

## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### **CFC Rule: come dimostrare l'esimente dell'attività economica effettiva**

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

## QUADRO RW 2023: I CONTROLLI PRIMA DELL'INVIO DELLE DICHIARAZIONI

Scopri di più >

L'Agenzia delle entrate, con la **circolare 18/E/2021**, ha indicato i **caratteri distintivi della disciplina relativa alle CFC** (*controlled foreing companies*) ex [articolo 167 Tuir](#), la quale ha la chiara finalità di **rendere imponibili in capo ai soggetti residenti o stabiliti in Italia gli utili prodotti dalle società estere controllate** che:

- beneficiano di una **tassazione ridotta** nello Stato estero di insediamento;
- risultano, al contempo, titolari di **determinate categorie di proventi** (c.d. *passive income*), senza svolgere un'**attività economica effettiva**.

Di conseguenza, al ricorrere di determinate condizioni, la **tassazione derivante dall'applicazione delle disposizioni previste dalla disciplina CFC viene a ricadere sul soggetto controllante italiano**, in proporzione alla **quota di partecipazione agli utili** e in modo separato, **indipendentemente dall'effettiva percezione degli stessi utili sotto forma di dividendi**.

Per espressa disposizione normativa, infatti, il particolare **regime fiscale** CFC si applica al **ricorrere congiunto** di una **duplice condizione pregiudiziale** (prevista dall'[articolo 167, comma 4, Tuir](#)), che riguarda i **soggetti controllati esteri** quando gli stessi:

- sono assoggettati a **tassazione effettiva** inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia;
- **oltre un terzo dei proventi** realizzati oltre frontiera rientra **in una o più delle seguenti categorie**:

- 1) **interessi** o qualsiasi altro reddito generato da **attivi finanziari**;
- 2) **canoni** o qualsiasi altro reddito **generato da proprietà intellettuale?**

- 3) **dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni;**
- 4) **redditi da leasing finanziario;**
- 5) **redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie?**
- 6) proventi derivanti da operazioni di **compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
- 7) **proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, **controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati** dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

La normativa *de qua* si applica:

- alle **persone fisiche**, alle **società semplici**, alle **società in nome collettivo e in accomandita semplice**, alle **associazioni**, alle **società di armamento** e alle **società di fatto residenti in Italia**;
- ai **soggetti residenti in Italia** indicati nell'[articolo 73, comma 1, lettere a\), b\) e c\)](#) Tuir, nonché, relativamente alle loro stabili organizzazioni italiane, ai soggetti di cui all'[articolo 73, comma 1, lettera d\)](#) Tuir, che **controllano soggetti non residenti**.

Ai sensi dell'[articolo 167, comma 2, Tuir](#) si identificano quali **soggetti controllati non residenti le imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato**, per i quali si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- sono **controllati direttamente o indirettamente**, anche **tramite società fiduciaria o interposta persona**, ai sensi dell'[articolo 2359 cod. civ.](#) da parte di un soggetto residente in Italia;
- oltre il 50% della partecipazione ai loro utili è detenuto, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'[articolo 2359 cod. civ.](#) o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto residente in Italia.

Per **evitare la tassazione per trasparenza dei redditi prodotti oltre frontiera**, l'[articolo 167, comma 5, Tuir](#) contempla una specifica **condizione esimente** che valuta la **struttura della società controllata estera**.

In merito, per espressa disposizione di legge, la tassazione **dei redditi esteri non si applica** qualora il soggetto residente in Italia **dimostrи che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva**, mediante **l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali**.

Sullo specifico punto, proprio la **circolare 18/E/2021** illustra **gli elementi idonei a dimostrare l'operatività dell'esimente in rassegna**, ammesse per le strutture societarie dotate di un'apprezzabile presenza fisica in loco.

In particolare, **nell'allegato n. 4** al citato documento di prassi vengono formulati **alcuni esempi di documenti utili per la dimostrazione dell'esimente della disciplina CFC**, come di seguito indicato:

- **bilancio della società estera relativo all'esercizio cui l'istanza si riferisce, corredato, ove disponibile, della relativa certificazione.** Nel caso in cui la redazione del bilancio di esercizio non sia prevista come obbligatoria ai sensi della legislazione dello Stato o territorio estero di localizzazione, **talé documento contabile va, comunque, presentato ai fini in esame e, pertanto, redatto su base volontaria;**
- **prospetto descrittivo della struttura organizzativa e delle concrete modalità operative della società estera;**
- **contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività;**
- **contratti di lavoro dei dipendenti** che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e l'adeguatezza delle mansioni svolte in relazione alle funzioni esercitate e ai rischi assunti;
- **conti correnti bancari aperti presso istituti locali;**
- **estratti conto bancari** che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- **copia dei contratti di assicurazione relativi a dipendenti e uffici;**
- **autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali;**
- **prospetto con la composizione dell'organo amministrativo della società estera** (numero, identità e residenza degli amministratori, eventuali altre cariche dai medesimi ricoperte all'interno del gruppo e la loro idoneità all'attività svolta);
- **copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche** relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, che siano **rappresentative dei consumi effettuati** nel periodo di imposta per il quale si chiede la **disapplicazione della normativa CFC**;
- **descrizione delle operazioni effettuate nel periodo di riferimento con parti correlate.**

In buona sostanza, nel corso di una verifica fiscale, **in presenza della duplice condizione pregiudiziale di accesso prevista per la tassazione CFC ai sensi dell'[articolo 167, comma 4, Tuir](#)**, il contribuente dovrà esibire **ai verificatori il pertinente set documentale che descrive la natura dell'attività esercitata dalla controllata estera e la sua struttura materiale in termini di locali, uomini e mezzi.**