

REDDITO IMPRESA E IRAP

La mancata indicazione dei costi black list in dichiarazione e il regime sanzionatorio

di **Sergio Pellegrino**

Abbiamo visto nei precedenti contributi dedicati al **regime di (in)deducibilità dei costi black list** come, in presenza di **operazioni realizzate con soggetti "paradisiaci"**, sia necessario indicare i componenti negativi in dichiarazione effettuando una **variazione in aumento** nel quadro RF per poi eventualmente, se sussistono le esimenti, apportare una **variazione in diminuzione** per dedurre il costo.

Mentre **in passato** il **comma 11 dell'art. 110 del Tuir** prevedeva la conseguenza "draconiana" dell'ineducibilità dei costi **in assenza della loro evidenziazione** in dichiarazione, a seguito dell'intervento realizzato con la **Finanziaria 2007** l'indicazione **non è più condizione di deducibilità**, pur rimanendo **obbligatoria**.

Il contribuente che l'abbia omessa viene infatti "punito" con una **sanzione specifica**, prevista dal **comma 3 bis dell'art. 8 del D.Lgs. 471/1997**, pari al **10% degli importi** in questione, con un minimo di **500 euro** ed un **massimo di 50.000 euro**, ma ha la possibilità di dimostrare all'ufficio la **sussistenza delle esimenti** ed evitare quindi di essere sanzionato per l'infedeltà della dichiarazione.

Laddove il contribuente omette la mancata indicazione dei componenti negativi in dichiarazione con la presentazione di una **dichiarazione integrativa prima dell'avvio dei controlli**, è pacifico che la sanzione che si rende applicabile è unicamente quella **fissa** definita dal **comma 1 dell'art. 8 del D.Lgs. 471/1997**, che va da un minimo di 258 euro ad un massimo di 2.065 euro, con la possibilità di fruire della riduzione ad 1/8 prevista dalla disciplina del ravvedimento operoso (o della definizione agevolata ad 1/3).

Nel caso in cui invece **vi sia stato l'avvio dei controlli** da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'eventuale presentazione della dichiarazione integrativa, almeno secondo l'interpretazione formulata dall'Agenzia nella **circolare 11/E/2007**, sarebbe soggetta all'applicazione della **sanzione specifica del 10%**.

Il tema della deducibilità dei costi, pur non indicati in dichiarazione, in presenza delle esimenti, merita un approfondimento in relazione alle **violazioni commesse prima delle modifiche intervenute a livello normativo**.

Nella **circolare 46/E/2009** l'Agenzia delle Entrate ha indicato come la possibilità in questione abbia portata generale e debba essere riconosciuta anche in relazione alle **violazioni ante 2007**.

A diverse conclusioni purtroppo è arrivata la **Cassazione** con la **recente sentenza n. 11158**, depositata lo scorso 21 maggio.

Il caso affrontato dalla Suprema Corte era quello di un'impresa che aveva effettuato acquisti da un **fornitore di Hong Kong**, non indicando i relativi costi in dichiarazione.

L'Ufficio aveva proceduto alla ripresa, ma era risultato **soccombente** sia in primo che in secondo grado in quanto i Giudici avevano ritenuto che la violazione fosse soltanto di carattere **formale** e non dovesse determinare pertanto il mancato riconoscimento dei costi.

La Cassazione ha invece ritenuto che la mancata effettuazione della variazione in aumento in relazione ai costi **black list** **determini "automaticamente" l'indeducibilità** degli stessi e non vi possa essere da parte del contribuente alcuna possibilità di regolarizzazione della violazione (a conclusioni analoghe era giunta la **sentenza 5938/2012**, mentre la precedente **26298/2010** aveva ritenuto legittima la deduzione dei costi in presenza delle esimenti).

Veniamo ad analizzare il caso in cui il contribuente **non** sia in grado di fornire all'Ufficio la **prova dell'esistenza delle esimenti**.

In questa situazione, come si è detto, la sanzione che si rende applicabile è quella prevista per la **dichiarazione infedele**, con una sanzione che va **dal 100% al 200% della maggiore imposta**.

E' importante evidenziare come le **due sanzioni** - quella del 10% per la mancata indicazione dei costi in dichiarazione e quella per l'infedele dichiarazione se non vi sono le esimenti - si rendono applicabili **cumulativamente** qualora entrambe le condizioni sussistano.

Ipotizziamo il caso di un'impresa che abbia **costi black list per 600.000 euro non indicati in dichiarazione** e in relazione ai quali **non possa fornire prova della sussistenza delle esimenti** e garantirsi quindi la deducibilità dei costi.

In questa fattispecie si renderebbe innanzitutto applicabile la **sanzione del 10%** prevista dal comma 3 bis dell'art. 8 del D.Lgs. 471/1997: nel caso di specie nella misura massima di **50.000 euro** (essendo il 10% del costo superiore a tale importo). Vi sarebbe poi la **sanzione per l'infedele dichiarazione**, che, se applicata nella misura minima edittale del 100%, ammonterebbe a **165.000 euro** (600.000 x 27,5%).

Siamo quindi di fronte ad una fattispecie che può costare molto "caro" da un punto di vista sanzionatorio e merita pertanto la nostra **massima attenzione** nel momento in cui procediamo alla **predisposizione dei modelli dichiarativi**, anche per evitare il **rischio di gravose responsabilità professionali**.

