

Il fornitore in regime Cfc libera la deduzione dei costi black list

Nel modello Redditi si deve applicare la norma-test sui Paesi non collaborativi

Dichiarazioni 2025

Niente limiti se opera la tassazione prevista per le controllate estere

Restano i vincoli se la norma è disapplicata per l'esercizio di attività economica effettiva

Pagina a cura di

Luca Galiani

Costi da Paesi non collaborativi, nessun vincolo alla deduzione se la controparte è una società sottoposta al regime Cfc. Le limitazioni previste per i costi provenienti da fornitori inclusi nella lista Ue dei Paesi non cooperativi ai fini fiscali non si applicano se già opera la tassazione prevista dall'articolo 167 del Tuir. La stessa regola dovrebbe valere anche qualora la controllante italiana assoggetti il reddito della Cfc alla nuova imposta sostitutiva del 15%, mentre i limiti permangono se la norma viene disapplicata in forza dell'esimente per l'esercizio di un'attività economica effettiva.

Deduzione al valore normale

Nel modello Redditi 2025 le imprese applicano per la seconda volta la norma volta a limitare la deducibilità dei costi sostenuti presso fornitori domiciliati in Stati considerati «non cooperativi» ai fini fiscali dal Consiglio dell'Unione europea.

I commi 9-bis e seguenti dell'articolo 110 del Tuir impongono alle

imprese di evidenziare separatamente nella dichiarazione dei redditi i costi sostenuti in territori black list e fissano un tetto all'importo deducibile dato dal valore normale del bene o del servizio acquistato (articolo 9 Tuir). Se il costo supera tale soglia, l'importo eccedente può essere dedotto a condizione che il contribuente dimostri che le operazioni, oltre ad aver avuto concreta esecuzione, rispondono a un effettivo interesse economico.

Il monitoraggio si effettua nel campo RF31 (codice 70) ove si indica, come variazione in aumento, il totale dei costi, nonché nel campo RF55, dove si iscrive, come variazione in diminuzione, l'ammontare deducibile (codice 92 se è nel limite del valore normale o codice 93 se si fornisce la prova richiesta dalla legge).

La Cfc aggira la norma

Il comma 9-quater dell'articolo 110 stabilisce che, se il fornitore black list è una società controllata alla quale si applica la norma Cfc (articolo 167 del Tuir), le limitazioni previste nei commi precedenti non si applicano: non scatta dunque il tetto del valore normale e neppure si deve procedere al monitoraggio.

L'esimente, che ricalca quella prevista dalla precedente norma sui costi black list in vigore sino al 2015, non tiene però conto delle rilevanti innovazioni introdotte nel frattempo nella disciplina delle Cfc, da ultimo dal decreto internazionalizzazione n. 209/2023. Le istruzioni a suo tempo fornite dall'agenzia delle Entrate (circolare 39/E/2016) non sono pertanto interamente replicabili e andrebbero aggiornate.

Fermo restando che i limiti alla deduzione dei costi non si applicano qualora la norma Cfc trovi piena applicazione (e dunque quando il

contribuente italiano rileva per trasparenza il reddito della controllata), ci si chiede se la medesima disapplicazione dell'articolo 110 riguardi i casi in cui si opti (in presenza delle condizioni di legge) per l'assoggettamento dell'utile ante imposte della controllata al regime dell'imposta sostitutiva del 15% introdotta dal Dlgs 209/2023 (nuovo comma 4-ter dell'articolo 167). La risposta dovrebbe essere affermativa, dato che la sostitutiva altro non è che una modalità di applicazione dell'articolo 167, ma sarebbe opportuna una conferma ufficiale.

Restano invece applicabili i vincoli dell'articolo 110 qualora la controllata (che coincide con il fornitore black list), pur essendo potenzialmente una Cfc, non applichi la norma mancando una delle due condizioni di accesso (tax rate inferiore al 15% o passive income superiori a un terzo).

Attività economica effettiva

Un altro punto da analizzare riguarda il caso in cui la norma Cfc venga disapplicata in dichiarazione in forza della dimostrazione di esercizio di una attività economica effettiva con utilizzo di personale, attrezzature, attivi e locali (comma 5 dell'articolo 167). Già con riferimento alla norma in vigore nel 2015, l'agenzia delle Entrate (circolare 39/E/2016, paragrafo 2) aveva escluso che questa disapplicazione (anche se esercitata previo interpello) potesse valere anche ai fini black list: i vincoli per i costi (monitoraggio e deduzione nel limite del valore normale), pertanto, continuano a sussistere. L'esimente per la norma sui costi, infatti, è basata su una ben diversa dimostrazione di interesse economico effettivo e concreta esecuzione delle operazioni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



PERCORSO IN QUATTRO TAPPE

1. Individuare i Paesi non cooperativi

Occorre verificare se tra i fornitori rientrano soggetti con domicilio in uno degli stati black list. Le liste per il 2024 sono tre:

- «Gazzetta Ufficiale» dell'Unione europea C/437/2023;
- «Gazzetta Ufficiale» dell'Unione europea C/1804/2024;
- «Gazzetta Ufficiale» dell'Unione europea C/6322/2024).

Rilevano i Paesi inclusi al momento di sostenimento del costo (criterio di competenza)

2. Indicare i costi nel modello Redditi

I costi, anche se deducibili,

vanno riportati nei campi RF31 e RF55 della dichiarazione dei redditi. La mancata indicazione fa scattare una sanzione del 10% con un minimo di 500 e un massimo di 30.000 euro

3. Dedurre entro il valore normale

La deduzione è ammessa solo entro un tetto di importo pari al valore normale del bene o del servizio. L'eventuale eccedenza si deduce dimostrando l'effettivo interesse e la concreta esecuzione

4. Cfc libere

Se il fornitore è una società a cui si applica l'articolo 167 del Tuir, la norma sui costi non si applica e non occorre neppure riportare l'importo nella dichiarazione

