

ESTERO

di **GIULIA RANCAN****Peculiarità della deducibilità dei costi da Paesi black list**

La disciplina reintrodotta dalla legge di Bilancio 2023 impone verifica sostanziale, separata indicazione e adeguato supporto documentale.

Nel pieno della campagna dichiarativa 2026, i costi sostenuti verso soggetti residenti in giurisdizioni non cooperative, c.d. Paesi black list, meritano una particolare attenzione, perché la disciplina non si esaurisce nella mera segnalazione dichiarativa, ma incide direttamente sulla deducibilità del costo. La regola prevede che le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni con controparti black list sono deducibili nei limiti del valore normale; mentre solo in presenza della prova dell'effettivo interesse economico e della concreta esecuzione dell'operazione è ammessa la deduzione integrale.

Il perimetro normativo è quello dell'art. 110 Tuir, cc. da 9-bis a 9-quinquies, ripristinati dalla legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022). Il legislatore ha così riattivato un meccanismo di controllo che mira a presidiare i rapporti con fornitori residenti o localizzati in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali, estendendo la disciplina non solo agli acquisti di beni, ma anche alle prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati nei medesimi Stati o territori. Restano, invece, esclusi dal perimetro applicativo i rapporti con soggetti non residenti cui sia già applicabile la disciplina CFC di cui all'art. 167 Tuir.

La disciplina ha finalità antielusiva e mira ad evitare che costi non giustificati trasferiscano utili verso giurisdizioni a fiscalità privilegiata, senza limitare i rapporti commerciali con l'estero.

Non bastano la fattura e la registrazione contabile, poiché la deducibilità richiede la prova della ragione economica dell'operazione e della sua effettiva esecuzione. Sul piano operativo, la documentazione assume quindi un ruolo decisivo. L'interesse economico non coincide solo con il minor prezzo, ma può derivare anche da puntualità, qualità, specificità tecnica, vincoli contrattuali o assenza di alternative. La prova va predisposta ex ante, perché in sede di controllo una ricostruzione successiva è più difficile se il fascicolo è carente o frammentario. Un altro aspetto da considerare è la natura dinamica della black list. L'elenco non è fisso e imm modificabile, poiché il riferimento è l'Allegato I della lista UE delle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali che è soggetto ad aggiornamenti periodici. La verifica deve quindi essere effettuata con riferimento alla data dell'operazione, per evitare sia letture retroattive improprie sia omissioni dovute all'utilizzo di elenchi non aggiornati.

La rappresentazione dichiarativa varia in funzione del regime contabile adottato. Nei soggetti in contabilità ordinaria, il dato confluisce nel quadro RF. Il rigo RF31, codice 70, accoglie la variazione in aumento relativa "alle spese e agli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali nonché derivanti da prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati nei predetti Paesi o territori". L'ammontare deducibile va indicato nel rigo RF55 con i seguenti codici: il codice 92 si riferisce ai costi deducibili nei limiti del valore normale (c. 9-bis); il codice 93 riguarda i costi per i quali il contribuente dimostra l'effettivo interesse economico dell'operazione e la sua concreta esecuzione, con conseguente deduzione integrale (c. 9-ter, n. 1).

Per i contribuenti in contabilità semplificata, il riferimento è il rigo RG22, dove va indicato il codice 49 per i costi deducibili nei limiti del valore normale; il codice 50 per quelli deducibili integralmente in presenza della prova dell'effettivo interesse economico e della concreta esecuzione dell'operazione.

Ne deriva che il costo black list non costituisce una componente negativa ordinaria, ma una posta fiscalmente sensibile, che richiede una classificazione puntuale. L'omessa o incompleta indicazione non comporta automaticamente la perdita della deduzione, ma espone alla sanzione prevista dall'art. 8, c. 3-bis D.Lgs. 471/1997. Per le violazioni commesse dal 1.09.2024, la sanzione è pari al 10% delle spese non indicate, con un minimo di 500 euro e un massimo di 30.000 euro. Il rischio più rilevante, tuttavia, resta quello probatorio, poiché in assenza di un fascicolo coerente e completo la deduzione integrale rimane vulnerabile in sede di accertamento.