

LA DEDUCIBILITA' DEI COSTI DA BLACK LIST

a cura di Roberta De Marchi

Con circolare n. 46/E del 3 novembre 2009 l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di risposte che gli operatori del settore attendevano.

Partendo dal quadro normativo, verifichiamo gli effetti che ne derivano.

Il quadro normativo

Come è noto, l'art. 110, comma 10 del T.U. n. 917/86 stabilisce una presunzione relativa di indeducibilità delle spese e degli 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”* di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 gennaio 2002, modificato dai successivi decreti ministeriali 22 marzo 2002 e 27 dicembre 2002.

Il successivo comma 11, primo periodo, dell'art. 110 del TUIR prevede la non operatività di tale presunzione *“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”*.

Con R.M. n. 46/del del 16 marzo 2004, con circolare n. 1/E del 26 gennaio 2009 (punto 2.2), e con la risoluzione n. 100/E dell'8 aprile 2009 sono stati forniti i chiarimenti in ordine al regime di deducibilità.

Inoltre, lo stesso comma 11 prevede l'obbligo di indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi i costi da Paesi *“black list”*.

Sul punto con risoluzione n. 12/E del 17 gennaio 2006 è stato chiarito che *“La separata indicazione dei componenti negativi in esame costituisce, quindi, condizione autonoma e necessaria, anche se non sufficiente, ai fini della deducibilità degli stessi, come peraltro già precisato nella risoluzione n. 46/E del 16 marzo 2004”*.

Pertanto, fino all'entrata in vigore delle modifiche introdotte dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296, la prova delle circostanze esimenti e la conseguente

deducibilità dei costi da Paesi “*black list*” restava condizionata dal tempestivo adempimento dichiarativo.

La legge finanziaria 2007, in vigore dal 1° gennaio 2007, ha parzialmente modificato la disciplina di tale obbligo dichiarativo, per la cui violazione è stata, inoltre, prevista una specifica ipotesi sanzionatoria.

In particolare, l’articolo 1, comma 301 della predetta legge finanziaria ha modificato l’art. 110, comma 11 del TUIR, nel senso di prevedere semplicemente che *“Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi”*, essendo stata soppressa la disposizione secondo cui la deduzione dei citati costi era *“comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti”*.

Per effetto delle modifiche disposte dalla legge finanziaria 2007, l’esposizione in dichiarazione dei costi da Paesi “*black list*”, pur conservando natura obbligatoria, cessa di costituire una condizione per la deducibilità dei costi medesimi.

A fronte della violazione del citato obbligo dichiarativo, il comma 302 dell’unico articolo della legge finanziaria 2007, aggiungendo il comma 3-*bis* all’art. 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ha introdotto una specifica sanzione, *“pari al 10 per cento 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 legge finanziaria 2007, al successivo comma 303, ha infine disposto l’applicazione della nuova sanzione anche alle *“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”*.

La legge finanziaria 2007, con il citato articolo 1, comma 303, stabilisce quindi l’applicazione della nuova sanzione di cui all’art. 8, comma 3-*bis* del D.Lgs. n. 471 del 1997, anche alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2006, a condizione che *“il contribuente fornisca la prova di cui all’art. 110, comma 11, primo periodo”* del TUIR.

Per le violazioni commesse prima dell’entrata in vigore della legge finanziaria 2007, pertanto, l’omissione dell’obbligo dichiarativo non è più di ostacolo alla deducibilità dei costi, qualora il contribuente sia in grado di provare che ricorrono le esimenti previste dall’art. 110, comma 11 del TUIR.

Invero, osserva la circolare n. 46/2009, “*posto che il comma 303 della legge finanziaria 2007 consente espressamente la prova – anche per il passato – della sussistenza delle esimenti, laddove dispone l’applicazione retroattiva della nuova sanzione di cui al comma 3-bis dell’art. 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all’art. 110, comma 11, primo periodo del TUIR, ragioni di coerenza interpretativa portano a ritenere che gli effetti di tale ammissione alla prova non possono essere circoscritti alla sola mitigazione della sanzione applicabile, ma debbono investire anche il profilo sostanziale della deducibilità dei costi*”.

REGOLA INTERPRETATIVA

Per i comportamenti tenuti fino al 31 dicembre 2006 la violazione dell’obbligo dichiarativo, fatta salva l’applicazione della specifica sanzione, non è di ostacolo alla deducibilità dei costi da Paesi “*black list*”, a condizione che il contribuente fornisca la prova delle esimenti richieste dall’art. 110, comma 11, primo periodo del TUIR.

Applicazione delle sanzioni

Ogniqualevolta i costi da Paesi “*black list*” non siano stati separatamente indicati in dichiarazione e non sia stata raggiunta la prova delle circostanze esimenti richieste dall’art. 110, comma 11 del TUIR, oltre al recupero della maggior imposta dovuta e dei relativi interessi, vanno irrogate le seguenti sanzioni, in conformità al disposto del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472:

- per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2006, è applicabile la sola sanzione per “*infedeltà*” della dichiarazione, conseguente alla indeducibilità dei costi (art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997);
- per le violazioni commesse dal 1° gennaio 2007, la sanzione correlata alla “*infedeltà*” della dichiarazione è applicabile unitamente a quella per irregolare compilazione della dichiarazione, di cui al nuovo art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997, riferita a violazioni di autonomi adempimenti, colpite da distinte sanzioni.

La sanzione di cui al citato comma 3-bis non è alternativa a quella concernente la dichiarazione c.d. “*infedele*”, a differenza di quanto stabilito al comma 1 del medesimo art. 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997 per le altre violazioni relative al contenuto della dichiarazione.

Qualora, invece, sia dimostrata la sussistenza delle circostanze esimenti, per le violazioni dell’obbligo dichiarativo, in ogni tempo commesse, risulta

applicabile la sola sanzione di cui al nuovo comma 3-bis dell'art. 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ferma restando la deducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione.

Rapporti esauriti e limiti alla retroattività

La retroattività della norma incontra in ogni caso il limite dei cosiddetti rapporti esauriti, intendendosi per tali quelli per cui sia intervenuto un giudicato o un atto amministrativo definitivo o, comunque, siano decorsi i termini di prescrizione o decadenza stabiliti dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi (cfr. circolare n. 19/E del 21 aprile 2009, punto 2.2.5.; cfr. anche, circolare n. 56/E del 24 settembre 2008, punto 7.2.1 e risoluzione n. 2/E del 3 gennaio 2005).

Per quanto riguarda, invece, la possibilità per la parte di eccepire o, per il giudice, di rilevare d'ufficio la sopravvenuta modifica normativa, le Entrate segnalano che ciò è consentito nel giudizio di legittimità *“solo in caso di sopravvenienza della nuova disciplina rispetto alla data di proposizione del ricorso per Cassazione ..., ma non invece... nel caso in cui essa sia intervenuta prima della notifica del gravame, e senza che, con lo stesso, siano state formulate specifiche censure in ordine al contrasto delle norme di diritto applicate dal giudice del merito con la nuova regolamentazione del rapporto in contestazione (Cass., n. 13694/1999; Cass., n. 2542/1998; Cass., n. 398/1995; Cass., n. 4158/1989)”* (Cass. n. 5998 del 23 aprile 2001; in senso conforme, Cass. n. 13096 del 17 giugno 2005).

La citata sentenza n. 5998 del 2001 ha, inoltre, precisato che *“non è invocabile dalle parti per la prima volta nel giudizio di legittimità lo ‘ius superveniens’, quando la nuova normativa era già in vigore all'atto della proposizione dell'appello, senza che al riguardo la sentenza di 1° grado sia stata investita di alcuna censura, dovendo ritenersi sul punto formato il giudicato, e non potendo peraltro i motivi del ricorso per Cassazione proporre questioni che non abbiano formato oggetto del ‘thema decidendum’ del giudizio di 2° grado (Cass., n. 10446/1996; Cass., n. 600/2000)”*.

Trattamento sanzionatorio in presenza di dichiarazione integrativa

Come abbiamo visto, la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 (par. 12.6) ha fornito una prima interpretazione dell'art. 1, comma 303 della legge finanziaria 2007, evidenziando come l'applicazione retroattiva delle nuove

disposizioni di cui alla legge finanziaria 2007 sia comunque subordinata, per espressa previsione normativa, alla prova delle circostanze esimenti previste dall'articolo 110, comma 11 del TUIR.

Per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della menzionata legge finanziaria, il richiamato documento di prassi ha, quindi, escluso l'applicazione cumulativa delle sanzioni previste dall'art. 8, commi 1 e 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997, benché entrambe richiamate dall'articolo 1, comma 303 della legge finanziaria 2007.

Come evidenziato nella citata circolare n. 11/E del 2007, le Entrate ritengono applicabile la sola sanzione proporzionale di cui al nuovo comma 3-bis dell'art. 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, quando la mancata indicazione dei costi in dichiarazione sia emersa a seguito dell'attività di controllo dell'Ufficio.

Di contro, sempre nella circolare n. 11/E del 2007, è stato precisato che *“Nel caso in cui... il contribuente non abbia subito accessi, ispezioni o verifiche, egli potrà presentare dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (sempre che ricorrano le condizioni previste dalla norma), come già chiarito nella Risoluzione 17 gennaio 2006, n. 12/E. In tal caso sarà applicata la sola sanzione in misura fissa prevista dal citato art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997”*.

Nel confermare il diverso ambito applicativo delle sanzioni previste dai commi 1 e 3-bis dell'articolo 8, come individuato dalla circolare n. 11/E del 2007 e dalla risoluzione n. 12/E del 2006, oggi l'Amministrazione finanziaria rileva che l'interpretazione fornita al precedente punto 3 riconduce al solo profilo sanzionatorio gli effetti della presentazione della dichiarazione integrativa contenente la separata indicazione dei costi da Paesi “black list”.

La presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, può influire, pertanto, unicamente sulla misura delle sanzioni irrogabili per la violazione dell'omessa separata indicazione dei costi in dichiarazione, avendo perso rilevanza tale adempimento ai fini della deducibilità dei costi.

Dichiarazione integrativa presentata prima dell'avvio dei controlli

Per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2006, la mancata esposizione in dichiarazione dei costi da Paesi “black list” – come evidenziato – è sanzionata in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, nel caso in cui il contribuente abbia presentato la dichiarazione integrativa prima della formale conoscenza dell'attivazione dei controlli da

parte dell'Ufficio per porre rimedio alla predetta omissione, sempre che fornisca la prova delle esimenti di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo del TUIR.

In applicazione dei canoni interpretativi esposti al punto 3, in tal caso la sanzione di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 sia applicabile anche alle violazioni dell'obbligo dichiarativo commesse dopo l'entrata in vigore della legge finanziaria 2007 (1° gennaio 2007).

Tale più mite sanzione va applicata in tutti i casi in cui il contribuente abbia spontaneamente rimosso l'ostacolo ai controlli, indicando l'entità dei costi da Paesi "black list" nella dichiarazione integrativa presentata prima dell'avvio degli stessi controlli.

Sul punto viene richiamata la risoluzione n. 12/E del 2006, secondo cui *"qualora la dichiarazione integrativa, effettuata prima dell'avvio dell'attività di controllo, venga presentata nei termini di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), il contribuente può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso"*.

Dichiarazione integrativa presentata dopo l'avvio dei controlli

Per le violazioni all'obbligo dichiarativo, in ogni tempo commesse, risulta applicabile la nuova sanzione proporzionale di cui all'art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997, tutte le volte in cui, pur avendo la parte dimostrato la sussistenza delle esimenti, non abbia presentato la dichiarazione integrativa con l'indicazione dei costi da Paesi "black list", ovvero abbia presentato tale dichiarazione solo successivamente alla formale conoscenza dell'avvio dei controlli di cui agli artt. 32 e 33 del D.P.R.n.600/73 e 51 e 52 del D.P.R.n.633/72 .

A sostegno di tale posizione si può richiamare quanto sottolineato dalla Corte costituzionale nell'ordinanza 23 luglio 2002, n. 392, avente ad oggetto l'art. 9 del DPR n. 600 del 1973, che consentiva la presentazione di dichiarazioni integrative solo in assenza di accessi, ispezioni e verifiche.

In tale occasione, il Giudice delle leggi ha escluso la irragionevolezza del divieto di rettifica della dichiarazione successivamente all'avvio dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria, *"essendo indubbio che, ove fosse possibile, come preteso dal giudice a quo, procedere alla correzione della dichiarazione dei redditi sino al momento dell'accertamento definitivo del maggior reddito, la correzione stessa cesserebbe di essere un rimedio accordato dal legislatore per ovviare ad un errore del contribuente, per trasformarsi in un mezzo elusivo delle sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza delle disposizioni relative alla compilazione della dichiarazione dei redditi"*.

Tabella riassuntiva delle sanzioni applicabili

Per una più immediata rilevazione del trattamento sanzionatorio applicabile alle singole fattispecie, si rinvia alla tabella riassuntiva che segue presentata dall'Agenzia delle Entrate nel corpo della circolare n. 46/2009.

Data violazione	Prova esimenti	Deducibilità costi	Avvio controlli	Dichiarazione integrativa	Sanzioni applicabili	
					Normativa	Misura
Non rileva	SI	SI	NO	Entro termine presentazione dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997 art. 13, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 472 del 1997	€ 25 (€ 258 ridotta ad un decimo)
Non rileva	SI	SI	NO	Entro termine decadenza controlli	art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997	min € 258 max € 2.065
Non rileva	SI	SI	SI	Non rileva	art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997	10% costi min. € 500 max € 50.000
Fino al 31/12/2006	NO	NO	Non rileva	Non rileva	art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997	da 100% a 200% maggior imposta
Dal 01/01/2007	NO	NO	SI	Non rileva	art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997 + art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997	10% costi min. € 500 max € 50.000 + da 100% a 200% maggior imposta

Roberta De Marchi
17 Novembre 2009