

REDDITO IMPRESA E IRAP

Scambi black list: si applicano le sanzioni per il passato?

di Marco Bargagli

Come noto, la **legge di Stabilità 2016** ha **abrogato le disposizioni** che rendevano indeducibili, dal reddito di impresa, i **costi sostenuti** nell'ambito delle **transazioni economiche e commerciali** intrattenute con fornitori residenti in **Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato**.

Nello specifico, per **agevolare gli scambi internazionali**, il legislatore ha **eliminato** nel nostro Testo Unico delle Imposte sui Redditi, i commi da 10 a 12-bis dell'[articolo 110 del Tuir](#).

Simmetricamente, **a partire dal 2016**, i costi *black list* sono deducibili dal reddito d'impresa in base alle **norme generali** previste per i **componenti del reddito d'impresa** ex [articolo 109 del Tuir](#), a norma del quale i ricavi, le spese e gli altri **componenti positivi e negativi** concorrono a formare il reddito **nell'esercizio di competenza** e sulla base dei noti principi di **inerenza, certezza ed obiettiva determinabilità**.

Tuttavia, l'**eliminazione del regime speciale di indeducibilità** dei "costi *black list*", compreso l'**obbligo di indicazione nella prescritta dichiarazione dei redditi**, non è stata **formalmente accompagnata** dall'abrogazione della norma che **sanziona l'inadempimento dichiarativo** (ex [articolo 8, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471/1997](#)).

Per tale motivo, **risulta indispensabile** per il contribuente valutare **l'operatività della sanzione** eventualmente irrogata con provvedimento **non ancora definitivo**, relativamente ai periodi d'imposta in cui ancora rilevava l'**obbligo di separata indicazione in dichiarazione**, ossia per le annualità 2012, 2013, 2014 incluso il 2015 per i **soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare**.

Sulla base di una **prima valutazione**, si potrebbe ritenere che la sanzione **non risulti applicabile** sulla base del principio del c.d. *favor rei* di cui all'[articolo 3 del D.Lgs. 472/1997](#), tenuto conto che **è stato eliminato l'obbligo di indicazione** dei costi *black list*, a cui era correlata la **relativa sanzione**.

In merito, la [circolare del Ministero delle Finanze n. 180 del 10 luglio 1998](#) ha previsto che come **logica conseguenza dell'abolizione**, nel settore **sanzionario tributario non penale**, della **regola dell'ultrattività**, il [comma 2 dell'articolo 3 del citato D.Lgs. 472/1997](#) stabilisce che, **salvo diversa previsione di legge**, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che in base ad **una legge sopravvenuta non costituisce più violazione punibile**. Tuttavia, prosegue il documento di prassi, **non trattandosi di un principio di rango costituzionale** lo stesso può

essere **derogato dalla legge**. La particolare circostanza può accadere quando le **previsioni sanzionatorie siano legate a circostanze eccezionali** che ne rendano probabile una **limitata efficacia temporale**. In tal caso, infatti, il *favor rei* si tradurrebbe nell'**impunità del soggetto**, in grado di prevedere agevolmente **l'abrogazione della disposizione sanzionatoria**.

L'annosa questione **è stata recentemente risolta** dall'Agenzia delle Entrate la quale, nella [circolare 39/E/2016](#), ha confermato **l'applicazione delle sanzioni anche per il passato**.

Il **citato documento di prassi**, facendo testualmente riferimento a quanto affermato dalla **Corte di Cassazione** nella [sentenza n. 6651 del 21 gennaio 2016](#), ha posto in evidenza che **non assume rilevanza lo ius superveniens** rappresentato dalla **norma abrogativa della disciplina in esame** stante l'**irretroattività** prevista in linea generale **dall'articolo 11 delle preleggi**, nonché dalla **specifica disciplina transitoria** di cui all'[articolo 1, comma 144, della legge di Stabilità 2016](#), il quale prevede che: "*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*".

In merito, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, sulla base di tale disciplina transitoria, **non può essere invocato neanche il principio del favor rei**, previsto nel nostro sistema tributario nell'ambito delle **disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative** per le violazioni di norme tributarie.

Infatti, sulla base della **normativa prevista dall'[articolo 3 del D.Lgs. 472/1997](#)** il **principio generale del favor rei** può **essere derogato** dal legislatore solo con una **espressa previsione di legge**.

In buona sostanza, gli ermellini **hanno confermato l'esercizio di tale potere di deroga** da parte del legislatore, **prevedendo l'irretroattività delle norme più favorevoli**.

Per tale motivo l'Agenzia delle Entrate ritiene che, con **riferimento ai periodi d'imposta precedenti al 2016, potranno essere applicate** sia la **sanzione** prevista per l'**omessa separata indicazione dei costi black list**, sia la **sanzione** per **dichiarazione infedele** qualora i costi sostenuti fossero considerati **totalmente o parzialmente indeducibili** in assenza delle **due esimenti** in precedenza previste dall'[articolo 110, comma 11, del Tuir](#).

OneDay Master

**LE NORME POSTE A CONTRASTO DEI PARADISI FISCALI
E LA NUOVA CFC**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)