



**CIRCOLARE N. 46/E**

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

*Roma, 3 novembre 2009*

***OGGETTO: Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori con regime fiscale privilegiato - Controversie pendenti***

## INDICE

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1. Premessa.....</b>  | <b>3</b>  |
| <b>2. Le modifiche della legge finanziaria 2007 al regime di deducibilità .....</b>  | <b>4</b>  |
| <b>3. Retroattività delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2007.....</b> | <b>5</b>  |
| 3.1. Applicazione delle sanzioni .....   | 6         |
| 3.2. Rapporti esauriti e limiti alla retroattività.....                              | 7         |
| <b>4. Trattamento sanzionatorio in presenza di dichiarazione integrativa .....</b>   | <b>8</b>  |
| 4.1. Dichiarazione integrativa presentata prima dell'avvio dei controlli .....       | 9         |
| 4.2. Dichiarazione integrativa presentata dopo l'avvio dei controlli.....            | 10        |
| <b>5. Tabella riassuntiva delle sanzioni applicabili.....</b>                        | <b>11</b> |

## 1. Premessa

L'articolo 110, comma 10 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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 (di seguito: costi da Paesi *“black list”*).

Il successivo comma 11, primo periodo, dell'articolo 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”*.

Le modalità da seguire per dare dimostrazione delle citate esimenti sono state oggetto della risoluzione n. 46/E del 16 marzo 2004 e, da ultimo, della circolare n. 1/E del 26 gennaio 2009 (punto 2.2), oltre che della risoluzione n. 100/E dell'8 aprile 2009.

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”*.

Con risoluzione n. 12/E del 17 gennaio 2006 si è 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 (finanziaria 2007), di seguito illustrate, la prova delle circostanze esimenti e la conseguente deducibilità dei costi da Paesi “*black list*” restava condizionata dal tempestivo adempimento dichiarativo.

## **2. Le modifiche della legge finanziaria 2007 al regime di deducibilità**

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’articolo 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, come, invece, disponeva la previgente formulazione dell’articolo 110, comma 11 del TUIR.

A fronte della violazione del citato obbligo dichiarativo, il comma 302 dell’unico articolo della legge finanziaria 2007, aggiungendo il comma 3-*bis* all’articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ha introdotto – in luogo della previgente ineducibilità 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*”.

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 (1° gennaio 2007, n.d.r.), sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'articolo 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'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*”.

### **3. Retroattività delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2007**

La legge finanziaria 2007, con il citato articolo 1, comma 303, stabilisce l'applicazione della nuova sanzione di cui all'articolo 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'articolo 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'articolo 110, comma 11 del TUIR.

La *ratio* della richiamata modifica normativa è rinvenibile, per un verso, nell'attenuazione del trattamento sanzionatorio derivante dalla mancata separata indicazione in dichiarazione dei costi in esame; per altro verso, nell'interesse a salvaguardare, in aggiunta all'aspetto sostanziale della effettività e delle ragioni economiche delle operazioni, la funzione preordinata ai controlli che l'obbligo dichiarativo continua a rivestire.

Invero, 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'articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, “*sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'articolo 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.

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

### *3.1. 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’articolo 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 (articolo 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 articolo 8, comma 3-*bis* del D.Lgs. n. 471 del 1997, riferita a violazioni di autonomi adempimenti, colpite da distinte sanzioni.

Si precisa, infine, che 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 articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997 per le altre violazioni relative al contenuto della dichiarazione.

Ne è confermata sia la formulazione del ripetuto comma 3-*bis*, che non presenta collegamenti con i commi precedenti, sia la commisurazione in misura proporzionale anziché fissa della sanzione.

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'articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ferma restando la deducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione.

### *3.2. Rapporti esauriti e limiti alla retroattività*

Con riferimento ai limiti di operatività delle modifiche normative in esame, come più volte chiarito in precedenti documenti di prassi, si ribadisce *“che 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”* (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, 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 (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)”*.

#### **4. Trattamento sanzionatorio in presenza di dichiarazione integrativa**

La circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 (par. 12.6) ha fornito una prima interpretazione dell’articolo 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’articolo 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, si ritiene applicabile la sola sanzione proporzionale di cui al nuovo comma 3-bis dell’articolo 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’articolo 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 articolo 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, è agevole rilevare 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’articolo 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, come illustrato in precedenza.

#### *4.1. 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’articolo 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’articolo 110, comma 11, primo periodo del TUIR.

In applicazione dei canoni interpretativi esposti al punto 3, si ritiene che in tal caso la sanzione di cui all'articolo 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.

Ciò appare rispondente a principi di sostanziale equità e ragionevolezza, oltre che allo scopo di discriminare sotto il profilo sanzionatorio il livello di offensività dei comportamenti, avendo riguardo al permanere della funzione c.d. "*segnalatica*" dell'obbligo dichiarativo, preordinato ai controlli fiscali.

A completamento del trattamento sanzionatorio dei comportamenti dichiarativi in esame, si ricorda quanto chiarito con 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*".

#### *4.2. 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'articolo 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 articoli 32 e 33 del decreto Presidente della Repubblica 29

settembre 1973, n. 600, e 51 e 52 del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

In tale ultima circostanza, infatti, non può accedersi alla mitigazione delle sanzioni a causa dell'insussistenza – nel comportamento rettificativo “*a posteriori*” – dei profili di affidamento, buona fede e leale collaborazione, indicati dall'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, il cui vincolo opera anche nei confronti del contribuente (cfr., da ultimo, Cass. n. 12042 del 25 maggio 2009, punto 4.2.5.).

A sostegno di tale posizione si può richiamare quanto sottolineato dalla Corte costituzionale nell'ordinanza 23 luglio 2002, n. 392, avente ad oggetto l'articolo 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*”.

## **5. Tabella riassuntiva delle sanzioni applicabili**

Per una più immediata rilevazione del trattamento sanzionatorio applicabile alle singole fattispecie, si rinvia alla seguente tabella riassuntiva, in cui si evidenzia il trattamento sanzionatorio uniforme per le violazioni al solo obbligo dichiarativo, indipendentemente dal tempo di commissione, anteriore o posteriore all'entrata in vigore della legge finanziaria 2007. Risultano, invece,

colpite con sanzioni maggiormente afflittive, oltre che con il recupero della maggior imposta e dei relativi interessi, tutte le fattispecie nelle quali il contribuente non ha assolto all'onere di dimostrare l'esistenza delle esimenti previste dall'articolo 110, comma 11 del TUIR.

| 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<br><br>art. 13, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 472 del 1997 | € 25<br>(€ 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<br>max € 2.065   |
| Non rileva         | SI             | SI                 | SI              | Non rileva   | art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997  | 10% costi<br>min. € 500<br>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<br>+<br>art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997       | 10% costi<br>min. € 500<br>max € 50.000<br>+<br>da 100% a 200% maggior imposta |

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.