

Gianluca Cristofori

CFC Rules WL



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Art. 167, co. 1, D.P.R. 917/1986

Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 168-*bis*, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tali disposizioni si applicano anche per le partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni situate in Stati o territori diversi da quelli di cui al citato decreto.



PRESUPPOSTO OGGETTIVO



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Art. 167, co. 2, D.P.R. 917/1986

Le disposizioni del comma 1 si applicano alle persone fisiche residenti e ai soggetti di cui agli artt. 5 e 73, co. 1, lett. a), b) e c).



PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

Art. 167, co. 3, D.P.R. 917/1986

Ai fini della determinazione del limite del **controllo** di cui al comma 1, si applica l'art. 2359, c.c., in materia di società controllate e società collegate.



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Prima esimente

Art. 167, co. 5, lett. a), D.P.R. 917/1986

Le disposizioni del comma 1 non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che:

- a) la società o altro ente non residente svolge una effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, ~~nello Stato o nel territorio nel quale ha sede~~ 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;

PRIMA ESIMENTE

Radicamento geografico → Radicamento economico



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Art. 167, co. 5-*bis*, D.P.R. 917/1986

La previsione di cui alla lett. a) del comma 5 non si applica qualora i proventi della società o altro ente non residente provengono per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.

PRESUNZIONE di insussistenza di un'effettiva attività industriale e commerciale nell'ipotesi in cui le componenti di "reddito passivo" o infragruppo siano prevalenti



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Seconda esimente

Art. 167, co. 5, lett. *b*), D.P.R. 917/1986

b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 168-*bis*. Per i fini di cui al presente comma, il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 11, L. 27/07/2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente.

(vedi anche art. 89, TUIR)

SECONDA ESIMENTE



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Art. 5, co. 3, D.M. 21/11/2001, n. 429

“Ai fini della risposta positiva rileva, in particolare, nei riguardi del soggetto controllante autore dell’interpello, [...] il fatto che i redditi conseguiti da tali soggetti [le società o enti partecipati non residenti, n.d.r.] sono prodotti in misura non inferiore al 75 per cento in altri Stati o territori diversi da quelli [di cui al D.M. 21 novembre 2001, n.d.r.] [...] ed ivi sottoposti integralmente a tassazione ordinaria [...]. Ai fini della medesima risposta positiva, nel caso di cui all’articolo 1, comma 1, ultimo periodo, del presente regolamento, rileva anche il fatto che i redditi della stabile organizzazione risultano sottoposti integralmente a tassazione ordinaria nello Stato o territorio in cui ha sede l’impresa, la società o l’ente partecipato.”



Determinazione dei redditi della CFC

Art. 167, co. 6, D.P.R. 917/1986

I redditi del soggetto non residente, imputati ai sensi del comma 1, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore al 27%.

L'imposta è quindi dovuta anche in presenza di perdite fiscali del soggetto controllante residente in Italia. In caso di accoglimento della prima esimente, i dividendi successivamente distribuiti saranno almeno compensabili con le perdite.

Dall'imposta così determinata sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'art. 165, le imposte pagate all'estero a titolo definitivo.



Determinazione dei redditi della CFC

Art. 167, co. 6, D.P.R. 917/1986

Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma, dai soggetti non residenti di cui al comma 1 non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione, ai sensi del medesimo comma 1, anche negli esercizi precedenti.

CFC Rules “white list”

L'estensione ai Paesi “white list” della disciplina CFC opera solo ai fini dell'applicazione dell'art. 167, TUIR.

Un'estensione, infatti, delle disposizioni del comma 8-*bis* alle società collegate estere è espressamente esclusa dall'art. 168, co. 1, TUIR.

Art. 167, co. 8-bis, D.P.R. 917/1986

La disciplina di cui al comma 1 trova applicazione anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati ai sensi dello stesso comma sono localizzati in stati o territori diversi da quelli ivi richiamati, qualora ricorrano congiuntamente le seguenti due condizioni:

- a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;

Art. 167, co. 8-bis, D.P.R. 917/1986

b) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi [infragruppo] ..., ivi compresi i servizi finanziari.

Art. 167, co. 8-ter, D.P.R. 917/1986

Le disposizioni del comma 8-bis non si applicano se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una **costruzione artificiosa** volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. Ai fini del presente comma il contribuente deve interpellare l'amministrazione finanziaria secondo le modalità indicate nel precedente comma 5.

ESIMENTE

Art. 167, co. 8-ter, D.P.R. 917/1986 *Circolare 06/10/2010, n. 51/E*

L'espressione utilizzata dal legislatore nazionale appare in linea con la terminologia adottata dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea che, nella sentenza *Cadbury-Schweppes* del 12 settembre 2006 (causa C-196/04), ha affermato il principio della compatibilità delle normative CFC con il principio della libertà di stabilimento sancito dall'art. 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (ex art. 43 del TCE), limitatamente alle ipotesi di società controllate residenti in uno Stato membro che rappresentano "wholly artificial arrangements intended to circumvent national law".

Elementi oggettivi di prova

Circolare 06/10/2010, n. 51/E

“Si ritiene possano essere considerati idonei gli elementi di prova ... i documenti volti a dimostrare l’esistenza e l’idoneità della struttura estera allo svolgimento dell’attività dichiarata (locali, personale, attrezzature, ecc.), nonché l’effettività dell’attività svolta e l’autonomia gestionale della controllata estera”.



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Interpello - obbligatorietà della presentazione

Circolare 06/10/2010, n. 51/E

“[...] *l'interpello CFC si caratterizza per l'obbligatorietà della presentazione della relativa istanza ai fini dell'ottenimento del parere favorevole all'accesso al regime derogatorio rispetto a quello legale, normalmente applicabile.*”



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Obbligatorietà della presentazione

Circolare 14/06/2010, n. 32/E

“[...] nel corso dell’attività di controllo nei confronti dei soggetti che, pur in presenza di un obbligo normativo in tal senso, non hanno presentato istanza di interpello, in primo luogo sarà irrogata la sanzione prevista dall’art. 11, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471” [omissione di ogni comunicazione prescritta dall’Amministrazione finanziaria, punita con sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2065].

Obbligatorietà della presentazione

Circolare 14/06/2010, n. 32/E

“Il comportamento omissivo dei contribuenti che non presentano l’istanza, ove obbligatoria, incide, infine, anche sulla graduazione delle sanzioni ordinariamente applicabili qualora, in fase di accertamento, l’amministrazione rilevi, sulla base della documentazione in possesso del contribuente e del contraddittorio con quest’ultimo, l’insussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione della disciplina, oggetto dell’interpello obbligatorio”.



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Obbligatorietà della presentazione

Circolare 14/06/2010, n. 32/E

“In assenza di tale dimostrazione – considerata la gravità del comportamento del contribuente che, omettendo la proposizione dell’interpello obbligatorio, ha sottratto al vaglio preventivo dell’amministrazione fattispecie che il legislatore tributario ritiene meritevoli di particolare tutela – gli uffici applicheranno, in linea di principio, le sanzioni nella misura massima prevista dalla legge”.

Preventività dell'istanza di interpello

Circolare 06/10/2010, n. 51/E

L'istanza va presentata – a pena di inammissibilità – in tempo utile per ottenere la risposta prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della predetta dichiarazione, a nulla rilevando la circostanza che l'inadempimento può essere sanato nei 90 giorni successivi ovvero che la dichiarazione originariamente presentata è integrabile, sia a favore del contribuente, sia a favore dell'erario.



Preventività dell'istanza di interpello

Circolare 06/10/2010, n. 51/E

Se un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare intende chiedere la disapplicazione della *CFC rule* con riferimento ad una controllata estera per il periodo d'imposta 2010, la relativa istanza dovrà essere presentata entro il 1° giugno 2011, posto che il termine ordinario per l'invio della relativa dichiarazione dei redditi scade il 30 settembre 2011.



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE

