

Giurisprudenza

In caso di rettifica perdite, le sanzioni sono sempre dovute

6 Febbraio 2018

L'utilizzo di queste – per ridurre il maggior reddito accertato – o l'assenza di imposta, non evita le penalizzazioni che derivano dall'infedeltà della dichiarazione



La Corte di cassazione con l'ordinanza n. 946, del 17 gennaio scorso, richiama un suo precedente orientamento in tema di irrogazione delle sanzioni per infedele dichiarazione in presenza di perdite, posizione da ritenere superata dal legislatore, per il quale la sanzione è determinata sull'imposta definitivamente dovuta, al netto delle perdite riconosciute.

La fattispecie

L'Agenzia delle entrate notificava a una società due avvisi di accertamento, con i quali rettificava la perdita d'impresa per un anno d'imposta e accertava un maggior reddito imponibile per l'anno successivo.

La Commissione tributaria provinciale riteneva fondate le doglianze della società in merito all'illegittimità delle sanzioni per dichiarazione infedele, in quanto la rettifica della perdita nell'esercizio precedente non aveva comunque fatto emergere reddito imponibile per il periodo d'imposta successivo e, pertanto, in mancanza di maggiore imposta non potevano applicarsi le sanzioni per dichiarazione infedele, di cui all'articolo 1 del Dlgs 471/1997. Tale decisione veniva confermata in sede di appello.

La Cassazione, invece, sulla scia del precedente orientamento giurisprudenziale formatosi in vigenza della previgente disciplina in tema sanzionatorio, cassa la sentenza impugnata in quanto non conforme ai principi enunciati dalla medesima Corte, facendo rinvio alla Ctr affinché deliberi la questione degli effetti dello *ius superveniens* di cui all'articolo 15, comma 1, lettera a), del Dlgs

158/2015 sulla determinazione delle sanzioni.

L'ordinanza stabilisce che, in vigore della precedente formulazione della norma, le sanzioni per infedele dichiarazione sono dovute *“a prescindere dalla circostanza che l'imposta, non dichiarata, vada poi effettivamente riscossa oppure debba essere compensata con crediti rinvenienti dalla definitiva stabilizzazione di perdite fiscali anteriori”*. La suprema Corte ritiene che l'eventuale possibilità di computare in diminuzione *ex post* le perdite pregresse, in modo da ridurre o azzerare il maggior reddito accertato, attiene al profilo dell'entità della pretesa fiscale, ma è inidonea a evitare gli effetti sanzionatori che derivano dall'infedeltà obiettiva della dichiarazione (intesa anche come incompletezza), connessa al dato dell'indicazione di un reddito inferiore a quello accertato.

Gli interventi normativi

Il legislatore è intervenuto in seno alla riforma del sistema sanzionatorio con il Dlgs 158/2015, disciplinando, tra l'altro, le modalità e i termini di computo in diminuzione delle perdite in sede di accertamento o di adesione e i relativi profili sanzionatori, garantendo in tal modo uniformità nei comportamenti degli uffici e maggiore certezza al contribuente.

La disposizione di cui all'articolo 25 del citato decreto, prevede che le perdite “di periodo” siano “automaticamente” computate in diminuzione dall'ufficio accertatore, mentre le perdite “pregresse” possano essere scomutate dal maggior imponibile accertato solo a seguito della richiesta del contribuente, che a tal fine è tenuto a presentare apposita istanza.

Tale sistema di scomputo delle perdite era già previsto nell'ambito del procedimento di accertamento e adesione nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale dagli articoli 40-*bis* del Dpr 600/1973 e 9-*bis* del Dlgs 218/1997.

Infatti, l'articolo 25 del decreto 158/2015, come esplicitato nella relazione illustrativa, si fonda, con precipue peculiarità, proprio sui principi relativi al computo in diminuzione delle perdite contenuti nella disciplina del consolidato nazionale, cogliendo il legislatore l'opportunità di dettare regole uniformi per l'utilizzo delle perdite pregresse con riferimento ai soggetti aderenti al consolidato e ai soggetti che non vi partecipano.

In merito all'individuazione della “base di commisurazione” della sanzione per infedele dichiarazione, prevista all'articolo 1, comma 2, del Dlgs 471/1997 (come modificato dall'articolo 15, comma 1, lettera a), del Dlgs 158/2015), sia per i soggetti consolidati che per quelli *stand alone*, è previsto che la sanzione si applichi alla maggiore imposta calcolata sul reddito imponibile accertato al netto delle perdite riconosciute. Nella relazione illustrativa all'articolo 25 è espressamente chiarito che il computo in diminuzione delle perdite implica la correlata rideterminazione delle

sanzioni per infedele dichiarazione, le quali sono commisurate alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la rideterminazione dei redditi al netto delle perdite pregresse nell'anno oggetto di accertamento.

Considerazioni

Pertanto, nel quadro normativo sopra delineato, sia in ipotesi di scomputo automatico delle perdite di periodo, sia in presenza della richiesta del contribuente di compensare le perdite pregresse nell'ambito di un atto già emesso, la sanzione è determinata sull'imposta definitivamente dovuta, al netto delle perdite riconosciute.

Viene, quindi, superato il contrario orientamento giurisprudenziale della suprema Corte, che in vigenza della precedente disciplina prevedeva il mantenimento della sanzione riferibile al maggiore imponibile rettificato, senza considerare lo scomputo di perdite pregresse, anche qualora avesse comportato l'azzeramento della pretesa in termini di maggiori imposte.

Si rammenta infine che, nell'ambito della riforma del sistema sanzionatorio, il legislatore inserisce nel decreto legislativo 74/2000, la definizione di imposta evasa, come la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella che è stata indicata in dichiarazione, specificando che non si considera imposta evasa quella teorica collegata sia a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio che all'utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili.

di

Donatella Libranti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/caso-rettifica-perdite-sanzioni-sono-sempre-dovute>