



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Cfc Rule: adempimenti dichiarativi e profili sanzionatori

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

Investimenti esteri tra società e stabile organizzazione

Scopri di più



L'[articolo 167 Tuir](#) contiene le disposizioni previste in **materia di imprese estere controllate**, modificate per effetto delle **novità introdotte** dall'[articolo 4, comma 1, D.Lgs. 142/2018](#), a decorrere dall'esercizio 2019.

Attualmente, per far scattare la **tassazione per trasparenza** occorre verificare la presenza della **duplice condizione** pregiudiziale di accesso 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 se 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.

Sotto il profilo soggettivo, ai sensi dell'[articolo 167, comma 1, Tuir](#), la **normativa Cfc** si applica:

- alle **persone fisiche, società semplici, società in nome collettivo** e in accomandita



semplice, **associazioni, società di armamento e società di fatto residenti in Italia** ([articolo 5 Tuir](#));

- **alle società commerciali, enti commerciali residenti**, fondazioni, associazioni e trust non commerciali, residenti nel territorio dello Stato, ossia alla **generalità dei soggetti passivi Ires**, di cui all'[articolo 73, comma 1, lett. a\), b\) e c\), Tuir](#);
- **alle stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti** che controllano, a loro volta, soggetti non residenti. Giova ricordare che l'estensione dell'ambito soggettivo alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti si verifica **limitatamente alle partecipazioni nella controllata estera, che fanno parte del patrimonio della stabile organizzazione**.

Sotto altro profilo applicativo, il soggetto residente in Italia deve **detenere il controllo dell'impresa estera**.

A tal fine, si **considerano 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 civ.](#), **da parte di un soggetto residente in Italia**;
- **oltre il 50% della partecipazione agli utili dei soggetti non residenti è detenuto**, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ([articolo 2359 civ.](#)) o tramite società fiduciaria o interposta persona, **da un soggetto residente in Italia**.

Inoltre, l'[articolo 167, comma 3, Tuir](#), ricomprende **tra i soggetti controllati non residenti anche le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti controllati esteri**, nonché le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti residenti per le quali è stata **effettuata l'opzione per la branch exemption**.

Gli adempimenti dichiarativi in tema di CFC e, in particolare, **gli obblighi di monitoraggio**, sono prescritti [dall'articolo 167, comma 11, ultimo periodo, Tuir](#).

In merito, a prescindere dalle condizioni applicative previste dalla **CFC legislation**, fatti salvi i casi in cui sia stata **operata la tassazione dei redditi esteri**, oppure si sia **ottenuta risposta favorevole all'interpello disapplicativo**, il soggetto controllante residente in Italia deve comunque **segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione di partecipazioni in soggetti controllati non residenti**, nei confronti dei quali ricorrono le **condizioni previste per la tassazione per trasparenza**.

A questo punto, si pone il problema di illustrare le **modalità di effettuazione del monitoraggio** delle società **controllate estere** e, conseguentemente, **adempiere correttamente agli obblighi dichiarativi**, con correlata compilazione del **quadro FC** del **modello SC 2023**, periodo d'imposta **2022**.



REDDITI
QUADRO FC

Redditi dei soggetti controllati non residenti (CFC)

PERIODO D'IMPOSTA 2022

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--

SEZIONE I Dati identificativi del soggetto controllato non residente	<table border="1"><tr><td>Denominazione 1</td><td colspan="3">Codice identificativo estero 2</td><td colspan="3">Data di chiusura esercizio 3</td><td colspan="3">Cod. Stato estero 5</td><td colspan="3">Cod. Stato estero 7</td></tr><tr><td>Sede legale, indirizzo 4</td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td></tr><tr><td>Sede della stabile organizzazione, indirizzo 6</td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td></tr><tr><td>Tipologia controllo 8</td><td>Controllo indiretto 9</td><td colspan="2">Codice fiscale controllante 10</td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td colspan="2">N. progressivo stabile organizz. 11</td></tr><tr><td colspan="12">Codice fiscale avente causa (Trasferimento branch) 12</td></tr></table>											Denominazione 1	Codice identificativo estero 2			Data di chiusura esercizio 3			Cod. Stato estero 5			Cod. Stato estero 7			Sede legale, indirizzo 4													Sede della stabile organizzazione, indirizzo 6													Tipologia controllo 8	Controllo indiretto 9	Codice fiscale controllante 10										N. progressivo stabile organizz. 11		Codice fiscale avente causa (Trasferimento branch) 12											
Denominazione 1	Codice identificativo estero 2			Data di chiusura esercizio 3			Cod. Stato estero 5			Cod. Stato estero 7																																																																		
Sede legale, indirizzo 4																																																																												
Sede della stabile organizzazione, indirizzo 6																																																																												
Tipologia controllo 8	Controllo indiretto 9	Codice fiscale controllante 10										N. progressivo stabile organizz. 11																																																																
Codice fiscale avente causa (Trasferimento branch) 12																																																																												
Monitoraggio <input type="checkbox"/> Mod. CFC <input type="checkbox"/> Art. 167, comma 11 <input type="checkbox"/> CICR <input type="checkbox"/> Art. 168-ter, comma 4 <input type="checkbox"/>	FC1																																																																											

In merito, le **istruzioni** di compilazione della **dichiarazione dei redditi** prevedono che il soggetto residente in Italia deve **segnalare nel quadro FC la detenzione di partecipazioni in soggetti controllati non residenti** al ricorrere delle condizioni in precedenza indicate (**tassazione effettiva inferiore alla metà** di quella a cui **sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia** e, contestualmente, la presenza nel **conto economico della controllata estera di oltre un terzo di proventi** qualificabili come proventi di tipo passivo, **c.d. *passive income***).

A tal fine, deve essere **compilata la casella denominata "Art. 167, comma 11"**, indicando uno dei seguenti codici:

- “1” – in caso di mancata presentazione dell’istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC;
- “2” – in caso di presentazione dell’istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC.

In tal caso, il contribuente deve compilare, oltre alla sezione I, il solo rigo FC 2 (o FC 3) **per indicare l’utile o la perdita dell’esercizio o periodo di gestione del soggetto controllato non residente**, risultante dal **bilancio o da altro documento riepilogativo della contabilità di esercizio della CFC**, redatti secondo le norme dello Stato o territorio in cui essa risiede in



quanto il reddito non va assoggettato a tassazione separata.

SEZIONE II-A Determinazione dal reddito della CFC	FC2 A) UTILE DELL'ESERCIZIO O PERIODO DI GESTIONE	.00
	FC3 B) PERDITA DELL'ESERCIZIO O PERIODO DI GESTIONE	.00

Sotto il profilo sanzionatorio, nella particolare ipotesi di “**omesso monitoraggio**”, sarà applicata al contribuente (ossia al soggetto controllante residente in Italia), la **sanzione amministrativa** pari al **10% del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato** imputabile nel periodo d’imposta, **anche solo teoricamente, al soggetto residente in proporzine alla partecipazione detenuta, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro**.

La sanzione nella misura minima **si applica anche nel caso in cui il reddito della controllata estera sia negativo**, ai sensi dell’[articolo 8, comma 3-quater, D.Lgs. 471/1997](#).