

**Edizione di mercoledì 21 giugno 2017**

## **IVA**

**Il Fisco chiarisce le regole per i versamenti Iva**

di **Alessandro Bonuzzi**

## **ADEMPIMENTI**

**Diritto annuale CCIAA: le sanzioni applicabili**

di **Raffaele Pellino**

## **DICHIARAZIONI**

**Le sanzioni sul monitoraggio fiscale**

di **Nicola Fasano**

## **AGEVOLAZIONI**

**L'assegnazione agevolata nell'ambito di operazioni straordinarie**

di **Fabio Landuzzi**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Costi black list: sanzioni applicabili per il passato**

di **Dottryna**

## IVA

---

### ***Il Fisco chiarisce le regole per i versamenti Iva***

di **Alessandro Bonuzzi**

La [risoluzione AdE 73/E](#) di ieri fornisce importanti chiarimenti in materia di **versamenti Iva**, alla luce delle novità introdotte dal D.L. 193/2016 (cd. **decreto fiscale**).

Al riguardo va osservato che gli [articoli 6, comma 1](#), e [7, comma 1, lettera b\), del D.P.R. 542/1999](#), così come modificati dal **comma 20 dell'articolo 7-quater del decreto fiscale**, consentirebbero – **letteralmente** –, mediante espresso riferimento all'[articolo 17, comma 1, del D.P.R. 435/2001](#), di **posticipare** il versamento del **saldo Iva** dal 16 marzo di ciascun anno al termine previsto per il versamento del saldo delle imposte dirette e Irap fissato:

- **al 30 giugno** per le ditte individuali e le società di persone, il cui esercizio d'imposta coincide con l'anno solare;
- **all'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione**, per le società o associazioni di cui all'[articolo 5 del Tuir](#) nei casi di liquidazione, trasformazione, fusione e scissione;
- **all'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**, ovvero all'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio, per chi approva il bilancio oltre quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, per i soggetti Ires.

Ad ogni modo, se si opta per il differimento del versamento, occorre **maggiorare** le somme da pagare degli interessi nella misura dello **0,40%** per ogni mese o frazione di mese successivo alla data ordinaria.

Il tenore delle norme creava, però, non pochi **dubbi applicativi** per i **soggetti non solari**, atteso che i termini di versamento per i soggetti Ires con periodi d'imposta diversi da quello solare (a cavallo d'anno o in parte d'anno per effetto di operazioni straordinarie) o per le società o le associazioni di cui all'[articolo 5 del Tuir](#), nelle ipotesi di operazioni straordinarie, **non sono applicabili** al versamento del saldo Iva.

Preso atto di questa inconciliabilità, l'Agenzia, sulla base di una lettura sistematica e coordinata delle norme, afferma che il rinvio degli [articoli 6 e 7](#) al [comma 1 dell'articolo 17](#) vada riferito **in ogni caso solo al primo periodo** della disposizione, la quale regola specificatamente il termine ordinario del saldo delle imposte dirette e Irap dei soggetti Irpef con **esercizio solare** (30 giugno di ogni anno). Ciò *“nel presupposto che, essendo l'Iva un'imposta solare”, il termine cui riferire il differimento non possa che essere quello stabilito per coloro che hanno un esercizio d'imposta coincidente con l'anno solare*”.

Ne deriva che anche i **soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare** possono avvalersi del differimento del versamento dell'Iva ma devono versare l'imposta entro il **30 giugno**.

La risoluzione, poi, precisa che:

- in caso di versamento del saldo Iva al 30 giugno, è possibile **compensare** il debito Iva con i crediti Irpef/Ires/Irap emergenti dalle relative dichiarazioni, applicando la **maggiorazione** dello 0,40% **sul solo ammontare di debito Iva residuo non compensato**;
- sempre in caso di versamento differito del saldo Iva al 30 giugno, resta ferma la possibilità di **rateizzare** il debito Iva "maggiorato" a partire dal 30 giugno. Peraltro, in caso di **compensazione** con crediti di altre imposte, la **rateizzazione** riguarda solo il debito Iva residuo.

Da ultimo, l'Agenzia chiarisce che è ammesso l'**ulteriore differimento** del versamento del saldo Iva al **30 luglio** (per il 2017 la scadenza è fissata al 31 luglio poiché il 30 luglio cade di domenica), ossia al termine fissato dal [comma 2 dell'articolo 17 del D.P.R. 435/2001](#). Pertanto, in conclusione, il versamento del saldo Iva può essere **differito**:

- **al 30 giugno**, maggiorando le somme da versare (al netto delle compensazioni) dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo;
- **al 30 luglio**, applicando sulla somma dovuta al 30 giugno (al netto delle compensazioni) l'ulteriore maggiorazione dello 0,40%.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



**richiedi la prova gratuita per 30 giorni >**

## ADEMPIMENTI

---

### ***Diritto annuale CCIAA: le sanzioni applicabili***

di **Raffaele Pellino**

Con l'avvicinarsi della scadenza prevista per il versamento del diritto camerale, coincidente con quella relativa al pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi (prossimo 30 giugno, per i soggetti con esercizio solare), un aspetto di particolare interesse è quello relativo alle **sanzioni applicabili in caso di tardivo o omesso pagamento del diritto annuale** nonché il possibile ricorso al ravvedimento operoso.

In linea generale, secondo quanto disposto dall'[articolo 4 del D.M. 54/2005](#), la sanzione amministrativa in favore della camera di commercio:

- è **compresa tra il 10% e il 100%** dell'ammontare del diritto dovuto;
- è applicata nella **misura del 10%, nei casi di tardivo versamento**;
- è applicata in **misura variabile, dal 30% al 100%**, nei casi di **omesso versamento**, tenendo conto dei criteri generali di determinazione della sanzione previsti dall'[articolo 7 del D.Lgs. 472/1997](#). Quest'ultimo dispone che nella determinazione della sanzione si ha riguardo ***“alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali”***.

Si rileva, poi, che **non è omesso** il versamento eseguito in favore di una Camera di commercio **incompetente per territorio**, se effettuato entro i termini di scadenza previsti.

Riguardo alla sanzione applicabile in caso di **versamento “parziale”** del diritto annuale effettuato oltre il termine di versamento (compreso quello effettuato senza la maggiorazione dello 0,40%), il MiSE, con la [nota 172574/2013](#), ha ritenuto di doversi adeguare alle disposizioni della [circolare 27/E/2013](#).

In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate *“il versamento entro 30 giorni dalla scadenza dell'importo dovuto senza la maggiorazione dello 0,40% è assimilabile all'omesso versamento parziale e non già al ritardato pagamento, di conseguenza la sanzione deve essere rapportata alla frazione dell'importo non versato”*. Pertanto, **se è dovuto un diritto annuale maggiore rispetto a quello calcolato e versato nel “termine lungo”, detto versamento non è tardivo ma “insufficiente”**; in tal caso, la sanzione va calcolata sulla differenza tra quanto versato nel “termine lungo” e quanto dovuto (imposta + maggiorazione).

**Non sono sanzionabili**, invece, le **violazioni formali** quali ad esempio l'errata indicazione del codice tributo camerale, e/o del codice fiscale e/o della sigla della provincia e/o dell'anno di

competenza, che non comportano accrediti di somme al di fuori del sistema camerale. (circolare MiSE 3587/C/2005).

### **Ravvedimento operoso**

L'[articolo 6 del D.M. 54/2005](#) disciplina la possibilità dell'impresa di **avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso**, definendo la misura ridotta delle sanzioni applicabili.

Successivamente, con il D.L. 185/2008 è stata modificata la misura delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento; tuttavia, il MiSE, con la [nota 172574/2013](#), ha puntualizzato che tale intervento non ha avuto un automatico effetto di modifica dell'[articolo 6 del D.M. 54/2005](#), in quanto quest'ultimo *"fissa in una fonte normativa, di per sé autonoma, le sanzioni applicabili"*.

Analogamente, per le modifiche apportate dalla L. 190/2014, il MiSE ha precisato che (nota 16919/2015):

- le [lettere b-bis](#) e [b-ter](#) dell'articolo 13, comma 1 del D.Lgs. 472/1997, riguardando i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, ***"non risultano applicabili al diritto annuale"***;
- per le [lettere a-bis](#) e [b-quater](#) del suddetto articolo 13 viene confermata la posizione secondo cui le novità ***"non hanno un automatico effetto di modifica"*** dell'[articolo 6 del D.M. 54/2005](#).

Pertanto, ai fini del ravvedimento operoso del diritto camerale si rilevano le seguenti **due fattispecie**:

- la sanzione è ridotta ad un ottavo del minimo (30%), ossia **è pari al 3,75%, se il pagamento viene eseguito entro 30 giorni dalla scadenza del termine** (cd. "ravvedimento breve");
- la sanzione è ridotta ad un quinto del minimo (30%), ossia **è pari al 6%, se il pagamento viene eseguito entro un anno dalla scadenza del termine** (cd. "ravvedimento lungo"); tuttavia, oltre un anno dalla violazione non è più possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso.

Affinché si **perfezioni** il ravvedimento è, quindi, necessario che, entro il termine di 30 giorni o di un anno sia pagato il diritto dovuto unitamente agli interessi legali maturati dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (circolare 3587/C/2005).

In ogni caso, è consigliabile verificare presso la competente Camera di commercio la misura delle sanzioni applicabili, in quanto si ravvisano **comportamenti diversificati**.

Si fa presente, inoltre, che affinché il ravvedimento si perfezioni, il pagamento della **sanzione** e degli **interessi moratori** devono essere eseguiti *"contestualmente alla regolarizzazione del diritto"*.

annuale”, ossia mediante “*un unico modello F24 nel medesimo giorno*”.

Va, infine, evidenziato quanto chiarito dalla circolare MiSE 172574/2013, ossia che:

- in caso di **versamento incompleto** l'impresa potrà regolarizzare la propria posizione eseguendo il pagamento nel termine di 30 giorni dalla scadenza del “termine lungo” (ossia 31/07); laddove l'impresa **non ha versato alcun importo, né entro il 30 giugno né entro il 31 luglio**, il termine ultimo entro cui poter utilizzare l'istituto del ravvedimento operoso è la data naturale di scadenza cioè **il 30 giugno dell'anno successivo**;
- nel caso in cui l'impresa effettui, entro il termine prescritto per il ravvedimento, il **versamento di un importo di diritto annuale inferiore al dovuto** ma comunque con sanzioni e interessi commisurati al diritto stesso, **il ravvedimento si intenderà perfezionato limitatamente a tale importo**; sulla differenza non regolarizzata saranno irrogate le sanzioni ad opera degli uffici camerali.
- nel caso in cui l'impresa, in sede di ravvedimento, effettui un **versamento complessivo di diritto annuale, sanzioni, e interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati al diritto annuale** versato a titolo di ravvedimento, **la Camera di commercio dovrà ritenere perfezionato il pagamento con riferimento alla quota parte del diritto annuale** – comprensivo o meno della maggiorazione a seconda della data del versamento originario – proporzionata al *quantum* corrisposto a vario titolo; sulla differenza non sanata saranno irrogate le sanzioni degli uffici camerali.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



**richiedi la prova gratuita per 30 giorni >**

## DICHIARAZIONI

---

### ***Le sanzioni sul monitoraggio fiscale***

di **Nicola Fasano**

Uno degli **aspetti più delicati** connessi alla compilazione dell'**RW** è quello sanzionatorio nel momento in cui il modulo **non sia compilato** o sia compilato con **valori più bassi** di quelli corretti o, ancora, non siano stati monitorati alcuni degli *asset* esteri.

In particolare, l'[articolo 5, comma 2, D.L. 167/1990](#) stabilisce che per le violazioni degli obblighi sul monitoraggio fiscale è irrogata una sanzione **dal 3% al 15% dell'importo non dichiarato**.

L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco 2016 (come confermato anche dalla [circolare 12/E/2016](#)), ha chiarito che, per il "nuovo" quadro RW (in sostanza quello introdotto con Unico 2014 relativo al periodo di imposta 2013) la sanzione deve essere determinata in relazione al **valore finale degli investimenti**, ossia al valore da riportare al termine di ciascun periodo di detenzione degli investimenti esteri, **ponderato per i giorni di possesso**. A tali fini, pertanto, non **hanno alcun rilievo** eventuali errori o omissioni in merito al **valore iniziale**, piuttosto che al **picco massimo** (da compilare con riferimento a conti posseduti in Paesi non collaborativi).

Resta fermo che, secondo quanto chiarito in più occasioni dall'Agenzia delle Entrate, in presenza di **più soggetti** che detengono *asset* esteri, ciascuno è tenuto ad indicare nel proprio quadro RW **l'intero valore**. Pertanto, in ottica ravvedimento, ne conseguirebbe che ciascuno è tenuto a provvedere per il proprio RW versando le relative sanzioni **sul valore pieno ivi indicato** (a differenza di quanto avviene in sede di *voluntary disclosure* dove il valore da considerare ai fini delle sanzioni **viene ripartito** fra i diversi aventi diritto).

Qualora le attività estere di natura finanziaria o gli investimenti **siano detenuti in "paradisi fiscali"**, la sanzione, ai sensi del medesimo [articolo 5, D.L. 167/1990](#), è fissata nel *range* che va **dal 6% al 30%** degli importi non dichiarati. Si tratta, in particolare, dei Paesi inclusi nel D.M. 4.5.1999 – c.d. "*Black list residenza persone fisiche*" – e nel D.M. 21.11.2001, la "vecchia" *Black list* CFC oramai superata nell'ambito della disciplina delle società estere controllate, ma che, pur essendo su un "binario morto" **continua, almeno formalmente, a rappresentare il punto di riferimento** per la quantificazione delle sanzioni in esame. È bene precisare che in tali liste **figura ancora la Svizzera**, nonostante sia stata inserita nei Paesi collaborativi (D.M. 4.9.1996), da considerarsi pertanto tutt'ora Paese "*Black list*".

Ciò posto, l'[articolo 5 del D.L. 167/1990](#), dopo la riforma della L. 97/2013, stabilisce che se il quadro RW è presentato entro 90 giorni dal termine, si applica la **sanzione fissa di 258,00 euro** che peraltro è comunque ravvedibile con il **versamento ridotto nella misura di 1/9**, stante il



principio di carattere generale, più volte ribadito dalla stessa Amministrazione finanziaria, secondo cui le sanzioni sul monitoraggio fiscale sono sanzioni di natura tributaria (a cui, d'altro canto, si ritiene che **siano comunque applicabili le disposizioni e le riduzioni in tema di "ravvedimento lungo extra-annuale"** quando scattano le sanzioni in misura proporzionale).

La disposizione potrà essere utile anche nel caso di contribuenti che presentino entro il prossimo 31 luglio **istanze di collaborazione volontaria-bis e non si avvalgano** della facoltà, prevista dall'[articolo 7 D.L. 193/2016](#), di indicare direttamente nella relazione di accompagnamento (da presentarsi entro il 30 settembre) gli importi rilevanti per l'RW **relativi all'anno 2016** (oltre che eventualmente la quota parte di 2017); tali soggetti, ricorrendo al ravvedimento nei 90 giorni, possono, con un esborso minimo, avere un po' più di tempo e calma per procedere con i relativi adempimenti.

Resta fermo, in ogni caso, che il ravvedimento nei 90 giorni comporta in linea di principio anche:

- il versamento delle **imposte** connesse al quadro RW (Ivie, Ivafe, imposte sostitutive su redditi finanziari o Irpef ordinaria), applicando la sanzione per **omesso versamento del 30%** (anch'essa ravvedibile) in luogo di quelle, ben più consistenti, altrimenti applicabili come dichiarazione infedele;
- il versamento della **sanzione fissa di 250 euro** prevista dall'[articolo 8 D.Lgs. 471/1997](#) (ravvedibile **nella misura di 1/9**) per la presentazione della "nuova" dichiarazione che ingloba l'RW.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



**richiedi la prova gratuita per 30 giorni >**



## AGEVOLAZIONI

---

### ***L'assegnazione agevolata nell'ambito di operazioni straordinarie***

di **Fabio Landuzzi**

L'**assegnazione agevolata ai soci** di beni immobili e mobili registrati può in alcune circostanze incrociare la propria strada con quella delle **operazioni societarie cd. "straordinarie"**. Questo aspetto è stato oggetto di trattazione nella [circolare 37/E/2016](#) con cui l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni ulteriori chiarimenti circa l'applicazione di questa norma di temporanea **agevolazione fiscale**.

Una **prima fattispecie** attiene al caso di beni che, pur avendo *uti singuli* i presupposti per poter fruire della agevolazione in fase di loro assegnazione ai soci, sono però parte integrante di un **complesso aziendale oggetto di affitto** a terzi. In questa circostanza, si è osservato che, poiché il contratto di affitto di azienda ha per oggetto per definizione una **universalità di beni**, ne consegue che il **singolo bene** incluso nel compendio aziendale affittato viene a **perdere la propria individuale natura di "bene agevolabile"** rispetto ai fini della normativa qui in discussione, sicché esso **non può fruire dell'assegnazione** in forma **agevolata** sino a quando rimane parte integrante dell'azienda affittata. **Possono invece essere assegnati** o ceduti fruendo dell'agevolazione quei **singoli beni** che, prima della loro assegnazione o cessione, **sono espunti dal contratto di affitto** dell'azienda.

Un **secondo caso** è quello del **recesso del socio**. Si può in primo luogo evidenziare come la disciplina agevolativa sia appieno applicabile anche al caso del recesso, con una particolare attenzione quando ciò avviene nel contesto di una **società di persone** poiché in tale circostanza si hanno **due componenti**: la prima, che corrisponde al **rimborso del capitale**, e la seconda, che corrisponde invece alla cd. **"differenza da recesso"** che altro non è se non l'espressione del **maggior valore economico** rispetto al valore contabile del patrimonio netto aziendale alla data del recesso. Quest'ultima parte, come chiarito dalla [risoluzione 64/E/2008](#), è un **componente negativo fiscalmente rilevante** per la società perché trova corrispondenza in **plusvalori latenti della società** stessa che, in caso di loro successivo realizzo, determineranno emersione di materia imponibile.

Tale conclusione è pacifica quando il **recesso è regolato in denaro**; ma nel caso che ci interessa ci troviamo dinanzi ad una situazione in cui il **bene potenzialmente plusvalente** non permane nel patrimonio della società, bensì fuoriesce proprio quale corrispettivo del socio receduto. Ebbene, poiché in questa circostanza non si ravviserebbe più, secondo l'Amministrazione finanziaria, l'esigenza di **eliminare un fenomeno di doppia imposizione** (dato, nel primo caso, dalla tassazione del socio recedente e poi anche dalla tassazione della plusvalenza realizzata al realizzo del bene sui soci superstiti della società), ecco allora che in presenza di un **recesso regolato ricorrendo alla assegnazione agevolata del bene**, la **differenza**

**da recesso non rappresenterebbe più un componente negativo di reddito deducibile** per la società.

Una **terza fattispecie** interessa invece società assegnatarie/cedenti dei beni che siano state oggetto di precedenti operazioni di **fusione** o di **scissione**. Qui il tema che ci si pone è quello della verifica della sussistenza del **presupposto soggettivo**, ovvero della qualifica di *status* di socio almeno alla data del 30 settembre 2015. L'Agenzia ha correttamente evidenziato che, in ossequio al **principio di continuità fiscale** – e, aggiungeremmo noi, anche al principio ormai giuridicamente prevalente che vede la fusione e la scissione societaria come **fenomeni di mera variazione organizzativa dell'impresa**, addirittura oltre il tradizionale modello successorio – le **società aventi causa** delle rispettive operazioni di fusione o scissione, potranno **fruire dell'assegnazione agevolata** anche quando compiuta a favore di **soci** che erano tali presso le **incorporate** o presso la **società scissa**, a condizione solamente che essi fossero soci appunto alla data del 30 settembre 2015.

In tal caso, ai soci che hanno la qualifica soggettiva suddetta, potranno essere **assegnati tutti i beni posseduti** dalla incorporante o beneficiaria della scissione, ovviamente nel presupposto che si tratti di beni rientranti fra quelli eleggibili per l'agevolazione.

L'Amministrazione, nella [circolare 37/E/2016](#), sempre richiamando il principio di neutralità fiscale, ha altresì ritenuto che la medesima conclusione vada assunta anche nel caso di **conferimento di azienda**.



Seminario di specializzazione

**L'ASSEGNAZIONE AGEVOLATA E LA  
TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE**

Scopri le sedi in programmazione >

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***Costi black list: sanzioni applicabili per il passato***

di **Dottryna**



La disciplina della deducibilità dei costi relativi a operazioni poste in essere con soggetti residenti nei paradisi fiscali è stata definitivamente abrogata dal 2016; pertanto, oggi i costi black list sono deducibili in base alle norme generali sui componenti del reddito d'impresa.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "*Fiscalità internazionale*", la relativa *Scheda di studio*.

Il presente contributo tratta nello specifico gli aspetti sanzionatori connessi alla disciplina.

La disciplina dei costi *black list*, già oggetto in passato di numerose modifiche che ne avevano ampliato la portata, era stata modificata dal **D.Lgs. 147/2015** (c.d. ***decreto crescita e internazionalizzazione delle imprese***), che, a decorrere dal **periodo 2015**, aveva introdotto importanti novità, intervenendo su una delle **condizioni esimenti** che consentivano la deducibilità delle spese sostenute e riconoscendo, in ogni caso, la **deducibilità dei costi black list entro il limite del valore normale di beni e servizi acquistati**.

In seguito, con l'[articolo 1, comma 142, della Legge 208/2015](#) (**legge di Stabilità 2016**), il legislatore ha **definitivamente abrogato le disposizioni in tema di costi black list** con decorrenza **1° gennaio 2016**.

Con l'abrogazione dell'[articolo 110, comma 11, del Tuir](#), è stato contestualmente **eliminato l'obbligo di evidenziare nel modello dichiarativo** (oggi modello Redditi), quadro RF, l'**importo delle spese sostenute e contabilizzate in bilancio**.

Tuttavia, la modifica non è stata formalmente accompagnata con l'abrogazione della norma che sanziona l'inadempimento a tale obbligo ossia l'[articolo 8, comma 3-bis, del D.Lgs. 471/1997](#).

Pertanto, è importante valutare **l'operatività della sanzione eventualmente irrogata** con provvedimento non ancora definitivo, relativamente ai periodi d'imposta in cui ancora rileva

l'obbligo di separata indicazione in dichiarazione (es. 2012, 2013, 2014 incluso il 2015 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

L'Agenzia delle Entrate, nella [circolare 39/E/2016](#), ha confermato, **per il passato, l'applicazione delle sanzioni**, facendo riferimento a quanto recentemente affermato dalla **Corte di Cassazione** (cfr. [sentenza n. 6651 del 6 aprile 2016](#)), nella quale è stato evidenziato 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*".

L'Agenzia delle Entrate ritiene che, sulla base di tale disciplina transitoria, **non possa 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.

Esaminando l'[articolo 3 del D.Lgs. 472/1997](#), si comprende come il principio generale del *favor rei* possa essere derogato dal legislatore solo con una espressa previsione di legge.

La Corte di Cassazione **ha confermato l'esercizio di tale potere di deroga** da parte del legislatore, prevedendo l'**irretroattività** delle **norme più favorevoli**.

In conclusione, alla luce di ciò, la stessa 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 *black list* fossero considerati **indeducibili** (o parzialmente ineducibili), in assenza delle esimenti in previste.

Master di specializzazione

**FISCALITÀ INTERNAZIONALE: CASI OPERATIVI E NOVITÀ**

Scopri le sedi in programmazione >