

Le istruzioni per compilare il modello Unico SC: prevale la logica della doppia esposizione

# Ires, costi black list al setaccio

## Deducibilità limitata o serve provare l'interesse economico

Pagina a cura  
DI DANIELA DE LUCIA  
E FRANCESCO LEONE

**S**i avvicina la data per il versamento del saldo Ires relativo anno 2024 (per i soggetti "solari") e, tra le tematiche da valutare nella revisione dei calcoli per il versamento, merita attenzione la verifica dell'esistenza di eventuali spese e di componenti negativi che derivino da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali (i cosiddetti Paesi della black list). La legge n. 197/2022 ha reintrodotto la disciplina abrogata con la legge di stabilità 2016 che prevede limiti per la deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con tali soggetti a partire dal periodo di imposta 2023. In particolare, la norma contenuta nei commi da 9-bis a 9-quinquies dell'art. 110 del Tuir 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 ai fini fiscali sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, così come determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir. In sostanza ciò implica che qualora il costo in questione sia pari o inferiore al valore normale, lo stesso risulta deducibile per l'intero ammontare. Nel caso in cui invece, il costo dovesse essere di ammontare superiore al valore normale, lo stesso risulterebbe deducibile per la parte eccedente il valore normale solo con la dimostrazione dell'effettivo interesse economico.

Va precisato, per completezza, che in ogni caso la deduzione (piena o parziale) dei costi presuppone l'effettiva realizzazione dell'operazione.

**Ambito oggettivo.** Tra gli elementi reddituali rientranti nella disciplina rilevano quelli

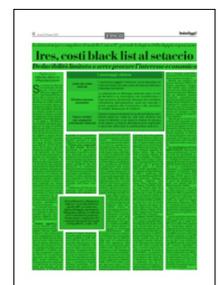
"ordinari", cioè i costi sostenuti per l'acquisizione di beni o di servizi. Sulla base dei chiarimenti forniti relativamente alla precedente disciplina (si vedano, per esempio, le circolari dell'Agenzia delle entrate n. 39/2016 e n. 51/2010), rileva ogni componente negativo che deriva da un'operazione intercorsa con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali, con ciò includendo, per esempio, gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e più in generale i componenti negativi, derivanti in modo "indiretto" da tali transazioni.

**I Paesi non cooperativi ai fini fiscali.** Ricadono nell'ambito di applicazione del regime in parola le operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali. Sulla base di quanto specificato dal testo normativo, "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".

A differenza del riferimento contenuto nella precedente normativa, che rimandava a elenchi di origine domestica, l'attuale norma rimanda a un elenco pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea* due volte all'anno, ovvero nel mese di febbraio e nel mese di ottobre di ciascun anno solare. Ciò implica che il riferimento ai Paesi da monitorare sia un riferimento "dinamico" che potrebbe prevedere inserimenti di nuove giurisdizioni e cancellazioni rispetto all'elenco precedente. A tal proposito due aspetti di ordine pratico vanno tenuti in considerazione al fine di concludere l'analisi rispetto a tale normativa. Preliminarmente vanno individuate con esattezza le liste da considerare e, conseguentemente, i paesi inclusi in ciascuna lista, in secondo luogo vanno individuate le date di riferimento utili

per comprendere se un onere sostenuto verso un determinato Paese debba o non debba essere considerato nell'ambito di applicazione della norma. Partendo da questo secondo tema, si ritiene ragionevole ritenere che le liste di riferimento siano quelle applicabili a decorrere dalla data della loro pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea*, senza quindi, alcun effetto retroattivo. Questo orientamento sarebbe in linea con quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 2/E del 2021 nell'ambito della disciplina dello scambio automatico obbligatorio delle informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri (DAC6) in cui, il riferimento a tale lista costituisce uno degli elementi distintivi di riferimento. Ciò implica, a titolo esemplificativo, che per quanto riguarda la decorrenza dell'inclusione della

Russia fra i Paesi non cooperativi ai fini fiscali, si sia considerata la data del 21 febbraio 2023 (data di pubblicazione della lista aggiornata sulla *Guue*), con conseguente applicabilità delle disposizioni in commento ai soli componenti negativi che si sono manifestati successivamente a tale data (Russia tutt'ora presente nella lista aggiornata a febbraio 2025). Per l'anno 2024, e così per ogni anno solare, le liste da tenere in considerazione risultano quindi essere tre. Per il periodo dal primo gennaio 2024 al 25 febbraio 2024 sarà applicabile la lista adottata in data 17 ottobre 2023 e pubblicata sulla *Guue* del 23 ottobre 2023 (Samoa americane, Antigua e Barbuda, Anguilla, Bahamas, Belize, Figi, Guam, Palau, Panama, Russia, Samoa, Seychelles, Trinidad e Tobago, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini degli Stati Uniti, Vanuatu). Per il periodo 26 febbraio 2024 - 17 ottobre 2024 risulta applicabile la lista adottata in data 20 febbraio 2024 e pubblicata sulla *Guue* del 26 febbraio 2024 (Sa-



moa americane, Antigua e Barbuda, Anguilla, Figi, Guam, Palau, Panama, Russia, Samoa, Trinidad e Tobago, Isole Vergini degli Stati Uniti, Vanuatu). Infine, per il periodo che va dal 18 ottobre 2024 al 31 dicembre 2024 sarà applicabile la lista adottata in data 8 ottobre 2024 e pubblicata sulla *Guue* del 18 ottobre 2024 (Samoa americane, Anguilla, Figi, Guam, Palau, Panama, Russia, Samoa, Trinidad e Tobago, Isole Vergini degli Stati Uniti, Vanuatu).

**Le prove.** I limiti di deducibilità non trovano applicazione, e quindi è possibile dedurre integralmente il costo sostenuto, a fronte della prova, da parte del contribuente, che l'operazione concretamente realizzata risponda a un effettivo interesse economico. Il contribuente quindi, come già nel precedente contesto normativo di riferimento deve fornire prova del valore normale del bene o servizio acquistato (si veda in proposito la circolare 39 del 2016) e, in presenza di una eccedenza del costo sostenuto rispetto a tale valore, deve dimostrare che l'operazione realizzata, oltre ad aver avuto concreta esecuzione, risponda anche a un effettivo interesse economico. A tal proposito si ritengono applicabili i chiarimenti forniti nel proce-

dente contesto normativo.

Quindi, per esempio, per quanto riguarda l'effettivo interesse economico, bisognerebbe fornire prova dell'esistenza di una valida giustificazione economica che abbia portato un beneficio concreto all'attività imprenditoriale, quale per esempio il prezzo applicato alla transazione e alle condizioni di vendita collaterali e che sono rilevanti per la fornitura, quali per esempio, i termini di consegna e pagamento, la qualità dei materiali e il trasporto.

Mentre per la concreta esecuzione sarà necessario essere in possesso della documentazione attestante la reale effettuazione dell'operazione come, per esempio, la documentazione doganale, le fatture, la documentazione bancaria, il contratto di fornitura e ogni altro elemento utile attestante l'effettività della transazione.

**La compilazione del modello Unico SC.** Dal punto di vista procedimentale, il comma 9-ter ha reintrodotto, come per la precedente normativa, l'obbligo di separata indicazione di tali costi nel quadro RF della dichiarazione dei redditi, il cui inadempimento (omissione o incompletezza) comporta l'irrogazione delle sanzioni (art. 8, comma 3-bis

del dlgs 471/97) pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi.

Operativamente, sulla base delle istruzioni al modello Unico SC 2025, il contribuente è chiamato a indicare i costi in parola nel quadro RF, secondo una logica di doppia esposizione. Dapprima, infatti, va indicato tra le variazioni in aumento l'ammontare complessivo dei componenti negativi in esame nel rigo RF31, codice 70.

La sola parte del costo deducibile va riportato, invece, nel rigo RF55, con il codice 92 o 93. Con il codice 92 si segnala che l'ammontare dedotto ha superato il test del valore normale. In tal caso, l'importo del rigo RF55 sarà pari o inferiore a quello riportato nel rigo RF31. Con il codice 93 si segnala, invece, che i costi indicati nel rigo RF55 (quindi i costi black list) risultano deducibili, in quanto si è in grado di fornire la prova che le operazioni realizzate rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione (art. 110, comma 9-ter, del Tuir), con un valore della transazione superiore al valore normale.

— © Riproduzione riservata —

*Il contribuente è chiamato a indicare i costi black list nel quadro RF, secondo una logica di doppia esposizione. Dapprima, infatti, va indicato tra le variazioni in aumento l'ammontare complessivo dei componenti negativi in esame nel rigo RF31, codice 70*

## I passaggi chiave

DS6901

DS6901

<b>Limite del valore normale</b>	I costi verso soggetti “black-list” sono deducibili nel limite del valore normale, salvo dimostrare l’effettivo interesse economico
<b>Effettivo interesse economico</b>	La valutazione va effettuata tenendo conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell’operazione, quali per esempio il prezzo applicato alla transazione e alle condizioni di vendita rilevanti per la fornitura
<b>Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali (“black-list”)</b>	Devono essere individuati tra quelli dell’elenco pubblicato nella G.U. della Ue, due volte all’anno, nel mese di febbraio e nel mese di ottobre di ciascun anno solare. Le liste di riferimento sono applicabili a decorrere dalla data di pubblicazione sulla G.U.