PERCUDANI & PARTNERS
SOCIETA' DI SERVIZI AMMINISTRATIVI E TRIBUTARI

Dott. Stefano Percudani
Dott. Marco Percudani

Dott. Francesco Anacreonte
Dott.ssa Anna Suma

Monza, 15.09.2023

Circolare 10/2023
a cura dello Studio Associato Percudani

A tutti i clienti (in regime di impresa)

Oggetto: Operazioni con paesi Black List – novità Legge di Bilancio

L'art. 1 co. 84 della L. 29.12.2022 n. 197 ha reintrodotto, ai co. 9-bis - 9-quinquies dell'art. 110 del TUIR, i limiti di deducibilità alle spese derivanti da operazioni intercorse con imprese o professionisti residenti o localizzati in Stati o territori considerati "non cooperativi" ai fini fiscali.

Nello specifico, si dispone che **le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con controparti residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali, sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR.**

I suddetti limiti non trovano applicazione **se viene provato l'effettivo interesse economico e della concreta esecuzione delle operazioni** poste in essere da parte delle imprese residenti in Italia.

In altre parole, per effetto delle modifiche:

- i costi che non eccedono il valore normale sono deducibili tout court (senza, cioè, la necessità di dimostrare l'effettivo interesse economico dell'operazione);
- i costi che eccedono il valore normale sono deducibili, per l'eccedenza, a fronte della dimostrazione dell'effettivo interesse economico.

Viene altresì **reintrodotto l'obbligo di indicazione separata dei costi nella dichiarazione dei redditi a partire dai dichiarativi relativi all'anno 2023.**

Ambito soggettivo

Sotto il profilo soggettivo le nuove disposizioni trovano applicazione nei confronti delle sole imprese, e non nei confronti dei professionisti.

Ambito temporale

Non è prevista una decorrenza specifica, con la conseguenza che le nuove disposizioni entrano in vigore l'1.1.2023 (data di entrata in vigore della L.197/2022):

- per le imprese aventi periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il primo periodo d'imposta interessato risulta il 2023 con conseguente obbligo di monitoraggio solo nel modello REDDITI 2024;
- per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, la nuova disposizione trova applicazione per la prima volta per il periodo d'imposta 2023/2024 (es. 01/07/2023 – 30/06/2024).

Black List UE

Ai sensi del nuovo co. 9-bis dell'art. 110 del TUIR, si considerano Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali le giurisdizioni individuate nell'Allegato I alla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione europea.

La lista UE, è stata da ultimo aggiornata con le conclusioni del Consiglio dell'Unione europea del 14.2.2023 (documento 6375/23) rispetto alla versione della lista aggiornata con le conclusioni del Consiglio dell'Unione europea del 4.10.2022 (documento 13092/22).

Le nuove limitazioni riguardano le operazioni eseguite con le controparti residenti in Paesi inseriti nella black list dal 14/02/2023, oltre a quelle effettuate con controparti residenti in Paesi già presenti dall'inizio dell'anno.

Lista valida sino al 13.2.2023	Lista valida dal 14.2.2023
Anguilla	Anguilla

Bahamas	Bahamas
-	Costa Rica
-	Federazione Russa
Guam	Guam
Isole Fiji	Isole Fiji
-	Isole Marshall
Isole Turks e Caicos	Isole Turks e Caicos
-	Isole Vergini britanniche
Isole Vergini statunitensi	Isole Vergini statunitensi
Palau	Palau
Panama	Panama
Samoa	Samoa
Samoa americane	Samoa americane
Trinidad e Tobago	Trinidad e Tobago
Vanuatu	Vanuatu

Costi oggetto di monitoraggio

Sotto il profilo oggettivo, il riferimento posto dall'art.110 co.9 – bis del TUIR alle spese e altri componenti negativi, consente in base a quanto precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 6.10.2010 n.51, di estendere l'ambito applicativo della disciplina a qualunque componente negativo di reddito derivante da transazioni poste in essere con fornitori black list.

Sono quindi oggetto di monitoraggio:

- **elementi reddituali derivanti direttamente dalle transazioni** (quale il costo di acquisto di beni e servizi);
- **l'eventuale minusvalenza**, realizzata per effetto del trasferimento (anche ad un soggetto residente in un Paese non black list) di beni ammortizzabili acquistati da un soggetto black list;
- **le perdite su crediti** vantati verso soggetti black list;
- **altri componenti negativi,** quali interessi ed oneri finanziari assimilati, derivanti da transazioni aventi causa finanziaria.

Deducibilità dei costi nel limite del valore normale

I costi derivanti dalle operazioni con controparti residenti o localizzate in Stati black list sono sempre deducibili secondo le regole ordinarie **se non eccedono il valore normale**.

La circ. Agenzia delle Entrate ha precisato che la prova della congruità del costo dedotto rispetto al valore normale del bene o servizio acquistato deve essere fornita dal contribuente in sede di eventuale controllo. 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 erisoluzione 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).

Indicazioni nella dichiarazione dei redditi

L'obbligo di indicazione separata dei costi riguarda tutti i costi che derivano da operazioni effettuate con controparti black list, indipendentemente dal fatto che essi risultino inferiori o superiori al valore normale.

A norma dell'art. 8 co. 3-*bis* del DLgs. 471/97, in caso di omessa o incompleta indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 110 co. 9-*ter* del TUIR, si applica una sanzione amministrativa:

- pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione

dei redditi, con un minimo di 500,00 euro ed un massimo di 50.000,00 euro.

Qualora il contribuente, oltre alla mancata indicazione in dichiarazione dei costi black list, non provi la sussistenza dell'esimente dell'effettivo interesse economico, i costi black list (eccedenti il valore normale) diventerebbero indeducibili, con conseguente recupero della maggior imposta dovuta e dei relativi interessi. In tal caso, verrebbero irrogate le seguenti sanzioni (circ. Agenzia delle Entrate 39/2016, § 2.5):

- sanzione per infedele dichiarazione dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o del minor credito conseguente alla indeducibilità dei costi, ai sensi dell'art. 1 co. 2 del DLgs. 471/97;
- sanzione pari al 10% dell'importo complessivo dei costi non indicati in dichiarazione, con un minimo di 500,00 euro e un massimo di 50.000,00 euro, di cui all'art. 8 co. 3-bis del DLgs. 471/97.

Non dovrebbe, in tal caso, operare l'aumento di un terzo previsto per i redditi prodotti all'estero dall'art. 1 co. 8 del DLgs. 471/97.

La sanzione per infedele dichiarazione dovrebbe riguardare la sola parte di costo che eccede il valore normale (entro il valore normale, come si è detto, la deducibilità è comunque garantita), sempre che naturalmente non emergano altre "patologie" (es. difetto di inerenza del costo, inesistenza dell'operazione, ecc.). Dovrebbe comunque realizzarsi un'ipotesi di cumulo giuridico di sanzioni. Pertanto, ai sensi dell'art. 12 del DLgs. 472/97, trattandosi di più violazioni commesse tramite una sola azione (la presentazione della dichiarazione), dovrebbe applicarsi la sanzione prevista per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

L'indicazione separata avviene attraverso la menzione dei costi tra le variazioni in aumento (rigo RF31, codice "70") e tra le variazioni in diminuzione (rigo RF55, codici "92" e "93").

In particolare:

- il codice "92" individua l'ammontare delle spese e degli altri componenti negativi indicati tra le variazioni in aumento, deducibile nei limiti del valore normale (art. 110 co. 9-bis del TUIR);
- il codice "93" individua l'ammontare delle spese e degli altri componenti negativi indicati tra le variazioni in aumento, deducibili in presenza della prova che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione (art. 110 co. 9-ter del TUIR).

La variazione in aumento, in funzione segnaletica, prescinde dall'entità del costo e va sempre indicata con il codice "70".

Pertanto, alla luce di quanto sopra esposto, si prega la gentile Clientela di voler monitorare per il periodo d'imposta 2023 e per le successive annualità, i costi sostenuti derivanti da operazioni con soggetti non cooperativi ai fini fiscali e di volerlo comunicare allo Studio al fine di ottemperare all'obbligo di monitoraggio previsto dalla norma, mediante indicazione nella dichiarazione REDDITI 2024 e successive annualità.

Porgendo i ns. migliori saluti, si resta a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

p.Percudani & Partners