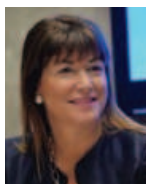


Rassegna di giurisprudenza di diritto tributario italiano

Niente sanzioni black list se la società invia la dichiarazione integrativa



Sara Armella
Avvocato in Genova e Milano,
Armella & Associati, Studio legale



Lorenzo Ugolini
Avvocato in Genova,
Armella & Associati, Studio legale

Commissione tributaria provinciale di Varese, sez. XII, 19 febbraio 2014, n. 104

1. Premessa

Negli ultimi anni si sono intensificate le transazioni commerciali tra società italiane e fornitori situati in Paesi a fiscalità privilegiata (cosiddetti *black list*). Tali operazioni, che possono essere giustificate da reali esigenze imprenditoriali di approvvigionamento o rispondere a logiche di pianificazione fiscale di gruppo, presentano tuttavia una particolare rischiosità, esponendo le aziende sia a recuperi d'imposta, agevolati da una presunzione legale relativa di evasione fiscale, che a pesanti sanzioni amministrative in caso di mancata indicazione separata dei costi *black list* nella dichiarazione dei redditi.

In Italia, il legislatore, per intensificare la lotta ai paradisi fiscali, ha previsto, ai sensi dell'articolo 110, comma 10, del Decreto del Presidente della Repubblica (di seguito D.P.R.) n. 917/1986 (di seguito TUIR), che non sono ammessi in deduzione (salvo prova contraria), ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le spese e gli altri componenti negativi derivanti dalle operazioni intercorse fra società residenti in Italia e imprese e professionisti domiciliati in Stati non appartenenti all'Unione europea, aventi regimi fiscali privilegiati[1].



Per disapplicare tale presunzione legale relativa, l'articolo 110, comma 11 TUIR dispone, attraverso l'inversione dell'onere della prova, che sia il contribuente a dimostrare, alter-

nativamente, che l'impresa estera esiste e svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva (prima esimente) ovvero che la transazione corrisponda a un effettivo interesse economico (seconda esimente)[2].

Tali prove possono essere fornite in sede di contraddittorio anticipato, che deve obbligatoriamente essere instaurato dall'Amministrazione finanziaria prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, pena la sua nullità[3]. Inoltre, qualora l'Ufficio non ritenesse idonei i documenti prodotti, deve darne specifica motivazione.

La società italiana che intrattiene rapporti commerciali con fornitori localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata, inoltre, ai sensi dell'articolo 110, comma 11 TUIR, deve indicare separatamente, nella dichiarazione dei redditi, i costi sostenuti, pena l'irrogazione di sanzioni.

Nel caso in cui il contribuente non effettui tale adempimento, può presentare una dichiarazione integrativa in un momento successivo, anche dopo l'avvio di accessi, ispezioni o verifiche, senza incorrere in sanzioni, trattandosi di una violazione soltanto formale.

Tale principio è stato recentemente espresso dalla Commissione tributaria provinciale di Varese, la quale, con sentenza del 19 febbraio 2014, n. 104, ha annullato il provvedimento di irrogazione sanzioni per omessa separata indicazione dei costi *black list*, giacché la società aveva provveduto, seppur tardivamente, a inviare la dichiarazione integrativa.

La vicenda trae origine da alcune provvigioni pagate da un'impresa italiana ad un soggetto situato a Singapore. A seguito di tali operazioni, l'Agenzia delle Entrate ha notificato alla contribuente due avvisi di accertamento: il primo, relativo alla presunta indeducibilità dei costi sostenuti; il secondo, avente a oggetto le sole sanzioni per omessa separata indicazione di tali spese.

Il primo atto impositivo è stato annullato in autotutela dall'Ufficio, ritenendo sufficientemente dimostrata l'esimente relativa all'effettivo interesse economico. Il contenzioso, pertanto, è

proseguito soltanto per l'omessa tempestiva indicazione separata dei costi *black list*.

2.

La separata indicazione dei costi *black list* e le relative sanzioni

La società che acquista beni o servizi da fornitori situati in Paesi a fiscalità privilegiata deve, ai sensi dell'articolo 110, comma 11 TUIR, indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi le spese sostenute e gli altri componenti negativi.

Prima della Legge (di seguito L.) n. 296/2006 (cosiddetta Finanziaria 2007), tale adempimento era condizione per la deducibilità dei costi *black list*, con la conseguenza che la sua inosservanza comportava sempre l'indeducibilità di tali oneri, anche quando il contribuente riusciva a dimostrare una delle due esimenti[4].

Sin da subito era stata eccepita la sproporzionalità di tale disciplina, nella parte in cui subordinava la deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti localizzati in paradisi fiscali alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi, essendo ingiusto che da una violazione di natura formale-procedurale potesse derivare addirittura l'indeducibilità assoluta dei costi[5].



Il legislatore, pertanto, con la L. n. 296/2006, ha modificato la normativa in oggetto, prevedendo che l'omessa separata indicazione delle componenti negative *black list* comporti la sanzione amministrativa proporzionale di cui all'articolo 8, comma 3-bis del Decreto Legislativo (di seguito D.Lgs.) n. 471/1997, pari al 10% dell'importo complessivo dei costi non indicati, con un minimo di 500 euro e un massimo di 50'000 euro[6]. Tale sanzione, essendo più mite rispetto alla precedente (indeducibilità dei costi), opera, nel rispetto del principio del *favor rei*, anche per le violazioni commesse prima del 1. gennaio 2007, data di entrata in vigore della L. n. 296/2006, a condizione che il contribuente fornisca la prova dell'esistenza di almeno una delle due esimenti[7].

Nel caso in cui, invece, il contribuente, oltre a omettere l'indicazione separata dei costi *black list* in dichiarazione, non riuscisse nemmeno a dimostrare l'effettiva attività economica del soggetto estero ovvero l'effettivo interesse economico e la concreta effettuazione dell'operazione, allora:

- per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2006, è applicabile la sola sanzione per infedeltà della dichiarazione dal 100% al 200% della maggior imposta (articolo 1, secondo comma D.Lgs. n. 471/1997);

- per le violazioni commesse dopo il 1. gennaio 2007, alla sanzione per dichiarazione infedele si aggiunge anche la nuova sanzione di cui all'articolo 8, comma 3-bis D.Lgs. n. 471/1997[8].

3.

La dichiarazione integrativa

Come visto, attualmente, l'omissione dell'obbligo dichiarativo non è più di ostacolo alla deducibilità dei costi *black list*, ma comporta una sanzione proporzionale. Il contribuente, tuttavia, può sanare la violazione, inviando all'Amministrazione finanziaria una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8 D.P.R. n. 322/1998. Tale adempimento influisce unicamente sul *quantum* delle sanzioni irraggiungibili, in misura diversa a seconda che sia effettuato prima o dopo la conoscenza formale, da parte del contribuente, dell'attivazione dei controlli fiscali.

In particolare, come affermato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare del 3 novembre 2009, n. 46/E, se la dichiarazione integrativa è presentata prima che siano iniziate le verifiche dell'Ufficio, trattandosi di una semplice inosservanza formale, si applicherà la sola sanzione in misura fissa da 258 euro a 2'065 euro, ai sensi dell'articolo 8, comma 1 D.Lgs. n. 471/1997[9]. Tale sanzione, inoltre, può essere ridotta ad un ottavo mediante l'istituto del ravvedimento operoso, qualora la presentazione avvenisse entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione[10].

Più discusso, invece, è il caso, come quello in esame, in cui la dichiarazione integrativa è inviata all'Agenzia delle Entrate successivamente all'avvio dei controlli.

Al riguardo, la posizione dell'Amministrazione finanziaria è chiara. L'Ufficio, infatti, con la Circolare del 15 febbraio 2013, n. 1/E, ha affermato che al contribuente che presenta la dichiarazione integrativa dopo l'inizio della verifica fiscale deve essere applicata la sanzione proporzionale di cui all'articolo 8, comma 3-bis D.Lgs. n. 471/1997, anche qualora abbia fornito la prova dell'esistenza di almeno una delle due esimenti.

Tale posizione è confermata da recenti sentenze della Corte di Cassazione, le quali hanno osservato che la dichiarazione non può essere sanata dopo l'inizio delle verifiche fiscali, in quanto "*ove fosse possibile porre rimedio alla mancata separata indicazione delle deduzioni in oggetto anche dopo la contestazione della violazione, la correzione stessa si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni predisposte dal legislatore*"[11].

Tale orientamento, eccessivamente rigoroso, tuttavia, non può essere condiviso per diverse ragioni.

Anzitutto, la sanzione di cui all'articolo 8, comma 3-bis D.Lgs. n. 471/1997, è sproporzionata rispetto a una violazione che, in presenza di cause esimenti, costituisce soltanto un errore di carattere formale e non sostanziale, dal momento che non modifica la base imponibile e non arreca, pertanto, nessun danno all'Erario. La sanzione proporzionale, infatti, dovrebbe trovare applicazione solo nel caso in cui l'omissione comporti

in concreto un pregiudizio erariale, rimanendo invece inoperante quando la mancata indicazione dei costi *black list* in dichiarazione non determini una diminuzione di imponibile^[12].

Inoltre, in presenza di almeno una delle due cause esimenti, il contribuente che presenta la dichiarazione integrativa, seppur dopo l'avvio dei controlli, non può essere trattato, sotto il profilo sanzionatorio, allo stesso modo del contribuente che invece omette del tutto tale adempimento.

Infine, si osserva che la preclusione, connessa all'inizio dei controlli, di sanare eventuali errori dichiarativi opera soltanto per il ravvedimento operoso e non anche in relazione all'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8 D.P.R. n. 322/1998^[13].

Per tutti questi motivi, pare più fondato l'orientamento della Corte di Cassazione nella sentenza del 29 dicembre 2010, n. 26298, secondo cui la sanzione proporzionale prevista all'articolo 8, comma 3-bis D.Lgs. n. 471/1997 troverebbe applicazione soltanto qualora il contribuente non sia stato in grado di provare una delle circostanze esimenti che gli danno diritto alla deduzione, con la conseguenza che, in caso di esito positivo, residuerebbe la sola sanzione formale in misura fissa da 258 euro a 2'065 euro di cui all'articolo 8, comma 1 D.Lgs. n. 471/1997^[14].



4. Osservazioni conclusive

In tale contesto è intervenuta la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Varese, che ha annullato in toto il provvedimento di irrogazione sanzioni emesso dall'Agenzia delle Entrate.

I giudici, infatti, hanno affermato che la presentazione della dichiarazione integrativa, anche dopo l'avvio di accessi, ispezioni o verifiche, non determina l'inflizione di sanzioni, in quanto, in tale circostanza, il comportamento del contribuente si tradurrebbe in una semplice violazione formale, priva di effetti pregiudizievoli per l'Erario.

Tale sentenza è conforme a un preciso orientamento della giurisprudenza di merito, che riconosce ai contribuenti la possibilità di presentare tardivamente la dichiarazione integrativa, sull'assunto secondo cui *"quanto al valore delle dichiarazioni integrative, che rappresentano il fulcro del problema, non viene in evidenza alcuna norma che ne pregiudichi la possibilità di sanare la non*

corretta formulazione delle dichiarazioni dei redditi allorquando siano iniziati i controlli da parte dell'Ufficio. Infatti, tale ipotesi si ricollega alla disciplina del ravvedimento operoso ex art. 13, d.lgs. 427 del 1997 e non agli artt. 8 e 8 bis, d.p.r. 322 del 1998"^[15].

Tale indirizzo si basa, principalmente, su due argomentazioni: la prima consiste nel fatto che, quando sono dimostrate le esimenti, la mancata distinta indicazione in dichiarazione dei redditi dei costi *black list* non ha alcun effetto in termini di maggior imponibile, ma si traduce soltanto in una mera violazione di carattere formale; la seconda consiste nel fatto che, a differenza della disciplina sul ravvedimento operoso, non vi è alcuna norma, in materia di dichiarazione integrativa, che impedisce al contribuente di sanare eventuali inosservanze anche dopo l'avvio della verifica fiscale.

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Varese si inserisce all'interno di un terzo filone giurisprudenziale, totalmente favorevole ai contribuenti, che impedisce l'irrogazione di sanzioni amministrative tutte le volte che viene presentata una dichiarazione integrativa *black list*, anche dopo l'inizio dei controlli.

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.politikos.it/wp-content/uploads/2010/11/denaro_blog.jpg
[05.11.2014]

<http://www.italiaoggi.it/upload/img/ITALIAOGGI/201406262045382723/img680811.jpg> [05.11.2014]

http://img.tio.ch/tio_common/multimedia/02/668/20min/_TFMF_o40oe555zill345b03oxme_7596f5c4-16a2-4e13-8b44-286e8284532e_0_interna.jpg [05.11.2014]

[1] In Italia, la *black list* è stata approvata con il Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2002, il quale si struttura su tre articoli a seconda della tipologia di paradiso fiscale. In particolare, l'articolo 1 elenca i cosiddetti paradisi fiscali assoluti; l'articolo 2 evidenzia gli Stati *black list*, con alcune esclusioni in relazione a determinate società; l'articolo 3, infine, individua gli Stati fiscalmente privilegiati limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate (ad esempio, per quanto riguarda la Svizzera, la norma sull'indeducibilità dei costi si applica con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società *holding*, ausiliarie e "di domicilio").

[2] La prima esimente si risolve in una *quaestio facti* che, come tale, non può prescindere dall'analisi della peculiarità del caso concreto, giacché il contribuente deve dimostrare l'esistenza del fornitore non soltanto da un punto di vista formale, ma soprattutto sostanziale (cosiddetto *business test*). Per provare l'aspetto formale, il contribuente può allegare l'iscrizione al locale registro delle imprese, i contratti di locazione ovvero le fatture delle utenze elettriche e telefoniche, mentre, sotto il profilo dell'effettività dell'impresa possono prodursi il bilancio della società estera, i contratti di lavoro dei dipendenti ovvero gli estratti conto bancari, che diano rilevanza delle movimentazioni finanziarie relative all'attività esercitata (Risoluzione della Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte n. 12 del 2002 e n. 635 del 2003; Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 29/E del 2003, in: Banca Dati BIG Suite, Ipsoa; Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 46/E del 2004). La valutazione sulla seconda esimente si incentra su altri elementi specifici del caso concreto, quali, ad esempio, il prezzo della transazione, le modalità di attuazione, nonché la possibilità di acquisire il medesimo bene presso altri fornitori (Corte di Cassazione, 8 maggio 2013, n. 10749, in: Banca Dati BIG Suite, Ipsoa). Per approfondimenti sulle tecniche di difesa del contribuente

si veda Armella Sara/Ugolini Lorenzo, I prezzi competitivi e la puntualità delle forniture giustificano i costi «black list», in: *Corr. trib.*, 2013, 2715.

[3] In tal senso, Commissione tributaria regionale Lombardia, 14 novembre 2011, n. 175, in: Banca Dati BIG Suite, Ipsoa.

[4] Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 2006.

[5] Per approfondimenti, Leo Maurizio, Imposte sui redditi nel testo unico, Tomo II, Milano, 2010, pagine 2135 e seguenti; Furian Simone, Validità della dichiarazione integrativa "postuma" in caso di omessa separata indicazione delle operazioni con soggetti "black list", in: *Il fisco*, 2012, pagine 1134 e seguenti.

[6] La modifica dell'articolo 110, comma 11 TUIR e la contestuale introduzione della nuova sanzione amministrativa di cui all'articolo 8, comma 3-bis D.Lgs. n. 471/1997 sono opera dell'articolo 1, commi 301 e 302 L. n. 296/2006.

[7] Articolo 1, comma 303 L. n. 296/2006. In tal senso si è espressa anche la Corte di Cassazione con sentenza del 29 dicembre 2010, n. 26298, la quale ha chiaramente affermato che "la sanzione per l'inosservanza delle disposizioni contenute nell'art. 110, comma 11, Tuir è ora comminata dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 8, comma 3 bis [...]. Detta norma sanzionatoria, entrata formalmente in vigore il 1° gennaio 2007, si applica anche alle violazioni commesse in precedenza [...]; si tratta comunque di sanzione più mite (10%, in luogo della precedente indeducibilità totale), applicabile retroattivamente anche in virtù del principio di legalità".

[8] Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 46/E del 2009.

[9] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E del 2007. Per approfondimenti, Benigni Carlotta, Sanzioni applicabili per l'omessa indicazione dei costi da Paesi "black list", in: *Prat. fisc. prof.* 2009, pagina 15.

[10] L'istituto del ravvedimento operoso è discipli-

nato dall'articolo 13 D.Lgs. n. 472/1997.

[11] Corte di Cassazione, 4 aprile 2012, n. 5398; Corte di Cassazione, 6 novembre 2013, n. 24929; Corte di Cassazione, 12 marzo 2014, n. 5670 e Corte di Cassazione, 26 marzo 2014, n. 7155, tutte in: Banca Dati BIG Suite, Ipsoa.

[12] In tale sede è opportuno precisare che l'eventuale inadempimento del contribuente non ostacolerebbe nemmeno l'attività di controllo del Fisco, giacché le società italiane che operano con imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata sono comunque soggette alla disciplina del cosiddetto "monitoraggio fiscale" prevista dall'articolo 1 del Decreto Legge n. 40/2010.

[13] Santacroce Benedetto/Avolio Diego, Indeducibilità dei costi black list per omessa separata indicazione nella dichiarazione dei redditi, in: *Corr. trib.*, 2012, pagine 1615 e seguenti; Guglielmi Nicoletta, Omessa indicazione di costi black list: sanzione proporzionale del 10%, in: *A&F*, 2013, 5; cfr. nota Assonime 6 dicembre 2005.

[14] In tal senso si segnala la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova del 28 gennaio 2013, n. 25, in: Documentazione tributaria; Commissione tributaria provinciale Milano 17 luglio 2009, n. 120 e Commissione tributaria regionale Puglia 9 novembre 2007, n. 258, tutte in: Fisconline.

[15] Commissione tributaria regionale Veneto, 10 novembre 2011, n. 97; Commissione tributaria provinciale Padova, 8 ottobre 2009, n. 80; Commissione tributaria provinciale Bologna, 5 marzo 2007; Commissione tributaria provinciale Reggio Emilia, 14 febbraio 2007, n. 13; Commissione tributaria provinciale Genova, 25 gennaio 2007, n. 428; Commissione tributaria provinciale Verona, 10 gennaio 2007, n. 251 e Commissione tributaria provinciale Treviso, 21 giugno 2006, n. 99, tutte in: Banca Dati BIG Suite, Ipsoa.