



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Obbligo di dichiarare gli acquisti da fornitori black list nel quadro RF

di Alberto Fontana – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Siamo prossimi al termine per l'invio del **Modello Redditi 2024**, relativo all'anno d'imposta 2023, la cui scadenza è prevista per il prossimo **31.10.2024**, a seguito della proroga introdotta dall'[articolo 38, comma 1, D.Lgs. 13/2024](#); tra le novità del modello dichiarativo, compare il **monitoraggio delle operazioni** intercorse con i fornitori domiciliati in **Paesi non cooperativi**.

Quest'anno, pertanto, risulterà necessario, prima di inviare il modello dichiarativo, verificare se il soggetto dichiarante ha **effettuato transazioni**, nel corso del 2023, con **Paesi indicati nella "Lista UE delle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali"**, in quanto queste **dovranno essere segnalate**, per la prima volta, nel quadro RF del **Modello Redditi SC2024**.

Tuttavia, per i soggetti che, nel 2023 hanno posto in essere **operazioni straordinarie**, avendo un differente termine di presentazione della dichiarazione fiscale, individuato entro il **termine di 9 mesi dalla data** in cui si perfezionano gli **effetti giuridici dell'operazione straordinaria** ([articolo 5](#) e [articolo 5-bis, D.P.R. 322/1998](#)), sarà già il **Modello Redditi SC 2023**, che accoglierà tali novità.

L'[articolo 1, comma 84, L. 197/2022](#) (Legge di bilancio 2023), ha **reintrodotto dei limiti di deducibilità** relativamente ai **costi sostenuti per operazioni nei confronti di imprese o professionisti** residenti inseriti nella c.d. **“Black List” fiscale**. Equivalenti limiti, infatti, erano già stati introdotti al D.Lgs 147/2015, con le modifiche apportate all'[articolo 110, Tuir](#), commi da 10 a 12-bis, poi successivamente **sopprese dalla L. 208/2015**.

La legge di Bilancio 2023 ha, poi, di fatto, **riprodotto la precedente formulazione**, aggiungendo i commi 9-bis, 9-ter, 9-quater e 9-quinques nell'[articolo 110, Tuir](#).

In particolare, il comma 9-bis, dell'[articolo 110, Tuir](#), **consente la deduzione**, nei limiti del valore normale determinato, ai sensi dell'[articolo 9, Tuir](#), delle **spese e degli altri componenti negativi** derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con **imprese localizzate in Paesi** o territori non cooperativi ai fini fiscali.



Mentre il comma 9-quinquies, dell'[articolo 110, Tuir](#), estende **tale previsione di deducibilità**, anche in riferimento alle **prestazioni di servizi rese** da professionisti domiciliati in tali Paesi.

A tal riguardo, si ricorda che il **valore normale**, ex [articolo 9, Tuir](#), è il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato, in condizioni di libero mercato e al medesimo stadio di commercializzazione, per i **beni e servizi della stessa specie**, facendo riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi, e, in mancanza, alle **mercuriali e ai listini delle camere di commercio** e alle **tariffe professionali**, tenendo conto degli sconti d'uso.

In caso di superamento del valore normale, l'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, deve **notificare all'interessato un apposito avviso**, con il quale, nel **termine di 90 giorni**, è concesso al medesimo la possibilità di **fornire la prova che le operazioni si sono concretamente realizzate** e sono caratterizzate da un effettivo interesse economico. Infatti, al ricorrere di tali **due condizioni (concreta esecuzione ed effettivo interesse economico)** non è più applicabile il **limite di deducibilità** delle componenti negative di reddito derivanti da operazioni intercorse con i Paesi inseriti nella "Black List", come indicato al comma 9-ter, dell'[articolo 110, Tuir](#).

Questo effettivo interesse economico dell'operazione sottostante, come indicato nella [circolare n. 51/E/2010](#) e nella [risoluzione n. 46/E/2004](#), sussisterebbe, **non solo quando il prezzo è più basso** di quello ottenibile da altre controparti, ma anche in tutte le occasioni in cui la scelta del **fornitore estero è stata dettata da ragioni intrinseche** come la **modalità, la puntualità e la tempistica della consegna, la qualità dei prodotti e dei servizi, l'esistenza di vincoli contrattuali, oppure l'impossibilità di acquisire lo stesso prodotto da altri fornitori**. A tal proposito, è intervenuta anche la Corte di cassazione, con sentenza n. 10749/2013, stabilendo che l'effettivo interesse economico può derivare, oltre che dai prezzi competitivi della merce, anche dalla **puntualità e dalla serietà del fornitore**.

Inoltre, tale limite di deducibilità, non opera per le operazioni di acquisto realizzate con un fornitore domiciliato nello Stato non cooperativo, qualora esso sia una **società controllata**, a cui si applica la norma Cfc di cui all'[articolo 167, Tuir](#).

La finalità di tale normativa è **quella di monitorare** queste transazioni per consentire all'Agenzia delle entrate di svolgere indagini per **contrastare l'utilizzo di strutture domiciliate** in tali Paesi in ottemperanza alle linee guida comunitarie.

Ecco che, pertanto, il nuovo obbligo prevede, per le imprese interessate, di indicare **separatamente tali costi nella dichiarazione dei redditi** sia tra le **variazioni in aumento** (rigo RF31 codice "70") e sia tra le **variazioni in diminuzione** (rigo RF55 codice "92" e "93").

Quindi, nel rigo RF31 codice "70", si indicano le **spese e gli altri componenti negativi**, per competenza temporale, derivanti da tali operazioni effettivamente realizzate, facendo una **variazione in aumento**, neutralizzata da una **variazione in diminuzione** nel rigo RF55 con



codice "92" qualora il costo sostenuto **non ecceda il valore normale**, in quanto tale costo sarebbe **deducibile senza la prova dell'effettivo interesse economico**. Oppure si effettuerà una **variazione in diminuzione** sempre nel rigo RF55 con codice "93" se il costo eccede il valore normale, redendo di fatto **deducibile l'eccedenza**, a fronte della prova dell'effettivo interesse economico.

In termini pratici, si ipotizzi che una **società abbia acquistato**, nel 2023, beni da un'impresa figiana per un importo pari a 30.000 euro. Le condizioni di mercato ex [articolo 9, Tuir](#), indicano un **valore normale stimato in 35.000 euro**.

La dichiarazione andrebbe compilata in questo modo:

RF31 Altre variazioni in aumento	1	70	2	30.000	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8			,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14			,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		,00
RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	92	2	30.000	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8			,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14			,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		,00

Si ipotizzi, invece, che una **società abbia acquistato**, nel 2023, beni da un'impresa figiana per un importo pari a 40.000 euro, ma le condizioni di mercato ex [articolo 9, Tuir](#), indicano un **valore normale stimato**, più basso, di 35.000 euro, e che per questa eccedenza di 5.000 euro, sia stata data **prova dell'effettivo interesse economico**.



RF31	Altre variazioni in aumento	1	70	2	40.000	,00	3	4		,00	5	6		,00
		7	8			,00	9	10		,00	11	12		,00
		13	14			,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			,00
RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	93	2	40.000	,00	3	4		,00	5	6		,00
		7	8			,00	9	10		,00	11	12		,00
		13	14			,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			,00

Si precisa che l'omessa o incompleta indicazione delle spese in questione, comporta l'applicazione della sanzione amministrativa, ex [articolo 8, comma 3-bis, D.Lgs. 471/1997](#), con gli importi in vigore per le violazioni commesse dall'1.9.2024, pari al 10% delle spese sostenute, a partire da un **minimo di euro 500 ed un massimo di euro 30.000**.

Per concludere, urge un richiamo alla **lista mobile dei paesi interessati alla nuova normativa**, dal momento che è stata modificata 2 volte nel corso nel 2023, con le conclusioni del Consiglio dell'Unione europea. Di fatto, sono venute a crearsi 3 liste: la prima dall'1.1.2023-20.2.2023, la seconda dal 21.2.2023-22.10.2023 e la terza dal 23.10.2023-31.12.2023. Questi aggiornamenti hanno posto il problema di determinare a partire da quale data le operazioni nei confronti di questi Paesi **debbano essere assoggettate alle limitazioni descritte**. In merito a questo, l'Associazione Assonime (circolare n. 19/2023) ha indicato che la decorrenza della modifica risiede nel **momento della pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale** dell'UE delle conclusioni del Consiglio dell'UE e non al **momento di adozione delle conclusioni stesse**, escludendo che gli aggiornamenti periodici possano comportare un effetto retroattivo sulle operazioni precedentemente effettuate. A corredo di questo, la Corte di cassazione, con sentenza n. 2960/2024, ha stabilito (con riferimento alla precedente norma sui costi blacklist) che **rileva solo la residenza del fornitore "diretto"**, senza,



dunque, la **necessità di dover indagare** ove è stabilita la società controllante.

Ad esempio, l'introduzione nella lista della Russia ha **effetto dallo scorso 21.02.2023**, data di pubblicazione sulla G.U. dell'UE delle conclusioni del Consiglio dell'UE, escludendo così dal monitoraggio in dichiarazione delle **operazioni intervenute prima di tale data**.