

Sent. n. 194 del 22 gennaio 2008 (ud. del 23 ottobre 2007)
della Comm. trib. prov. di Firenze, Sez. VI - Pres. Ferrara, Rel. Armonico
Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) - Imposta sul reddito
delle persone giuridiche (IRPEG) - Imposta sul reddito delle società (IRES)
- Reddito d'impresa - Base imponibile - Determinazione - Componenti negativi
di reddito - Deducibilità - Condizioni - Soggetti residenti in paesi aventi
regimi fiscali privilegiati ('black list') - [Art. 110](#) (ex [76](#)) D.P.R. 22
dicembre 1986, n. 917 - D.M. 27 dicembre 2002

Massima - La deducibilità dei costi sostenuti nell'espletamento di
operazioni economiche intercorse con soggetti residenti in paesi aventi
regimi fiscali privilegiati è sottoposta all'assolvimento dell'onere
probatorio circa l'interesse economico e la concreta esecuzione delle
stesse. Peraltro tali elementi devono essere valutati quali la qualità del
prodotto, il prezzo praticato, le condizioni ed i termini di consegna né il
contribuente può giustificare sotto il profilo dell'errore formale la
sistematica evasione dell'obbligo di annotazione separata normativamente
previsto.

Oggetto della domanda e svolgimento del processo - I ricorsi in
epigrafe, riuniti per, connessione oggettiva e soggettiva, riguardano tre
avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate di Firenze 2, conseguenti
ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza a carico
della " X con sede in X, Via X.

Si tratta di addebiti per acquisti di materie prime e prodotti finiti in
paesi inseriti nella cd black list di cui al DM 23/1/2002, modificato con DM
22/3/2002 e dal DM 27/12/2002 e segnatamente in Hong Kong e Filippine, negli
anni 2002, 2003 e 2004, per importi rispettivamente di Euro 525.739,32,
916.762,96 e 1567.913.88, in violazione dell'[art. 76](#) del TUIR ora trasfuso
nell'[art. 110](#), co. 10, del DPR 917/86.

La disposizione, di regola, non ammette in deduzione le spese e gli
altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese
residenti e imprese domiciliate in paesi con regime fiscale privilegiato, a
meno che non ricorrano le condizioni per la sua disapplicazione, previste
dal successivo comma 11 DPR citato.

La società ricorrente sostiene di aver già dimostrato con precedente
memoria inviata all'Ufficio che gli acquisti sono realmente avvenuti essendo
provati da fatture, documenti doganali e bancari, e che la convenienza
economica risiede nel "ricarico", generalmente doppio rispetto alla
produzione nazionale o comunitaria, precisando che i produttori orientali si
assumono anche gli oneri della prototipia e della campionatura, che gli
articoli sono stati prodotti in esclusiva per la società e dunque non sono

possibili confronti con altri prodotti.

In relazione alla condizione della separata indicazione delle spese e degli altri componenti negativi nella dichiarazione dei redditi, la società riconosce che non ha indicato tali costi, ma ha presentato successivamente una dichiarazione integrativa, indicando i dati mancanti nel quadro RF, rigo 32 e 50 e regolarizzando così un preteso errore formale non preordinato ad impedire il controllo, attese le tracce fiscali lasciate nell'iter doganale.

La società contesta infine nullità degli accertamenti per mancata notifica di previo avviso funzionale al contraddittorio, a norma dell'art 110 co. 11, secondo periodo ed errore di calcolo sul valore dei costi recuperati a tassazione.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio rilevando che la separata indicazione delle spese e componenti negativi nella dichiarazione dei redditi, che persegue l'intento di favorire i controlli dell'Amm.ne Finanziaria, si colloca in posizione propedeutica rispetto alle prove delle circostanze esimenti di cui al co. 11 dell'art 110 e che la presentazione di una dichiarazione correttiva della pregressa omissione non può costituire una sanatoria; che manca la prova dell'effettivo interesse economico delle operazioni che dovrebbe ricavarsi dall'entità del prezzo praticato, dalla qualità dei prodotti forniti e dalla tempistica e qualità della consegna, che le prove fornite della ricorrente, sono irrilevanti sia per il limitato numero degli articoli presi in considerazione, sia per le modalità con cui la parte ha ritenuto di fornire la prova dell'interesse economico.

All'udienza del 18/9/2007, il cui oggetto era la richiesta sospensione degli atti impugnati, il processo è stato rinviato, su richiesta delle parti, all'udienza odierna, già fissata per la trattazione del merito.

All'udienza odierna le parti hanno illustrato le rispettive tesi.

Motivi della decisione

Ai fini della decisione occorre considerare che il dato essenziale, derivante dall'art. [110](#) DPR 917/86, modificato dall'art, 1 co. 301, 302 e 303 L. 286/2006 è che il legislatore considera con sfavore le operazioni economiche tra imprese residenti e imprese con sede in Stati con regimi privilegiati indicati nei decreti ministeriali avanti citati. L'esordio dell'art 110 è significativo e inequivocabile nel senso che le spese e gli altri componenti negativi in questione "non sono ammessi in deduzione".

Con l'effetto che la deduzione dei costi è ammessa in via di eccezione a due condizioni: che nella dichiarazione annuale dei redditi siano indicati separatamente le spese e gli altri componenti negativi deducibili e che si esibisce la prova che le imprese estere svolgano una attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".

Ne consegue che ove manchi anche una sola delle condizioni cui è subordinata l'eccezione, si applica la regola del divieto di cui all'[art.](#)

[110](#) co. 10 DPR citato.

Ciò premesso la società ricorrente, che ha intrattenuto rapporti commerciali con società residenti nei cd. paradisi fiscali di Hong Kong e delle Filippine, ha omesso in via sistematica di annotare separatamente i costi di queste operazioni nelle dichiarazioni dei redditi per gli anni 2002, 2003 e 2004 producendo, successivamente alla notifica del verbale avvenuta il 13/2/2006, di dichiarazioni integrative delle dichiarazioni carenti a distanza di vari anni.

Ora, dichiarare, come fa la società ricorrente, che si è trattato di regolarizzare un errore formale costituisce affermazione in contrasto con il senso comune, come chiudere la stalla quando i buoi sono scappati

Giuridicamente l'omissione ha un rilievo sostanziale e comporta l'applicazione della regola generale, come ha fatto correttamente l'Ufficio.

Sotto altro profilo l'integrazione prevista dall'art [2](#) co. 8, DPR 22/7/1998, n. 322, cui si appella la ricorrente, riguardale ritrattazioni spontanee della dichiarazione dei redditi non quelle provocate da un PVC della Guardia di Finanza.

Alla stessa conclusione si perviene analizzando l'altra condizione posta dal citato art. [110](#) co. 1, DPR 917/86 e cioè che sia fornita la prova che le imprese estere svolgano prevalentemente attività commerciale effettiva, ovvero che come sostiene la ricorrente, le operazioni corrispondano ad un effettivo interesse economico.

Di cui si può intanto dire che l'averle taciute nella denuncia dei redditi non costituisce operazione di trasparenza tributaria.

Secondo la ricorrente l'interesse economico discende dall'entità dei ricavi.

Ma questo è solo un aspetto che, come richiede la norma, va adeguatamente provato laddove nel caso di specie tale prova ha riguardato solo 3 degli 800 articoli commercializzati.

Ed invero, se vi è un generale divieto di intrattenere rapporti commerciali con paesi a legislazione fiscale privilegiata l'onere probatorio per essere esaustivo, deve riguardare anche gli altri elementi contrattuali, quali la qualità del prodotto, il prezzo praticato, le condizioni e termini di consegna.

Inoltre e soprattutto, se vi è un generale divieto di rapporti commerciali con paesi denominati paradisi fiscali, cui fa riscontro una implicita liceità di rapporti con paesi a regime non privilegiato, la prova richiesta dalla legge deve riguardare la comparazione con prezzi e condizioni i praticati da questi Paesi, ad esempio la Cina, che come è noto, presentano particolari condizioni di convenienza economica. Ma questa prova non è stata fornita.

Né può costituire una remora la dichiarata circostanza che trattasi di modelli esclusivi, perché tutti i modelli, per forma e contenuto, si differenziano tra loro.

Dagli atti del processo non emerge che tale prova sia stata fornita. Ne consegue che la sanzione applicata, prevista dall'art. 1, comma 2, D.Lgs 1812/1987, n. 1471, è giuridicamente corretta.

Consegue altresì che non è applicabile la diversa sanzione di cui all'art 1, co. 302 L. 296/2007, perché la disposizione richiede che sia stata fornita la prova di cui all'art 110 comma 11, primo periodo, del TUIR prova che, si ripete, non risulta fornita. Va infine respinta l'eccezione di nullità degli avvisi, a norma dell'art. [110.](#), co. 11 DPR 917/86, perché, come si legge in tali atti, l'Agenzia ha regolarmente notificato il verbale di constatazione alla società, che peraltro ha risposto oltre i termini di 60 giorni con una memoria illustrativa, prodotta anche in giudizio. Non risulta infine provato con adeguata documentazione il preteso errore di calcolo dei costi recuperati.

Le spese di lite seguono la soccombenza.

P.Q.M. - Respinge il ricorso. Condanna la società ricorrente al pagamento all'Amministrazione Finanziaria delle spese di lite che liquida in Euro 1500,00 di cui 300,00 per diritti e 1200,00 per onorari.