Operazioni black list, il valore normale dei costi orienta la deducibilità

Reddito d'impresa

Nei modelli 2023 le novità della legge di Bilancio sui soggetti non cooperativi

L'elenco aggiornato (che comprende la Russia) varrà per gli obblighi 2024

Pagina a cura di
Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

Con il modello Redditi Sc 2023 torna il focus delle imprese sui Paesi black list. Il modello accoglie, infatti, le novità introdotte all'articolo 110, commi 9-bis - 9-quinquies del Tuir, ad opera dell'articolo 1, comma 84, della legge 197/2022 (legge di Bilancio 2023). In base alla nuova normativa – che sostanzialmente ripercorre quella introdotta in passato dal Dlgs 147/2015 (in vigore solo per il 2015 in quanto poi abrogata dal 2016) – i costi derivanti da operazioni con soggetti non cooperativi ai fini fiscali:

- se non eccedono il valore normale, sono interamente deducibili senza limiti (non è necessario dimostrare l'effettivo interesse economico dell'operazione);
- se eccedono il valore normale, sono deducibili ma solo per l'eccedenza e a fronte della dimostrazione dell'effettivo interesse economico.

I termini dichiarativi

In assenza di una specifica data di decorrenza, la norma si applica alle operazioni realizzate dal 1° gennaio 2023. Pertanto, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, il primo periodo d'imposta interessato dalla novità risulta essere il 2023 con obbligo di monitoraggio nel modello Redditi Sc 2024, a eccezione dell'indicazione dei costi black list sostenuti nel 2023 da imprese coinvolte in operazioni straordinarie, che dovranno quindi avvalersi del modello Redditi Sc 2023 per dichiarare i redditi generati dal 1° gennaio 2023 alla data di perfezionamento dell'operazione straordinaria.

La black list di riferimento

I costi soggetti a limitazioni riguardano le operazioni effettuate da imprese residenti in Italia con imprese residenti o localizzate in Stati o territori non cooperativi e/o professionisti lì domiciliati.

La lista dei Paesi esteri a cui fare riferimento è individuata nell'Allegato I alla lista Ue delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione europea e recentemente aggiornata con le conclusioni del 14 febbraio 2023 (documento 6375/23).

Tuttavia, per le imprese italiane è fondamentale individuare l'esatto momento in cui verificare se la controparte estera dell'operazione risulti residente o localizzata in uno dei Paesi della black list. In questo senso l'agenzia delle Entrate (circolare 39/E/2016), in relazione all'efficacia delle modifiche del Dm 23 gennaio 2002, aveva precisato che la normativa andava applicata alle operazioni commerciali con tali Stati intercorse entro il giorno precedente l'entrata in vigore del relativo decreto modificativo.

Se per analogia tale chiarimento venisse applicato alla norma attuale, la data per individuare l'appartenenza della controparte alla black list sarebbe quella di assunzione delle conclusioni da parte del Consiglio dell'Unione. In sostanza, le nuove limitazioni riguarderebbero le operazioni eseguite con le controparti residenti in Paesi inseriti nella black list dal 14 febbraio 2023, oltre a quelle effettuate con controparti residenti in Paesi già presenti dall'inizio dell'anno.

Secondo Assonime (circolare 19/2023), tuttavia, il monitoraggio per individuare le nuove controparti black list (ad esempio la Russia) dovrebbe riguardare le operazioni eseguite dal 21 febbraio 2023, in quanto l'aggiornamento della lista del 14 febbraio 2023 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Ue del 21 febbraio 2023, n. C64/17.

I costi eccedenti il valore normale

Per quanto riguarda il valore normale, sebbene nel contesto attuale sarebbe stato preferibile rifarsi alla definizione prevista in ambito di transfer pricing (articolo 110, comma 7, Tuir), la norma fa riferimento alla definizione e al criterio previsto dall'articolo 9 del Tuir. Una volta individuata la soglia del valore normale, l'impresa, entro 90 giorni dalla richiesta dell'amministrazione finanziaria, deve fornire la documentazione idonea a provare l'effettiva esecuzione dell'operazione e l'effettivo interesse economico della stessa.

La prova della concreta esecuzione può essere fornita mediante la documentazione doganale in caso di esportazione e/o importazione o con qualsiasi altro documento previsto da norme o prassi di riferimento (circolare Assonime del 5 agosto 2004 e risoluzione 127/E/2003), ad esempio: fatture dei fornitori; documentazione bancaria; corrispondenza commerciale; contratti di fornitura/ordini di acquisto.

Per dimostrare l'effettivo interesse economico, invece, il contribuente non solo deve provare che il prezzo praticato è stato inferiore a quello ottenibile da altre controparti, ma deve altresì dimostrare che l'individuazione del fornitore estero è derivata anche da altri motivi quali la qualità dei prodotti e dei servizi, la puntualità delle forniture, eccetera (circolare 51/E/2010, Cassazione 10749/2013).

La segnalazione in Redditi

L'obbligo di monitoraggio previsto dalla norma è adempiuto mediante l'inserimento dei costi black list tra le variazioni in aumento (rigo RF31, codice 70) e tra le variazioni in diminuzione (rigo RF55, codici 92 e 93).

Il codice 92 è previsto per la quota di costi sostenuta nel limite del valore normale, mentre il codice 93 è relativo alla quota di costi sostenuta oltre la soglia del valore normale.

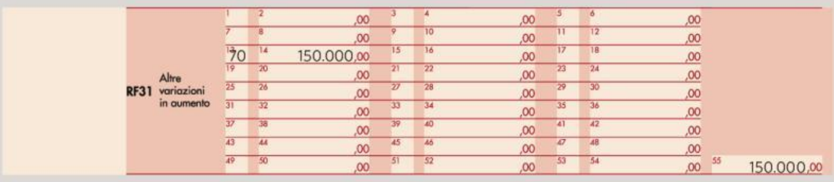
© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'esempio

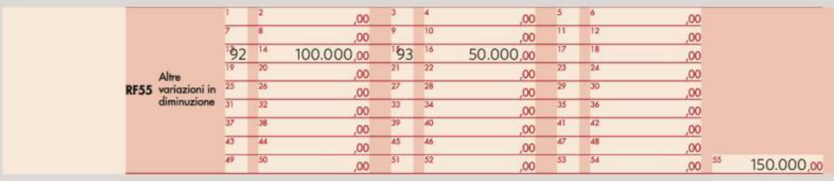
ADOBESTOCK

Paradisi fiscali. Le Bahamas (con la capitale Nissau, nella foto) restano stabili nella black list

- La società Alfa nel 2023 ha redatto due contratti che hanno portato a due diverse operazioni.
- La prima, effettuata con una società residente a Panama, ha comportato costi per servizi per 100mila euro, in linea con i prezzi di mercato e quindi nel limite del valore normale.
- La seconda operazione, invece, effettuata con un professionista residente alle Bahamas, ha comportato costi per consulenza per 50mila euro, il cui valore di mercato potrebbe tuttavia aggirarsi a un prezzo di 40mila euro: il costo supera quindi la soglia del valore normale per 10mila euro e per tale ammontare, in caso di controllo da parte delle Entrate, Alfa dovrà fornire prova dell'effettivo interesse economico.
- L'ammontare totale dei costi sostenuti con controparti residenti in Paesi black list ammonta quindi a 150mila euro.
- Alfa dovrà così compilare il modello Redditi 2023:



RF31 Altre variazioni in aumento	1	2 ,00	3	4 ,00	5	6 ,00	
	7	8 ,00	9	10 ,00	11	12 ,00	
	13 70	14 150.000,00	15	16 ,00	17	18 ,00	
	19	20 ,00	21	22 ,00	23	24 ,00	
	25	26 ,00	27	28 ,00	29	30 ,00	
	31	32 ,00	33	34 ,00	35	36 ,00	
	37	38 ,00	39	40 ,00	41	42 ,00	
	43	44 ,00	45	46 ,00	47	48 ,00	
	49	50 ,00	51	52 ,00	53	54 ,00	55 150.000,00



RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2 ,00	3	4 ,00	5	6 ,00	
	7	8 ,00	9	10 ,00	11	12 ,00	
	13 92	14 100.000,00	15 93	16 50.000,00	17	18 ,00	
	19	20 ,00	21	22 ,00	23	24 ,00	
	25	26 ,00	27	28 ,00	29	30 ,00	
	31	32 ,00	33	34 ,00	35	36 ,00	
	37	38 ,00	39	40 ,00	41	42 ,00	
	43	44 ,00	45	46 ,00	47	48 ,00	
	49	50 ,00	51	52 ,00	53	54 ,00	55 150.000,00