

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 >](#)