

6

Giugno 2015

SistemaFrizzera24

Il Sole 24 ORE

www.guidaaicontrollifiscaldigital.com

Periodico mensile / Anno X / n. 6
Poste Italiane Spa / Sped. in A.P. / D.L. 353/2003 conv. L. 46/2004, art. 1, c. 1 / DCB Roma



Guida ai Controlli Fiscali

Accertamento con adesione

Visto di conformità: garanzie e controlli

Impugnabilità degli atti di riscossione

Allegato Codice della riscossione

GRUPPO24ORE

Art. 76, D.P.R. 917/1986
Cass. 27.2.2015, n. 4030

Daniela Bruno

Costi black list: retroattività della disciplina

L'art. 76, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF ● 5176], stabiliva l'impossibilità di dedurre i costi legati a transazioni con soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata in assenza della loro indicazione separata.

Tale norma è stata abrogata dalla Finanziaria del 2007, che, da un lato, ha introdotto una sanzione amministrativa pari al 10% dei costi *black list* e non indicati separatamente, dall'altro, ha legato la deducibilità delle componenti negative del reddito sostenute a favore di soggetti situati nei cosiddetti paradisi fiscali alla dimostrazione alternativa di due esimenti (l'operatività della controparte estera o l'effettività della transazione).

Costi «black list» sempre deducibili anche prima del 2007

Con la pronuncia 27 marzo 2015, n. 6205 la Corte di Cassazione conferma l'efficacia retroattiva dell'abolizione del regime di indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con controparti localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata e non separatamente indicati in dichiarazione.

Anche alle violazioni commesse anteriormente al 1° gennaio 2007 si applica quindi, in presenza delle esimenti di legge, la sola sanzione amministrativa del 10% delle spese e dei componenti negativi, con un minimo di € 500 e un massimo di € 50.000 (art. 8, co. 3-bis, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 [CFF ● 9456], introdotto dall'art. 1, co. 302, L. 296/2006).

La Corte di Cassazione, con sentenza 27 febbraio 2015, n. 4030, ha esteso ai casi anteriori alla Finanziaria 2007 l'attuale regime che permette al contribuente di dedurre i costi di operazioni con Paesi *black list*, anche se questi non sono stati inseriti nell'apposita dichiarazione separatamente.

Pertanto il contribuente che ha ommesso di indicare in dichiarazione dei redditi i costi *black list* anche prima delle modifiche intercorse dal 2007 può vedersi riconosciuta la deducibilità dei costi stessi. L'errore viene quindi sanato con la sola sanzione amministrativa per erronea compilazione del dichiarativo. La sentenza trae spunto da un contenzioso che vede l'Agenzia delle Entrate rigida sulle proprie posizioni tese a disconoscere costi sostenuti da un contribuente con paesi appartenenti all'elenco *black list*. Essendo sfavorevole all'Agenzia la sentenza di secondo grado, questa ha esercitato ricorso in Cassazione. Ma la Suprema Corte ha respinto il ricorso: le motivazioni addotte pertanto depongono in senso favorevole nelle quali si riconosce come ormai la disciplina a regime abbia raggiunto un equilibrio tale da non dover compromettere gli interessi del contribuente che ha effettivamente sostenuto costi comunque verificabili.

La suddetta sentenza è dunque probabilmente destinata a mettere fine alle problematiche relative ai «vecchi» accertamenti sui costi derivanti da operazioni con imprese residenti o localizzate in Stati a fiscalità privilegiata non indicati separatamente nella dichiarazione dei redditi (art. 110, co. 10, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 9456]).

Secondo la Suprema Corte, in particolare, ha carattere retroattivo (ed è, quindi, applicabile alle violazioni commesse sino al 31 dicembre 2006) non solo il principio per cui per tali violazioni è irrogata una sanzione pari al 10% dei costi non indicati separatamente, ma anche quello per cui, sussistendo almeno una delle esimenti di legge (svolgimento, da parte della controparte estera, di un'attività economica effettiva, ovvero effettivo interesse economico nell'operazione e sua concreta esecuzione), non può mai essere disconosciuta la deducibilità del costo.

Prassi dell'Amministrazione finanziaria e precedente orientamento giurisprudenziale

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione avverso la sentenza della Ctr Piemonte che, in forza della L. 296/2006, statuisce l'applicabilità della sola sanzione amministrativa del 10% a fronte dell'omessa separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei costi sostenuti per acquisti di merce da controparti estere *black list*.

Ciò trovava conferma in alcuni procedimenti nei quali l'Amministrazione ha cercato di fare leva sul dato formale per cui la retroattività è stata disposta in modo espresso dalla L. 296/2006 (che, si ricorda, ha ridefinito il regime sanzionatorio per queste violazioni) solo per la sanzione «vera e propria», e non per quanto riguarda la deducibilità dei costi (imperfezione, come sopra evidenziato, corretta in via interpretativa dalla circolare 46/2009).

Anche dopo l'emanazione della circolare alcune Commissioni tributarie hanno ritenuto corretta questa linea interpretativa, secondo la quale per le violazioni *ante* 2007, ferma restando l'irrogazione della sanzione del 10%, è legittima la ripresa a tassazione dei costi.

La vicenda è poi giunta in Cassazione, con esiti alterni: mentre nella sentenza 29 dicembre 2010, n. 26298 la Suprema Corte aveva ammesso una generale retroattività delle previsioni della L. 296/2006, nella successiva sentenza 4 aprile 2012, n. 5398 del era invece stato sancito il principio secondo cui l'omessa indicazione separata rappresentava condizione in sé sufficiente per avallare l'indeducibilità delle spese, anche per le violazioni commesse prima del 2007.

Cass. 27 marzo 2015, n. 6205 - Applicazione del principio del «favor rei»

Con la sentenza in commento sembra quindi consolidarsi l'orientamento giurisprudenziale per cui le modifiche apportate dall'art. 1, co. 301 e segg., L. 296/2006, sulla base di una lettura sistematica, devono essere intese nel senso che l'abolizione del prevalente regime di indeducibilità dei costi cd. *black list* derivante dalla mancata separata indicazione in dichiarazione e la relativa sostituzione ad esso del meno gravoso sistema di sanzioni amministrative di cui all'art. 8, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997 ha carattere retroattivo.

Nel ricostruire l'evoluzione normativa della disci-

plina in parola, i giudici sottolineano che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, commi 301-302, L. 296/2006, la deducibilità dei costi *black list* risulta subordinata soltanto alla prova delle esimenti di legge, mentre la separata indicazione dei costi è degradata ad obbligo di carattere formale, passibile unicamente di sanzione amministrativa.

L'art. 1, co. 303, della citata L. 296/2006 ha ulteriormente stabilito che, in via transitoria, la nuova disciplina sia applicabile anche per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007, sempre a condizione che il contribuente fornisca la prova delle suddette esimenti. La deducibilità è subordinata alla prova delle esimenti di legge.

Tali innovazioni – continuano i giudici – esprimono l'esigenza di trovare un punto di equilibrio meno gravoso per il contribuente, individuato nel mutare la separata indicazione in dichiarazione dei costi da presupposto di indeducibilità ad obbligo dichiarativo, sanzionato amministrativamente, coniugando, in tal modo, i costi che il contribuente dimostra come effettivi e inerenti, con il mantenimento dell'obbligo di indicazione separata ai fini di controllo, sebbene con effetti sanzionatori circoscritti.

La *ratio* sottostante la suddetta modifica di legge informa la relativa disciplina transitoria, la quale deve dunque essere interpretata nel senso dell'estensione dell'applicazione retroattiva anche all'abolizione del regime di indeducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione. Quanto esposto, secondo la Corte di Cassazione, risulta applicabile al caso prospettato, rilevando, da un lato, l'abolizione, con efficacia retroattiva, del regime di indeducibilità dei costi per la violazione dell'obbligo (formale) di separata indicazione e, dall'altro, la mancanza, nell'avviso di accertamento impugnato, di ulteriori contestazioni afferenti, sul piano sostanziale, all'effettività delle operazioni.

La Corte stessa riconosce che il dato letterale della norma sembra escludere la retroattività per l'eliminazione dell'indeducibilità in caso di mancata indicazione separata dei costi. Tuttavia, la sentenza 4030/2015 riconosce come la disciplina a regime sia arrivata a un punto di equilibrio in grado di temperare l'interesse del contribuente a dedurre i costi *black list* effettivamente sostenuti con l'interesse erariale a effettuare controlli in relazione a «operazioni suscettibili di ragionevole sospetto». E la *ratio* della modifica legislativa a regime «si proietta sulla disci-

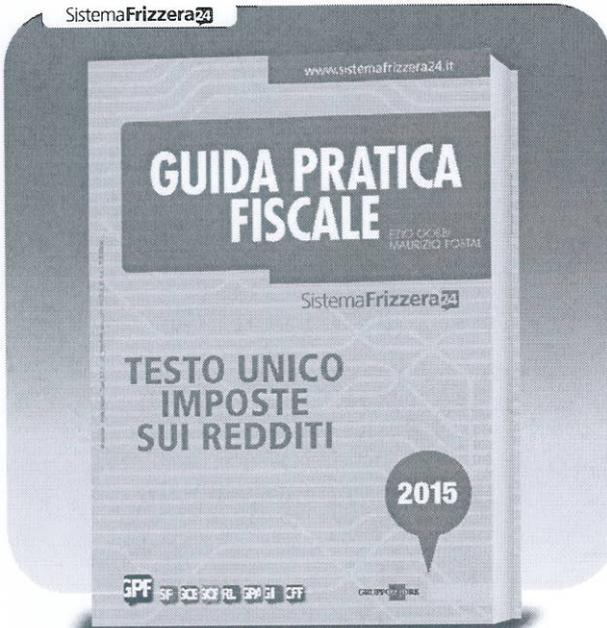
plina transitoria» e, ad avviso della Cassazione, «induce a leggerla nel senso dell'estensione dell'applicazione retroattiva anche all'abolizione del regime di assoluta indeducibilità dei costi non separatamente indicati.

Considerazioni conclusive

Con la sentenza in oggetto la materia dovrebbe, quindi, avere trovato una chiave interpretativa definitiva, suscettibile di non penalizzare in modo eccessivamente gravoso le imprese che, a fronte della violazione formale, si sono viste disconoscere la deducibilità delle spese.

Gli importanti principi che il Collegio di legittimità evidenzia ai fini della deducibilità sono:

- › la **ratio** della **revisione del sistema sanzionatorio** operata dalla L. 296/2006, informata ai canoni costituzionali della capacità contributiva e dell'uguaglianza tributaria, si proietta inevitabilmente sulla relativa disciplina transitoria, e «*induce a leggerla nel senso dell'estensione dell'applicazione retroattiva anche dell'abolizione del regime di assoluta indeducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione*»;
- › l'**abolizione del regime di indeducibilità nel caso in cui si possa dimostrare almeno una delle esimenti di legge costituisce «clausola di chiusura» dell'intera disciplina**, sia prima che dopo la sua riforma;
- › la **mancata violazione del principio di legalità**. ◆



GUIDA PRATICA FISCALE TESTO UNICO IMPOSTE SUI REDDITI

Ezio Gobbi, Maurizio Postal

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, nel testo aggiornato da ultimo con le numerose novità apportate dalla Legge di stabilità 2015 (L. 190/2014), è commentato articolo per articolo in maniera approfondita e con puntuali rimandi alla prassi ed alla giurisprudenza più significative. Tutte le principali disposizioni di legge, attuative della tassazione diretta, sono riportate integralmente. Uno strumento operativo che costituisce da anni un commento autorevole alla disciplina delle imposte sul reddito e ai correlati riflessi in materia di accertamento, ritenute d'imposta, agevolazioni.

Pagg. 704 – € 38,00

ACQUISTA SUBITO IL VOLUME:

ON LINE
www.shopping24.it

SHOPPING 24!

NELLE LIBRERIE PROFESSIONALI
www.librerie.ilsole24ore.com

SERVIZIO CLIENTI LIBRI
tel. 02/30.300.600
servizioclienti.libri@ilsole24ore.com

GRUPPO 24 ORE