

BLACK LIST: LA GESTIONE DELLE CONTROVERSIE PENDENTI

di Francesco Buetto

Con circolare n. 46/E del 3 novembre 2009 l'Agenzia delle entrate ha fornito interessanti indicazioni in ordine alla gestione delle controversie pendenti relativamente alla deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori con regime fiscale privilegiato (art. 110 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Vediamo di fornire un quadro di sintesi, di immediata utilità per il Lettore.

La regola

L'art. 110 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 (costi da Paesi *"black list"*).

Il successivo comma 11, primo periodo, dell'art. 110 del TUIR prevede, infatti, 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"*.

Il delineato regime di deducibilità è completato dall'obbligo, previsto sempre al comma 11, di indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi i costi da Paesi *"black list"*.

La prassi

Le modalità da seguire per dare dimostrazione delle citate esimenti sono state oggetto della:

- risoluzione n. 46/E del 16 marzo 2004;
- circolare n. 1/E del 26 gennaio 2009 punto 2.2);
- risoluzione n. 100/E dell'8 aprile 2009;
- risoluzione n. 12/E del 17 gennaio 2006.

Le modifiche della legge finanziaria 2007

La legge finanziaria 2007, in vigore dall'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, c. 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 introdotte 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, come, invece, disponeva la previgente formulazione normativa.

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 – in luogo della previgente indeducibilità dei relativi costi – 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".

Inoltre, il successivo comma 303 ha 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, c. 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, c. 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

Pertanto, 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.

Per le Entrate, "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".

PRINCIPIO

Per i comportamenti tenuti fino al 31 dicembre 2006 – la violazione dell'obbligo dichiarativo, fatta salva l'applicazione della 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.

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, c. 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 all'indeducibilità dei costi (art. 1, c. 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997);
- per le violazioni commesse dall'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, c. 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

Con riferimento ai limiti di operatività delle modifiche normative in esame, richiamando precedenti interventi di prassi, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito un importante principio.

PRINCIPIO
<i>"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".</i>

Per quanto riguarda, invece, la possibilità per la parte di eccepire o, per il giudice, di rilevare d'ufficio la sopravvenuta modifica normativa, si segnala 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.

Trattamento sanzionatorio in presenza di dichiarazione integrativa

Per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della menzionata legge finanziaria, è esclusa l'applicazione cumulativa delle sanzioni previste dall'art. 8, cc. 1 e 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997.

La presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, può influire 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" è sanzionata in misura fissa.

Dichiarazione integrativa presentata dopo l'avvio dei controlli

Per le violazioni all'obbligo dichiarativo, in ogni tempo commesse, risulta applicabile la nuova sanzione proporzionale.

Tabella riassuntiva delle sanzioni applicabili

Si riporta la tabella riassuntiva, contenuta nella 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

25 gennaio 2010

Francesco Buetto