



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 17/01/2006 n. 12

Oggetto:

Articolo 110, commi 10 ed 11, del Testo Unico delle Imposte sui redditi. Emendabilita' della dichiarazione del contribuente

Testo:

Sono pervenute alla scrivente, da parte di alcune Direzioni Regionali, diverse richieste di parere in merito alla correzione della dichiarazione, nei casi in cui i componenti negativi di reddito derivanti da operazioni con soggetti domiciliati nei paesi a fiscalita' privilegiata non siano stati separatamente indicati nella dichiarazione, come espressamente previsto dall'articolo 110, comma 11 del Testo Unico delle imposte sui redditi.

A tal fine si chiede se la dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, presentata successivamente all'inizio dell'attivita' di controllo o di verifica della Guardia di Finanza o dell'Ufficio, possa sanare l'omessa indicazione nella dichiarazione originaria dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni con soggetti domiciliati nei paesi a fiscalita' privilegiata.

Dal combinato disposto dei commi 10 ed 11 del citato articolo 110 si desume che non sono deducibili i componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati, ai sensi del D.M. 23 gennaio 2002, modificato dal D.M. 22 marzo 2002.

Tuttavia, qualora i componenti negativi di reddito siano separatamente indicati nella dichiarazione e sempre che il contribuente fornisca all'amministrazione finanziaria le prove indicate nel menzionato comma 11 (svolgimento di un'attivita' commerciale effettiva o effettivo interesse economico all'effettuazione delle transazioni) la deduzione e' ammessa, in deroga alla previsione del comma 10.

La separata indicazione dei componenti negativi in esame costituisce, quindi, condizione autonoma e necessaria, anche se non sufficiente, ai fini della deducibilita' degli stessi, come peraltro gia' precisato nella risoluzione 46/E del 16 marzo 2004.

Cio' premesso, si ritiene, in relazione al quesito posto, che nel caso in cui i costi non siano stati separatamente indicati in dichiarazione, al contribuente non e' consentito correggere la dichiarazione, avvalendosi delle procedure previste dall'articolo 2, commi 8 e 8 bis del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Invero, dalla correzione della dichiarazione non discenderebbe ne' una rettifica del reddito a favore del fisco, ne' una rettifica dello stesso a favore del contribuente. La separata indicazione dei costi, eventualmente effettuata in sede di rettifica della dichiarazione, infatti, non determinerebbe un aumento della base imponibile del contribuente (presupposto per l'applicazione del comma 8 dell'articolo 2), ne' una riduzione della stessa (presupposto per l'applicazione del comma 8 bis, come si desume dalla Circolare 6/E del 25 gennaio 2002).

Una simile conclusione e' supportata, nel caso in esame, anche dalla ratio della norma recata dal citato articolo 110, comma 11 che, nel prescrivere la separata indicazione in dichiarazione dei costi e nel subordinare espressamente la deducibilita' degli stessi a questa condizione, intende predisporre le condizioni necessarie perche' il monitoraggio delle operazioni intercorse con Paesi a regime fiscale privilegiato possa effettuarsi costantemente e con la medesima efficacia.

Questa conclusione deve peraltro coordinarsi con alcuni principi

generali del sistema tributario.

Rileva, in primo luogo, il principio della "emendabilita' della dichiarazione tributaria", diretto corollario della natura della dichiarazione, quale atto di scienza e non di volonta', cui si ispirano, peraltro, le stesse disposizioni di cui agli articoli 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e 2, commi 8 ed 8 bis del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

La valenza di queste norme, infatti, e' rinvenibile esclusivamente nelle particolari modalita' procedurali cui esse subordinano l'emendabilita' della dichiarazione (sul punto, Cassazione 17 gennaio 2002, n. 15063).

Rileva altresì il principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, del quale, peraltro, l'emendabilita' della dichiarazione e', in parte, espressione.

Il principio, codificato dall'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), e' stato piu' volte riconosciuto, sia in ambito comunitario che in ambito nazionale dalla stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione, come principio generale dell'ordinamento, preesistente rispetto alle stesse norme che lo hanno disciplinato e idoneo, di conseguenza, ad orientare l'attivita' dell'interprete (in ordine del principio dell'affidamento, cfr. ex plurimis Cassazione 12 febbraio 2002, n. 17567 e Cassazione 6 novembre 2003, n. 7080).

Da tali principi discende, allora, la possibilita' di rimediare errori od omissioni della dichiarazione anche in casi, come quello in esame, in cui i citati commi 8 ed 8 bis non sono applicabili, a condizione, ovviamente, che le susseguenti iniziative, volte all'integrazione della dichiarazione, non contrastino con le finalita' della norma violata.

In particolare, tenuto conto della precisa funzione della norma di cui al citato articolo 110, comma 11, chiaramente eccezionale e preordinata a supportare l'efficacia dell'azione di controllo, si ritiene che la possibilita' di consentire l'integrazione della dichiarazione, con separata indicazione dei costi derivanti dalle operazioni con Paesi Black list, sia ammessa a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attivita' amministrative di accertamento di cui l'autore abbia avuto formale conoscenza.

In altri termini, chiarita la particolarita' del caso di specie (correzione della dichiarazione che non da' luogo a rettifica ne' in aumento ne' in diminuzione del reddito), dal coordinamento dell'articolo 110, comma 11, con i principi generali sopra richiamati (emendabilita' della dichiarazione, tutela dell'affidamento e della buona fede), discende che il contribuente possa rimediare all'omissione attraverso la presentazione di una nuova dichiarazione integrativa, nella quale sono indicati separatamente i costi, senza particolari limiti di tempo, ma a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche.

La rettifica in esame, ove consentita, comporta l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che punisce, tra l'altro, la mancata indicazione in dichiarazione di qualsiasi "elemento prescritto per il compimento dei controlli".

L'applicazione della sanzione citata e' direttamente correlata, come e' evidente, alla descritta finalita' della disposizione di cui all'articolo 110, comma 11, del testo unico delle imposte sui redditi.

Al riguardo, si evidenzia che qualora la dichiarazione integrativa, effettuata prima dell'avvio dell'attivita' di controllo, venga presentata nei termini di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), il contribuente puo' avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso; in tal caso l'ammontare minimo della sanzione da versare e' ridotto di un quinto.

Resta fermo che qualora la correzione della dichiarazione non sia piu' consentita, perche' sono iniziati accessi, ispezioni o verifiche, l'ufficio procedera' al recupero a tassazione dei costi non separatamente indicati e, pertanto, indebitamente dedotti.

In senso conforme alla presente risoluzione si e' pronunciato il Governo, tramite il Sottosegretario di Stato On. ..., in risposta all'interrogazione parlamentare n.