

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE RESPONSABILE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

VOLUME LXXVII - PARTE I
Anno 2006



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2006

RIFLESSIONI IN TEMA DI INTEGRABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE E RAVVEDIMENTO OPEROSO. IN PARTICOLARE, CON RIFERIMENTO AGLI OBBLIGHI INFORMATIVI RECATI DALL'ART. 110 DEL T.U.I.R.

Sintesi: Il presente lavoro affronta la tematica della integrabilità della dichiarazione, in rapporto all'istituto del ravvedimento operoso, con particolare riferimento all'osservanza degli obblighi informativi previsti dall'art. 110 del t.u.i.r. in ordine ai costi sostenuti nei confronti di soggetti localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata (prima dell'introduzione dei preannunciati provvedimenti che dovrebbero essere contenuti nella Legge finanziaria 2007, al momento non ancora approvata dal Parlamento). Le differenze esistenti tra i due summenzionati istituti – che trovano riscontri interpretativi sul piano letterale e sistematico – conducono a riconoscere la possibilità di integrazione della dichiarazione, con riferimento alla separata indicazione dei citati costi, anche dopo che siano iniziate attività ispettive nei confronti del contribuente. E tale conclusione sembra trovare argomenti di sostegno – o, quanto meno, non sembra incontrare insormontabili ostacoli – sul terreno delle valutazioni e dei principi costituzionali, tanto più laddove i costi si riferiscano ad acquisti di beni regolarmente transitati in dogana e dunque già registrati in una banca dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Gli «errori od omissioni» che possono essere sanati attraverso la dichiarazione integrativa ex art. 2, 8° comma, del d.p.r. n. 322 del 1998. – 3. L'assenza di cause ostative alla validità dell'integrazione della dichiarazione integrativa, con particolare riferimento all'avvio di verifiche a carico contribuente. – 4. Profili di rilevanza costituzionale. – 5. Il caso dell'importazione dei beni, la *ratio legis* e la rilevanza delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente.

1. – *Introduzione*

Nel presente lavoro affronteremo il tema dell'integrabilità della dichiarazione e dei rapporti fra tale facoltà e l'istituto del ravvedimento operoso. L'occasione di riflessione è offerta dalla previsione, contenuta nell'art. 110 del t.u.i.r., di un obbligo di separata indicazione dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con società domiciliate in Paesi a fiscalità privilegiata (1).

(1) Come si avrà modo di evidenziare nel prosieguo, la norma è stata oggetto di numerose modifiche nel corso degli anni. La disposizione in materia di indeducibilità dei costi per acquisti da soggetti residenti in paradisi fiscali è stata introdotta nel t.u.i.r., nell'allora art. 76 (commi 7-bis e 7-ter), ad opera dell'art. 11 della l. 30 dicembre 1991, n. 413. Originariamente, essa era applicabile alle sole «operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla Comunità economica europea aventi un

Come noto, il menzionato art. 110 del t.u.i.r. al 10° comma prevede che «non sono ammessi in deduzione le spese e gli 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» (2). Il successivo 11° comma stabilisce che la regola dell'indeducibilità fissata dal 10° comma non si applica «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» (3) e che la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi in argomento «è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti».

Tale ultima disposizione, dunque, subordina la deducibilità dei costi in argomento allo loro separata indicazione in dichiarazione, nel senso che tale adempimento è condizione necessaria, ancorché non sufficiente,

regime fiscale privilegiato, le quali direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ai sensi dell'art. 2359 del c.c.». Per effetto della cointeressenza che doveva caratterizzare le imprese coinvolte nell'operazione, il campo applicativo della norma era dunque assai limitato rispetto a quello della disposizione attualmente vigente. Per di più, la versione originaria non prevedeva l'indicazione separata in dichiarazione dei componenti negativi di reddito originati dall'operazione. Per un commento sulla prima versione della disposizione v. Cordeiro Guerra R., *Prime osservazioni sul regime fiscale delle operazioni concluse con società domiciliate in paesi o territori a bassa fiscalità*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 277. Successivamente, la disposizione è stata sensibilmente modificata dall'art. 1 della l. n. 342 del 2000, che ha esteso l'applicazione del regime di indeducibilità a tutte le operazioni concluse con imprese domiciliate in paesi *black list*, eccezione fatta per le operazioni intercorse «con soggetti non residenti cui risulti applicabile l'art. 127-bis, concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate», e ha condizionato la deducibilità dei costi in argomento alla loro separata indicazione in dichiarazione dei redditi. Con l'art. 9 della l. n. 448 del 2001, infine, è stata modificata la condizione che consente di superare l'indeducibilità: si è passati, infatti, dalla necessità di dimostrare che l'impresa estera svolgesse «principalmente un'attività industriale o commerciale effettiva nel mercato del Paese nel quale hanno sede», all'obbligo di provare che la stessa eserciti «prevalentemente un'attività commerciale effettiva», ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un «effettivo interesse economico» e che le stesse abbiano avuto «concreta esecuzione». Per un inquadramento della disciplina attuale v. Valdonio M., *Spese derivanti da operazioni con soggetti residenti in stati e territori a regime fiscale privilegiato: circostanze, esimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, IV, 33.

(2) Trattasi, per l'appunto, dei c.d. paradisi fiscali annoverati nella c.d. *black list* di cui al d.m. 23 gennaio 2001.

(3) Sui mezzi di prova che consentono di superare il divieto di deduzione v. Salvatori S. - Bancone V. - Stevanato D. - Lupi R., *Interrogativi sull'onere della prova in caso di acquisti presso i terzi indipendenti, situati in un «paradiso fiscale»*, in *Dialoghi*, 2005, 825; Pozzo A., *Le esimenti al regime dei costi per le operazioni di intermediazione con imprese site in Paradisi fiscali*, in *Corr. trib.*, 2003, 1382.

ai fini della deducibilità, essendo l'impresa tenuta a dimostrare che l'attività prevalentemente svolta dal soggetto estero è commerciale ed effettiva o, alternativamente, che le operazioni rispondono ad un «effettivo interesse economico» e che le stesse sono effettivamente intercorse.

In questo contesto, la prescrizione della separata indicazione dei costi risponde ad esigenze di informazione che appaiono funzionali all'obiettivo perseguito dal legislatore di contrastare il fenomeno dell'utilizzo di strutture localizzate nei c.d. paradisi fiscali, in considerazione della particolare pericolosità di tali comportamenti dovuta alla duplice condizione del livello di tassazione particolarmente contenuto (talvolta nullo) e della scarsa propensione alla cooperazione amministrativa degli Stati annoverati nella *black list* di cui al d.m. del 23 gennaio 2002.

Il problema che ci occupa verte tuttavia sulle conseguenze che il legislatore ricollega al mancato rispetto del suddetto obbligo informativo, conseguenze che giungono fino all'estremo di negare *tout court* la deducibilità dei costi, anche nel caso in cui il contribuente sia in grado di dimostrare la sussistenza dei due requisiti sopra indicati (esercizio di un'attività commerciale effettiva ovvero esistenza di un effettivo interesse economico nell'operazione) (4).

Ebbene, è evidente che una simile disposizione pone l'interprete di fronte ad una delicata operazione di bilanciamento di due posizioni costituzionalmente rilevanti, le quali, entrambe, peraltro, trovano il loro referente nell'art. 53 Cost. (5): quella solidaristica connessa all'equa e

(4) Si tratta, a ben vedere, di una tecnica legislativa già impiegata in altre occasioni. Si pensi, ad esempio, all'art. 1, 4° comma, del d.l. n. 209 del 2002, in virtù del quale «relativamente alle minusvalenze di ammontare complessivo superiore a cinque milioni di euro, derivanti da cessioni di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie realizzate, anche a seguito di più atti di disposizione, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, il contribuente comunica all'Agenzia delle entrate i dati e le notizie necessari al fine di consentire l'accertamento della conformità dell'operazione di cessione con le disposizioni dell'art. 37-bis del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600». La disposizione prosegue specificando che «in caso di comunicazione omessa, incompleta o infedele, la minusvalenza realizzata è fiscalmente indeducibile».

Analogamente, l'art. 5-*quinquies*, 3° comma, del d.l. n. 203 del 2005 stabilisce che determinate minusvalenze (quelle realizzate ai sensi dell'art. 101 sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che non possiedono i requisiti di cui all'art. 87) e differenze negative [quelle tra i ricavi collegati ai beni di cui all'art. 85, 1° comma, lett. c) e d), e i relativi costi], che siano di ammontare superiore a 50.000 euro e derivino da operazioni su azioni o altri titoli negoziati «anche a seguito di più operazioni, in mercati regolamentati italiani o esteri», debbono essere comunicate ad opera del contribuente all'Agenzia delle entrate, indicando «i dati e le notizie necessari al fine di consentire l'accertamento della conformità delle relative operazioni alle disposizioni dell'art. 37-bis del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600». Anche in questo caso, la disposizione prevede che «in caso di comunicazione omessa, incompleta o infedele, la minusvalenza e la differenza negativa realizzata sono fiscalmente indeducibili».

(5) Per approfondimenti in merito alle chiavi di lettura – solidaristica e garantistica – dell'art. 53 della Costituzione v. Moschetti F., *Il principio della ca-*

generalizzata partecipazione alle spese pubbliche, che presuppone un'adeguata dotazione di strumenti di controllo in capo all'Amministrazione finanziaria, e quella garantistica della partecipazione in ragione della capacità contributiva effettivamente realizzata, che si esprime nel diritto alla deduzione di tutti i costi sostenuti per l'esercizio dell'impresa e dunque nel diritto alla tassazione al netto.

Ora, nella prassi si sono verificati diversi casi di contribuenti che – ignorando la norma o trascurando la circostanza che taluni propri fornitori risiedessero in Paesi annoverati nella suddetta *black list* – hanno omissso di indicare separatamente in dichiarazione i componenti negativi di reddito *de quibus*.

Si pone pertanto il problema di stabilire se tale omissione sia riparabile da parte del contribuente e, in tal modo, se sia possibile evitare la conseguenza assai gravosa derivante dalla mancata separata indicazione, consistente nella indeducibilità dei costi sostenuti (6), indipendentemente dalla loro effettività ed inerenza.

Giova a questo proposito premettere che, sul piano pratico, il rischio si attenua ogniqualvolta il contribuente, accortosi dell'omessa separata indicazione in dichiarazione dei redditi, provveda a sanare la propria posizione mediante la ripresentazione della dichiarazione dei redditi, anteriormente all'avvio di attività istruttorie da parte dell'Amministrazione finanziaria di cui lo stesso contribuente abbia avuto formale conoscenza. Ciò in quanto, stando a quanto sostenuto nella risoluzione 17 gennaio 2006, n. 12/E, in tali casi l'integrazione deve ritenersi valida ed efficace, salva l'applicazione della sanzione amministrativa da lire 500.000 a lire 4.000.000 prevista dall'art. 8, 1° comma, del d.lgs. n. 471 del 1997 (7), eventualmente con le riduzioni di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

capacità contributiva, Padova, 1973, 59 s.; Falsitta G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2005, 143 e ss.; Tosi L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 80; Id., *Il requisito di effettività*, in Moschetti F. (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 101 e ss.; Marongiu G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, 103 e ss. In argomento v. altresì il mio *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 11.

(6) Con la conseguenza che se il contribuente, come è ragionevole aspettarsi, li ha comunque dedotti, questi sarebbe chiamato a corrispondere le imposte su detti costi, incrementati delle relative sanzioni.

(7) Detta disposizione stabilisce che «fuori dei casi previsti negli artt. 1, 2 e 5, se la dichiarazione ai fini delle imposte dirette o dell'imposta sul valore aggiunto compresa quella periodica non è redatta in conformità al modello approvato dal Ministro delle finanze ovvero in essa sono omissi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante, nonché per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni».

Sul punto, peraltro, la predetta risoluzione – muovendo dalla considerazione che la correzione, consistente nella separata indicazione dei costi, manterrebbe immutata la base imponibile dichiarata – ritiene che la dichiarazione presentata dal contribuente in sostituzione di quella originaria, viziata dall'omessa separata indicazione dei componenti negativi di reddito in esame, sarebbe una dichiarazione integrativa *sui generis*, non sussumibile:

– né tra quelle di cui all'8° comma dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, in quanto non si darebbe corso ad un aumento della base imponibile;

– né tra quelle di cui al successivo comma 8-*bis* della medesima disposizione, in quanto non si produrrebbe una diminuzione della base imponibile (8).

(8) La risoluzione, sul punto, evidenzia che «invero, dalla correzione della dichiarazione non discenderebbe né una rettifica del reddito a favore del fisco, né 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 dell'8° comma dell'art. 2), né 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 è supportata, nel caso in esame, anche dalla ratio della norma recata dal citato art. 110, 11° comma che, nel prescrivere la separata indicazione in dichiarazione dei costi e nel subordinare espressamente la deducibilità degli stessi a questa condizione, intende predisporre le condizioni necessarie perché 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 "emendabilità della dichiarazione tributaria", diretto corollario della natura della dichiarazione, quale atto di scienza e non di volontà, cui si ispirano, peraltro, le stesse disposizioni di cui agli artt. 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, è rinvenibile esclusivamente nelle particolari modalità procedurali cui esse subordinano l'emendabilità della dichiarazione (sul punto, Cass., 17 gennaio 2002, n. 15063). Rileva altresì il principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, del quale, peraltro, l'emendabilità della dichiarazione è, in parte, espressione. Il principio, codificato dall'art. 10 della l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), è stato più 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'attività dell'interprete (in ordine del principio dell'affidamento, cfr. *ex plurimis* Cass., 12 febbraio 2002, n. 17567 e Cass., 6 novembre 2003, n. 7080). Da tali principi discende, allora, la possibilità 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 finalità della norma violata». Sicché, conclude la risoluzione, «tenuto conto della precipua funzione della norma di cui al citato art. 110, 11° comma, chiaramente eccezionale e preordinata a sup-

Al di là della tipologia di dichiarazione presentata (tema su cui ci si soffermerà più diffusamente nel prosieguo) resta comunque il fatto che la stessa Agenzia delle entrate riconosce la possibilità di sanare – con conseguenze tutt'altro che gravose – la posizione del contribuente accortosi di non aver rispettato la disposizione contenuta nell'11° comma dell'art. 110 del t.u.i.r., anteriormente all'avvio di attività istruttorie da parte dell'Amministrazione finanziaria (9).

La citata risoluzione ritiene, infatti, che sia possibile integrare la dichiarazione presentata, indicando separatamente i costi derivanti dalle operazioni con i Paesi c.d. *black list*, a condizione che «non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore abbia avuto formale conoscenza».

È chiaro, dunque, che l'Agenzia tenta di collocare l'integrazione della dichiarazione in questione nell'ambito dello schema del ravvedimento operoso, facendo applicazione degli elementi che, sul piano dei presupposti e delle conseguenze, caratterizzano tale istituto.

Senonché, tale lettura restrittiva – ancorché ispirata da non secondarie esigenze di salvaguardare l'efficacia dell'attività di accertamento – desta non poche perplessità, per l'abnormità delle conseguenze che si pretende si verifichino in capo al contribuente (*in primis*, l'indeducibilità dei costi sostenuti) qualora questi abbia provveduto all'integrazione della dichiarazione dopo essere venuto a conoscenza dell'avvio di attività di indagine nei suoi confronti (10).

2. – *Gli «errori od omissioni» che possono essere sanati attraverso la dichiarazione integrativa ex art. 2, 8° comma, del d.p.r. n. 322 del 1998*

In primo luogo, perché, sul piano del diritto positivo, gli effetti sostanziali della dichiarazione – consistenti nell'acquisizione del diritto alla deduzione di certi costi con la loro indicazione tra le variazioni in

portare l'efficacia dell'azione di controllo, si ritiene che la possibilità 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 attività amministrative di accertamento di cui l'autore abbia avuto formale conoscenza».

(9) La citata risoluzione riprende sostanzialmente le argomentazioni esposte dal Sottosegretario Molgora nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-04959 presentata dall'On. Leo.

(10) Ci sarebbe da chiedersi, a questo punto, cosa possa succedere qualora siano decorsi i termini per fruire del ravvedimento operoso, ma non quelli per integrare la dichiarazione (e non siano state avviate attività d'indagine da parte dell'Amministrazione finanziaria). Nessuna indicazione viene fornita sul punto da parte dell'Agenzia nella risoluzione n. 12/E del 2006 e tale silenzio pare significativo in ordine alla difficoltà di ricondurre e circoscrivere nella disciplina del ravvedimento l'ipotesi della integrazione della dichiarazione di cui ci stiamo occupando.

aumento e quelle in diminuzione – sembrano in realtà rimanere estranei rispetto all'istituto del ravvedimento operoso.

Tant'è vero che, nella prospettazione della stessa Agenzia, il ravvedimento, in assenza di eventi ostativi, si realizza con l'applicazione della riduzione alla sanzione residuale, mentre nulla viene richiesto in termini di imposta sui costi non separatamente esposti.

Il che induce a ritenere che, anche nell'ottica dell'Agenzia, vi sono due piani che rimangono distinti: quello della sanatoria con ravvedimento della violazione – di natura formale – che attiene alla separata evidenziazione in dichiarazione e quello – di natura sostanziale – che riguarda la deducibilità dei componenti negativi (subordinatamente alla dimostrazione dell'esistenza di almeno uno dei due requisiti di cui si è fatto cenno).

Ebbene, il secondo profilo pare configurarsi come indipendente dal primo, nel senso che prescinde dalla sanatoria tramite ravvedimento dell'omissione e dipende – perché così testualmente richiede il legislatore – dalla separata esposizione del costo in una dichiarazione validamente presentata.

In quest'ottica, è la validità della dichiarazione (nella quale vengono separatamente evidenziati i costi, ben s'intende) – non la sanatoria tramite ravvedimento della violazione formale – l'elemento da cui discende l'effetto sostanziale della deducibilità del costo.

Talché sono le norme sulla presentazione e sull'integrazione della dichiarazione quelle che vengono qui in rilievo, indipendentemente dalla ravvedibilità dell'omissione.

Mi pare si possa allora dire che la mancata, parziale od inesatta, separata indicazione dei costi di cui si discute nella dichiarazione dei redditi originaria sono situazioni cui si può sempre porre rimedio attraverso la presentazione di dichiarazione integrativa (o sostitutiva, che dir si voglia) ai sensi dell'art. 2, 8° comma, del d.p.r. n. 322 del 1998.

Quest'ultima norma prevede, dal canto suo, che, «salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi (...) possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare (...) non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni».

Ora, posto che la norma non introduce alcuna restrizione quanto alla tipologia di «errori od omissioni» commessi in sede di compilazione della dichiarazione originaria che si possono correggere con la dichiarazione integrativa, è ragionevole ritenere, dal punto di vista letterale, che tutti gli errori e le omissioni siano sanabili con la dichiarazione di cui all'art. 2, 8° comma, del d.p.r. n. 322, salvo il rispetto degli altri requisiti posti dalla disposizione (es. osservanza dei termini, utilizzo di modelli conformi, ecc.).

E sul piano testuale, non mi pare affatto secondaria la differenza che si riscontra tra l'8° comma e il comma 8-bis del medesimo art. 2: diversamente da quanto accade nel comma 8-bis – che richiama espressamente gli «errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di

un minor credito» – nell'8° comma si fa genericamente riferimento alla correzione di «errori od omissioni», senza che sia aggiunto alcunché in ordine agli effetti di tali «errori od omissioni» sulla determinazione della base imponibile (11).

Tale conclusione, peraltro, trova supporto sulla giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione in merito alla natura della dichiarazione dei redditi ed alla sua conseguente generale modificabilità.

Così, nelle sentenze pronunciate a Sezioni Unite n. 15063 del 25 ottobre 2002 e n. 17394 del 6 dicembre 2002, la Corte ha riconosciuto l'emendabilità e la ritrattabilità di una dichiarazione dei redditi «che si riveli oggettivamente erronea ed inesatta», riconoscendo il «diritto del contribuente dichiarante di rilevare gli errori e le inesattezze compiuti nella redazione dell'atto – siano essi di fatto o di diritto, testuali o extratestuali – al fine di sottrarsi all'assoggettamento ad oneri tributari più gravosi di quelli ai quali per legge egli può, e deve, essere sottoposto».

«Sul piano sistematico» – ha ancora statuito la cassazione – «la riscontrabilità di una, in linea di massima, generalizzata possibilità di rettificare e di ritirare, in tutto o in parte, la dichiarazione dei redditi errata e suscettibile di pregiudicare il contribuente dichiarante (...), nonché del diritto del detto contribuente di rimuovere gli effetti dell'oggettiva erroneità di siffatta dichiarazione non può non essere fatta discendere sia dalla natura di atto non negoziale e non dispositivo della dichiarazione stessa e dal suo configurarsi come esternazione di scienza e/o di giudizio (...), sia dal fatto che l'atto considerato non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria, che la legge fa automaticamente scaturire dall'insorgenza del fatto che giustifica l'imposizione».

«D'altronde» – osserva in conclusione la Suprema Corte – «ogni interpretazione del sistema legislativo che, radicalmente negando la rettificabilità della dichiarazione da parte del contribuente dichiarante, al fine di rimuovere errori ed inesattezze per lui pregiudizievoli, finirebbe per sfociare nel risultato di sottoporre detto contribuente, solo sulla base dell'atto discusso, ad un prelievo fiscale sostanzialmente e legalmente

(11) Baggio R., *Sulla ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 738 evidenzia come sia necessario «continuare a considerare il comma 8 come destinato a disciplinare sia le dichiarazioni in aumento sia quelle in diminuzione, esprimendo un principio immanente nell'ordinamento tributario».

Non mi sembra, dunque, condivisibile quanto afferma l'Amministrazione finanziaria nella citata risoluzione n. 12/E del 2006, secondo cui l'applicabilità dell'8° comma dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998 sarebbe, nei casi di cui si discute, preclusa dalla circostanza che l'imponibile dichiarato rimarrebbe (come detto) inalterato. Senza contare che l'argomentazione dell'Amministrazione risulta facilmente aggirabile, poiché – ammesso e non concesso che per rientrare nel campo di applicazione del comma 8 citato sia necessario dichiarare un imponibile maggiore rispetto a quello esposto nella dichiarazione originaria – sarebbe sufficiente «rinunciare» alla deduzione di un euro dei costi in esame, portando così la dichiarazione integrativa ad incrementare (di un euro) la base imponibile dichiarata.

indebito, e si rivelerebbe, perciò, difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, 1° comma, della Carta Costituzionale) e della correttezza oggettiva dell'azione amministrativa (art. 97, 1° comma, della Costituzione)».

In senso conforme alla posizione infine assunta dalle sezioni unite della Corte di Cassazione, si è peraltro da tempo espressa anche la dottrina maggioritaria (12).

Quindi, si può assumere come dato acquisito che la dichiarazione dei redditi sia tendenzialmente:

- un atto di esternazione di scienza e/o di giudizio, e non di tipo negoziale o di tipo confessorio;
- un atto, quindi, ritrattabile ed emendabile fintantoché si riferisce a rapporti tributari non divenuti definitivi (13).

(12) Tra cui, per citare solo alcuni interventi, De Mita E., *Discutendo sulla dichiarazione dei redditi*, in *Boll. trib.*, 1985, 103 e *Forme di riscossione e ripetizione di indebitto*, in *Corr. trib.*, 1984, 1619; Fantozzi A., *Il diritto tributario*, 2003, 388; Tesaro F., da ultimo in *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, 2003, 190.

(13) La bibliografia in materia è, ovviamente, molto vasta. Sul punto, senza alcuna pretesa di esaustività, si può richiamare Falsitta G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999, 419, il quale ritiene che «le affermazioni che limitano la ritrattabilità della dichiarazione tributaria si pongono in contrasto con l'orientamento manifestato dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalenti, secondo le quali la dichiarazione dei redditi ha contenuto e funzione di manifestazione di scienza (è un mero atto) e non può avere efficacia dispositiva». Analogamente, tra i molti Autori concordi nel ritenere la dichiarazione dei redditi una manifestazione di scienza, v. Fantozzi A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 384 (secondo cui «vi è da tempo concordia in dottrina nel ritenere che la dichiarazione tributaria costituisca una dichiarazione di scienza»); De Mita E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002, 291 (il quale, contestando la tesi della irrettrattabilità della dichiarazione, ritiene che «la giurisprudenza pratica può quasi unanimemente affermare che la dichiarazione dei redditi, in conseguenza del carattere dell'obbligazione legale, non ha altra natura che quella di dichiarazione di scienza, cioè della semplice esposizione di fatti, suscettibile di costituire il presupposto dell'obbligazione tributaria, e non di manifestazione di volontà consistente nell'accettazione del debito tributario o nell'impegno al pagamento stesso»); Russo P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 243 (il quale sottolinea che «la dichiarazione tributaria si risolve in una semplice dichiarazione di scienza, come tale avente ad oggetto l'esistenza e/o il modo di essere di circostanze ed elementi della realtà fenomenica»); Gaffuri G., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999, 88 [secondo cui «il dichiarante quindi non compie alcun atto di tipo confessorio, che manifesti la volontà di riconoscere la pretesa del creditore e di impegnarsi in conformità all'oggetto della stessa dichiarazione (...) Ne deriva che alla dichiarazione stessa non sono applicabili le norme regolanti la confessione stragiudiziale e, segnatamente quella (art. 2732 c.c.) che ne ammette la revoca solo per errore di fatto o per violenza»]; Batistoni Ferrara F. - Grippa Salvetti M.A., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 1993, 90 (che affermano chiaramente che non è possibile ricondurre la dichiarazione dei redditi «alla nozione di confessione, come manifestazione di fatti sfavorevoli al dichiarante, e

Ed allora, posto che la dichiarazione dei redditi è, in linea generale, sempre modificabile, salvo il rispetto dei termini decadenziali stabiliti dalla legge, e posto che l'art. 2, 8° comma, del d.p.r. n. 322 del 1998 non pone, come visto, alcun limite alla tipologia di «errori od omissioni» che con la presentazione della dichiarazione integrativa in esame possono essere corretti, mi pare si possa concludere nel senso che tale istituto è, di per sé, valido ed efficace anche per porre rimedio – in qualsiasi circostanza – agli errori ed alle omissioni commessi con riferimento alla disciplina di cui all'art. 110, 11° comma, del t.u.i.r.

Né mi sembra che tale risultato possa essere messo in discussione alla luce del particolare meccanismo cui si deve far ricorso, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, per soddisfare il disposto dell'ultimo periodo dell'appena citato 11° comma.

Tale disposizione di legge, come detto, si limita a richiedere la «separata indicazione» dei componenti negativi di cui al 10° comma che si intendono dedurre, nulla precisando in merito alle modalità con cui procedere in sede di compilazione della dichiarazione.

I provvedimenti di approvazione dei modelli di dichiarazione, invece, hanno stabilito – andando ben al di là del dato legislativo – che il contribuente debba indicare, tra le variazioni in aumento, tutti i costi derivanti dalle operazioni con imprese residenti nei c.d. paradisi fiscali, e, tra le variazioni in diminuzione, quei costi che ritiene rientrano in una delle esimenti previste dal primo periodo del medesimo 11° comma.

Orbene, tale meccanismo è senza dubbio particolare, come dimostra chiaramente quanto si verifica nell'ipotesi – che poi è la regola – in cui le variazioni in aumento e quelle in diminuzione sono di pari importo.

appare del tutto illogico riferirle le previsioni normative inerenti a tale negozio ...»); Sammartino S., *La dichiarazione d'imposta*, in Amatucci A. (diretto da), *Trat. dir. trib.*, III, 28 (che sostiene che «si è di fronte ad una dichiarazione di scienza qualificata: si comunicano fatti non soltanto nella loro materiale consistenza ma anche nella loro qualificazione giuridica nel rispetto della normativa che disciplina i singoli tributi»); La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, 39 («le dichiarazioni tributarie debbono considerarsi atti aventi natura (non confessoria, ma) di "dichiarazione di scienza", in quanto privi di contenuti effettivamente dispositivi ed unicamente volti alla partecipazione o comunicazione di fatti fiscalmente rilevanti»); Nuzzo E., *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, retro, 1986, I, 41 (secondo il quale «è sicuramente corretto, invece, configurare l'atto come appartenente alle dichiarazioni di scienza e non di volontà, pur se l'espressione dichiarazione di scienza è da ritenersi eccessivamente generica ed inidonea a far risaltare le divergenze che sussistono tra le dichiarazioni che procedono da una base di volontà delle altre che muovono da una base di verità»); Nussi M., *La dichiarazione tributaria. Natura e rettificabilità*, Trieste, 1999, 99 ss. (che rileva come la dichiarazione vada intesa come «atto giuridico contenente una manifestazione di scienza diretta all'Amministrazione finanziaria in ordine ad una serie di elementi, tra i quali il presupposto e/o il relativo imponibile»).

In questa ipotesi, infatti, la corretta compilazione della dichiarazione non comporta alcuna alterazione della base imponibile.

Ne consegue che anche la correzione degli errori ed omissioni eventualmente commessi nella dichiarazione originaria può non generare alcuna modifica dell'imponibile e, dunque, può non far emergere alcuna maggiore imposta a debito.

Tale correzione, pertanto, in virtù di quanto si viene dicendo, non sembra incontrare ostacoli – anzi – nel disposto del menzionato art. 2, 8° comma, del d.p.r. n. 322 del 1998.

Tanto più se si considera che la legge – a differenza dei provvedimenti di approvazione dei modelli di dichiarazione – non richiede al contribuente alcuna valutazione in merito ai presupposti di deducibilità dei costi (in particolare, la legge non richiede una doppia variazione in dichiarazione), ma solo una mera comunicazione, la cui validità ed efficacia non possono essere negate se la comunicazione viene effettuata tardivamente, quando addirittura la legge ammette che tardivamente si possano effettuare integrazioni che incidono (*in pejus*) sulla quantificazione dell'imponibile e dell'imposta (14).

(14) Mi pare, poi, che la possibilità di mantenere inalterato il diritto di dedurre i costi di cui si discute, nonostante non siano stati *in toto* separatamente indicati nella dichiarazione originaria, trovi conferma nella giurisprudenza che ha riconosciuto la spettanza del credito d'imposta, anche nel caso in cui il contribuente abbia ommesso di indicare in dichiarazione i dividendi percepiti ed abbia successivamente sanato tale violazione attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa. Si veda, per tutte, la sentenza della Corte di Cassazione n. 12047 del 9 agosto 2002, nella quale è stata riconosciuta la validità di una dichiarazione integrativa presentata al fine di ovviare alla mancata indicazione, nella dichiarazione originaria, degli utili percepiti e del relativo credito d'imposta: «Tale validità» – ha precisato la Corte – «comporta la non operatività della decadenza di far valere il credito d'imposta sugli utili». Anche più recentemente, con la sentenza n. 21646 del 16 novembre 2004, la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare, con riferimento alla medesima questione, che «come da orientamento di questa Corte, ormai consolidatosi sul solco della pronuncia delle Sezioni Unite n. 15063 del 2002, il regime legale che pone l'obbligo della dichiarazione non preclude al contribuente, che ritenga di aver eseguito sulla base della dichiarazione stessa un versamento indebito ovvero un importo non dovuto, di correggere il suo errore, disdicendo la precedente dichiarazione ...». «I cardini di questa scelta ermeneutica», evidenzia la Corte, «poggiano sul principio costituzionale della capacità contributiva sancito nell'art. 53 della nostra Carta fondamentale, e nei principi di buona fede e tutela dell'affidamento, consacrati anche a carico dell'Amministrazione finanziaria nello Statuto del contribuente – l. n. 212 del 2000».

Infine, giova segnalare che, con la circolare n. 5 del 18 febbraio 1993, lo stesso Ministero delle finanze aveva già precisato che «qualora la fruizione di alcuni benefici sia subordinata alla inclusione nella dichiarazione delle corrispondenti fattispecie di reddito (credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, credito d'imposta per i dividendi eccetera) la loro esposizione nella dichiarazione integrativa deve ritenersi esaustiva della condizione legale».

3. – *L'assenza di cause ostative alla validità dell'integrazione della dichiarazione integrativa, con particolare riferimento all'avvio di verifiche a carico contribuente*

Posto che il diritto positivo offre argomenti per sostenere che l'obbligo dichiarativo, richiesto dall'art. 110, 11° comma, del t.u.i.r., possa essere in ogni caso validamente assolto attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa, mi pare sia da respingere la tesi dell'Agenzia secondo cui la correzione degli errori originariamente commessi resterebbe preclusa per il fatto che il contribuente sia stato nel frattempo sottoposto a verifica.

La norma che regola l'istituto della dichiarazione integrativa, del resto, non contempla alcuna causa ostativa, limitandosi a richiedere che la nuova dichiarazione sia presentata con «modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione» e «non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 ...».

Né si può sostenere che, nel silenzio della legge, l'esistenza di cause ostative alla presentazione della dichiarazione integrativa o, comunque, alla sua completa efficacia, possa discendere da norme o principi generali.

Al contrario, va anzitutto rilevato che il silenzio dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998 è assai eloquente, specie se messo a confronto con la previsione contenuta nell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, laddove, come vedremo, le cause che impediscono di procedere al ravvedimento operoso sono specificatamente indicate: segno evidente che quando il legislatore ha voluto introdurre condizioni ostative al ricorso ad un determinato istituto, lo ha detto chiaramente.

La previsione di cause ostative, del resto, è un'eccezione, che viene a comprimere l'esercizio dei diritti e delle facoltà dei contribuenti, per cui deve sempre essere inserita in norme che la contemplino espressamente.

Inoltre, in virtù di quanto stabilito dall'art. 14 delle preleggi, le disposizioni che introducono cause ostative, in quanto norme che «fanno eccezione a regole generali», non possono essere applicate per analogia al di fuori dei casi in esse considerati.

Ed ancora, particolarmente significativo risulta il fatto che l'art. 9 del d.p.r. n. 600 del 1973, in vigore sino all'introduzione del d.p.r. n. 322 del 1998, che lo ha abrogato, nel regolamentare il diverso e precedente istituto della dichiarazione integrativa in materia di imposte sui redditi, prevedeva che «la dichiarazione (...) può essere presentata (...) per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione da redigere e presentare (...) entro i termini per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo d'imposta successivo, sempre che non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'art. 32».

Lo stretto collegamento esistente tra i due istituti della dichiarazione integrativa succedutisi nel tempo costituisce ulteriore conferma del

fatto che il legislatore, non avendo replicato nell'art. 2, 8° comma, del d.p.r. n. 322 del 1998, le cause ostative di cui si discute – che invece erano contemplate dalla norma previgente – ha dimostrato di voler rinnovare, anche sul punto, la fattispecie.

Non sembra, dunque, si possa dire che – ai fini dell'integrazione della dichiarazione di cui stiamo discutendo – l'esistenza di una verifica, nel corso della quale sia stata constatata la violazione (che con la presentazione della dichiarazione integrativa si dovrebbe poter sanare) costituisca causa ostativa alla stregua di quanto prevede l'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Quest'ultima norma, nel regolamentare l'istituto del ravvedimento operoso, prevede che la sanzione sia ridotta, secondo determinate regole, «sempreché la violazione non sia stata constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza».

Orbene, l'istituto del ravvedimento operoso è distinto ed autonomo rispetto a quello della dichiarazione integrativa.

In primo luogo, i due istituti operano su piani diversi, riguardando, il primo, l'aspetto sanzionatorio, il secondo, l'obbligo dichiarativo.

Non solo le fattispecie regolamentate dalla due norme (art. 13 del d.lgs. n. 472 e art. 2, 8° comma, del d.p.r. n. 322) sono diverse, ma diversi sono anche i termini entro i quali è possibile farvi ricorso, nonché i loro effetti.

Quanto ai termini, mentre l'istituto del ravvedimento operoso prevede quello ristretto stabilito «per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione...», la dichiarazione integrativa può invece essere presentata «non oltre i termini stabiliti dall'art. 43» del d.p.r. n. 600 del 1973.

La differenza dei termini appare particolarmente significativa quanto all'indipendenza ed all'autonomia dei due istituti: dalla lettura combinata delle due disposizioni, infatti, risulta chiaro che la dichiarazione integrativa può ben essere presentata anche qualora i termini per il ravvedimento operoso siano ormai da tempo scaduti.

D'altra parte, quanto agli effetti dei due istituti, basti qui rilevare che la presentazione di una dichiarazione integrativa nella quale siano stati corretti errori da cui scaturiscono sanzioni, quand'anche eseguita in tempo utile per potersi avvalere del ravvedimento operoso, non ha alcun effetto in termini di riduzione delle sanzioni qualora il medesimo contribuente non provveda anche a realizzare concretamente il ravvedimento.

Giova ancora ricordare che l'istituto del ravvedimento operoso è stato previsto dal legislatore come un'apertura nella rigidità e nella rigidità del sistema sanzionatorio tributario. Tramite tale istituto, infatti, l'ordinamento giuridico riconosce al contribuente che si ravveda una riduzione della misura della sanzione che sarebbe dovuta per la violazione commessa, a condizione che la violazione medesima non sia stata già constatata.

Si può dire, quindi, che il ravvedimento ha come scopo quello di favorire il «pentimento» (in senso lato) del contribuente.

Diversamente, il d.p.r. n. 322 del 1998 ha come finalità quella di stabilire con certezza i termini perentori entro i quali i contribuenti debbono assolvere al loro fondamentale obbligo dichiarativo ed entro i quali possono esercitare il loro diritto di integrare o modificare validamente le informazioni in precedenza trasmesse.

In quest'ottica, la presentazione della dichiarazione integrativa rappresenta una facoltà del contribuente, che può non avere nulla in comune con il pentimento cui è collegato il ravvedimento operoso.

Sicché le differenze sul piano teleologico e su quello psicologico dovrebbero essere ulteriori motivi per escludere l'applicazione in via analogica delle cause ostative previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

È utile anche notare come il d.p.r. n. 322 del 1998 sia stato emanato successivamente al d.lgs. n. 472 del 1997 in tema di sanzioni amministrative.

Dunque, se il legislatore avesse voluto in qualche modo condizionare la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, 8° comma, è ragionevole ipotizzare che avrebbe fatto richiamo all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Ciò che invece, proprio in virtù della diversa natura dei due istituti, non ha fatto.

Tali considerazioni portano a concludere che, se i due istituti sono distinti ed autonomi, se è possibile far ricorso all'uno senza avvalersi anche dell'altro e se, ancora, il ricorso all'uno vale per ottenere i benefici di quel solo adempimento e non anche dell'altro, allora si dovrebbe ritenere che le cause ostative dell'uno valgono solo e soltanto per quello e non per l'altro.

Peraltro, quanto sin qui detto trova una conferma in una pronuncia della stessa Amministrazione finanziaria: al punto 3.2 della circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002, infatti, premesso che «la disciplina della dichiarazione integrativa di cui ai commi 8 e 8-bis dell'art. 2 deve coordinarsi con quella del ravvedimento operoso previsto dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472», l'Agenzia delle entrate ha evidenziato:

- che «innanzitutto l'ambito di applicazione temporale della integrazione ai sensi dell'art. 2, 8° comma, è più ampio di quello previsto per il ravvedimento operoso disciplinato dall'art. 13 ...»;
- che «a differenza delle dichiarazioni integrative di cui ai commi 8 e 8-bis dell'art. 2, il ravvedimento è precluso se sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento ...»;
- che «sotto il profilo sanzionatorio (...), a differenza dell'integrazione di cui all'8° comma dell'art. 2, che comporta l'applicazione della sanzione per intero, l'istituto del ravvedimento operoso richiede il pagamento in misura ridotta della sanzione prevista per la commessa violazione».

Si tratta di affermazioni che confermano quanto in precedenza evidenziato in ordine alla netta distinzione tra i due istituti; affermazioni che, per ragioni di coerenza, avrebbero probabilmente dovuto indurre

l'Agenzia ad una maggiore prudenza nell'affrontare la questione oggetto del presente lavoro.

Si aggiunga che, sotto il profilo letterale, ma anche logico-sistematico, non è indifferente che il richiamato art. 2, 8° comma, del d.p.r. n. 322 del 1998, nel regolamentare la dichiarazione integrativa, esordisca con l'espressione «salva l'applicazione delle sanzioni». Come a dire che quanto esso sta per disporre non influisce sui profili sanzionatori degli errori ed omissioni che con la dichiarazione integrativa si intendono eliminare.

Per quegli aspetti, per l'appunto, si deve fare riferimento alle norme generali sulle sanzioni: sia a quelle che stabiliscono la loro entità, sia a quelle che prevedono i meccanismi ed i criteri applicativi, nonché le possibilità di godere di riduzioni.

E, da questo punto di vista, si potrebbe perciò ritenere che nel caso di specie trovi applicazione la sanzione residuale prevista dall'art. 8, 1° comma, del d.lgs. n. 471 del 1997, tant'è che, come detto, la stessa Agenzia ha sostenuto che sia proprio questa sanzione a dover essere ridotta in caso di ravvedimento.

4. - *Profili di rilevanza costituzionale*

Sul piano costituzionale, poi, più di qualche dubbio potrebbe essere avanzato riguardo alla compatibilità, rispetto all'art. 53 della Costituzione, della disposizione in rassegna, ove questa venisse interpretata ed applicata secondo quanto indicato dall'Agenzia delle entrate.

Invero, sembra evidente che il principio di capacità contributiva sia leso se al contribuente non viene consentito di dedurre costi inerenti, effettivamente sostenuti, documentati e contabilizzati, esclusivamente per effetto della loro mancata separata indicazione in dichiarazione.

Sicché, la soluzione interpretativa qui contrastata (con argomenti che mi paiono seri, sul piano del diritto positivo), nella misura in cui non riconosce il diritto all'integrazione della dichiarazione in presenza di attività di verifica (e dunque non riconosce la deducibilità delle spese in argomento), appare sbilanciata (in una prospettiva costituzionale) a favore delle esigenze di controllo dell'Agenzia ed a scapito del diritto alla tassazione al netto del contribuente. Volendo schematizzare, in quest'ottica saremmo in presenza di una norma tributaria che persegue in modo radicale la funzione solidaristica dell'art. 53 Cost., lasciando in ombra però la prospettiva garantistica del principio di capacità contributiva, in base al quale la determinazione del *quantum* del tributo deve essere comunque ricollegata alla forza economica effettivamente espressa dal contribuente.

A meno che non si voglia sostenere - ma non si vede con quale ragionevolezza - che la mancata separata indicazione di un determinato componente reddituale in dichiarazione possa essere assunta - di per sé - come indice inconfutabile di forza economica.

Con ciò non si vuole però dire che al legislatore sia precluso impor-

re obblighi a carico dei contribuenti per rendere più agevole il controllo (ed il contrasto di determinati fenomeni) da parte dell'Amministrazione finanziaria. Piuttosto, si vuole riaffermare che anche queste scelte legislative, ed in particolare le conseguenze che si riconducono all'inadempimento di quegli obblighi, non possono portare alla tassazione di un reddito inesistente, in contrasto con il principio di capacità contributiva (15). Diversamente, si farebbe assurgere al rango di presupposto dell'imposizione l'inosservanza di un obbligo di carattere meramente formale (quale è certamente quello di separata indicazione in dichiarazione di determinati costi) e si giungerebbe ad attribuire all'imposta una funzione sanzionatoria che non sembra si possa considerare compatibile con l'art. 53 Cost. (16).

Senonchè, si sa che in passato la Corte costituzionale ha assunto un atteggiamento più permissivo in merito alla legittimità costituzionale di norme che subordinavano la deducibilità dei costi all'osservanza dell'obbligo di contabilizzazione degli stessi, sia pure con pronunce che — a ben vedere — non vanno molto oltre l'apodittica affermazione secondo cui «la determinazione della quantità del tributo che il contribuente è tenuto a corrispondere può ben essere dalla legge subordinata all'osservanza di un dato obbligo» (17). V'è da dire che, forse, la stringatezza

(15) Il tema della legittimità costituzionale delle c.d. sanzioni improprie e degli oneri probatori esclusivi è stato ampiamente dibattuto in dottrina: in particolare, con prospettazioni diverse, si vedano Moschetti F., voce *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988, 14; Fantozzi A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 629-630; La Rosa S., *L'ineducibilità dei costi ed oneri non registrati, avanti la Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1983, II, 3 s.; Nuzzo E., *Procedure di accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 183

(16) Come giustamente osserva Tosi L., *Il requisito di effettività*, in Moschetti F. (a cura di), *La capacità contributiva*, cit., 132-133, «su queste basi il procedimento di rettifica assume connotati "impropriamente" sanzionatori, in quanto altera i criteri normativi di quantificazione del tributo, finendo con l'ampliare la base imponibile in forza di una mera finzione giuridica, che nulla ha a che vedere con la realtà economica perché equipara componenti negativi di reddito al reddito stesso». Mi sembra allora condivisibile quanto già affermato da De Mita E., *Fisco e Costituzione*, I, Milano, 1984, 847-848, secondo il quale: «in linea di principio, la violazione di un obbligo da parte del contribuente, una volta che sia stata colpita da una sanzione propria, non possa comportare anche l'alterazione della disciplina sostanziale prevista per un determinato presupposto economico (...) pena la violazione del principio di capacità contributiva».

(17) Così si esprime la Corte nella sentenza 28 dicembre 1970, n. 201, in De Mita E., *Fisco e Costituzione*, I, cit., 355-356, poi ripresa dalla sentenza 17 novembre 1983, n. 186, in De Mita E., *Fisco e Costituzione*, I, cit., 712-713. Osserva in proposito Lupi R., *Sulla legittimità costituzionale del secondo e del terzo comma dell'art. 74 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597*, in *Riv. dir. fin.*, 1983, II, 107, che «non può che ritenersi scarsamente appagante l'argomentazione della Corte secondo la quale l'art. 74, 2° e 3° comma non viola l'art. 53 della Costituzione perché "... la determinazione del quantum del tributo può

della motivazione è dipesa dal fatto che gli obblighi di cui si discuteva consistevano nella mera registrazione dei costi nelle scritture contabili – ovverosia «nel comportamento che ogni titolare di impresa dovrebbe tenere» (18) –, fatto sta che dalle sentenze non traspare una particolare ponderazione degli interessi coinvolti e della gravità degli effetti che sul piano sostanziale dell'imposizione potevano derivare (come in effetti sono derivati) dalle disposizioni contestate (19). Invero, ciò che rimane nell'ombra nell'argomentare della Corte è che se proprio si intende relativizzare il limite della capacità contributiva – finendo con l'ammettere che il mancato rispetto di un obbligo formale legittimi l'assoggettamento a tassazione di un reddito inesistente – non si può comunque prescindere da una valutazione delle relative scelte legislative in termini di coerenza sistematica e di ragionevolezza, la quale ragionevolezza si esprime anche nella proporzionalità tra le conseguenze che si riconducono ad un inadempimento e gli obiettivi che con quelle scelte il legislatore ha inteso perseguire (20).

Ora, a me pare, invece, che la norma contenuta nell'art. 110, 11°

ben essere dalla legge subordinata all'osservanza di taluni obblighi"». «In definitiva», osserva ancora l'Autore, «la sentenza in rassegna genera l'impressione che la Corte abbia voluto privilegiare l'interesse ad una sicura e spedita percezione dei tributi rispetto all'interesse dei soggetti passivi ad una imposizione tendenzialmente conforme alla loro capacità contributiva», 112.

(18) Come puntualizza la sentenza n. 186 del 1983.

(19) Tant'è che successivamente lo stesso legislatore è più volte intervenuto per mitigare, proprio sul piano sostanziale, la rigidità della disposizione contenuta nell'allora vigente art. 74 del d.p.r. n. 597 del 1973, fino a giungere, con l'attuale art. 109, 4° comma, ultimo periodo, del t.u.i.r., a riconoscere la deducibilità dei costi ancorché non contabilizzati e non imputati e conto economico, purché specificamente afferenti ai ricavi e risultanti da elementi certi e precisi.

(20) Sul concetto di proporzionalità in ambito tributario v. Del Federico L., *Illegittimità costituzionale del fallimento fiscale: tra proporzionalità della sanzione, adeguatezza dell'esecuzione concorsuale e diritto di difesa*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, II, 3, il quale – commentando la sentenza della Corte costituzionale 9 marzo 1992, n. 89, sul c.d. fallimento fiscale – ha evidenziato come sia auspicabile che le misure sanzionatorie, proprie ed improprie, salvaguardino «i principi di proporzionalità tra sanzione e violazione, e di armonia/coerenza dell'apparato sanzionatorio nel suo insieme».

Segnalo, peraltro, che il tema della proporzionalità è stato sviluppato in modo articolato dalla giurisprudenza comunitaria: sul punto si vedano le decisioni della Corte di giustizia 12 dicembre 1989, causa 265/88, in *Foro it.*, 1990, IV, 193; 18 maggio 1993, causa C-126/1991, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 1993, 833; 20 settembre 1988, causa 302/86, in *Foro it.*, 1989, IV, 233. La Corte di Cassazione, dal canto suo, ha espressamente riconosciuto che il principio di proporzionalità elaborato dalla Corte di giustizia delle Comunità Europee costituisce un «principio generale del diritto» (così la sentenza 28 novembre 1996, n. 10585, in *Giust. civ.*, 1997, I, 2515). Per un approfondimento sul principio di proporzionalità comunitaria v., per tutti, Gattone V., *Sanzioni comunitarie e proporzionalità*, Roma-Milano, 1995.

comma, se intesa nel senso prospettato dall'Agenzia (che rifiuta qualsiasi integrazione al di fuori del ravvedimento) rischia di condurre ad una alterazione dei meccanismi di determinazione della base imponibile – sottoponendo a tassazione una ricchezza mai conseguita, poiché corrispondente a costi inerenti ed effettivamente sostenuti dal contribuente – e di qui giunga ad arrecare un *vulnus* al principio di capacità contributiva non giustificabile né in assoluto (come si è detto), né sul piano sistematico e della ragionevolezza.

Innanzitutto perché l'obbligo di cui stiamo discutendo è chiaramente aggiuntivo rispetto agli ordinari doveri di contabilizzazione di cui si è occupata la Corte costituzionale e, peraltro, è un obbligo non sempre di immediata attuazione (21). Sicché, la previsione della indeducibilità del costo si configura come una reazione assolutamente sproporzionata rispetto alla gravità della violazione e delle conseguenze che dalla stessa possono derivare per l'interesse erariale che la norma si prefigge di tutelare.

Al contrario, sotto questo profilo, la soluzione qui prospettata – che riconosce la possibilità di integrare la dichiarazione, anche al di fuori del ravvedimento operoso, assolvendo così, sia pure tardivamente, all'obbligo di separata evidenziazione dei costi – da un lato, non limita i poteri di controllo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, che rimangono quelli ordinari (gli stessi che si possono adottare per contrastare fenomeni anche più gravi, quali ad esempio quelli connessi alle operazioni inesistenti); dall'altro lato, non agevola il contribuente, il quale per dedurre i costi in questione è pur sempre tenuto a subire un aggravamento dei propri oneri probatori (22).

Senza contare che, sul piano della ragionevolezza del sistema, la legge consente oggi addirittura di dedurre costi nemmeno contabilizzati (anche per effetto di un'integrazione della dichiarazione effettuata dopo l'avvio di attività d'indagine), purché siano afferenti a ricavi tassati: sicché seguendo la tesi qui avvertata si giungerebbe al paradosso che i c.d. costi «neri» sono deducibili, ancorché non contabilizzati e non dichiarati, mentre i costi ufficiali non lo sarebbero solo perché, pur essendo contabilizzati, dichiarati ed afferenti a ricavi tassati, non sono stati separatamente indicati nell'originaria dichiarazione.

Ancora non si può trascurare, sempre sul piano della ragionevolezza, che la norma sull'integrazione della dichiarazione a favore del contribuente di per sé non esclude che l'integrazione possa riguardare costi

(21) Si pensi, ad esempio, alle difficoltà che insorgono quando si tratta di stabilire se si rientri in una delle fattispecie contemplate nell'art. 3 del d.m. 23 gennaio 2002, non essendo a tal fine sufficiente conoscere la localizzazione della sede del fornitore (conoscenza che può essere, anch'essa, piuttosto complicata).

(22) Aggravamento, peraltro, assai discutibile, posto che la dimostrazione dell'esistenza del primo dei due requisiti alternativi di cui all'art. 110, 11° comma, è oggettivamente assai complesso ed improbabile in assenza di rapporti di controllo rispetto al soggetto non residente.

nemmeno effettivi, mentre nel caso di specie si vorrebbe negare validità all'integrazione che porti alla separata indicazione di un costo inerente ed effettivamente sostenuto.

Ed infine, non deve sfuggire l'irragionevolezza dell'equiparazione che la tesi qui avversata determina, sul piano sostanziale dell'imposizione e su quello sanzionatorio, tra la mancata separata indicazione dei costi *black list* dedotti, e successivamente indicati dopo l'avvio di attività d'indagine, ma effettivi, inerenti, documentati, contabilizzati e rispondenti a reali interessi economici, e la deduzione di costi non inerenti o addirittura inesistenti.

Tutto ciò dovrebbe allora indurre a privilegiare la tesi qui sostenuta, la quale, facendo leva su quanto previsto dall'art. 2, 8° comma, del d.p.r. n. 322 del 1988, riconosce al contribuente la possibilità di integrare la dichiarazione presentata, anche successivamente all'avvio di attività istruttorie da parte dell'Amministrazione finanziaria, e mantiene così salvo il diritto alla tassazione conforme alla capacità contributiva effettivamente manifestata dal contribuente.

Né mi sembra si possa obiettare che una simile impostazione finisca per svuotare del tutto l'obbligo di separata indicazione previsto dalla legge. Invero, sul piano dei principi, si deve rilevare che la possibilità di integrazione della dichiarazione (anche in seguito all'avvio di attività di controllo), che si ricava dall'interpretazione letterale e sistematica delle norme, ancorché attenui la funzionalità dell'art. 110, 11° comma, ultimo periodo, rispetto all'obiettivo di contrasto del fenomeno dell'utilizzo dei c.d. paradisi fiscali, non è tale da condurre alla vanificazione della prescrizione del suddetto obbligo fintantoché rimane operativa la sanzione residuale dell'art. 8, 1° comma, del d.lgs. n. 471 del 1997.

Si potrà discutere sull'efficacia deterrente di quella sanzione, a motivo della misura contenuta dei minimi edittali: ma tali considerazioni involgono più la sfera politica che quella strettamente giuridica – rientrando la decisione in ordine all'entità delle sanzioni tra le scelte tipicamente discrezionali del legislatore, in quanto tali censurabili quando travalichino palesemente i limiti della ragionevolezza (23) – e dunque possono fungere da monito per un intervento maggiormente punitivo del legislatore, che si traduca in un inasprimento delle sanzioni pecuniarie (ed eventualmente nella previsione di sanzioni accessorie), ma non possono condurre a sposare la tesi interpretativa che mortifica il diritto costituzionalmente garantito alla tassazione secondo l'effettiva capacità contributiva.

In effetti, lo si ribadisce, qualora si seguisse la tesi dell'Agenzia, ci troveremmo di fronte ad una lesione – e non già ad una mera attenuazione – del diritto del contribuente ad essere tassato su un reddito netto

(23) In tal senso si è pronunciata la Corte costituzionale in diverse occasioni: per tutte, in ambito tributario, si veda la sentenza 30 luglio 1997, n. 291, con cui la Consulta ha sottolineato come in materia sanzionatoria il legislatore goda di «ampia discrezionalità, con il solo limite della non arbitrarietà o palese irragionevolezza delle scelte».

ed effettivo, mercé la drasticità e l'abnormità della conseguenza che si pretende di trarre dall'inadempimento del contribuente una volta che siano iniziate attività di controllo (le quali, peraltro, potrebbero anche non condurre all'individuazione di quell'inadempimento).

Dunque, nella scelta in ordine al posizionamento del punto di equilibrio tra posizioni costituzionalmente rilevanti, mi pare che l'alternativa tra lesione del principio di capacità contributiva e mera attenuazione dell'efficacia sul piano istruttorio dell'obbligo di separata indicazione dei costi dovrebbe essere risolta (anche secondo una logica del minor sacrificio) ravvisando nella seconda la soluzione tendenzialmente preferibile.

Sicché, mi pare si possa in definitiva convenire che la soluzione qui prospettata, che si ricava dall'interpretazione letterale e sistematica delle disposizioni di legge, trovi argomenti di sostegno – o, quanto meno, non trovi insormontabili ostacoli – sul terreno delle valutazioni e dei principi costituzionali, anche in una prospettiva meno intransigente rispetto al canone della capacità contributiva.

5. – *Il caso dell'importazione dei beni, la ratio legis e la rilevanza delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*

Tali conclusioni, peraltro, possono essere avvalorate da ulteriori elementi per quel che riguarda la separata indicazione dei costi sostenuti per l'acquisto di merci.

Come riconosciuto dalla stessa Agenzia delle entrate nella più volte richiamata risoluzione n. 12/E del 2006, la *ratio* dell'obbligo di separata indicazione contenuto all'art. 110, 11° comma, del t.u.i.r., è quella di portare a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria le operazioni di acquisto intercorse fra ciascun contribuente ed i fornitori situati nei Paesi *black list*, in quanto queste sono caratterizzate da un maggior rischio di fittizietà e di elusività.

Ebbene, si è detto che per «scoraggiare» i contribuenti che non forniscono dette informazioni – e, quindi, per rafforzare la tutela dell'interesse erariale all'efficacia dell'attività di accertamento – è prevista l'indeducibilità dei costi non indicati separatamente.

Senonché, oltre a quanto sopra indicato, si dovrebbe considerare che, quando i costi in questione si riferiscono ad acquisti di merci, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe essere già in possesso dei dati relativi agli acquisti medesimi provenienti da cedenti residenti in Paesi *black list*, senza che vi sia necessità che il contribuente li evidenzi nell'apposito rigo della dichiarazione dei redditi.

Invero, le importazioni di beni (24), se effettuate da operatori commerciali, debbono essere dichiarate in dogana mediante la presentazione dell'apposito documento amministrativo unico, il c.d. «Dau», che rima-

(24) E quelle in questione lo sono, dato che i Paesi annoverati nella *black list* debbono, per espressa previsione di legge, essere extra comunitari.

ne in copia all'Agenzia delle Dogane. E a quanto consta le informazioni dichiarate vengono memorizzate in una banca dati e possono altresì essere elaborate in modo da ottenere un elenco analitico, suddiviso per Paese di provenienza, degli acquisti effettuati da ciascun contribuente (25).

Sicché l'Amministrazione finanziaria, nel caso degli acquisti di beni, dovrebbe essere sistematicamente in grado di conoscere gli acquisti di merci provenienti da imprese domiciliate in Paesi a fiscalità privilegiata e di risalire – in maniera pressoché automatica – all'entità dei costi sostenuti dai singoli contribuenti, indipendentemente dalla più volte citata doppia variazione in aumento ed in diminuzione (26).

Tant'è vero che molte delle verifiche fino ad oggi effettuate sono state eseguite per così dire «a colpo sicuro», nel senso che i verificatori si sono recati dai contribuenti sapendo già che avrebbero potuto rilevare l'avvenuta violazione della disposizione qui commentata.

Ciò che rende ancora più evidente l'irragionevolezza della violazione del principio di capacità contributiva cui conduce la tesi sostenuta dall'Amministrazione e qui avversata.

Si pone peraltro un problema di compatibilità tra l'obbligatoria evidenziazione in dichiarazione dei redditi dei componenti negativi di cui si tratta e l'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, che, nell'ottica dell'attuazione del principio costituzionali di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97, stabilisce che «al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria ...» (27).

Se, dunque, quella concernente l'ammontare degli acquisti di beni provenienti dai c.d. paradisi fiscali rappresenta un'informazione già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, si dovrebbe conse-

(25) L'art. 58 del d.p.r. n. 445 del 2000, del resto, stabilisce che «l'accesso al sistema da parte degli utenti appartenenti all'Amministrazione, nonché la ricerca, la visualizzazione e la stampa di tutte le informazioni relative alla gestione dei documenti sono disciplinati dai criteri di abilitazione stabiliti dal responsabile della tenuta del servizio di cui all'art. 61 (...) Il sistema deve offrire la possibilità di elaborazioni statistiche sulle informazioni registrate allo scopo di favorire le attività di controllo».

(26) Ciò dovrebbe valere a maggior ragione, ed anche con riferimento alle operazioni consistenti in prestazioni di servizi, in seguito alla reintroduzione – ad opera dell'art. 37, 8° comma, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. in l. 4 agosto 2006, n. 248 – dell'obbligo di trasmissione dell'elenco clienti e fornitori, qualora le informazioni da comunicare – che saranno individuate da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate – siano di per sé tali da consentire all'Amministrazione di individuare il Paese di residenza del fornitore.

(27) La disposizione dovrebbe essere finalizzata a sollecitare l'efficienza della pubblica amministrazione, a migliorare i rapporti tra fisco e cittadini e ad impedire che questi ultimi possano subire vessazioni da parte del primo. A tal proposito mi permetto di rinviare al mio *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria - Nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla costituzione*, Milano, 2002, 128 e ss.

guentemente ritenere che la stessa Amministrazione non abbia né la possibilità, né la necessità di richiedere tale informazione in sede di verifica.

E, prima ancora, se ne dovrebbe trarre un ulteriore elemento per sostenere che l'art. 110 del t.u.i.r. vada interpretato nel senso che l'indeducibilità dei costi non indicati separatamente in dichiarazione valga esclusivamente per quelli che non sono già stati comunicati in altre occasioni (per esempio, al momento della loro importazione) all'Amministrazione finanziaria.

Talché, a maggior ragione, si dovrebbe riconoscere validità all'integrazione della dichiarazione con riferimento a tali costi, a prescindere dalla praticabilità del ravvedimento operoso e delle circostanze che hanno indotto il contribuente ad operare l'integrazione.

Una siffatta interpretazione consentirebbe di contemperare le esigenze conoscitive dell'Agenzia delle entrate con il diritto del contribuente, cristallizzato nell'art. 6 dello Statuto, a non ricevere richieste concernenti informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria (28).

Se così non fosse, del resto, ci si dovrebbe nuovamente interrogare sulla legittimità costituzionale dell'ultimo periodo dell'11° comma, dell'art. 110 del t.u.i.r., nella parte in cui richiede al contribuente di fornire un'informazione già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Come detto, infatti, l'art. 6 dello Statuto è norma attuativa dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione, e pertanto una disposizione che si ponesse in contrasto con il divieto di richiedere ai contribuenti informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria – per di più comminando una pesante penalizzazione in caso di mancato adempimento – non potrebbe che porsi in contrasto con i citati precetti costituzionali.

D'altro canto, posto che le informazioni di cui si discute sono sistematicamente a disposizione del fisco, si deve dedurre che la loro mancata separata esposizione in dichiarazione non incida sul perseguimento delle finalità della disposizione recata dall'art. 110, 10° e 11° comma, del t.u.i.r. la loro nuova richiesta al contribuente (in dichiara-

(28) La necessità di interpretare le norme tributarie in modo da renderle compatibili e coerenti con il contenuto dello Statuto, del resto, è stata riconosciuta dalla Corte di Cassazione con la sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576. Per un commento a tale importante pronuncia si vedano Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, retro, 2005, I, 1007 e ss.; Stevanato D., *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. trib.*, 2003, 815 e 355; Della Valle E., *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello statuto*, in *Riv. giur. trib.*, 2003, Turchi A., *In tema di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nelle indicazioni provenienti dall'Amministrazione finanziaria*, in *Giur. it.*, 2003, 2194; Mastroiacovo V., *Efficacia dei principi dello statuto e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 268.

zione), oltre a violare l'art. 6 dello Statuto, sarebbe perciò superflua, irragionevole ed inutile, oltre che illegittima (29).

Di qui, dunque, un ulteriore elemento a conferma della tesi sopra esposta, dal momento che, se le informazioni concernenti gli acquisti di beni dai c.d. paradisi fiscali sono già a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, non solo non ha senso – e non è conforme alla Costituzione – pretendere di applicare penalizzazioni in punto di deducibilità dei costi, ma ne ha ancora meno escludere che l'integrazione della dichiarazione – anche a seguito dell'avvio di attività di verifica – possa avere l'effetto di colmare la mancanza della dichiarazione originaria.

Ciò tanto più se si considera che, sempre nell'ottica dello Statuto, si dovrebbe altresì tener conto dell'art. 6, 2° comma, in forza del quale l'Amministrazione «deve informare il contribuente» (30) di qualunque «fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito».

Orbene, se è vero:

– che da un semplice controllo delle banche dati informatiche dell'Agenzia delle Dogane e dall'incrocio di tali dati con quelli (anch'essi informatici) relativi alle dichiarazioni (31), l'Amministrazione ha la possibilità di riscontrare l'omessa separata indicazione dei costi di cui si tratta, allorquando siano riferiti all'acquisto di beni che sono transitati in dogana;

– che l'Amministrazione ha l'obbligo di informare il contribuente, ai sensi dell'art. 6 dello Statuto, di «ogni fatto o circostanza» che possa comportare l'irrogazione di sanzioni, «richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti»;

– che la mancata separata indicazione in dichiarazione comporta l'indeducibilità dei costi in esame e l'irrogazione delle relative sanzioni;

(29) Su un tema simile si è espressa anche la Suprema Corte nella sentenza n. 12284 del 5 ottobre 2001, secondo cui «a questo proposito deve rilevarsi che con sentenza n. 8340 del 22 marzo 2000 (poi richiamata anche dalla successiva Corte di Cassazione n. 1930 del 2001), questa stessa Sezione della Suprema Corte ha innanzitutto ricordato che ai sensi dell'art. 18 della l. n. 241 del 1990 (richiamato e rafforzato dall'art. 6 della l. n. 212 del 2000), il responsabile del procedimento deve provvedere d'ufficio all'acquisizione di quei documenti che sono già in possesso dell'Amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica (...). Tale indirizzo appare sicuramente da condividere, anche perché ulteriormente confortato dalla recente l. n. 212 del 2000, che nel dettare le disposizioni in tema di statuto del contribuente, ha ribadito la necessità di una collaborazione fra P.A. e privati, escludendo decisamente la possibilità di richiedere a costoro informazioni o documenti già in possesso dell'Amministrazione (art. 6, 4° comma)».

(30) Si badi bene che la norma impiega il verbo *dovere*, per sottolineare che l'Amministrazione ha un obbligo e non una mera facoltà.

(31) Nonché, eventualmente, dalla semplice analisi degli elenchi dei clienti e fornitori.

— allora si deve concludere che l'Amministrazione finanziaria (32) ha l'obbligo di comunicare al contribuente l'eventuale mancata separata indicazione in dichiarazione dei redditi dei costi originati da acquisti di merci da operatori situati nei c.d. paradisi fiscali.

Il che conferma ulteriormente che il contribuente, che abbia ommesso di indicare separatamente le spese in argomento, se riferite ad acquisti di beni transitati in dogana, ha sempre il diritto di integrare validamente la dichiarazione e di beneficiare della deduzione dei relativi costi (subordinatamente alla dimostrazione dell'esistenza di almeno uno dei requisiti di cui all'art. 110, 11° comma, del t.u.i.r.).

prof. ANTONIO VIOTTO
*Associato di Diritto Tributario
nell'Università Ca' Foscari di Venezia*

(32) Anziché effettuare verifiche «a colpo sicuro» e pretendere di disconoscere la deducibilità dei costi non separatamente indicati.