

Costi "black list", ravvedimento operoso e principio del "favor rei"

di Giovanni Consolo e Sara Loi (*)

Per la prima volta, dopo l'emanazione della Legge di stabilità 2016, la Corte di cassazione, con **sentenza n. 6651/2016**, si è pronunciata in merito al **regime sanzionatorio** dei **costi "black list"**, con due statuizioni di principio di particolare importanza: una prima, riguardante l'**inefficacia** del **ravvedimento operoso**, che va temporalmente contestualizzata e circoscritta; una seconda, relativa all'**inapplicabilità** del **"favor rei"**, dopo l'abrogazione dell'art. 110, comma 11, del T.U.I.R., che va invece maggiormente approfondita perché desta notevoli perplessità.

La controversia sottoposta al vaglio della Suprema Corte trae origine da un avviso di accertamento, relativo al periodo d'imposta 2003, con cui l'Agenzia delle entrate aveva contestato, ai fini IRPEG e IRAP, la deducibilità di alcuni costi *black list*, in quanto non indicati nel quadro RF della dichiarazione dei redditi.

Nei gradi di merito, i giudici tributari avevano annullato l'atto impositivo sul presupposto che l'omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi *black list* dovesse considerarsi validamente sanata dalla dichiarazione integrativa presentata dalla società, ancorché dopo l'inizio delle operazioni di verifica. Quanto ai requisiti sostanziali di deducibilità dei costi *black list*, la Commissione tributaria regionale aveva inoltre rilevato la tardività della contestazione mossa dall'Ufficio al riguardo, fondandosi la motivazione dell'atto di accertamento esclusivamente sull'omessa separata indicazione dei suddetti costi in dichiarazione e sulla ritenuta inammissibilità della dichiarazione integrativa presentata dalla società.

Con la sentenza n. 6651/2016 (1), la Suprema Corte ha sovvertito l'esito della controversia, con tre statuizioni di principio di particolare interesse.

Con la prima, è stato sancito che l'omessa separata indicazione nella dichiarazione delle spese e degli altri componenti negativi di reddito c.d. *black list* non può essere regolarizzata mediante ravvedimento operoso, perché, ove fosse possibile porre rimedio alla mancata indicazione dei costi in oggetto dopo l'inizio dell'attività di verifica, la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza della relativa prescrizione e si porrebbe in contrasto con i principi di efficienza e di buon andamento dell'Amministrazione finanziaria.

Con la seconda, è stato ritenuto irrilevante, per valutare l'applicabilità della sanzione amministrativa, prevista dall'art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. n. 471/1997, l'abrogazione del comma 11 dell'art. 110 del T.U.I.R. (2), perché - ha argomentato la Corte - la relativa disciplina transitoria (3) derogherebbe al principio del *favor rei* sancito dall'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997.

Con l'ultima statuizione, è stata confermata la deducibilità dei costi oggetto di contestazione, ancorché la condotta fosse stata compiuta nel 2003, cioè quando i suddetti costi erano inde-

(*) Dei paragrafi della presente nota vanno attribuiti: a Giovanni Consolo, il terzo, il quarto e il quinto; a Sara Loi, il primo e il secondo; la parte introduttiva è comune.

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(2) Avvenuta con l'art. 1, comma 142, lett. a), della Legge

28 dicembre 2015, n. 208.

(3) Prevista nell'art. 1, comma 144, della Legge n. 208/2015, secondo cui "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".

ducibili se non indicati in dichiarazione, e ciò perché - ha argomentato la Corte - l'omessa contestazione nell'accertamento dell'assenza dei presupposti di cui all'art. 110, comma 11, T.U.I.R., invocata poi in giudizio dall'Ufficio, configurava un'ipotesi di *mutatio libelli*; e, inoltre, la violazione da parte dell'Ufficio dell'obbligo (prescritto dal medesimo comma 11) di richiedere alla società contribuente la prova della sussistenza dei predetti presupposti, renderebbe applicabili le modifiche apportate dalla Legge n. 296/2006 (4).

Sulla scorta di tali argomentazioni, la Corte di cassazione ha cassato la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, ha confermato la deducibilità dei costi *black list* e ritenuto applicabile la sanzione di cui all'art. 8, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471/1997.

Nel prosieguo, per la rilevanza che possono avere nell'attuale contesto normativo e i riflessi su fattispecie analoghe già accertate o di futuro accertamento, ci si soffermerà sulle prime due statuizioni, che costituiscono la base argomentativa della ritenuta applicabilità della citata sanzione.

Impossibilità di ravvedere l'omessa indicazione dei costi "black list" dopo l'inizio dei controlli

Per quanto riguarda il ravvedimento operoso, che nel caso vagliato dalla Suprema Corte era stato fatto dopo l'avvio dei controlli, la sentenza ha sancito che, per l'omessa separata indicazione dei costi *black list*, la contestazione della violazione o il mero avvio di operazioni di verifica preclude la possibilità di regolarizzazione

LA GIURISPRUDENZA

Omessa separata indicazione dei costi "black list"

La Corte di cassazione ha sancito che, per l'omessa separata indicazione dei costi "black list", la **contestazione della violazione** o il mero **avvio** di operazioni di **verifica precludono** la possibilità di **regolarizzazione "ex post"** dell'omissione; principio enunciato anche dall'**Agenzia delle entrate**, secondo cui, per le violazioni all'obbligo dichiarativo, risulta applicabile la **sanzione proporzionale** di cui all'art. 8, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471/1997, tutte le volte in cui la parte, pur avendo dimostrato la sussistenza delle esimenti, **non abbia** presentato la **dichiarazione integrativa** con l'indicazione dei costi da Paesi "black list", o abbia presentato tale dichiarazione successivamente alla formale conoscenza dell'avvio dei controlli.

ex post dell'omissione; principio, questo, enunciato anche dalla prassi, secondo cui "per le violazioni all'obbligo dichiarativo, in ogni tempo commesse, risulta applicabile la nuova sanzione proporzionale di cui all'art. 8, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471/1997, tutte le volte in cui, pur avendo la parte dimostrato la sussistenza delle esimenti, non abbia presentato la dichiarazione integrativa con l'indicazione dei costi da Paesi 'black list', ovvero abbia presentato tale dichiarazione solo successivamente alla formale conoscenza

dell'avvio dei controlli" (5).

Le argomentazioni utilizzate dalla Suprema Corte, a sostegno della sua radicale affermazione, sono argomentazioni logico-sistematiche, che affondano le radici anche nella Carta costituzionale.

Il giudice di legittimità osserva, infatti, che "ove fosse possibile porre rimedio alla mancata separata indicazione dei costi in oggetto (o 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 ... in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza della correlativa prescrizione"; e, altresì, che "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 ad elidere lo stesso esercizio dello *jus puniendi* della PA) anche con i principi di efficienza e buon andamento dell'Amministrazione finanziaria *ex art. 97 Cost.* in quan-

(4) Cfr. art. 1, comma 303, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

(5) Così circolare Agenzia delle entrate, 3 novembre 2009, n. 46/E, par. 4.2.

to verrebbe a vanificare le attività ispettive e di controllo svolte dagli Uffici finanziari”.

Al principio enunciato dalla Suprema Corte, così come alle condivisibili argomentazioni di supporto, è stata attribuita - in alcuni commenti “a caldo” - una portata generale, nel senso di ritenerlo applicabile anche nell’attuale contesto normativo.

Invero, la fattispecie vaghiata dalla Corte riguardava l’anno 2003 e, dunque, il principio in questione

va temporalmente circoscritto e risulta effettivamente applicabile ai soli casi di ravvedimento - concernente l’omessa indicazione dei costi *black list* - effettuato prima del 1° gennaio 2015. Ed infatti, l’istituto del ravvedimento operoso - disciplinato dall’art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 - è stato modificato dall’art. 1, comma 637, della Legge n. 190/2014 (c.d. Legge di stabilità 2015), il quale ha sostanzialmente eliminato i limiti temporali alla regolarizzazione delle violazioni previsti dalla disciplina vigente fino al 31 dicembre 2014.

Per effetto di tali modifiche - entrate in vigore, appunto, il 1° gennaio 2015 - è adesso consentito, per i tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, sanare col ravvedimento operoso le violazioni commesse in dichiarazione, anche se sono già iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza. Risultano preclusive soltanto la formale notifica di atti di liquidazione e di accerta-

SOLUZIONI OPERATIVE

Ravvedimento operoso

Per effetto delle modifiche della Legge di stabilità 2015, è consentito, per i tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, sanare con il ravvedimento operoso le violazioni commesse in dichiarazione, anche se sono già iniziati **accessi, ispezioni, verifiche** o altre **attività** amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale **conoscenza**. Risultano **preclusive** soltanto la formale **notifica di atti** di liquidazione e di accertamento, le **comunicazioni di irregolarità** e gli esiti del **controllo formale**. E ciò vale anche le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2015, per le quali sono ancora aperti i termini di accertamento.

mento e le comunicazioni di irregolarità di cui all’art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973, gli esiti del controllo formale di cui all’art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 e le comunicazioni di irregolarità di cui all’art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 (6). E ciò vale anche per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2015, per le quali sono ancora aperti i termini di accertamento, in applicazione del principio *tempus regit actum*.

La nuova disciplina del ravvedimento operoso,

che palesa la volontà generale di eliminazione delle barriere alla regolarizzazione delle violazioni, persegue l’obiettivo primario di stimolare nel contribuente l’adempimento spontaneo degli obblighi tributari e - come si legge nella relazione di accompagnamento - individua, nel contribuente, “il protagonista attivo e consapevole della propria posizione fiscale” e, a tale fine, nell’Amministrazione fiscale, “una guida trasparente che, attraverso nuove e più avanzate forme di colloquio con il contribuente, anche prima che formalizzi la sua dichiarazione o che gli sia notificato un accertamento fiscale, possa consentirgli di conoscere elementi e informazioni utili affinché possa coerentemente adempiere agli obblighi fiscali” (7).

Possibilità di ravvedere le omesse indicazioni dei costi “black list” non contestate con atto di accertamento

Nel nuovo contesto normativo, scaturito dopo le modifiche alla disciplina del ravvedimento

(6) Sulle modifiche apportate all’istituto del ravvedimento operoso, v., *ex multis*, A. Carinci, “Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti”, in *il fisco*, 2014, pag. 4338 ss.; R. Cordeiro Guerra, “La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della ‘compliance’?”, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 325 ss.; A. Giovannini, “Il nuovo ravvedimento: il ‘Fisco amico’ e il ‘condono permanente’”, in *il fisco*, 2015, pag. 315 ss.; e, più di recente, G. Sepio, F. M. Silveti, “Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflattivi sulla punibilità del con-

tribuyente”, in *il fisco*, 2016, pag. 854 ss.

(7) Valuta positivamente la nuova disciplina, R. Cordeiro Guerra, “La riforma”, cit., pag. 325; critico, invece, A. Giovannini, “Il nuovo ravvedimento: il ‘Fisco amico’ e il ‘condono permanente’”, in *il fisco*, 2015, pag. 315 ss., per il quale “la *ratio* della nuova normazione... è, da un lato, condonistica (permanente) e, dall’altro, di incoraggiamento a rimanere nell’illegalità, alimentando quelle riserve mentali e comportamentali che, invece, l’originario ravvedimento contrastava fortemente”.

operoso, gli Uffici non possono, dunque, invocare la sentenza in commento e le pregnanti argomentazioni ivi utilizzate per negare l'efficacia di un ravvedimento operoso relativo a costi *black list* effettuato nel corso di una verifica fiscale, perché il contribuente si è ricordato solo allora dell'omessa indicazione in dichiarazione

o ne è venuto a conoscenza, di norma, mediante i verbali giornalieri. E ciò, in virtù del principio *tempus regit actum*, vale anche per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2015, nei periodi di imposta ancora "aperti" sotto il profilo dei termini di accertamento.

Per le violazioni in esame, il ravvedimento operoso non potrà avere alcuna efficacia sanante soltanto se effettuato dopo la "notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni" (così, il comma 1-ter dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997): in tale ipotesi, infatti, rivive la preclusione contemplata al comma 1 dell'art. 13, ove si prevede la sanzione amministrativa ridotta "sempreché la violazione non sia stata già 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".

Una precisazione va fatta sugli atti amministrativi che rendono il ravvedimento operoso "tardivo", privandolo di efficacia sanante.

Nell'art. 13, comma 1-ter, si fa espresso riferimento agli "atti di liquidazione e di accertamento" e alle "comunicazioni" relative ai con-

SOLUZIONI OPERATIVE

Omesse indicazioni dei costi "black list" non contestati

Si ritiene che la **possibilità di ravvedere** la violazione dell'omessa indicazione dei costi "black list" in dichiarazione **non sia preclusa** dalla **notifica** di un atto di **contestazione**, in quanto, se il legislatore avesse voluto negare l'efficacia sanante del ravvedimento, lo avrebbe fatto menzionando questa "species" di atto, come ha fatto in sede di riforma del c.d. raddoppio dei termini.

trolli automatici e formali, e non si menzionano altri atti, come, ad esempio, l'atto di contestazione, che - se non si nega anche la deducibilità del costo perché ne sussistono i presupposti sostanziali - è lo strumento attraverso cui viene contestata la violazione dell'omessa indicazione dei costi *black list* in dichiarazione e la relativa

sanzione di cui all'art. 8, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471/1997.

Ancorché l'Agenzia delle entrate affermi il contrario (8), si deve ritenere che la possibilità di ravvedere la violazione in esame non sia preclusa dalla notifica di un atto di contestazione, e ciò per una semplice ma assorbente ragione: se il legislatore avesse voluto negare l'efficacia sanante del ravvedimento anche in tale caso lo avrebbe fatto menzionando questa *species* di atto, come ha fatto in sede di riforma del c.d. raddoppio dei termini, con l'art. 2 del D.Lgs. n. 128/2015, ove - appunto - la menzione espressa anche "dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria".

La possibilità di effettuare, nell'attuale contesto normativo, il "ravvedimento operoso" in materia di costi *black list* dopo l'avvio dei controlli, e fino al momento della notifica di un atto di liquidazione o accertamento, è stata peraltro riconosciuta anche dall'Agenzia delle entrate, esemplificando il contenuto dell'art. 13, comma 1, lett. a-bis), D.Lgs. n. 472/1997 (9).

Abrogazione dell'obbligo di separata indicazione dei costi "black list" e "favor rei"

Con la sentenza in commento, la Corte di cassazione ha affrontato anche il problema del-

(8) Cfr. circolare Agenzia delle entrate 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 10.5.

(9) Cfr. circolare Agenzia delle entrate 9 giugno 2015, n. 23/E, pag. 6.

l'applicabilità del *favor rei* in relazione all'abrogazione dell'obbligo di separata indicazione in dichiarazione dei costi *black list*, previsto dall'art. 110, comma 11, T.U.I.R. (10), la quale è avvenuta - con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 - in forza dell'art. 1, comma 142, della Legge n. 208/2015 (Legge di stabilità 2016), senza disciplinare la sorte dell'art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. n. 471/1997, che punisce l'omessa o incompleta "indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 110, comma 11, del testo unico delle imposte sui redditi".

In particolare, l'abrogazione dell'art. 110, comma 11, T.U.I.R., solleva l'interrogativo circa l'applicabilità o meno, oggi, della suddetta sanzione amministrativa tributaria, in quanto, da un lato, si potrebbe ricorrere ad "un'ampia lettura del principio del c.d. *favor rei*", considerando "quale *abolitio criminis* il caso del venir meno dell'obbligo cui è correlata la sanzione"; e, dall'altro, in senso contrario, si "potrebbe forse legittimare la tesi per cui il legislatore abbia scientemente voluto derogare al suddetto principio": sia perché "l'eliminazione della disciplina in questione opera solo *pro-futuro*" e sia perché "la norma sanzionatoria che protegge il predetto obbligo (...) non è stata affatto abrogata" (11).

La sentenza in commento ha accolto quest'ultima soluzione, sul presupposto che il regime transitorio disciplinato dall'art. 1, comma 144, della Legge di stabilità 2016 - avendo posticipato ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2015 le modifiche apportate all'art. 110 del T.U.I.R. - integrerebbe la "diversa previsione di legge" cui l'art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997, subordina la disapplicazione del principio del *favor rei*.

Per il giudice di legittimità, in specie, la sopravvenuta abrogazione dell'obbligo di separata

indicazione dei costi *black list* non farebbe venire meno la sanzionabilità della violazione commessa nel caso vagliato, relativo al periodo di imposta 2003, perché "Alla luce di tale espressa previsione (ossia la norma transitoria secondo cui le disposizioni abrogative dei commi da 10 a 12-bis dell'art. 110 'si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015') nemmeno può soccorrere il richiamo alla norma di cui all'art. 3, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, 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".

Per quanto tranciante, la conclusione della Suprema Corte non è, invero, così scontata come potrebbe apparire, essendovi molteplici argomenti che possono essere adottati a sostegno della soluzione interpretativa opposta.

Efficacia temporale delle norme sanzionatorie relative a obblighi aboliti

La problematica in esame attiene alla complessa questione dell'efficacia temporale delle norme sanzionatorie relative a obblighi aboliti dal legislatore per il futuro ma non anche per il passato (12).

Sembra, invece, pacifico - e non merita, pertanto, particolare approfondimento - il fatto che l'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, ricomprenda non solo i casi di abrogazione della specifica disposizione sanzionatoria, ma anche quelli in cui - com'è avvenuto con le modifiche in esame - siano abrogate disposizioni che, pur se non ricomprese direttamente nel precetto sanzionatorio, ne costituiscono l'indispensabile presupposto, o concorrono, comunque, a determinarne il contenuto (13).

(10) Questo profilo della sentenza in esame è preso in considerazione da M. Basilavecchia, "Il 'favor rei' a seguito della riforma delle sanzioni", in *Corr. Trib.*, n. 17/2016, pag. 1280, nota 5.

(11) In tali termini, E. Della Valle, "I costi *black list*: cronaca di una morte improvvisa", in *il fisco*, 2016, pag. 616 ss.

(12) Sul tema, v., fra gli altri, L. Del Federico, "Legalità, 'fa-

vor rei' ed 'abolitio criminis'", in *Corr. Trib.*, n. 13/2002, pag. 1190 ss.; Id., "Infedele dichiarazione ILOR, tra 'abolitio criminis' e continuità normativa", *ivi*, n. 42/2003, pag. 3507 ss. e A. Marcheselli, "Continuità normativa e abrogazione retroattiva di sanzioni amministrative tributarie", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10/2003, pag. 919 ss.

(13) Tale conclusione è accolta anche dall'Agenzia delle en-

La fattispecie in esame sembra assimilabile alla *vexata quaestio* emersa per le sanzioni relative ai tributi abrogati dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il cui art. 36, da un lato, faceva decorrere l'abrogazione dal 1° gennaio 1998 e, dall'altro, disponeva che i versamenti relativi a tali tributi, i cui presupposti impositivi si erano verificati anteriormente alla data di abrogazione, fossero dovuti anche successivamente a tale data: in questi casi, la Corte di cassazione ha sempre affermato che l'abolizione delle diverse imposte non comportasse, in base all'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997, alcuna conseguenza in ordine alla irrogazione delle sanzioni per le condotte poste in essere nel periodo di vigenza dei tributi (14).

Non si reputa, tuttavia, che il medesimo indirizzo giurisprudenziale possa valere anche nel caso in esame.

Per un verso, infatti, non è stato abolito alcun tributo, ma soltanto un obbligo formale, peraltro assolutamente irrilevante a fini impositivi: se l'art. 110, comma 11, T.U.I.R., subordinava - fino al 31 dicembre 2006 - la deduzione dei costi *black list* alla loro separata indicazione nella dichiarazione dei redditi, tale condizione è, infatti, venuta meno per effetto delle successive modifiche apportate a tale disposizione dall'art. 1, comma 301, lett. a) e b), della Legge 27 dicembre 2006, n. 269, che ha sganciato la deducibilità dei costi in esame dalla loro separata indicazione (15).

Per altro verso, poi, se l'abolizione solo *pro-futuro* di un tributo non comporta, come necessaria conseguenza, il venir meno della sua applicabilità per il passato - e, conseguentemente, nemmeno la caducazione delle relative sanzioni (in quanto, altrimenti, i contribuenti potrebbero impunemente sottrarsi all'obbligo di dichiarare e versare il tributo ancora dovuto,

garantendosi, di fatto, l'impunità per la relativa evasione) - nel caso in cui sia abolito un obbligo meramente formale e non anche strumentale alla realizzazione di un determinato tributo "è chiaro che il suo mancato adempimento non sarebbe più sanzionabile neppure per il passato" (16).

Invero, l'interpretazione fornita dalla Suprema Corte per il caso di specie appare meramente formalistica e di dubbia ragionevolezza, posto che, da un lato, l'indicazione separata in dichiarazione dei costi *black list* non è rilevante ai fini della loro deducibilità e, dall'altro, conduce "ad una soluzione più rigorosa di quella che si verificherebbe di fronte a innovazioni legislative di minore portata, come la riduzione (o abolizione) della sanzione, ed il mantenimento dell'obbligo, magari per una finalità probatoria" (17).

Impossibilità di derogare al "favor rei" in assenza di espressa previsione

La conclusione raggiunta nella sentenza in esame non è condivisibile anche per ragioni diverse e ulteriori da quelle sopra riportate.

Invero, l'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, opera con esclusivo riguardo al "disvalore del fatto" e ogniqualvolta venga meno l'antigiuridicità di un comportamento o venga anche solo introdotta una punizione più mite, da ciò derivando che "il discrimine in ordine all'applicabilità o meno del *favor libertatis*" deve necessariamente fondarsi su una valutazione circa l'"attualità dello specifico interesse tutelato" (18) di volta in volta dal legislatore.

Nel nostro caso l'abrogazione dell'unica condotta sanzionata dall'art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. n. 471/1997 (quella, cioè, di cui al richiamato art. 110, comma 11, T.U.I.R.) ha realizzato una vera e propria *abolitio criminis*.

trate, la quale ha concluso in tale senso, tra gli altri documenti nella recente circolare Agenzia delle entrate 4 marzo 2016, n. 4/E, e nella circolare Agenzia delle entrate 23 dicembre 2013, n. 38/E, ove un caso identico a quello in esame. Nella giurisprudenza di legittimità, la soluzione è stata accolta, *ex multis*, da Cass., Sez. trib., 14 ottobre 2015, n. 20629, con riguardo all'eliminazione dell'obbligo di bollatura dei registri fiscali; e da Cass., Sez. trib., 6 dicembre 2011, n. 26177, con riguardo all'eliminazione dell'obbligo di trascrizione su supporti cartacei dei registri contabili tenuti con sistemi meccanografici.

(14) V., con riguardo all'ILOR, Cass., Sez. trib., 30 maggio 2003, n. 8717; e, con riguardo all'INVIM, Id., 20 marzo 2006, n. 6189 e Id., 24 novembre 2006, n. 24991.

(15) Cfr., sul punto, E. Della Valle, "I costi", cit., pag. 616 ss.

(16) Così, I. Manzoni, G. Vanz, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008, pag. 112.

(17) V. R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 689.

(18) L. Del Federico, "Infedele", cit., pag. 3507 ss.

È irrefutabile che, laddove la violazione in esame fosse commessa nell'attuale periodo d'imposta, la sanzione di cui al citato art. 8, comma 3-bis, non sarebbe più applicabile. Se così è, il *favor rei* deve necessariamente operare perché la sopravvenuta abrogazione dell'obbligo di indicazione separata dei costi *black list* palesa l'insussistenza dell'attualità dello specifico interesse prima tutelato dal legislatore con la disposizione di cui all'art. 110, comma 11, T.U.I.R.; e vale, dunque, quanto autorevolmente affermato da altri in un contesto simile (19), e cioè che "ove il legislatore avesse voluto disporre diversamente, ben avrebbe potuto e dovuto farlo con una norma specifica, derogatoria rispetto ai meccanismi del *favor libertatis* ex art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997".

L'art. 1, comma 144, della Legge di stabilità, non può quindi integrare - come è stato sostenuto nella sentenza in commento - gli estremi della "diversa previsione di legge" richiesta dall'art. 3, comma 2, per la disapplicazione del *favor rei*, poiché la suddetta disposizione di diritto

transitorio regola esclusivamente la decorrenza delle modifiche apportate all'art. 110 del T.U.I.R., e nulla, proprio nulla, dice in ordine all'ambito temporale di efficacia della disciplina sanzionatoria.

Né, infine, si può trarre un argomento a favore della volontà di derogare al principio in esame dal fatto che il legislatore non abbia anche abrogato espressamente l'art. 8, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471/1997.

Quest'ultima disposizione deve infatti intendersi "implicitamente" abrogata, in quanto - come già evidenziato - la condotta ivi sanzionata è solo quella prevista dall'art. 110, comma 11, del T.U.I.R., oggi abrogato: invero, l'abrogazione c.d. implicita opera esclusivamente sul piano dell'interpretazione e, prescindendo da specifici interventi legislativi, ricorre ogniqualvolta l'interprete possa trarre dalla riforma di una data materia un argomento per sostenere che la vecchia legge debba ritenersi abrogata e le sue norme non debbano più essere applicate.

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 aprile 2016 (21 gennaio 2016), n. 6651 - Pres. Di Amato - Rel. Iannello

La mancata indicazione separata nella dichiarazione dei redditi dei costi derivanti da operazioni intercorse con controparti appartenenti ai Paesi "black list", di cui all'art. 110, commi 10 e 11, T.U.I.R., non può essere sanata con la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998, anche successivamente alla contestazione della violazione. Se così non fosse, infatti, verrebbe meno l'effetto antielusivo della norma e l'efficacia stessa dei controlli. In questa ipotesi, la violazione dell'adempimento formale previsto dalla legge comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471/1997 - introdotta dalla Legge n. 296/2006 ed applicabile anche retroattivamente - e non quella più lieve prevista dal comma 1 dello stesso articolo.

Svolgimento del processo

1. La Iceberg Technology S.p.a. proponeva ricorso avanti la CTP di Treviso avverso l'avviso di accertamento nei suoi confronti emesso per maggiori IRPEG ed IRAP dovute per l'anno 2003, a seguito di rettifica del reddito d'impresa e del mancato riconoscimento della deducibilità di costi per operazioni commerciali intrattenute con imprese estere residenti e/o domiciliati in Paesi con regime fiscale agevolato com-

presi nella c.d. *black list* di cui al D.M. 23 gennaio 2002 (si trattava precisamente di costi per euro 2.130.179,87 per l'acquisto di apparecchiature elettroniche da imprese residenti in Hong Kong). L'atto impositivo traeva origine da una verifica fiscale che aveva accertato che, dei detti costi, la contribuente aveva ommesso la separata indicazione nel quadro RF della dichiarazione dei redditi prescritta dall'art. 110, comma 11, T.U.I.R., applicabile *ratione temporis*.

(19) Il riferimento è a L. Del Federico, "Infedele", cit.

L'adita CTP annullava l'atto impugnato, ritenendo, in accoglimento della tesi difensiva della contribuente, che detta omissione doveva considerarsi validamente sanata dalla dichiarazione integrativa, ancorché presentata dopo l'inizio delle operazioni di verifica.

Tale decisione era confermata dalla CTR del Veneto che, ribadita l'efficacia sanante della dichiarazione integrativa, rilevava nel resto, quanto ai requisiti sostanziali di deducibilità dei costi, che la contestazione al riguardo svolta dall'Ufficio appellante era tardiva, essendo l'accertamento esclusivamente fondato sulla omissione dell'indicazione separata dei costi e sulla ritenuta inammissibilità della dichiarazione integrativa a tal fine successivamente presentata dalla società e considerato che l'Ufficio non aveva provveduto, prima dell'emissione dell'accertamento, agli adempimenti prescritti dall'art. 110, comma 11, T.U.I.R.

2. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso sulla base di due motivi; resiste la società contribuente depositando controricorso.

Quest'ultima ha depositato note d'udienza ai sensi dell'art. 379 c.p.c.

Motivi della decisione

3. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - della Legge n. 296 del 2006, art. 1, commi 302 e 303; D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 e 8-bis; D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 3-bis, e D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13, per avere i giudici respinto la richiesta dell'Ufficio di rideterminazione della sanzione nella misura proporzionale del 10% dei costi non dichiarati originariamente (da un minimo di euro 500 ad un massimo di euro 50.000), prevista dalla Legge n. 296 del 2006, art. 1, comma 302, (D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, nuovo comma 3-bis), in sostituzione della più grave sanzione della indeducibilità dei costi, anche per le violazioni anteriori alla sua entrata in vigore, non essendo ostativa la presentazione, da parte della contribuente, dopo l'avvio dei controlli fiscali, di una dichiarazione di rettifica o correzione della dichiarazione.

La censura è fondata.

3.1. 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 (prevista sia pri-

ma che dopo la commissione di tale violazione nella specie, anche se, come si vedrà meglio in seguito, diversamente sanzionata nel tempo) 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 cost. n. 392 del 23 luglio 2002) in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza della correlativa prescrizione (v. Cass. Sez. 5, n. 23745 del 20/11/2015; Sez. 5, n. 15285 del 21/07/2015; Sez. 5, n. 20081 del 24/09/2014; Sez. 5, n. 5398 del 04/04/2012).

A confutazione della opposta argomentazione contenuta nel controricorso, facente leva sulla mancata previsione, nel D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8, di alcun termine preclusivo diverso da quello stabilito dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, è sufficiente rilevare che questa Corte, già con sentenza n. 24929 del 06/11/2013, ha avuto modo, condividendo il principio affermato da prima da Cass. n. 5398/2012, di evidenziare che, in realtà, detta norma "racconta la facoltà di emenda della dichiarazione prevista dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, commi 8 e 8-bis (nel testo introdotto dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435) all'esercizio del ravvedimento operoso in tema di illeciti fiscali" il quale è consentito al contribuente dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 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 od 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".

Si è, inoltre, condivisibilmente osservato che la peculiare fattispecie - in cui l'inosservanza dell'adempimento formale (indicazione separata nella dichiarazione dei costi deducibili rinvenienti da operazioni sospette) impediva (prima della novella introdotta dalla Legge n. 296 del 2006, art. 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 integrava oggettivamente una evasione di imposta - è del tutto diversa dalle situazioni contemplate dall'art. 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) in cui la modifica apportata con la dichiarazione integrativa non interviene a completare con effetto *ex nunc* la fattispecie costitutiva del diritto che il contribuente intende far valere nei confronti della PA, ma viene ad incidere esclusivamente sul *quantum* dei rispettivi crediti e debiti sussistenti al momento della presentazione della dichiarazione (Cass. n. 24929/2013 cit.). In tale ottica, pertanto, non è applicabile il principio di diritto secondo cui in tema di imposte sui redditi, la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, ma pur sempre di carattere meramente formale, è esercitabile anche in sede contenziosa ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione.

Sotto altro profilo ancora, come pure è stato evidenziato, 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 ad elidere lo stesso esercizio del *jus puniendi* della PA) anche con i principi di efficienza e buon andamento della Amministrazione finanziaria *ex art. 97 Cost.*, 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 ad 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 pregiudizievoli sullo scopo antieclusivo della norma e sulla stessa efficacia dei controlli (così da ult. Cass., Sez. 5, n. 15285 del 21/07/2015).

3.2. Ciò premesso va altresì ricordato, quanto alle sanzioni, che, secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, le norme di cui alla Legge n. 296 del 2006, art. 1, commi 301, 302 e 303 - le quali introducono modificazioni al D.P.R. n. 917 del 1998, art. 110, commi 10 e 11 (già art. 76, commi 7-bis e 7-ter) - devono essere interpretate nel senso che l'abolizione del previgente regime di indeducibilità dei costi c.d. *black list* per il solo fatto della mancata relativa separata indicazione in dichiarazione e la sostituzione

ad esso di un sistema di meno gravose sanzioni amministrative hanno carattere retroattivo (v. *ex pluribus* Cass. n. 4030/2015; n. 6205/2015; n. 9950/2015).

Le disposizioni della Legge n. 296 del 2006, art. 1, commi 301 e 302, (finanziaria 2007), hanno infatti modificato il testo dell'art. 110 T.U.I.R. e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, disponendo che la deducibilità dei costi c.d. *black list* è subordinata soltanto alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente ed all'effettività delle transazioni commerciali, mentre la separata indicazione di detti costi viene degradata ad obbligo di carattere formale, passibile unicamente di sanzione amministrativa (Cass. n. 4030/2015; n. 6205/2015; n. 9950/2015).

L'art. 1, comma 303, cit., ha poi ulteriormente stabilito, in via transitoria, l'applicabilità del comma 302, anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della Legge n. 296 del 2006, a condizione che il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, comma 11 T.U.I.R., vale a dire che l'impresa estera svolgeva una prevalente ed effettiva attività commerciale o che le operazioni poste in essere rispondevano ad un effettivo interesse economico ed avevano avuto concreta esecuzione.

Come affermato da questa Corte con le pronunzie summenzionate, le innovazioni apportate dalla Legge n. 296 del 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 indeducibilità ad obbligo dichiarativo amministrativamente sanzionato, così coniugando la deducibilità dei costi, che il contribuente dimostri effettivi ed inerenti, con il mantenimento, a fini di controllo, ma con effetti sanzionatori più circoscritti, dell'obbligo di indicazione separata in dichiarazione.

Nel caso di specie la CTR, statuendo l'integrale illegittimità della pretesa impositiva in quanto riferita ai costi indicati in dichiarazione per operazioni con soggetti operanti in Paesi a fiscalità privilegiata, e ciò anche con riferimento alle sanzioni, non ha fatto corretta applicazione del quadro normativo così delineato, il quale - può incidentalmente notarsi - imporrebbe comunque l'applicazione delle previste sanzioni quand'anche si fosse ritenuta efficacemente emendata la violazione formale cui le sanzioni sono riferite (ossia l'omessa indicazione separata dei costi relativi a operazioni con imprese operanti in Paesi compresi nella c.d. *black list*), ciò in forza della riserva contenuta nel D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8, il quale, nel consentire a determinate condizioni ed en-

tro dati termini l'emenda di errori ed omissioni a mezzo dichiarazione integrativa, fa tuttavia espressamente "salva l'applicazione di sanzioni".

3.3. E appena il caso in fine di rilevare che nessun rilievo può avere nel presente giudizio lo *ius superveniens* rappresentato dalla Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 142, lett. a), (Legge di stabilità 2016), che ha abrogato l'art. 110 T.U.I.R., commi da 10 a 12-bis, stante l'irretroattività dello stesso discendente, oltre che, in via generale, dall'art. 11 preleggi, dalla specifica e pienamente convergente disciplina transitoria di cui al medesimo art. 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 ad 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).

Alla luce di tale espressa previsione nemmeno può soccorrere il richiamo alla norma di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3 comma 2, 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.

4. Con il secondo motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione della Legge n. 296 del 2006, art. 1, commi 301, 302 e 303, nonché del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 11, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere i giudici d'appello dichiarato la deducibilità dei costi in questione in ragione del solo fatto che l'Ufficio, a fronte della documentazione prodotta dalla contribuente in sede precontenziosa, non avrebbe nell'avviso di accertamento contestato l'assenza dei presupposti di cui all'art. 110, comma 11, T.U.I.R., limitandosi a riconoscere i costi per la loro mancata separata indicazione in dichiarazione.

Rileva in sintesi che la necessità di verificare nel merito che la contribuente avesse fornito la prova dei requisiti di deducibilità dei costi in questione prescindeva dal contenuto della motivazione dell'avviso di accertamento, atteso che all'epoca in cui lo stesso è stato emesso vigeva una disciplina diversa, in forza della quale l'indeducibilità dei costi discendeva dalla

sola mancata separata indicazione degli stessi e, dunque, l'Ufficio non era chiamato ad effettuare una verifica della sussistenza dei presupposti di cui all'art. 110, comma 11, né a instaurare il contraddittorio precontenzioso previsto dalla norma medesima.

Il motivo è infondato.

Se non può, da un lato, non rilevarsi che la norma transitoria di cui alla Legge n. 296 del 2006, art. 1, comma 303, condiziona la retroattività del nuovo quadro normativo - quanto in particolare alla degradazione dell'omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi c.d. *black list* da causa ostativa alla deducibilità dei costi a violazione formale oggetto di sanzione - alla prova, con onere a carico del ricorrente, della sussistenza dei requisiti sostanziali di deducibilità dei costi (non diversamente potendosi intendere l'inciso "sempre che" - ossia, a condizione che - "il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo, citato testo unico delle imposte sui redditi"), occorre dall'altro pur sempre coordinare tale disciplina con le norme e i principi che regolano l'accertamento e il processo tributario, tra i quali pregnante importanza riveste in particolare, ai fini in esame, quello che non consente l'introduzione nel giudizio di merito di profili di fatto e ragioni giuridiche che non siano state espressamente e chiaramente contestati nell'avviso impugnato.

È noto infatti che, nel giudizio tributario, l'oggetto del dibattito processuale è delimitato, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte dall'Ufficio nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, dagli specifici motivi d'impugnazione dedotti dal contribuente nel ricorso introduttivo, non essendo pertanto consentito all'amministrazione introdurre nel corso del giudizio, tanto meno in grado d'appello, ragioni di fatto o giuridiche che, seppur astrattamente idonee a supportare la pretesa fiscale, siano tuttavia nuovi e diversi da quelli specificamente contestati nell'avviso impugnato (v. *ex aliis* Sez. 5, n. 25909 del 29/10/2008, Rv. 605428; Sez. 5, n. 10779 del 11/05/2007, Rv. 597732; Sez. 5, n. 22010 del 13/10/2006, Rv. 593679).

Tanto più tale principio assume rilievo nella materia trattata, nella quale l'importanza e l'indefettibilità di una specifica contestazione della mancanza dei requisiti sostanziali di deducibilità dei costi c.d. *black list* si ricava univocamente dalla previsione di cui all'art. 110, comma 11, T.U.I.R. che non solo non consente di prescindere da tale contestazione ma anzi prevede che la stessa debba essere preceduta dalla notifica all'interessato di "un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel ter-

mine di 90 giorni, le prove predette”, con l’obbligo di specificamente motivare nell’avviso di accertamento l’eventuale valutazione di inidoneità di quelle offerte in risposta dal contribuente.

Deriva dal necessario coordinamento di detto principio con la sopra citata norma transitoria di cui alla Legge n. 296 del 2006, art. 1, comma 303, che, in difetto di specifica contestazione nell’avviso di accertamento della mancanza dei requisiti sostanziali di deducibilità dei costi in questione, la loro sussistenza deve ritenersi (per l’appunto) non contestata e, per ciò stesso, non richiesta la sua prova positiva a carico del contribuente, ai fini della applicabilità retroattiva della nuova disciplina sanzionatoria nel complesso ad esso più favorevole.

5. In accoglimento del (solo) primo motivo di ricorso la sentenza della CTR va pertanto cassata; non essendo poi necessari ulteriori accertamenti di fatto e trattandosi di sanzione univocamente determinata nel suo ammontare per legge, in misura proporzionale (10%) all’ammontare dei costi, con un limite mini-

mo di euro 500 ed uno massimo di euro 50.000, la causa va decisa nel merito *ex art.* 384 c.p.c., con l’irrogazione della sanzione di 50.000, limite massimo che nel caso viene in rilievo atteso il più elevato importo cui condurrebbe l’applicazione della percentuale del 10% dei costi non dichiarati (pari come detto ad euro 2.130.179,87).

In considerazione della complessità delle questioni trattate e delle oscillazioni giurisprudenziali inizialmente registratesi in materia si reputa equo compensare le spese dell’intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso; rigetta il secondo;

cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara dovuta dalla società contribuente la sanzione proporzionale di euro 50.000;

compensa tra le parti le spese dell’intero giudizio.

RIVISTE



L'IVA

Mensile per la gestione delle problematiche relative all’Imposta sul valore aggiunto

Comitato di Redazione: P. Centore, R. Fanelli, F. Ricca

La prima Rivista interamente dedicata alle tematiche riguardanti l’IVA, le **dogane** e le **accise** che garantisce l’aggiornamento costante sulle novità riguardanti l’**imposizione nazionale e comunitaria** e i rapporti **import-export con paesi terzi**.

Una **guida pratica** che fornisce le giuste chiavi di lettura a **professionisti e aziende** per svolgere i numerosi adempimenti in scadenza e risolvere i casi che si presentano nella prassi quotidiana.

L’abbonamento comprende:
– **2 Monografie tascabili**

Supporto: carta, web, tablet

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
Tel. 02.82476794
E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.edicolaprofessionale.com**