



Mario Bono
(Commercialista - Gruppo di Studio EUTEKNE)

I redditi delle CFC

diretto
VIA

> CFC rule - Art. 167 TUIR

Disposizione di tipo antielusivo che riguarda i soggetti residenti che controllano:

- Soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata (tassazione nominale < 50% di IRES + IRAP);
- Soggetti che hanno tassazione effettiva < 50% IRES virtuale e possesso di passive income.

In tali casi, i redditi conseguiti dal soggetto estero controllato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio del soggetto estero controllato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute» (tassazione per trasparenza come società di persone).

Sono previste delle esimenti per disapplicare la disposizione.

> Le esimenti - Art. 167, co. 5, TUIR

- È ammessa la disapplicazione della CFC rule al ricorrere, alternativamente, di una delle due circostanze esimenti:
 - *«la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento»* - art. 167, comma 5, lett. a) – **prima esimente**
 - *«dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al comma 4»* – art. 167, comma 5, lett. b) – **seconda esimente - fin dall'inizio del periodo di possesso – tax rate effettivo**

> Limiti alla prima esimente - Co. 5 *bis*

La prima esimente non si applica qualora i proventi della società o altro ente non residente provengono per più del 50% da passive income, e dalla prestazione di servizi infragruppo.

Contrasto alle politiche di delocalizzazione dei ***passive income***: attività finanziarie (titoli, partecipazioni, crediti e altre attività finanziarie); royalties e servizi infragruppo.

Si ritiene applicabili il tax rate test per dimostrare la localizzazione non abusiva della partecipata.

> Estensione della disciplina - Il co. 8 *bis*

La tassazione per trasparenza dei redditi prodotti dalle controllate estere (anche UE e SEE) al ricorrere **congiunto** delle seguenti due condizioni:

- le società estere sono assoggettate a **tassazione effettiva** inferiore a più della metà rispetto a quella cui sarebbero state soggette ove residenti in Italia (**solo IRES**);
- hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% da passive income, e dalla prestazione di servizi infragruppo.

> CFC rule: rapporti tra co. 4 e 8 *bis*

- Considerato che il **co. 4** dell'art. 167 del TUIR fa riferimento ad una **tassazione nominale** mentre il **co. 8-bis** ad un “**tax rate effettivo**” scontato nell'ordinamento estero, potrebbe ben verificarsi l'ipotesi in cui una controllata con “*passive income*” o ricavi per servizi infragruppo, superiori al 50 per cento dei ricavi complessivi dell'esercizio, rientri contemporaneamente nell'ambito applicativo sia del co. 1 che del co. 8-bis dell'art. 167 del TUIR (ad eccezione delle controllate residenti o localizzate in Stati UE o SEE);
- in tali ipotesi è **prioritariamente applicabile l'art. 167, co. 1**, del TUIR con la conseguenza che il socio residente potrà scongiurare la tassazione per trasparenza solo in presenza di una delle due esimenti stabilite nel successivo co. 5 dell'art. 167 del TUIR (circ. 35/E 2016, par. 2.2).

> Disapplicazione del co. 8 *bis*): costruzioni di puro artificio

Il co. 8 *ter*) disciplina le modalità mediante le quali il socio residente può ottenere la disapplicazione di tale disciplina.

La CFC rule non trova applicazione se è data la dimostrazione che *“l’insediamento all’estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale”*.

> CFC rule - Tassazione degli utili e tassazione per trasparenza

- In caso di applicazione della CFC rule (tassazione per trasparenza con le regole IRES anche per i soggetti IRPEF) gli utili **provenienti** dalla CFC non sono tassati quando vengono distribuiti indipendentemente dall'importo tassato per trasparenza (circ. 51/E del 2010);
- La distribuzione di eventuali riserve pregresse invece è soggetta a tassazione integrale ex artt. 47, comma 4, e 89, comma 3 del TUIR.
- L'aliquota minima a cui assoggettare il reddito prodotto dalla CFC da tassare per trasparenza in capo al socio è l'aliquota ordinaria IRES (24% a decorrere dall'1.1.2017).
- Nell'ipotesi di soggetto IRPEF, in base all'aliquota media applicata sul suo reddito complessivo (se non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società)

> Aspetti dichiarativi - Quadro FC

A seguito della cancellazione dell'obbligo di interpello preventivo il quadro FC va compilato dalle società residenti in Italia che detengono, direttamente o indirettamente, il controllo di un soggetto CFC.

Il soggetto che detiene il controllo di più imprese, società o enti residenti in Stati con regime fiscale privilegiato, è tenuto a compilare un **quadro FC per ciascuna CFC controllata**. In tal caso deve essere numerata progressivamente la casella "Mod. N." posta in alto a destra del quadro.

Il quadro **non va compilato** se il soggetto che esercita il controllo, per effetto di particolari vincoli contrattuali, o i soggetti da esso partecipati non possiedano partecipazioni agli utili. Ciascun soggetto cui risulti **imputato** un reddito CFC deve inoltre compilare il **quadro RM**.

> Aspetti dichiarativi - Regimi fiscali privilegiati

SEZIONE I
Dati identificativi
del soggetto
non residente
o della stabile
organizzazione

Art. 167, comma 8-bis <input type="checkbox"/>	Art. 167, comma 8-quater <input type="checkbox"/>
Art. 168-ter, comma 4 <input type="checkbox"/>	Esimente <input type="checkbox"/>

Dovranno essere indicati uno dei seguenti codici:

«1» se non è stato presentato l'interpello ma sussistono le condizioni per disapplicare la disciplina CFC;

«2» è stato presentato l'interpello, in assenza di risposta positiva e sussistenza delle condizioni per disapplicare.

Dovranno essere indicati uno dei seguenti codici:

«1» caso di cui all'art. 167 co. 5 lett a): prima esimente.

«2» caso di cui all'art. 167 co. 5 lett b): seconda esimente.

> Aspetti dichiarativi - Altri paesi (1)

SEZIONE I
Dati identificativi
del soggetto
non residente
o della stabile
organizzazione

Art. 167, comma 8-bis <input type="checkbox"/>	Art. 167, comma 8-quater <input type="checkbox"/>
Art. 168-ter, comma 4 <input type="checkbox"/>	Esimente <input type="checkbox"/>

La casella va barrata se la CFC è localizzata in Stati o territori **diversi** da quelli indicati al co. 1 dell'art. 167.

Se si compila tale casella, **NON** andrà compilata la casella «Esimente» e in tal caso, sembra, che si debba segnalare solamente l'utile o la perdita risultante dal bilancio della CFC righe FC 2 e FC 3 (Circ. Assonime 17/2017 p. 15).

> Aspetti dichiarativi - Altri paesi (2)

SEZIONE I
Dati identificativi
del soggetto
non residente
o della stabile
organizzazione

Art. 167, comma 8-bis <input type="checkbox"/>	Art. 167, comma 8-quater <input type="checkbox"/>
Art. 168-ter, comma 4 <input type="checkbox"/>	Esimente <input type="checkbox"/>

La casella va barrata qualora per le **stabili organizzazioni** all'estero non ricorrano le esimenti (art. 167 co. 5 lett. a) o b) e co. 8-ter) nei casi in cui l'impresa residente abbia optato per la c.d. branch exemption.

> Aspetti dichiarativi - Sanzioni

Per effetto dell'introduzione dell'art. 8 co. 3-quater del D.Lgs. 18.12.97 n. 471, ad opera dell'art. 8 co. 2 del D.Lgs. 14.9.2015 n. 147, il mancato rispetto dell'obbligo di segnalazione in UNICO delle partecipazioni CFC determina l'applicazione di una sanzione amministrativa:

- in misura pari al 10% del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato e imputabile nel periodo d'imposta, anche solo teoricamente, al soggetto residente in proporzione alla partecipazione detenuta;
- con un minimo di 1.000,00 euro ed un massimo di 50.000,00 euro.

La sanzione nella misura minima si applica anche nel caso in cui il reddito della controllata estera sia negativo.