T.R. Lombardia 14.11.2011 n. 175/14/11);
  - Specifica motivazione (della inidoneità prove).
  
- Oneri del contribuente:
  - Separata indicazione in UNICO;
  - Pre-costituzione prove (opportuna).