

Edizione di giovedì 14 dicembre 2017

DIRITTO SOCIETARIO

Finanziamento soci e prescrizione del credito

di **Lucia Recchioni**

DICHIARAZIONI

Violazioni dichiarative: cumulo giuridico per gli intermediari

di **Raffaele Pellino**

IVA

Per lo split payment è irrilevante l'attestazione del cliente

di **Fabio Garrini**

ADEMPIMENTI

Country by country reporting: invio posticipato

di **Angelo Ginex**

DICHIARAZIONI

Sanzione per l'omessa dichiarazione di costi black list

di **Dottryna**

DIRITTO SOCIETARIO

Finanziamento soci e prescrizione del credito

di **Lucia Recchioni**

Il **finanziamento** del socio a favore della società è soggetto a **prescrizione**? **Dopo quanti anni si prescrive?** E, soprattutto, la prescrizione del credito può comportare la rilevazione di una **sopravvenienza attiva tassabile** in capo alla società?

Una delle più recenti pronunce riguardante le problematiche in esame risale al marzo 2017 e si sofferma sui **termini di prescrizione** del credito vantato dal socio nei confronti di una **società in nome collettivo**, e, nello specifico, sull'applicabilità dell'[articolo 2494 cod. civ.](#), in forza del quale *“**si prescrivono in cinque anni i diritti che derivano dai rapporti sociali, se la società è iscritta nel registro delle imprese**”*.

Con la [sentenza n. 6561 del 14.03.2017](#) la **Corte di Cassazione** ha infatti chiarito che *“è invero consolidato orientamento di questa Corte che la **prescrizione solo quinquennale**, che viene dettata nel comma 1 dell'art. 2949, non abbia portata smisurata, bensì **ristretta**. La stessa riguarda unicamente, cioè, i diritti che derivano da **rapporti inerenti all'organizzazione sociale in dipendenza diretta con il contratto sociale**, nonché da rapporti relativi alle situazioni propriamente organizzative determinate dal successivo svolgimento della vita sociale”*.

Deve pertanto ritenersi che la fattispecie del **recupero** delle somme versate in società a titolo di **finanziamento soci** non rientri nell'ambito della **prescrizione quinquennale**, posto che il rapporto **non** trova la sua fonte in un obbligo derivante dal **rapporto sociale**, ma in un **mero accordo** tra le parti per la concessione di una somma a titolo di finanziamento.

Tutto ciò premesso, e considerato il **termine ordinario decennale di prescrizione**, dubbi potrebbero sorgere con riferimento alle **società di capitali**, i cui soci, come noto, ogni anno approvano il **bilancio di esercizio**.

In questo caso, l'**approvazione del bilancio** può configurare una **ricognizione di debito** idonea ad **interrompere la prescrizione**?

Sul punto pare utile richiamare la sentenza della **CTR Bari del 16.12.2010**, con la quale è stato stabilito che *“la **iscrizione in bilancio** dei surrichiamati **finanziamenti**, e quindi del conseguente **debito verso i soci**, equivale a **riconoscimento di debito**, impedendone la **prescrizione** avendo effetto interruttivo ai sensi dell'art. 2944 c.c., con la conseguenza che i relativi importi **non possono costituire una sopravvenienza attiva**. Per univoca e costante giurisprudenza, alla quale questa Commissione convintamente aderisce, in materia di scritture contabili, il dato risultante dal **bilancio di una s.r.l.**, come nel caso di specie, ha la stessa efficacia di una **ricognizione di debito** pur*

trattandosi di un atto non negoziale (cfr. Cass. Civ. 8248/00, 5324/05)".

Considerata la **manca**za di **chiarimenti ufficiali**, e tenuto conto dei contrasti interpretativi sorti, si ritiene tuttavia preferibile **interrompere** i termini di **prescrizione** con un **atto di costituzione in mora** del debitore-società, prima del decorso dei **dieci anni**.

La richiamata sentenza della CTR Bari assume poi, ovviamente, rilievo anche ai **fini fiscali**, considerato che scaturisce da un **ricorso** avverso un **avviso di accertamento** del 2008, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva riconosciuto un maggior reddito derivante da una **sopravvenienza attiva** in capo ad una **Srl**, in quanto *"nell'anno 2004 erano trascorsi i termini, previsti dall'art. 2949 c.c. per la restituzione dei finanziamenti del 2000, operati dai soci"*.

I Giudici della CTR Bari, **escludendo** l'intervenuta **prescrizione del credito**, non si sono tuttavia pronunciati sugli eventuali **effetti fiscali** della stessa.

Si rende quindi necessario ricordare che la **CTR L'Aquila**, con la **sentenza 54 dell'11.07.2012** (sempre riguardante una Srl), aveva chiarito che l'eventuale **prescrizione del credito non** consentiva di rilevare una **sopravvenienza attiva**, in forza della precedente formulazione dell'**articolo 88 Tuir**, che, come noto, prevedeva che *"non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti dai propri soci e la rinuncia dei soci ai crediti..."*.

Oggi la norma è stata modificata, e prevede che *"la **rinuncia dei soci ai crediti** si considera **sopravvenienza attiva** per la parte che **eccede il relativo valore fiscale**. A tal fine, il socio, con **dichiarazione sostitutiva di atto notorio**, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero"*.

Considerata la nuova disposizione normativa, pertanto, nell'anno di intervenuta prescrizione il socio dovrebbe comunque trasmettere alla società una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** attestante il **valore del credito**.

Da ultimo pare utile sottolineare che, se da un lato il **finanziamento del socio** è soggetto a **prescrizione**, dall'altro l'**articolo 2467 cod. civ.** prevede comunque la **postergazione** dei **finanziamenti** *"concessi in un momento in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risulta un eccessivo **squilibrio dell'indebitamento** rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento"*.

Ricorrendo quest'ultima fattispecie, pertanto, l'approssimarsi del **termine di prescrizione** non consente comunque alla società la **restituzione degli importi** a debito.

Master di specializzazione

IL BILANCIO POST RIFORMA E LA NUOVA DISCIPLINA FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Violazioni dichiarative: cumulo giuridico per gli intermediari

di **Raffaele Pellino**

Cumulo giuridico applicabile, in forza del principio del “*favor rei*”, **anche per le sanzioni a carico degli intermediari fiscali**. È quanto ribadito dalla Cassazione con l'[ordinanza n. 27059/2017](#), seguendo il principio tracciato dall'[ordinanza n. 4458/2017](#). Si tratta di una problematica molto “**sentita**” dagli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, nei cui confronti il Fisco ha assunto una posizione “discordante” rispetto a quella della giurisprudenza: con la [circolare 52/E/2007](#), infatti, è stato ritenuto che la violazione consistente nel tardivo invio di un file contenente più dichiarazioni, trattandosi di condotta illecita imputabile ad un soggetto diverso dal contribuente e non collegata all’obbligo di versamento delle imposte, “*non è suscettibile di essere classificata quale violazione formale o sostanziale*” e, quindi, “**non trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico ... bensì quella di cui all’articolo 8 della L. 689 del 1981 (unica sanzione pari a quella prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo)**. Resta inteso che nei casi in cui vengano inviati in tempi diversi più file, contenenti ciascuno più dichiarazioni, si applicheranno tante sanzioni quanti sono i file, ciascuna delle quali sarà calcolata tenendo conto del cumulo giuridico di cui all’articolo 8 della L. 689 del 1981 delle sanzioni riferibili alle dichiarazioni”. Tuttavia, se in un primo momento la Cassazione sembrava aver fatto propria l’opinione dell’Agenzia ([sentenza n. 23123/2013](#)), in recenti pronunce, i giudici hanno “arginato” i tentativi del Fisco di irrogare, agli intermediari, sanzioni collegate alla tardiva/omessa trasmissione della dichiarazione con applicazione del cumulo materiale, ritenendo applicabile, invece, la disciplina del cumulo giuridico.

Ma veniamo ai fatti.

Nel corso di un controllo sul corretto utilizzo del servizio telematico per lo svolgimento dell’attività di trasmissione delle dichiarazioni da parte di una società di servizi, quale intermediario abilitato, si accertava la **tardiva trasmissione** di alcune dichiarazioni e l’**omessa trasmissione** di altre; conseguentemente, veniva notificata una **ingiunzione di pagamento**, con l’irrogazione della sanzione di cui all’[articolo 7-bis del D.Lgs. 241/1997](#) (ossia da 516,00 a 5.164,00 euro). La società **impugnava** l’ingiunzione lamentando la mancata applicazione dei criteri di riforma del sistema sanzionatorio introdotti con il D.Lgs. 472/1997 in materia di violazioni tributarie, la mancata applicazione dell’[articolo 8, comma 2, della L. 689/1981](#), la manifesta sproporzione per l’assenza di colpa grave tra condotta omissiva e sanzione irrogata. La commissione tributaria, in “parziale” accoglimento del ricorso, applicava il **cumulo giuridico**, rideterminando la sanzione. A seguito di tale sentenza, l’Agenzia proponeva appello, respinto dalla C.T.R., e, successivamente, ricorso in la Cassazione.

Il giudizio oggetto di intervento della Corte concerne, quindi, l’impugnazione, accolta dai

giudici di merito, dell'ordinanza di ingiunzione con cui sono state irrogate ad un intermediario abilitato **tante sanzioni** ex [articolo 7-bis del D.Lgs. 241/1997](#) **quanti erano i file di tardiva od omessa trasmissione della dichiarazione** (nella specie mancata trasmissione di 745 dichiarazioni e tardiva trasmissione di 5 dichiarazioni), con applicazione del **cumulo materiale** e non giuridico.

L'Ufficio, in particolare, lamentava che i giudici di appello avessero "errato" nell'affermare che la fattispecie in esame rientra nella ipotesi di cui all'[articolo 12, comma 2, del D.Lgs. 472/1997](#), atteso che il "cumulo giuridico" presuppone la possibilità di distinguere le violazioni "sostanziali" da quelle "formali", mentre **per l'intermediario fiscale non è possibile applicare tale distinzione**, in quanto la stessa, afferendo al rapporto giuridico di imposta, *"appare prospettabile solo con riferimento al contribuente e non con riferimento all'intermediario fiscale, il quale non assume alcun obbligo solidale nel rapporto di imposta e che, pertanto, non può commettere violazioni sostanziali .."*.

Sul punto, anche la Cassazione, ha espresso parere contrario al Fisco.

I giudici, in particolare, hanno richiamato il principio affermato dall'[ordinanza n. 4458/2017](#) secondo cui: *"In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, nel caso di plurimi "files" di trasmissione telematica tardiva della dichiarazione da parte dell'intermediario, in forza del principio del "favor rei" non trova applicazione il cumulo materiale, bensì quello giuridico ex art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997"*.

Il nuovo [comma 7-bis dell'articolo 36-bis del D.L. 223/2006](#) prevede che: *"L'adozione dei provvedimenti sanzionatori... di competenza dell'Agenzia delle entrate ... è soggetta alle disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472..., ad eccezione del comma 2 dell'art. 16"*. Il rinvio ai **principi generali** recati dal D.Lgs. 472/1997, con l'unica esclusione della preventiva notifica dell'atto di contestazione previsto dal comma 2 dell'articolo 16 di tale decreto, **comporta che nella determinazione della sanzione debba trovare applicazione anche il principio del "favor rei"** secondo cui : *"Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo"* ([articolo 3, D.Lgs. 472/1997](#)).

Ne consegue che **ove uno degli intermediari** (soggetti di cui all'[articolo 3, comma 3, del D.P.R. 322/1998](#)) **incurra in più violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni** avendo omesso o ritardato la trasmissione di più dichiarazioni fiscali, **trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico**.

Inoltre, la stessa Cassazione sottolinea che *"ben si possono distinguere, anche nell'ambito delle infrazioni commesse dall'intermediario, le violazioni formali da quelle non formali ... in quanto sono ipotizzabili fattispecie in cui la condotta dell'intermediario agevola l'evasione o comunque determina un minor incasso erariale (infrazioni non meramente formali) ed ipotesi in cui tale condotta arreca solo un qualche ritardo o difficoltà alle operazioni di accertamento o riscossione (infrazioni formali)"* ([Cassazione n. 11741/2015](#)).

Sulla base dei rilievi espressi, il ricorso del Fisco viene rigettato, e **si ritiene applicabile al caso di specie il cumulo giuridico** di cui all'[articolo 12 del D.Lgs. 472/1997](#).



IVA

Per lo split payment è irrilevante l'attestazione del cliente

di **Fabio Garrini**

La [circolare 27/E pubblicata il 7 novembre 2017](#) chiarisce che **l'attestazione** eventualmente rilasciata dal cliente circa la sua inclusione nel perimetro applicativo dello **split payment**, oggi, **non assume più alcuna rilevanza**, malgrado tale ipotesi sia ancora prevista dall'[articolo 17-ter D.P.R. 633/1972](#). Il motivo è da ricercarsi nel fatto che, attualmente, l'individuazione dei soggetti interessati deve avvenire esclusivamente attraverso la **consultazione degli elenchi pubblicati**.

-

Attestazione ed elenchi

In sede di prima applicazione (dal 2018 è invece prevista una procedura di approvazione "anticipata" degli elenchi), per le operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 fino al 31 dicembre 2017, lo **split payment** risulta applicabile alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB **alla data di entrata in vigore del D.L. 50/2017**. Per l'individuazione delle società occorre far riferimento agli **elenchi pubblicati** in maniera definitiva sul sito del Mef il 31 ottobre 2017 (tali elenchi sono stati più volte modificati); per l'individuazione della P.A. occorre far riferimento **all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA)**.

Ai fini della corretta esecuzione degli adempimenti da parte dei fornitori, il [comma 1-quater dell'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972](#), introdotto dal comma 1 del D.L. 50/2017, ha previsto che "A richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o i committenti di cui ai commi 1 e 1-bis devono **rilasciare un documento attestante** la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni del presente articolo. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono tenuti all'applicazione del regime (...)".

Da più parti è stato segnalato come tale previsione **poteva aver senso in un primo momento**, quando il D.L. 50/2017 non individuava puntualmente i soggetti interessati dalla disciplina e quindi vi erano molti dubbi circa il nuovo perimetro applicativo dello **split payment**.

Al contrario, dopo che il [D.M. 27 giugno 2017](#) ha introdotto la **logica degli elenchi** per individuare chi sia effettivamente interessato dalla previsione, la possibilità di richiedere tale attestazione non ha più alcun senso. Anzi, a ben vedere, poteva addirittura essere **fuorviante**: come ci si sarebbe dovuti comportare nel caso in cui la società cliente, inclusa negli elenchi, avesse attestato di non essere interessata dallo **split payment**? Lo stesso dubbio esisteva anche

nel caso contrario.

Sul punto l'Agenzia afferma che, stante la puntuale individuazione dei soggetti riconducibili nell'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti con la pubblicazione sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze dell'elenco delle Società nonché con il riferimento all'IPA per le P.A., **la previsione richiamata è stata rilevante solo in sede di prima applicazione della nuova disciplina fino alla emissione degli elenchi definitivi.**

A seguito della pubblicazione definitiva degli elenchi contenenti l'indicazione puntuale dei soggetti riconducibili nell'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti, **non è più utile per il fornitore richiedere la predetta attestazione.**

Dopo la pubblicazione degli elenchi definitivi, infatti, **l'eventuale attestazione resa dalla P.A. o società dovrà trovare corrispondenza con quanto indicato negli stessi elenchi.**

L'eventuale rilascio dell'attestazione da parte del cessionario/committente in **contrasto** con il contenuto degli elenchi definitivi è da ritenersi **priva di effetti giuridici**; quindi, in definitiva, l'unico elemento rilevante è la presenza o meno del soggetto destinatario della fattura all'interno dei citati elenchi.

Conseguentemente, pare proprio di poter affermare come sia un **adempimento** del tutto **inutile** quello di richiedere l'emissione dell'attestazione al cliente; peraltro, anche una eventuale attestazione **già richiesta**, che inizialmente poteva avere una qualche utilità, oggi è divenuta del tutto inutile.



Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Country by country reporting: invio posticipato

di **Angelo Ginex**

Posticipato al 9 febbraio 2018 il termine per trasmettere le comunicazioni delle informazioni relative all'anno 2016 del **country by country reporting**. Con il [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dello scorso 11 dicembre](#), è stato infatti spostato in avanti il termine per l'invio della documentazione CbC con riferimento esclusivo al primo anno di rendicontazione, inizialmente fissato al 31 dicembre 2017.

La proroga **riguarda** le imprese il cui periodo d'imposta inizia il 1° gennaio 2016 o in data successiva e chiude al 31 dicembre 2016 e le imprese il cui periodo d'imposta inizia il 1° gennaio 2016 o in data successiva e chiude prima del 31 dicembre 2016.

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato, in data 28/11/2017, il [provvedimento n. 275956/2017](#), mediante il quale ha adottato le disposizioni attuative del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 febbraio 2017 per la trasmissione telematica dei **"dati Paese per Paese"** da parte dei gruppi multinazionali di grandi dimensioni.

Per ciò che concerne il **profilo soggettivo** di applicabilità, essa ha ripreso quanto disposto dal [D.M. 23 febbraio 2017](#), enunciando però la regola secondo la quale non occorre includere nella rendicontazione le società inserite nel bilancio consolidato con il metodo del patrimonio netto.

Per quanto riguarda invece le **informazioni** da comunicare per adempiere a tale obbligo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito e specificato il contenuto delle **tre tabelle** presenti nell'[allegato](#) al **D.M. 23 febbraio 2017**, le quali costituiscono il **modello di rendicontazione** da adoperare.

La **tabella 1**, denominata *"Riepilogo della distribuzione dei redditi, delle imposte e delle attività per giurisdizione fiscale"*, deve indicare le seguenti **voci**:

- **giurisdizioni fiscali** in cui le entità appartenenti al gruppo di imprese multinazionali sono residenti a fini fiscali o, in caso di stabili organizzazioni, in cui queste ultime sono situate;
- **somma dei ricavi** di tutte le entità appartenenti al gruppo di imprese multinazionali nella pertinente giurisdizione fiscale;
- **utili o perdite** al lordo delle imposte sul reddito costituiti dal "risultato prima delle imposte" di tutte le entità appartenenti al gruppo residenti ai fini fiscali nella pertinente giurisdizione;

- **imposte sul reddito** pagate nell'esercizio, in base alla contabilità di cassa;
- **imposte sul reddito** di competenza dell'esercizio;
- **capitale dichiarato**, costituito dalla somma del capitale sociale e delle riserve di tutte le entità appartenenti al gruppo residenti ai fini fiscali nella pertinente giurisdizione fiscale;
- **utili non distribuiti** a fine anno di tutte le entità appartenenti al gruppo residenti ai fini fiscali nella pertinente giurisdizione fiscale;
- **numero totale di addetti** di tutte le entità appartenenti al gruppo residenti ai fini fiscali nella pertinente giurisdizione fiscale;
- **immobilizzazioni materiali**, cioè la somma dei valori contabili netti delle immobilizzazioni materiali risultanti dallo stato patrimoniale di tutte le entità appartenenti al gruppo residenti ai fini fiscali nella pertinente giurisdizione fiscale.

La **tabella 2**, denominata “*Elenco di tutte le entità appartenenti al gruppo di imprese multinazionali incluse in ciascuna aggregazione per giurisdizione fiscale*”, deve indicare:

1. la **lista delle entità appartenenti al gruppo** residenti per ciascuna giurisdizione fiscale indicata nella tabella 1;
2. il **nome della giurisdizione fiscale**;
3. la **natura dell'attività principale** esercitata da ciascuna entità.

La **tabella 3**, denominata “*Informazioni supplementari*”, ha natura squisitamente esplicativa, dovendo fornire indicazioni circa la **denominazione del gruppo**, il **periodo d'imposta** di riferimento, la **fonte dei dati** e le **informazioni necessarie** per una migliore comprensione dei precedenti dati.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che i **dati contenuti nella tabella 3** devono essere presentati **sia in italiano che in inglese**, il termine per l'invio annuale della rendicontazione scade **entro i dodici mesi successivi all'ultimo giorno** del periodo d'imposta di rendicontazione del gruppo e i dati oggetto di quest'obbligo devono essere inviati tramite i **servizi telematici Entratel o Fisconline**, in formato XML.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate certifica l'avvenuta presentazione con una **ricevuta**, nella quale, a seguito di una **elaborazione di controllo**, ne indica l'esito, che può essere:

- **positivo**;
- **positivo** secondo quanto stabilito dall'[articolo 2, comma 3, D.M. 23 febbraio 2017](#);
- **negativo con scarto**.

In quest'ultimo caso, occorre effettuare un **nuovo invio di tutte le posizioni**, che deve avvenire nel rispetto della scadenza precedentemente enunciata.



*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

Sanzione per l'omessa dichiarazione di costi black list

di **Dottryna**



Gli articoli 8 e 11 del D.Lgs. 471/1997 contengono un'ampia e variegata casistica sanzionatoria che interessa, da un lato, le violazioni concernenti il contenuto della dichiarazione che non integrano ipotesi di infedeltà dichiarativa, dall'altro, le violazioni commesse con riguardo agli obblighi di carattere informativo.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione "Sanzioni", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza la violazione dell'omessa indicazione in dichiarazione delle operazioni intercorse con soggetti black list.

Il [comma 3-bis dell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997](#) prevede una **specifico sanzione** per le irregolarità che riguardano *"l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 110, comma 11, [del D.P.R. 917/1986, TUIR]"*, che vengono punite nella **misura del 10% degli importi non dichiarati**, con un minimo di 500 euro ed un massimo di 50.000 euro.

Si tratta di una previsione che sanziona in misura proporzionale una violazione che ha carattere formale, dal momento che non incide né sulla determinazione della base imponibile, né sul calcolo dell'imposta dovuta. La **sanzione** torna **applicabile anche nel caso in cui il contribuente sia poi in grado di dimostrare la deducibilità dei costi**, come di seguito illustrato.

Ad ogni modo, per meglio comprendere l'ambito operativo della sanzione, va ricordato che l'[articolo 110, commi 10 e 11, del TUIR](#), nella stesura in vigore sino al periodo d'imposta in corso alla data del 06/10/2015, prevedeva che:

- *"Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168-bis..."* ([comma 10](#));
- *"Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia*

forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione..." ([comma 11](#)).

Su queste due disposizioni è intervenuto l'[articolo 5, comma 1, lettera a\), del decreto internazionalizzazioni](#), che ha **modificato** (con decorrenza dal periodo d'imposta in corso alla data del 07/10/2015) i due commi citati nel seguente modo:

- *"Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'art. 9..." (**comma 10**);*
- *"Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione..." (**comma 11**).*

Sia nel testo *ante* decreto internazionalizzazioni, che in quello successivo alle modifiche, il citato **comma 11** prevedeva, inoltre, l'obbligo strumentale di indicare **separatamente nella dichiarazione dei redditi** le spese e gli altri componenti negativi che, ai sensi della normativa in esame, risultassero deducibili.

La previsione normativa si traduceva, a livello pratico, nella **ripresa in aumento**, all'interno del quadro RF (per i soggetti in contabilità ordinaria) dei modelli dichiarativi, delle componenti negative in questione, fatta salva poi la successiva **ripresa in diminuzione** delle stesse componenti (in modo da neutralizzare la precedente variazione in aumento), ovviamente se e nella misura in cui erano ravvisabili i presupposti di legge per la deducibilità delle stesse (in genere i due importi erano comunque coincidenti).

Per i soggetti in **contabilità semplificata** era stato previsto un unico rigo apposito all'interno del quadro RG (dove il reddito viene determinato in maniera analitica e non apportando all'utile d'esercizio le variazioni fiscali previste dal TUIR).

Ad ogni modo, è proprio con riguardo alla violazione di tale adempimento che il **comma 3-bis dell'articolo 8** prevede, come sopra anticipato, l'applicabilità di una sanzione proporzionale secca del 10% degli importi non indicati, ricompresa comunque tra il minimo e il massimo, rispettivamente, di euro 500 e 50.000.

Sul predetto quadro normativo è intervenuto l'[articolo 1, comma 142, lettera a\), della L. 208/2015](#) (legge di Stabilità per il 2016), che ha abrogato, con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31/12/2015, i [commi 10 e 11 dell'articolo 110 del TUIR](#).

Invece la **norma** sanzionatoria è (inspiegabilmente) **rimasta in vigore**, con la conseguenza che occorre valutare quale sia la sua attuale portata, anche per quanto concerne gli aspetti relativi,

in un'ottica di *favor rei*, alle violazioni commesse in epoca antecedente alla modifica dell'[articolo 110 del TUIR](#).

Un primo spunto interpretativo, fornito proprio con specifico riguardo all'istituto del *favor rei*, è stato proposto dalla Corte di Cassazione, la quale nella [sentenza 6651/2016](#) (cfr., in particolare, il punto 3.3) si è così espressa: *“È appena il caso in fine di rilevare che nessun rilievo può avere nel presente giudizio lo ius superveniens rappresentato dall'art. 1, comma 142, lett. a) legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), che ha abrogato i commi da 10 a 12-bis dell'articolo 110 T.U.I.R., 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 comma 144 del medesimo articolo 1, 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 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”.

Tale impostazione ha trovato piena condivisione da parte dell'Agenzia delle Entrate ([circolare AdE 39/E/2016](#), paragrafi 4.3 e 4.4), che, nel rilevare come *“tale norma sanzionatoria [l'articolo 8, comma 3-bis, del decreto, n.d.r.] debba essere considerata implicitamente abrogata per effetto della cancellazione della norma primaria, di cui al comma 11 dell'articolo 110 del TUIR, dalla stessa richiamata, con effetto a decorrere dal periodo di efficacia dell'abrogazione della disciplina dei costi black list”*, osserva tuttavia, sposando la linea interpretativa dei Giudici di legittimità, che non trova applicazione nel caso di specie il principio del *favor rei*, essendosi il legislatore avvalso della possibilità di deroga ad esso offerta dall'incipit dell'[articolo 3, comma 2, del D.Lgs. 472/1997](#) (*“Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni...”*).

Ne discende che, fermo restando l'**abrogazione implicita** del **comma 3-bis** in commento a decorrere dall'1/01/2016 (non è del resto nemmeno possibile commettere ancora la violazione di cui si discute, dal momento che i modelli dichiarativi approvati nel 2017 non richiedono ovviamente più la separata indicazione delle componenti negative *black list*), **le violazioni commesse sino al periodo d'imposta in corso alla data del 31/12/2015 risulteranno ancora sanzionabili** nella misura del 10% (ricompresa tra un minimo e un massimo edittale di 500 e 50.000 euro).



*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 >](#)