

# La decorrenza dell'abrogazione del regime sanzionatorio *black list*

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

*Con il presente lavoro si analizzano le conseguenze dell'abrogazione della norma che sanciva l'indeducibilità dei costi sostenuti in operazioni relative a Paesi a fiscalità privilegiata anche alla luce della sentenza della Corte di Cassazione n. 6651/2016.*

L'articolo 1, comma 142, lettera a), L. 208/2015 (c.d. Legge di Stabilità 2016) ha abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2016, la previgente disposizione di cui all'articolo 110, commi da 10 a 12-*bis*, Tuir, elidendo definitivamente dal sistema tributario la normativa in materia di indeducibilità dei costi sostenuti nelle operazioni con Paesi a regime fiscale privilegiato, che rappresentava una delle principali forme di contrasto della disciplina interna alla concorrenza fiscale dannosa da parte dei Paesi a fiscalità privilegiata. Il mancato coordinamento del nuovo quadro normativo con la previsione di cui all'articolo 8, comma 3-*bis*, D.Lgs. 471/1997<sup>1</sup> ha sin da subito generato negli operatori dubbi interpretativi circa l'applicabilità della disposizione sanzionatoria quanto ai periodi d'imposta in cui ancora rileva l'obbligo di separata indicazione in dichiarazione (incluso il 2015 per i soggetti con periodo d'imposta pari all'anno solare) come è stato prontamente notato da alcuni commentatori<sup>2</sup>. La recente sentenza n. 6651 della Corte di Cassazione del 6 aprile 2016 interviene sul punto chiarendo gli aspetti di retroattività della nuova disciplina e affronta i problemi di coordinamento fornendo un'interpretazione sistematica del complesso normativo.

## La normativa di riferimento

Il contrasto alla concorrenza sleale dei Paesi dotati di un regime fiscale privilegiato è stato attuato a ope-

ra della L. 413/1991 che, con l'articolo 11, comma 1, lettera b), n. 1, ha introdotto per la prima volta all'interno del Tuir la previsione di indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla Comunità economica europea aventi un regime fiscale privilegiato, di cui al previgente articolo 76, commi 7-*bis* e ss., vecchio Tuir (oggi articolo 110, commi da 10 a 12-*bis*, nuovo Tuir).

Fin dall'emanazione della predetta disciplina l'individuazione degli Stati o dei territori esteri aventi un regime fiscale privilegiato era demandata all'emanazione di un decreto del Mef, pur offrendo la norma la seguente nozione di riferimento:

*“si considera privilegiato il regime fiscale dello Stato o del territorio estero che esclude da imposte sul reddito o che sottopone i redditi conseguiti dalle predette società a imposizione in misura inferiore alla metà di quella complessivamente applicata in Italia sui redditi della stessa natura”.*

La predetta lista, comunemente denominata *black list*, venne emanata con il D.M. 23 gennaio 2002<sup>3</sup> che individuava i Paesi dotati di un regime fiscale privilegiato relativamente ai quali gli operatori economici nazionali dovevano prestare attenzione nello svolgimento di operazioni nei confronti di soggetti ivi residenti.

Successivamente, a seguito dell'entrata in vigore della L. 244/2007 (c.d. Finanziaria 2008) venne modificato il criterio di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata mediante l'adozione di un criterio per così dire di residualità, secondo il quale tutti i Paesi non inclusi nell'elenco ministeriale dovevano essere considerati tali (ex articolo 1, comma 83, lettera h), numero 1), L. 244/2007).

<sup>3</sup> In precedenza il riferimento era all'elenco di Paesi contenuto nel D.M. 24 aprile 1992.

<sup>1</sup> A mente della quale: “quando l'omissione o incompletezza [degli atti e dei documenti delle dichiarazioni] riguarda l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'articolo 110, comma 11, Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 917/1986, si applica una sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000 euro”. La suddetta norma sanzionatoria, infatti, non è stata abrogata, con la conseguenza che permane la violazione di un obbligo che, sotto il profilo sostanziale non è più previsto a pena di indeducibilità del costo.

<sup>2</sup> Cfr., “I costi *black list*: cronaca di una morte improvvisa” di Eugenio della Valle ne il fisco n. 7/2016, pag. 1-616 in cui l'autore paventa la possibilità che possa trovare applicazione il principio del *favor rei* con conseguente caducazione della sanzione.

La nuova lista, dunque, poiché riportava il novero dei Paesi che garantivano un adeguato scambio di informazioni e, dunque, con i quali lo scambio economico era rispettoso delle regole della concorrenza, venne denominata *white list*.

Precedentemente, dunque, vigevano varie liste di Stati: una *white list* attuata con D.M. 4 settembre 1996, che elenca gli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito in vigore con l'Italia, e 2 *black list* utilizzate ai fini dell'individuazione dei Paesi e dei territori aventi regime fiscale privilegiato per l'applicazione dell'articolo 110, Tuir in materia di indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito (D.M. 23 gennaio 2002) e dell'articolo 167, Tuir sulla disciplina CFC (D.M. 21 novembre 2001). L'obiettivo di convertire il previgente metodo basato sull'elencazione a mezzo decreto ministeriale dei c.d. paradisi fiscali, in un nuovo sistema fondato sull'individuazione degli Stati aventi regime fiscale conforme agli *standard* di legalità e trasparenza adottati dall'Unione Europea (c.d. *white list*), con conseguente attribuzione, per esclusione, della qualifica di paradiso fiscale, agli Stati e ai territori non ricompresi nelle "*liste bianche*" venne attuato con la Finanziaria 2007.

A tal fine, il nuovo sistema prevedeva l'emanazione, con D.M., di 2 tipologie di *white list*, che avrebbero sostituito il sistema delle liste previgente:

1. una prima tipologia che non riguardava il recupero a tassazione in Italia di flussi reddituali (utili, plusvalenze) realizzati all'estero, stilata secondo il criterio di individuazione dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni, e avrebbe trovato applicazione, ad esempio, nei confronti delle discipline in materia di indeducibilità dei costi da paradisi fiscali (*ex* articolo 168-bis, comma 1, Tuir);
2. una seconda tipologia che sarebbe stata utilizzata per l'applicazione di tutte le norme antielusive relative a operazioni di vario tipo, aventi a oggetto il recupero a tassazione in Italia di flussi reddituali, stilata seguendo il duplice criterio dell'adeguato scambio di informazioni unito a un livello di imposizione non sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia e da applicare, *in primis*, con riferimento alla disciplina CFC sull'imputazione per trasparenza dei redditi conseguiti da entità controllate estere residenti in paradisi fiscali (*ex* articolo 168-bis, comma 2, Tuir).

Successivamente, con l'avvento del D.Lgs. 147/2015

c.d. "*Decreto internazionalizzazione*" che ha abrogato l'articolo 168-bis, Tuir, sono state operate una serie di modifiche alle precedenti liste del decreto a opera dell'articolo 10 che prevede l'emanazione di una lista di Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia. Tra le novità introdotte è stato previsto che l'aggiornamento della *white-list* avverrà con cadenza semestrale, tenendo conto dell'entrata in vigore di nuove Convenzioni o accordi sulla trasmissione delle informazioni ma anche dell'adeguatezza dello scambio.

## La disciplina dei costi *black list*

L'articolo 110, Tuir al comma 10, nella sua previgenza, nell'ambito delle norme sulle valutazioni nel contesto del reddito d'impresa, prevedeva l'indeducibilità dei componenti negativi sostenuti per via di transazioni con imprese e professionisti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, così come individuati nell'apposita lista di origine ministeriale, disponendo l'inapplicabilità della normativa qualora il contribuente fosse in grado di dimostrare alternativamente:

- che le imprese estere svolgevano prevalentemente un'attività commerciale;
- che le operazioni avevano avuto concreta esecuzione e rispondevano a un effettivo interesse economico.

Il comma 12 del citato articolo 110, Tuir, prevedeva per l'appunto che "*le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risultino applicabili gli articoli 167 o 168, concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate*", chiarendo che, ove ne ricorressero i presupposti, la CFC rule si sarebbe applicata prioritariamente rispetto al regime di indeducibilità.

In caso di disapplicazione della disciplina CFC, invece, l'Agenzia delle entrate, già con la [circolare n. 9/E/2001](#), aveva sottolineato che l'accoglimento da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'istanza di disapplicazione della normativa CFC non autorizzava, di per sé, il contribuente a ritenere non operanti le disposizioni in materia di indeducibilità dei costi e dei componenti negativi di reddito atteso che le condizioni per ottenere tale inapplicabilità apparivano sostanzialmente diverse da quelle indicate dall'articolo 167, Tuir.

Pertanto, nel caso in cui la controllante residente riceveva un parere positivo da parte dell'Agenzia delle entrate, occorreva distinguere a seconda che la disapplicazione avvenisse:

# SANZIONI

- in considerazione della sussistenza della prima esimente (effettivo svolgimento in via principale di un'attività industriale o commerciale), tale prova poteva essere riconosciuta valida anche ai fini della disapplicazione del regime dell'ineducibilità in commento e la conseguenza sarebbe stata che la controllante residente avrebbe potuto dedurre anche i componenti negativi derivanti dalle operazioni intercorse con la controllata estera;
- in base alla sussistenza della seconda esimente (i rapporti di controllo non hanno conseguito l'effetto di localizzare e tassare i redditi della partecipata in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ed è provato, invece, che gli stessi sono stati prodotti in misura non inferiore al 75% in Stati o territori inclusi nella c.d. *white liste* ivi sottoposti integralmente a tassazione) sarebbe stato necessario dimostrare ulteriormente una delle esimenti previste dall'articolo 110, comma 11, Tuir e l'effettivo e prevalente svolgimento di un'attività commerciale da parte delle controllate estere, ovvero lo svolgimento dell'effettivo interesse economico delle operazioni poste in essere con le partecipate e la loro concreta esecuzione.

Inoltre, ai fini dell'operatività della prima esimente, la L. 296/2006 (c.d. Finanziaria 2007) prevede al comma 11, secondo capoverso, che:

*“le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo del presente comma e ai sensi del comma 10 sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi”.*

Le innovazioni apportate dalla L. 296/2006 alla normativa in tema di deducibilità di costi c.d. *black list* esprimono l'esigenza di trovare un punto di equilibrio meno gravoso per il contribuente, individuato nel mutare la separata indicazione dei costi in dichiarazione da presupposto di ineducibilità a obbligo dichiarativo amministrativamente sanzionato, così coniugando la deducibilità dei costi, che il contribuente dimostri effettivi e inerenti, con il mantenimento, a fini di controllo, ma con effetti sanzionatori più circoscritti, dell'obbligo di indicazione separata in dichiarazione.

## La sentenza n. 6651/2016 Corte di Cassazione

In tale ambito si inserisce la recente pronuncia giurisprudenziale in cui il Supremo Consesso si è trovato a dirimere una controversia in cui l'Agenzia delle entrate impugnava la decisione di secondo grado con cui i giudici della CTR del Veneto avevano riconosciuto a una società la deducibilità dei costi sostenuti per operazioni

commerciali intrattenute con imprese estere residenti e/o domiciliate in Paesi con regime fiscale agevolato compresi nella c.d. *black list* di cui al D.M. 23 gennaio 2002, consistenti nell'acquisto di apparecchiature elettroniche da imprese residenti in Hong Kong.

La pronuncia chiarisce *in primis* l'irrelevanza della dichiarazione integrativa presentata dalla società dopo l'avvio dei controlli fiscali, affermando che:

*“è sufficiente rilevare che questa Corte, già con sentenza n. 24929/2013, ha avuto modo, condividendo il principio affermato da prima da Cassazione n. 5398/2012, di evidenziare che, in realtà, l'articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998<sup>4</sup> “raccorda la facoltà di emenda della dichiarazione prevista dal D.P.R. 322/1998, articolo 2, commi 8 e 8-bis (nel testo introdotto dal D.P.R. 435/2001) all'esercizio del ravvedimento operoso in tema di illeciti fiscali” il quale è consentito al contribuente dal D.Lgs. 472/1997, articolo 13, comma 1 “sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza..., atteso che la relazione tra le due norme... non si pone in termini di successione delle norme nel tempo (in considerazione del differente oggetto della disciplina dettata da ciascuna di esse), ma in termini di coordinamento e, dunque, venendo in questione un tipico problema di interpretazione sistematica del complesso normativo”.*

Infatti, a parere della Corte, nella fattispecie di causa l'inosservanza dell'adempimento formale (indicazione separata nella dichiarazione dei costi deducibili provenienti da operazioni sospette) impediva (prima della novella introdotta della L. 296/2006, articolo 1, commi 302 e 303, per come si specificherà meglio infra) il perfezionamento della stessa fattispecie costitutiva del diritto alla deduzione di tali spese, con la conseguenza che la deduzione operata nella dichiarazione integrativa differisce dalle ipotesi di cui all'ar-

<sup>4</sup> Laddove prevede nella sua versione attuale come modificato dall'articolo 1, comma 637, lettera a), L. 190/2014, in vigore dal 1° gennaio 2015 che: “Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, e successive modificazioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973, e successive modificazioni”.

# SANZIONI

articolo 2, comma 8 (integrazione dei dati della dichiarazione a favore dell'Erario) e comma 8-bis (rettifica dei dati della dichiarazione a favore del contribuente), D.P.R. 322/1998 in cui la modifica apportata con la dichiarazione sostitutiva non ha effetti costitutivi del diritto alla deduzione che il contribuente vuol far valere – come nel caso all'esame – bensì incide esclusivamente sulla determinazione del *quantum* dei rispettivi crediti e debiti sussistenti al momento della presentazione della dichiarazione.

Diversamente

*“ammettere la possibilità di emenda ex post allo stesso accesso, ispezione, verifica e quant'altro, si porrebbe in manifesto contrasto oltre che con il principio di effettività della sanzione (venendo a elidere lo stesso esercizio del jus puniendi della P.A.) anche con i principi di efficienza e buon andamento della Amministrazione finanziaria ex articolo 97 costituzionale, in quanto verrebbe a vanificare le attività ispettive e di controllo svolte dagli uffici finanziari, demandando al contribuente la scelta di evidenziare o meno nella dichiarazione fiscale i costi relativi a operazioni indicate dal Legislatore come altamente sospette in relazione alla tipologia dei soggetti esteri con le quali vengono intrattenute, consentendo di sanare ex post la irregolarità mediante presentazione di una dichiarazione integrativa, secundum eventum inspectionis, con evidenti effetti pregiudizievole sullo scopo antielusivo della norma e sulla stessa efficacia dei controlli (così da ult. Cassazione, Sezione 5, sentenza n. 15285/2015)”.*

Esclusa, dunque, la validità della dichiarazione di emenda presentata, permane la problematica relativa alla sanzionabilità della violazione commessa dalla società consistente nell'omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi *black list*.

Le disposizioni della L. 296/2006, articolo 1, commi 301 e 302, (c.d. Finanziaria 2007), hanno infatti modificato il testo dell'articolo 110, Tuir e del D.Lgs. 471/1997, disponendo che la deducibilità dei costi c.d. *black list* è subordinata soltanto alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente e all'effettività delle transazioni commerciali, mentre la separata indicazione di detti costi viene degradata a obbligo di carattere formale, passibile unicamente di sanzione amministrativa (cfr. sentenze n. 4030/2015, n. 6205/2015 e n. 9950/2015).

Secondo la Corte, dunque, la modifica della normativa incide solo sul piano sostanziale, non essendo ammes-

sa l'Agenzia delle entrate a disconoscere la deducibilità del costo per la sua mancata indicazione separata in dichiarazione poiché nell'avviso di accertamento l'ufficio non ha contestato alla contribuente l'assenza dei presupposti di cui all'articolo 110, comma 11, Tuir.

Sotto il profilo sanzionatorio la Corte sancisce l'irretroattività dello *ius superveniens* rappresentato dalla L. 208/2015, articolo 1, comma 142, lettera a) (Legge di Stabilità 2016), che ha abrogato l'articolo 110, Tuir, commi da 10 a 12-bis per due ordini di ragioni.

La prima è rappresentata dalla specifica e pienamente convergente disciplina transitoria di cui al medesimo articolo 1, comma 144, a mente del quale *“le disposizioni di cui ai commi 142 e 143, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015”* (norma il cui riferimento al “periodo d'imposta” e la cui attinenza a una legge di diritto sostanziale palesa l'implausibilità della interpretazione proposta dalla controricorrente secondo cui essa dovrebbe invece intendersi nel senso di consentire l'applicazione della nuova disciplina anche ai fatti pregressi, purché però in giudizi o con provvedimenti resi a far data dal 1° gennaio 2016).

Secondo la Cassazione neppure può invocarsi nel caso in esame l'operatività dell'articolo 3, comma 2, D.Lgs. 472/1997, a mente del quale *“salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile”*, attesa per l'appunto la previsione di espressa e contraria disciplina transitoria, avente pari forza di legge di cui alla specifica disposizione transitoria.

Sulla base di tali motivazioni la Corte ha confermato il provvedimento amministrativo, limitatamente al profilo sanzionatorio, sancendo il seguente principio di diritto: *“Questa Corte è ferma nel ritenere che l'omessa separata indicazione, nella dichiarazione, delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni con imprese residenti o localizzate in Stati inseriti nella c.d. black list costituisce violazione della corrispondente prescrizione normativa e che, dopo la contestazione di una violazione o dopo l'avvio di operazioni verifica è preclusa ogni possibilità di regolarizzazione, posto che, ove fosse possibile porre rimedio alla mancata separata indicazione dei costi in oggetto (o a qualunque altra irregolarità) anche dopo la contestazione della relativa violazione o dopo l'inizio dell'attività di verifica (come nel caso di specie), la correzione stessa si risolverebbe (Corte Costituzionale n. 392/2002) in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni predisposte dal Legislatore per l'inosservanza della correlativa prescrizione”.*