OCSE

FATF • GAFI

OLAF
OFFICE EUROPÉEN DE LUTTE ANTI-FRAUDE
EUROPEAN COMMISSION EUROPEAN ANTI-FRAUD OFFICE

LA NORMATIVA CFC PAESI BLACK LIST E WHITE-LIST

LE NOVITA'

agosto 2012

Sommario

TRANSFER PRICING ED UNICO 2012 – IL CONTRASTO AGLI ARBITRAGGI FISCALI INTERNAZIONALI E COMUNITARI – LA NORMATIVA ANTIELUSIVA PER I SOGGETTI RESIDENTI CHE CONTROLLANO O SONO COLLEGATI A SOCIETA' RESIDENTE SIA NEI PAESI BLACK LISTI CHE WHITE LIST

Premessa pag. 3
La normativa pregressa del 2009: il caso del Trust

Quadro normativo e prassi più recente " 6

La normativa del 2009 : le finalità del legislatore – società controllante italiana in perdita sistemica – Tax rate estero (white list) e tax rate domestico – società controllata estera in perdita sistemica " 7
" 7
La manovra correttiva 2010: il valore normale – i metodi di valutazione – il Profit Spilt – Il transaction net margin method – i metodi in tempo di crisi – i metodi in tempi di stabilità " 9

Le novità 2010 ed i documenti di prassi: il caso dei Paesi Bassi-sub-holding Patent Companies - " 13

La normativa vigente: il Master File – la prima e seconda esimente – la sanzione per infedele dichiarazione - il Tested Party " 14

I riflessi dell'Unico 2012: Unico 2012 SC-Quadro FC – la determinazione del reddito CFC – Unico 2012.Quadro RS " 17

Sentenza della Corte di Cassazione-Sez. Tributaria n. 11949 del 13 luglio 2012: onere della prova del Fisco sulla condotta illecita del gruppo societario " 23

Transfer pricing ed Unico 2012- Il contrasto agli arbitraggi fiscali internazionali e comunitari -La normativa antielusiva per i soggetti residenti che controllano o sono collegati a società residente sia nei Paesi black List che white list,

PREMESSA

*Al fine di contrastare **i paradisi fiscali** e **gli arbitraggi fiscali internazionali e nazionali**, il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico il D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, con la L. 3/8/2009, n. 102, contenente, tra l'altro, **provvedimenti anticrisi,** per dare attuazione alle **Direttive della OCSE**, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, che presiede sulla fiscalità internazionale, con norme atte ad ostacolare l'evasione e l'elusione internazionale e nazionale.*

*L'Italia, comunque in ritardo sulla fiscalità internazionale, è stata uno degli ultimi Paesi aderenti alla OCSE ad adottare, quanto emerso dal rapporto pubblicato dalla stessa OCSE il 9 aprile 1998, titolato **Harmfull tax competition – An emerging global issue, una normativa CFC**, diretta a contrastare **l'accumulo di profitti** in **Paesi a bassa tassazione** e a tassarli nei Paesi dove si trova il reale **beneficiario economico,** dove è prevista, ovviamente, una tassazione più alta.*

*La disciplina antielusiva CFC regola la tassazione dei soggetti residenti, che hanno una partecipazione di controllo o di collegamento di una società estera ubicata in uno dei Paesi black list ma anche white list, **per trasparenza** sui redditi da essa conseguita. I redditi del soggetto non residente imputati per **trasparenza** sono assoggettati a **tassazione separata** e vanno indicati nel quadro RM dell'Unico 2012 **con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente** che non può essere inferiore al **27%.***

*Bisogna fare un tuffo nel passato per sapere da quando questa fenomenica preoccupa l'economia globale perchè in grado di **creare forti tensioni nel Mercato Internazionale ed interno alla UE.***

NORMATIVA PREGRESSA ANTE 2009

La prima normativa sulle CFC è stata adottata negli States nel **1962**, poi, a seguire: Canada (1972); Germania (1072); Giappone (1978); Francia (1980); Regno Unito (1984); Nuova Zelanda (1988); Australia (1990);Norvegia (1992); Danimarca (1994); Spagna (1995); Portogallo (1995); Finlandia (1995); Brasile (1996); Corea (1997).

L'Italia, fanalino di coda, ha aderito alla normativa CFC nel 1998: ***un'allergia* alla Fiscalità Internazionale,** che dura da cinquant'anni, a questa parte, non avendo mai avuto **gli attributi giusti per rinnovarsi** come i Paesi di cui sopra.

Ancora oggi si **continua a *latitare*** anche se la UE, oltre alla OCSE, alla quale l'Italia ha aderito, non consente più sbavature **di sbandieramenti dell'uscita dalla Comunità europea o ritardi nell'adozione di direttive internazionali.**

Sostanzialmente, la logica delle CFC, come sosteneva **William J. Gibbons**, nell'articolo "*Tax effects of basing international business abroad", Harvard Law Review Volume 69 Maggio 1956,* preparato nel 1955, quando faceva il ricercatore al "*The international Program in Taxation of the Harvard Law School",* che scriveva: *"The purpose of this article **is to explain why** such third country operation have been organized by Americans business men **and to examine** United States an foreign tax laws affecting then operation".* Per lui era fondamentale spiegare **il perchè** tali operazioni siano state organizzate da uomini

di affari americani con Paesi terzi e **di esaminarne** il funzionamento delle leggi fiscali estere, tenendo presente che molti di questi Paesi fossero in relazione con gli States in quanto ospitassero base americane.
Secondo Gibbons, l'accumulo dei redditi in quei Paesi a bassa tassazione si concretizza nelle cd. *società piattaforma (**base companies**)* che sono definite come *"società costituite in uno Stato piattaforma **con il solo scopo di** effettuare transazioni in uno Stato estero"*.
Bisogna dire che la normativa CFC, a seconda del Paese, per il passato, ha seguito:

- **un metodo cd. giurisdizionale,** che si basa sulle liste di Paesi o territori di ***Law Tax Jurisdiction,*** adottato dall'Italia, dal Giappone, dal Regno Unito, dalla Francia, dal Portogallo, dalla Svezia, dall' Ungheria, dalla Corea del Sud, dalla Finlandia, da Israele, dalla Norvegia;
- **metodo cd. della transazione,** adottato da Stati Uniti, Germania, Spagna, Canada, Australia, che sottopongono a tassazione i cd **redditi passivi**, derivanti da dividendi, plusvalenze, canoni, mentre non riprendono a tassazione i redditi di impresa derivanti da attività industriale e commerciale.

Allo stato attuale, vengono anche usati entrambi.
L'**ex art. 76 del TUIR**, contenente *norme generali sulle valutazioni*, in vigore fino al 31 dicembre 2003[1], che è stato traslato nell'attuale TUIR, nell'**art. 110, comma 7,** sostituito dall'art. 1 dell D.Lgs. 12.12.2003, n. 344, in vigore dal 1 gennaio 2004, che fa riferimento esclusivamente al **valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati.**
Nella normativa previgente. le disposizioni, in materia di imprese estere partecipate, erano contenute nell'**ex art. 127-bis del TUIR** (in vigore fino al 31.12.2003), che era stato aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. a) L. 21.11.200, n.342, che, sostanzialmente, stabiliva che i *redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato erano 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.* Nell'articolo, ora menzionato, al comma 5, c'era la possibilità di interpellare, preventivamente, l'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n.212, in parola lo Statuto del contribuente, al fine della non applicazione delle disposizioni sulla **normativa CFC**, a **due condizioni**, se il soggetto residente dimostrasse:

---

1 L'ex art. 76, al comma 5, cosi disponeva:
*"I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa , ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa sono valutati in base **al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti,** determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito , ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali **procedure amichevoli**, previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti ed i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti"*

-che la società od altro ente non residente svolgesse una **effettiva attività industriale o commerciale**, **come sua principale attività,** nello Stato o nel territorio nel quale aveva la sede;
-che dalle partecipazioni non conseguisse l'effetto di **delocalizzare i redditi in Paesi Off-Shore.**
Nel 2003 l'Agenzia delle Entrate, con il documento di prassi, la Circolare **n. 29 del 23 maggio 2003**, precisò quale era la documentazione necessaria al fine della disapplicazione della normativa CFC.
La documentazione da allegare, tassativamente, all'istanza prevista dal comma 5 dell'ex art. 127-bis, da inoltrate alla Direzione Regionale delle Entrate, era ben descritta nel paragrafo B della circolare menzionata.
Il documento di prassi ha così elencato i documenti da allegare:
-bilancio;
-certificazione del bilancio;
-progetto descrittivo dell'attività esercitata;
-contratto di locazione degli immobili adibiti a sede dell'ufficio e dell'attività;
-contratto di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;
-conti correnti bancari aperti presso istituti di credito locali;
-estratti conto bancari che diano evidenza della movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
-copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e afli uffici;
-autorizzazioni sanitarie ed amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.
L'art. 167 del Tuir, in vigore dal 1° gennaio 2004, ha fissato **la pesatura fiscale** di un soggetto residente sul reddito prodotto da impresa, società od altro ente, residente in un Paese o territorio a fiscalità privilegiata **in proporzione alla percentuale da lui detenuta.**
Una volta individuato il reddito da tassare lo stesso viene tassato in capo al residente italiano separatamente con **l'aliquota media**, applicata sul reddito complessivo, e, comunque, non inferiore al **27%,** attualmente ancora in vigore.
Al tempo, i professionisti, per *raggirare* la normativa, avevano suggerito ai loro clienti di creare una struttura all'estero come una società in accomandita in modo che l'italiano, accomandante, non avrebbe avuto alcuna ingerenza nella gestione di una società operante in un Paese Black List.

IL CASO DEL TRUST

Era stato anche consigliato di costituire un **trust**, non residente fiscalmente in Italia, in cui il trustee avrebbe avuto un ruolo predominante sul controllo della struttura CFC con relativa titolarità giuridica.
Per memoria, nel trust si inquadrano le seguenti figure:

- **il settlor** o disponente **che si spoglia dei suoi beni;**
- **il trustee** o amministratore che **li gestisce** senza diventare mai proprietario;
- **i beneficiaries**, che sono **i destinatari dei beni** che hanno solo delle aspettative che nell'esito finale venga loro trasferito il fondo.

In pratica, il **trustee** può essere anche un Ufficio che gestisce i beni secondo l'atto costitutivo del trust che identifica i beneficiari e le modalità di gestione del trust.
A volte il settlor nomina anche un *protector* che ha il compito di vigilare sul trustee.
L'effetto principale del trust è la **segregazione del patrimonio** per renderlo inattaccabile dai rischi di impresa. Il trust non è la stessa cosa di una s.r.l., non è mai un'impresa commerciale poichè si svuoterebbe l'essenza principale che è quella della protezione dei beni dagli spifferi dei creditori e dai *pruriti* del Fisco. Nel caso del trust il patrimonio immobiliare diventerebbe inattaccabile.
Il trust si presta anche ad usufruire dei vantaggi fiscali ma la normativa italiana ha un presidio contro l'elusione all'art. 73, comma 3, del TUIR che prevede due presunzioni di **residenza fiscale** del trust per attrarre nella fiscalità interna anche i trust istituiti in Stati o territori esteri, specialmente quelli Off-Shore o Tax Haven.
Le presunzioni sono entrambe relative e, quindi, ammettono la prova contraria. In buona sostanza, la prima considera residente in Italia i trust in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari sia fiscalmente residente in Italia.
La seconda fa rientrare nella fiscalità interna anche quei trust che si sono costituiti in Paesi diversi da quelli definiti *white-list (art. 168-bis)*, quindi, in Paesi Black-List che hanno ad oggetto il trasferimento di beni immobili o di altri diritti reali anche per quote nonché vincoli di destinazione sugli stessi.
Riprendendo il discorso sul trust non fiscalmente residente, il residente italiano assumerebbe la configurazione di **beneficiario economico potenziale** degli eventuali redditi prodotti dal trust, traslando il momento impositivo al momento della realizzazione.
Supponiamo che la casa madre si trovasse in Italia e decidesse di emettere una categoria di azioni intestata al trust non fiscalmente residente in Italia in cui i beneficiari non fossero indicati: è il trustee che determina la categoria di persone che potrebbero essere anche gli azionisti della casa.
In buona sostanza, può accadere che l'accumulazione dei maggiori fondi derivanti dal risparmio d'imposta, oltre a riversarsi sui soci, potrebbe anche essere utilizzato per l'autofinanziamento apportando, comunque, un aumento indiretto nelle disponibilità dei beneficiari finali.

Quadro normativo e prassi più recente

Art. 13 del D.L. 1 luglio 2009 n. 78, convertito, con modificazione, con L. 3 agosto 2009, n. 102	**Ha sostituito la lett. a) del comma 5; ha aggiunto i commi 5-bis, 8-bis e 8-ter all'art. 167 del TUIR**
Art. 110, comma 7, del TUIR	**La valutazione in base al valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati**
Art. 26 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazione, con la Legge 30/0//2010 n. 122	**Ha previsto la disapplicazione della sanzione per infedele dichiarazione qualora il contribuente presenti una documentazione idonea in materia di prezzi di trasferimento.**
Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate - prot. 137654 del 29/9/2010-	**Attuazione della disciplina di cui all'art. 1, comma 2-ter, D.Lgs. 471/1997 concernente la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento**

Circolare 51/E del 6 ottobre 2010-Agenzia delle Entrate	**Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC) – Dividenti provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata. La circolare tratta : la disciplina CFC; la prima esimente, di cui al comma 5, lett.a): la seconda esimente, di cui al comma 5-bis lett. b); le modalità di presentazione dell'interpello; l'entrata in vigore della nuova disciplina CFC; la disciplina dei dividenti e dei costi da Black List**
Circolare n. 58/E del 15/12/2010 Agenzia delle Entrate	**Tratta degli oneri documentali in materia di transferimento di cui alla disciplina prevista dall'art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. 471/1997**
Circolare n. 4/E del 15/2/2011 Agenzia delle Entrate	**Primi chiarimenti sul D.L. 31.5.2010, n. 78 in merito alla possibilità di usufruire di un regime di esonero delle sanzioni per infedeltà delle dichiarazioni fiscali, qualora le imprese offrono la loro collaborazione al fine di consentire all'A.F. Di determinare la loro effettiva capacità contributiva.**
Circolare n. 23/E del 26 maggio 2011 Agenzia delle Entrate	**Da le risposte ai quesiti formulati in tema di Controlled Foreign Companies**
Circolare n. 28/E del 21/6/2011 Agenzia delle Entrate	**Fornisce le risposte date ai quesiti della stampa specializzata.**

LA NORMATIVA DEL 2009

(Allo stato, ancora, in vigore poichè la nuova disposizione dell'art. 168-bis del TUIR sarà applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello della data di pubblicazione nella G.U del D.M. che ancora non ha visto la luce.)

In analogia e armonizzazione con quanto già disposto in altri ordinamenti europei, **al fine di evitare indebiti arbitraggi fiscali**, il legislatore è intervenuto nel 2009 con il D.L. 1 luglio 2009, n. 78. L. 3 -08-2009, n.102, sull'art. 167 del TUIR, il testo unico delle imposte dirette, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 apportando le seguenti modifiche:

- sostituendo la lett. a) del comma 5, stabilendo che **la valutazione al valore normale**, che si applica per il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali con la perdita della residenza ai fini delle imposte dirette, **non si applica se il soggetto residente dimostri**, che:

-la società o altro ente non residente svolga una effettiva attività industriale o commerciale, *come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento* (la cd. 1^ esimente);

aggiungendo:

- *il comma 5-bis con il quale ha stabilito che la previsione di cui al comma 5 lett.a) non si applica nell'ipotesi in cui 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 ..... nonchè dalla prestazioni di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente .....;*

- il comma 8-bis con il quale ha precisato che la normativa CFC trova applicazione anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati sono localizzati in Stati o territori *diversi da quelli ivi richiamati, qualora ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:*

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

  b)hanno conseguito proventi derivanti di più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli .....; in particolare trattasi del *tax rate test;*
- il comma 8-ter che dispone che, quanto previsto nel comma 8-bis, **non si applica** se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire ***un indebito vantaggio fiscale;*** a tal fine il soggetto deve presentare un **interpello** all'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 11 della Legge 02.12.2000 n.212 e dal DM 26 aprile 2001 n.209. Con questo tipo di interpello il contribuente può chiedere all'A.F. di conoscere preventivamente in merito a dei dubbi interpretativi e, nel contempo, del comportamento della stessa in sede di controllo.; inoltre, il contribuente può chiedere la disapplicazione delle disposizioni sulle *CFC*, qualora ne ricorrono i presupposti, dimostrando quanto detto precedentemente.

LE FINALITA' DEL LEGISLATORE

L'intenzione del legislatore del 2009 non è stata solo quella di colpire le localizzazioni delle imprese italiane nei Paesi Off-Shore ma **qualsiasi società residente all'estero**, a prescindere dalla sua localizzazione, val a dire indipendentemente che fosse residente in uno dei Paesi a fiscalità privilegiata, indicati nelle **black List .**

In particolare, un'impresa, un ente o una società estera, controllati da un soggetto residente in Italia, ricadono nella disciplina italiana delle CFC, se si verifichino le seguenti condizioni:

- che la tassazione effettiva subita non sia inferiore al 50% di quella che avrebbe subito in Italia;
- che i proventi derivino dalle *income passive* 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 nonchè dalla prestazione di servizi infragruppo e i servizi finanziari.

SOCIETA' CONTROLLANTE ITALIANA IN PERDITA SISTEMICA

Il legislatore del 2009, in pratica, ha puntato il dito contro quelle **società controllanti in Italia, indipendentemente se hanno società controllate localizzate in un Paese black list o non, quindi anche tedesca, francese, belga, Paesi UE, o Paesi Terzi,** che non paghino inposte nel loro Paese perchè in perdita sistemica; in tal caso, tali società vedrebbero i loro redditi prodotti in Paesi *tax haven* recuperati a tassazione in Italia, come se si trattasse di una CFC.

Il che significa che il legislatore vuole evitare migrazioni in Paesi , cd. Off-Shore comunitari, quali il Lussemburgo, Belgio, Olanda, i Paesi Bassi, lrlanda, Ungheria, Slovenia e Portogallo.
Andare a costituire una società in Lussemburgo da parte di una società italiana che la controlla significa recuperare a tassazione in Italia l'intero reddito colà prodotto in quanto in quel Paese, comunitario, la tassazione effettiva per gli investimenti esteri è zero.
In linea generale, comunque, nell'ambito europeo la disciplina CFC è presente in vari Stati come la Francia, la Germania, l'Inghilterra; il sistema francese, per esempio, prevede il modello per trasparenza con la tassazione del reddito conseguito dalle società controllate estere laddove quest'ultime bebeficino di una fiscalità privilegiata.
Col sistema francese, però, la disapplicazione della normativa CFC avviene automaticamente senza presentazione dell'interpello al MEF francese; e la differenza non è poca, se si pensa che l'interpello costa parecchio alle imprese sia in termini di tempo che di costi.

TAX RATE ESTERO (WHITE LIST) E TAX RATE DOMESTICO .

La disciplina CFC, quindi, trova applicazione anche nei confronti di controllate localizzate in Paesi o territori **white List** quando, secondo l'art. 167 del TUIR, modificato dal DL 78/2009, le stesse siano assoggettate a tassazione inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero state soggette come residente in Italia ed abbiano conseguito proventi derivanti per più del 50% da *passive income* o prestazioni di servizi infragruppo.
In tal caso il reddito prodotto dalla società controllata white list sarà imputato per trasparenza in capo al soggetto residente che controlla la società residente in uno dei Paesi white list, **a meno che non presenti l'interpello disapplicativo** dimostrando che la società estera esiste e non rappresenta una società solo sulla carta, nel senso creata appositamente per sfuggire alla tassazione interna, non trattandosi di un puro artifizio.
Ai fini dall'applicabilità della disciplina CFC white list è necessario che l'impresa metta in relazione le imposte correnti dovute all'estero e utile ante imposta con la situazione domestica, un confronto tra il tax rate estero e quello domestico, non fosse altro anche per la rilevanza per il calcolo dell'**ACE,** per la determinazione del tax rate domestico e, qui, poi gioca anche l'interpello disapplicativo.

SOCIETA' CONTROLLATA ESTERA IN PERDITA SISTEMICA

Nell'ipotesi che la società controllata estera è in perdita sistemica, oltre, al fatto che in taluni Paesi il riporto delle perdite è addirittura ventennale o illimitata, quindi, un anno ricadente nella normativa CFC ed un altro non, bisognerebbe sempre determinare l'imposta **effettiva** attraverso il calcolo dell'imposta **teorica** ricalcolando il reddito di ciascuna controllata estera con la normativa italiana. E' opportuno fare un calcolo del genere a futura memoria conservandone buona traccia per non trovarsi impreparati di fronte alle richieste del Fisco tenendo anche presente delle eventuali ritenute subite.

LA MANOVRA CORRETTIVA DEL 2010

Con la ***manovra correttiva*** , introdotta nel nostro ordinamento, con il D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, con la Legge 30 luglio 2010, n. 122, il legislatore si è preoccupato di affrontare le problematiche che provenivano dalla fiscalità internazionale al fine di adeguare, in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento, il cd. *transfer pricing*, la normativa Italiana con le Direttive OCSE.
L'Italia, sebbene avesse aderito al Rapporto OCSE sin dal 1979, non ha sempre dato priorità ai temi di fiscalità internazionale contribuendo non poco alla scarsa cultura negli operatori economici, mettendoli, attualmente, di fronte al fatto compiuto.
Con la manovra del 2010, l'Italia cerca di recuperare il tempo perduto in tema di ***transfer pricing*** e lo fa con un'inversione di rotta dei principi che presiedono sull'accertamento.
L'art. 26 del D.L. 31 maggio 2010 n. 78, in tema di documentazione a sostegno dei prezzi di trasferimento, nell'ambito delle operazioni infragruppo con consociate estere, dispone che: "*In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (il TUIR), da cui d**erivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2*** **(**la sanzione dell'infedele dichiarazione prevista dal D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) ***non si applica*** *qualora,* ***nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di un'altra attività istruttoria,*** *il contribuente consegni all'Amministrazione Finanziaria* ***la documentazione*** *indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate* ***idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati*****".**
Un esempio che l'Amministrazione Finanziaria dovrebbe seguire sempre in ogni circostanza al fine di collocare il contribuente sul suo stesso piano: una strada da percorrere, in aperto contrasto con quella che allo stato mette in atto innalzando le sanzioni senza trovare una *compliance* con il suo cliente.
Per memoria, quando si parla di **TRANSFER PRICING** bisogna fare riferimento a quella particolare tecnica attraverso la quale si **trasferiscono utili da un Paese ad alta pressione fiscale verso un Paese OFF-SHORE, a fiscalità bassa,** mediante lo scambio di beni e prestazioni di servizi per il tramite di prezzi svincolati dalle logiche dei mercati concorrenziali.
Sostanzialmente, l'Amministrazione Finanziaria può valutare beni e servizi, in deroga al principio di valutazione dei **corrispettivi pattuiti,** secondo **il valore normale.**
La deroga ha valore allorquando l'Amministrazione Finanziaria si trovi in presenza di **operazioni infragruppo fra imprese italiane ed estere;** in particolare, quando si tratta di:

- un soggetto italiano ed un soggetto estero;
- controllo di un soggetto italiano su quello estero e viceversa.

La normativa sulla CFC è stata introdotta dall'art. 1, comma 2, della Legge 21 novembre 2000, n. 342, con applicazione ai redditi relativi al periodo d'imposta

della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dei decreti, di cui al comma 4 dell'art. 112-bis che corrisponde all'attuale art. 167 del TUIR.
La normativa, molto striminzita, risiede nell'art. 110, rubricato come *norme generali sulle valutazioni*, comma 7, del T.U.I.R., il DPR 22 dicembre 1986, n. 917, che stabilisce che la valutazione dei componenti di reddito, derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che controllano o sono controllate dalla stessa società, avviene **in base al prezzo normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, se deriva un aumento di reddito.**
Nel caso che ne derivasse **una diminuzione di reddito,** bisogna fare riferimento agli accordi conclusi con le Autorità competenti degli Stati membri, a seguito delle speciali **procedure amichevoli**, previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.
La disposizione si applica anche per i beni ceduti e servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci di fabbricazione o lavorazioni di prodotti.

IL VALORE NORMALE

Per valore normale deve intendersi il prezzo del corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizione di **libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione,** nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.
I metodi per la valutazione del prezzo normale bisogna ricercarli dalle linee guide del 1995 della **OCSE,** che, in materia di trasferimento infragruppo, sono:

- **il metodo del prezzo di rivendita,** con il quale il valore normale viene determinato sulla base della differenza tra il prezzo finale di rivendita del bene ed una percentuale di profitto per spese di distribuzione ed eventuali altre spese connesse a tali spese;
- **il metodo del costo comparato,** in cui il prezzo normale viene determinato aggiungendo al costo di produzione del bene oggetto della transazione o del servizio prestato un utile che si presume realizzare, connesso al condizioni del mercato al momento della valutazione;
- **il metodo del confronto del prezzo,** che scaturisce dal confronto del prezzo oggetto della transazione e quello che viene praticato in condizioni similari da altre imprese che sono indipendenti dalla impresa che si sta valutando.

Questi sono **metodi tradizionali** che hanno causato distorsioni sia nei confronti dei contribuenti che dell'A.F., a causa della generale indisponibilità dei dati per il confronto dei prezzi.

METODI DI VALUTAZIONE

Nel settembre del 2009 la **OCSE** ha aggiunto ai metodi tradizionali, l'applicazione di due metodi basati sul **confronto dei profitti (two-sides methods):**

- **il profit Split;**
- **il TNMM (Transaction Net Margin Method).**

La OCSE, dal 1995 al 1999, aveva già elaborato due temi:
a) sulla **comparabilità delle transazioni (DISCUSSION DRAFT ON COMPARABILITY);**
b) sul **confronto dei profitti netti transnazionali (DISCUSSION DRAFT ON PROFIT BASED METHODS).**
Molto più aderente alla realtà la confrontabilità dei profitti netti poichè sono dati che possono essere acquisiti facilmente dai bilanci delle società.

IL PROFIT SPILT

Il **Profit Split** è un metodo che stabilisce i prezzi di trasferimento di una transazione infragruppo, basandosi sulla comparabilità delle transazioni, partendo dalle modalità di ripartizione del profitto in imprese impegnate in una transazione similare.
Questo è l'unico metodo che consente di determinare i prezzi di trasferimento considerando **le profittabilità** di entrambe le società, che partecipano alla transazione (two-sides method).

IL TRANSACTION NET MARGIN METHOD

L'altro metodo, **il Transaction Net Margin Method,** prende in considerazione il rapporto tra **il margine lordo e le spese operative,** denominato **Berry Ratio,** che è un indicatore di **profittabilità,** che viene applicato maggiormente in tutte le transazioni infragruppo, in cui una società operi come **intermediario,** vale a dire acquista da una società collegata e lo rivende ad un'altra società collegata.
Tale metodo è fondato su ricerche di società che operano in situazioni similari alla società infragruppo ed è molto usato per comparare la profittabilità dei distributori.
Oggetto della comparazione è una società facilmente comparabile, selezionata tra tante società ed assume la denominazione di **Tested Party.**
Bisogna essere oculati per scegliere il metodo più appropriato (most appropriate method) tra i metodi tradizionali e quelli basati sulla comparazione dei profitti.
In via pratica, stabilire una eventuale gerarchia tra le due tipologie di metodi è sempre molto difficile perché dipende dalla natura della transazione analizzata e dalle criticità che mettono in dubbio la valutazione; è necessario scegliere quello che maggiormente si adatta al caso da analizzare.

I METODI IN TEMPI DI CRISI

In tempo di crisi, lo strumento che maggiormente viene usato, in tema di *transfer pricing*, è il **BUSINESS RESTRUCTURING,** che la buona parte delle imprese e dei gruppi multinazionali, subendo anche delle gravissime ricadute, adottano; il metodo consiste nel **ristrutturare il proprio business.** Per uscire dalla crisi l'impresa deve, sostanzialmente, reinventarsi.

I METODI IN TEMPI DI STABILITA'

Nei periodi di stabilità, invece, entra in funzione un altro strumento per superare le problematiche in tema di transfer pricing, l'**Advance Pricing Agreement (APA),** che consiste nella **possibilità di concordare con le Autorità fiscali** del Paese per un periodo di tempo (5 anni) l'imponibile e le imposte da pagare.

In una crisi globale, come quella che stiamo attraversando, la determinazione del prezzo di trasferimento richiede un'attentissima valutazione ed una profonda analisi dei rischi, impone una supportata riflessione in tema di Transfer Pricing.

LE NOVITA' 2010 E I DOCUMENTI DI PRASSI

In materia di prezzo di trasferimento, l'art. 26 del DL 78/2010 ha introdotto in Italia un meccanismo che, come già paventato, dovrebbe essere sempre seguito dall'Amministrazione Finanziaria perchè consente al contribuente, anche, nel corso di accessi, verifiche ed ispezioni di presentare idonea documentazione per provare la politica dei prezzi a discolpa del suo operato.

Nell'ambito della strategia di contrasto alle frodi internazionali, era intervenuto il D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazione, con la legge 3 agosto 2009, n. 102, di cui si cennava ab initio, che ha portato sostanziali modifiche alla normativa CFC, di cui all' art. 167 del TUIR, che stabilisce che **i redditi prodotti da un'impresa, residente nei Paesi Black List, controllata da un'impresa italiana, sono tassati per trasparenza in capo ai soci della società italiana, in base alle loro quote.**

Il MEF, attraverso l'Agenzia delle Entrate, ha dato dei buoni contributi di chiarimento in merito alla disciplina delle Controlled Foreign Companies (CFC) con:

- **la circolare n. 51/E del 6/10/2010** che tratta della 1^ e 2^ esimente, nonchè delle modalità di presentazione dell'interpello, dell'entrata in vigore della nuova CFC, la disciplina dei dividendi e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata,;
- **la circolare n. 58/E del 15/12/2010**, sugli oneri documentati in materia di prezzi di trasferimento, di cui alla disciplina prevista dall'art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. 471/97; in particolare, chiarisce in tema del contenuto del Masterfile, della documentazione nazionale per le holding e sub-holding, per le imprese controllate, per le stabili organizzazioni, sulla valutazione della idoneità della documentazione;
- **la circolare n. 4/E del 15.2.2011**, sui primi chiarimenti al D.L.n. 78/2010, ha fornito delucidazioni in merito alla possibilità di usufruire di un regime di esonero delle sanzioni per infedele dichiarazione qualora le imprese offrono la loro collaborazione, al fine di consentire alla Amministrazione Finanziaria di determinare **la loro effettiva capacità contributiva**;
- **la circolare 23/E del 25.05. 2011,** con la quale l'Agenzia chiarisce in merito al *tax rate test* in che modo può essere utilizzato;
- **la circolare n. 28/E del 21.6.2011,** con la quale l'Agenzia porta a conoscenza delle risposte date alla stampa specilizzata.

Con le circolari, n. 51/E del 6 ottobre 2010, la n. 23/E del 26 maggio 2011 e la n. 28/E del 21giugno 2011 l'Agenzia delle Entrate ha fornito rilevanti chiarimenti in merito all'applicazione del principio di trasparenza dei redditi prodotti da imprese e società controllate, residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, e della sua applicazione anche alle società controllate residenti in Paesi UE o Paesi a fiscalità

ordinaria che godono di regimi fiscali vantaggiosi oppure con le loro attività danno luogo alle cd. ***passive income*** oppure prestano servizi onfragruppo.
Come già detto precedentemente che nella UE ci sono Paesi che, per attrarre i capitali esteri, adottano una politica fiscale, potenzialmente, bassa operanti sotto forma di **sub-holding** o **patent company.**

IL CASO DEI PAESI BASSI – SUB-HOLDING E PATENT COMPANIES

Si parla di **sub-holding, come quelle costituite nei Paesi Bassi,** sottoforma di *besloten vennootschap* o *naamloze vennootschap,* detentrice di partecipazioni e di altri flussi *passive income* ma anche le plusvalenze nell'ipotesi della vendita della società controllata.
Con la **patent companies** che raccolgono i frutti di diritti internazionali immateriali le cd. **royalties** che risultano assoggettati **ad un'aliquota particolarmente bassa del 5%,** grazie anche alla mancata applicazione delle *outbound interests* o *royalties.*
I benefici si raddoppiano se si pensa che trattandosi di un Paese membro UE è applicabile anche la normativa cd **madre-figlia,** connessa alle Direttive comunitarie n. 90/435/CEE del Consiglio del 23 luglio 1990 e la n. 2203/49/CE del Consiglio del 3 luglio 2003 che consente ad una società olandese, consociata con una società controllante residente in un altro Stato membro di incassare e pagare dividendi, interessi e royalties esenti da ritenute fiscali.
Per dippiù **il regime di pesatura fiscale** è molto basso in quanto è prevista una tassazione del **20%** per i redditi prodotti fino a 200.000 euro e del 25,5% per i redditi eccedenti la soglia.
Comunque, resta da precisare che, sebbene il livello di tasssazione in Olanda non risulta essere inferiore al 50% di quello previsto in Italia non è escluso che la trasparenza in capo alla controllante italiana comporti l'assoggettamento per trasparenza in Italia.
Tra l'Italia e l'Olanda è prevista una convenzione contro le doppie imposizioni in merito all'applicazione di ritenute sui *passive income* con aliquote differenziate:
-una ritenuta del 10% sugli interessi;
-una ritenuta del 5% sulle royalties;
-un'aliquota tra il 5 ed il 15% sui dividendi.

LA NORMATIVA VIGENTE: IL MASTER FILE

Il D.L.78/2010 ha rafforzato notevolmente le misure che scaturiscono dagli artt. 167 e 168 del TUIR, dirette a tutelare la base imponibile nazionale, contrastando la localizzazione delle imprese nei territori a fiscalità privilegiata. Per una strana coincidenza del distino anche il D.L. 01.07.2009, n. 78, convertito, con modificazione, con L. 03.08.2009, n. 102 porta lo stesso numero del D.L.n. 78/2010.
Con il primo ,praticamente, è stata modificata la normativa sulle controllate estere, in meglio, perchè offrono al soggetto residente la possibilità di non subire l'applicazione delle disposizioni, anzi di farle disapplicare, attraverso lo strumento dell'interpello, purché dimostri alternativamente che:

a) la società o altro ente non residente svolga una effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato o territorio d'insediamento;
b) dalla partecipazione non deve conseguire l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli di cui alle white list dell'art. 168-bis .

A tal fine il soggetto deve presentare un interpello all'Amministrazione Finanziaria ai sensi dell'art. 11 della Legge 02.12.2000 e dal DM26 aprile 2001 n.209. Con questo tipo di interpello il contribuente può chiedere all'A.F. di conoscere preventivamente in merito a dei dubbi interpretativi e, nel contempo, del comportamento della stessa in sede di controllo.; inoltre, il contribuente può chiedere la disapplicazione delle disposizioni sulle *CFC*, qualora ne ricorrono i presupposti, dimostrando quanto detto precedentemente.

L'art. 167 del TUIR impone al soggetto residente in Italia che detiene direttamente o indirettamente anche tramite società fiduciarie o interposta persona, **il controllo di una impresa , di una società o di un altro ente residente o localizzato in Stati Black List,** i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono **imputati ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute.**

Questa è la regola generale.

LA PRIMA E SECONDA ESIMENTE

In deroga alla regola generale il legislatore ha previsto due esimenti alternative: **la prima esimente** è contenuta nel comma 5, lett.a) dell'art. 167, introdotta dall'art. 13 del D.L. L luglio 2009, n. 78, convertito con modificazione, con la legge 3 agosto 2009, n. 102; .**la seconda esimente,** la si trova nel comma 5 lett. b) dello stesso articolo, modificato dall'art. 1, co 83 lett. l) della L. 24/12/2007, e ricorre quando il soggetto controllante residente dimostra che, dal possesso delle 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, vale a dire in un Paese BLACK LIST.

La dimostrazione di una (o entrambe) delle predetti esimenti va fornita, relativamente a ciascuna partecipata estera, in sede di interpello (circ. 51/E del 6/10/2010).

La circostanza relativa alla lett.a) del comma 5 deve ritenersi realizzata quando, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del DM 21 novembre 2001, n. 429 sussista organizzazione adeguata allo svolgimento dell'attività; vale a dire deve esistere un complesso organizzato di beni e persone (uffici , attrezzature, dipendenti ecct,) in grado di provvedere autonomamente allo svolgimento di un'attività d'impresa.

Tale esimente esplica una rilevanza solo qualora non si verifichi quanto stabilito dal **comma 5 bis dell'art. 167.** In pratica l'agevolazione 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, letterale ed artistica nonché dalle prestazioni di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente.

LA SANZIONE PER INFEDELE DICHIARAZIONE

Con l'art. 26 della manovra correttiva il Legislatore ha aggiunto l'art. 2-ter al D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.471, che stabilisce che in caso di **rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento** che comporta una maggiore imposta o una differenza del credito, **la sanzione per infedele dichiarazione (dal 100 al 200%)** della maggiore imposta o della differenza di credito **non si applica,** se il contribuente, anche e nel corso di accessi, ispezioni e verifiche o di altra attività istruttoria **consegni alla Amministrazione Finanziaria un'apposita documentazione** che attesti l'idoneità dei criteri adottati per la determinazione dei prezzi di trasferimento, praticati con le imprese non residenti appartenenti allo stesso gruppo.
La documentazione deve essere idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.
Il contribuente che detiene la documentazione di cui sopra deve darne comunicazione all'A.F., secondo le modalità e termini indicati nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 137654 del 29/9/2010.
Tale provvedimento è attuativo della norma di cui all'art. 1, comma 2-ter, introdotta dall'art. 26 del D.L.78/2010.

IL MASTERFILE

La suddetta documentazione è costituita da un documento, denominato **Masterfile** che riporta ogni sorta di informazioni (**troppe**) relative al gruppo, e da un **Documento Nazionale,** che raccoglie le informazioni relative alla società.
Il provvedimento, oltre a dare una serie di definizioni che arricchiscono il glossario internazionale, fissa al paragrafo 2, le informazioni relative alla storia del gruppo, alla struttura organizzativa, alle strategie perseguite dal gruppo, alle operazioni infragruppo, ai beni strumentali impiegati, alla politica di determinazione dei prezzi di trasferimento, all' A*dvange Price Arrangement (ai rapporti con le Amministrazioni Fiscali UE).* Tali informazioni vanno trasmesse con il Masterfile.
Nel Documento Nazionale vanno date le informazioni relative alla società, la struttura operativa, la descrizione delle operazioni, l'analisi di comparabilità, il metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni.
Per quanto riguarda la documentazione per la holding, per quella società residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato che:
-non è controllata da un'altra società o impresa commerciale o da altro soggetto dotato di personalità giuridica ed esercente attività commerciale ovunque residente;
-controlla, anche per il tramite di una sub-holding, una o più società non residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato.
Vanno preparati ed inviati entrambi i documenti.
Il provvedimento ha anche evidenziata la documentazione che devono presentare le stabili organizzazione in Italia di imprese non residenti, delle piccole e medie imprese ma ha stabilito la forma e condizioni di efficacia della documentazione idonea nonché i termini di consegna della documentazione stessa, che deve essere fatta entro e non oltre 10 giorni dalla relativa richiesta.

Per quanto concerne la comunicazione riguardante i periodi d'imposta anteriori a quella di entrata in vigore dalla legge di conversione del decreto, deve essere comunque effettuata entro novanta giorni dalla pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (**28/12/2010).**

IL TESTED PARTY

La scelta dei comparabili è sempre molto difficile sia per quelli nazionali che per quelli esteri e per ricercare un risultato più attentibile bisogna scegliere per bene la **tested party,** che deve essere paragonata **ai vari metodi esposti;** una volta assegnata la giusta remunerazione è possibile paragonarla a quell'impresa di gruppo che si sta valutando.

Il punto interrogativo è sempre lo stesso: dipende dalla **valutazione** che fa l'Amministrazione che, in primis, dovrebbe credere nella **buona fede dell'impresa** e procedere ad **un'analisi economico-funzionale dell'impresa** e contestarla solo se effettivamente, da dati obiettivi, venga fuori un comportamento elusivo.

L'impresa, se così non è, ha sempre timore che la spontanea presentazione della documentazione non si trasformi in un boomerang. Con l'A.F. non si può mai sapere.

La cosa che è apprezzabile e, quanto meno, auspicabile, è che gli *incontri ravvicinati* tra fisco e contribuente avvengano in ogni circostanza; che l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Dogane, unica esperta in fiscalità internazionale, possano continuare sulla strada della compliance. L'Agenzia delle Dogane, sul riconoscimento che il contribuente è credibile ci sta da vari anni, prima con la certificazione dell'Audit Doganale e, poi, con l'AEO, anche se in tema di determinazione del valore, nell'ambito delle importazioni, per esempio, non ammette la prova contraria in tema di buona fede.

I RIFLESSI NELL'UNICO 2012

La vecchia normativa CFC risale al periodo d'imposta 2002 con l'introduzione del quadro FC, destinato ai soggetti residenti in Italia che detenevano il controllo di un soggetto localizzato in un Paese black List ed imputato per trasparenza.

Ai fini della determinazione del reddito bisognava apportare le variazioni fiscali della normativa italiana all'utile o alla perdita CFC risultante dal bilancio o altra documentazione contabile, redatto secondo la legge del Paese in cui era localizzata la controllata estera.

Nell'ipotesi che il Paese della controllata non prevedesse la tenuta della contabilità la controllante italiana era tenuta a redigere un prospetto secondo la normativa italiana.

Anche allora non erano ammessi in deduzione le spese o i componenti negativi di reddito derivanti da operazioni tra imprese residenti ed imprese localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata.

Il principio della tassazione per trasparenza in Italia si applicava quando le imprese residenti in Italia fornivano la prova che le imprese controllate estere svolgessero prevalentemente **un'attività effettiva** e che le operazioni corrispondessero ad un **reale interesse economico** e che avessero avuto **regolare esecuzione.**

UNICO 2012 SC – QUADRO FC

Il quadro **FC** deve essere compilato dalle società residenti in Italia che detengono, direttamente o indirettamente, anche tramite fiduciarie o per interposta persona:

- **il controllo di un'impresa, una società, un ente** che sono residenti nei Paesi con regime fiscale privilegiato (art. 167 TUIR);
- **una partecipazione di collegamento di un'impresa, una società, un ente** che sono residenti in Paesi a fiscalità privilegiata (art. 168TUIR);
- **sia la partecipazione di controllo che una partecipazione di collegamento**, sempre, in 8uno dei Paesi a fiscalità privilegiata.

Il quadro va compilato per ciascuna **CFC o soggetto estero controllato/partecipato** numerando la casella **"N",** situata in alto a destra del riquadro.

Il quadro **FC** si compone di 7 sezioni nelle quali sono state inserite **due nuove sezioni**, una relativa alle "***perdite virtuali domestiche"*** e l'altra ***"Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi"*.**

La prima sezione si occupa del comma 8-bis dell'art. 167 del TUIR che ribadisce che la normativa CFC *trova applicazione anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati ai sensi dello stesso comma sono* ***localizzati in Stati o territori diversi*** da quelli che si trovano nell'area dei Paesi a fiscalità privilegiata, vale a dire anche **se si trattasse di uno Stato membro della UE**, qualora ricorrono **congiuntamente** le seguenti condizioni:

- ***"sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;***
- ***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 nonchè dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, nè sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari."***

Quanto sopra è l'effetto delle modifiche intervenute con il D.L. 78/2009 **(Legge 102/2009).**

Nella **Sezione I**, dedicata ai **"dati identificativi del soggetto non residente – art. 167, comma 8-bis"** la cui casella va barrata nell'eventualità che il soggetto estero controllato si trovi in uno Stato non a fiscalità privilegiata, quali anche i Paesi UE, ; i campi da compilare che vanno da 1 a 7 portano i dati identificativi del soggetto estero, il codice di identificazione fiscale o il codice identificativo attribuito da una autorità amministrativa, la data di chiusura dell'eserrcizio, indirizzo e codice fiscale dello Stato estero.

PERIODO D'IMPOSTA 2011

CODICE FISCALE

SOCIETÀ DI CAPITALI 2012

Agenzia Entrate

REDDITI
QUADRO FC
Redditi dei soggetti controllati o collegati residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato

Mod. N.

SEZIONE I
Dati identificativi del soggetto non residente

☐ Art. 167, comma 8-bis

FC1

Denominazione 1

Codice identificativo estero 2 — Data di chiusura esercizio 3

Sede legale, indirizzo 4 — Cod.Stato estero 5

Sede della stabile organizzazione, indirizzo 6 — Cod.Stato estero 7

Tipologia controllo 8 — Controllo indiretto 9 — Codice fiscale controllante 10 — Collegamento indiretto 11

Nel campo **8** va indicata la **tipologia del controllo,** vale a dire se il soggetto ha la maggioranza dei voti in assemblea della CFC oppure se ha voti sufficienti per una influenza dominante nell'ambito della stessa assemblea nonchè se il soggetto ha un'influenza dominante sulla partecipata estera per effetti di vincoli contrattuali.
Nel campo **9** va fornita l'informazione in merito al **controllo indiretto** sulla CFC se lo stesso avviene tramite soggetti residenti o non oppure tramite soggetti sia residenti che non o anche quando il controllo è esercitato tramite un soggetto non residente che ha stabile organizzazione in Italia.
Nel campo **10** va segnalato il codice fiscale della società controllata.
Nel campo **11,** dedicato al ***Collegamento indiretto,*** devono essere riportati con i codici da 1 a 4, rispettivamente, se la partecipazione avviene per il tramite di soggetti residenti, di soggetti non residenti, di soggetti residenti o non o in altri casi, diversi dal campo 9.
Il quadro più interessante è certamente quello della **Sezione II- A** che conduce alla determinazione del reddito o della perdita CFC con le connesse **variazioni in aumento e in diminuzione.** Tale quadro deve essere compilato dal soggetto residente che controlla una società CFC, in base alla normativa sul reddito d'impresa. La società controllante, da parte sua, dovrà anche effettuare la verifica dell'**operatività** nella successiva **sezione III** in quanto il reddito da imputare è determinato secondo le regole ordinarie del reddito d'impresa; il che significa che il reddito della controllata si calcola come se l'impresa fosse residente.
Per le imprese collegate, al contrario**,** deve essere compilata **la sezione IV** in base alla quale il **reddito imponibile** è pari **al maggiore tra l'utile lordo della collegata**, determinato in base al bilancio, ed il reddito presuntivamente calcolato.
E' da considerare che il legislatore tributario non attua lo stesso principio del codice civile, quello dell'**influenza dominante, per quanto riguarda le controllate:** il reddito presunto è calcolato in base a determinati coefficienti.
I redditi dei soggetti non residenti imputati per trasparenza devono compilare il quadro **RM con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente** che non può essere inferiore al **27%.**

LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO CFC

Il reddito della CFC deve essere determinato dal soggetto controllante residente in Italia che deve prendere a base **gli elementi patrimoniali della società estera controllata,** contenuti nel bilancio o altro documento prospettico riepilogativo della contabilità di esercizio della CFC.

Il problema si presenta allorquando la società estera controllata non abbia una regolare tenuta delle scritture contabili e, pertanto, il soggetto residente sarà tenuto alla redazione di **un apposito prospetto secondo la normativa italiana** e **dovrà certificare i costi di acquisto** dei beni relativi all'attività esercitata nonchè dei **componenti positivi e negativi** al fine di poter determinare il reddito o l'eventuale perdita, entro 30 giorni dalla richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

Dovrà, inoltre, compilare la Sezione II del quadro FC, che è simile alla struttura del quadro RF dell'Unico 2012 SC, al fine di determinare l'utile o la perdita di esercizio della CFC apportandone le variazioni in aumento o in diminuzione.

Se le risultanze portano ad una perdita della CFC la stessa sarà computata in diminuzione dei redditi della stessa CFC e non in capo ai soggetti partecipanti.

SEZIONE II-A Determinazione del reddito della CFC — *Variazioni in aumento*						
FC2	A) UTILE DELL'ESERCIZIO O PERIODO DI GESTIONE					,00
FC3	B) PERDITA DELL'ESERCIZIO O PERIODO DI GESTIONE					,00
FC4	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)					,00
FC5	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)					,00
FC6	Interessi passivi indeducibili			1 ,00	2	,00
FC7	Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)					,00
FC8	Oneri di utilità sociale (art. 100, commi 1 e 2, lett. i)					,00
FC9	Erogazioni liberali					,00
FC10	Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili			1 ,00	2	,00
FC11	Minusvalenze relative a partecipazioni esenti					,00
FC12	Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103	1 ,00	ex art. 104 2 ,00	3	,00
FC13	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)					,00
FC14	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	art. 105	1 ,00	art. 106 2 ,00	3	,00
FC15	Variazione riserva sinistri (art. 111)			(di cui comma 3 1 ,00)	2	,00
FC16	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5 ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)		1 ,00	2 ,00	3	,00
FC17	Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5					,00
FC18	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)					,00
FC19	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato					,00
FC20	Altre variazioni in aumento					,00
FC21	C) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO					,00

Tra le **variazioni in aumento** vanno inserite anche quelle diverse da quelle elencate specificamente, quali:

- la differenza tra il valore normale dei beni ceduti e/o dei servizi prestati ed il ricavo contabilizzato;
- l'ammontare dei costi e spese indeducibili relativi ai mezzi di trasporto, giusta l'applicazione della disposizione contenuta nell'art. Art. 164 del TUIR, relativo ai limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore,utilizzato nell'esercizio di imprese e arti o professioni.

Nelle **variazioni in diminuzione**, oltre a quelle previste vanno inserite anche quelle diverse:

- le spese ed i componenti negativi che, *pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizioni di legge* (art. 109, comma 4, del TUIR);
- la variazione della riserva sinistri relativa ai contratti di assicurazione (art. 111, comma 3, del TUIR);
- la variazione delle riserve tecniche obbligatorie relative al ramo vita che non concorrono a formare il reddito di esercizio (art. 11, comma 1-bis, del TUIR).

Variazioni in diminuzione					
FC22	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)				,00
FC23	Quote costanti delle svalutazioni dei crediti, imputabili all'esercizio (enti creditizi e finanziari e imprese di assicurazione)				,00
FC24	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5 ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
FC25	Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))				,00
FC26	Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)				,00
FC27	Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)				,00
FC28	Ammontare dei crediti di imposta se inclusi nel risultato di periodo				,00
FC29	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)				,00
FC30	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato				,00
FC31	Altre variazioni in diminuzione				,00
FC32	D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE				,00

Nel campo FC33 va riportata la somma algebrica tra l'utile di rigo FC2 e la differenza tra le variazioni in aumento o in diminuzione oppure la perdita rigo FC3; qualora il risultato indicato al rigo FC33 è **un reddito,** lo stesso va riportato al rigo **FC35**, se, al contrario, è **una perdita** la stessa va riportata al **rigo FC38.**
In particolare, va ben guardato il **rigo FC36** perchè è stato predisposto per le modifiche apportate al regime del riporto delle perdite, di cui all'art. 84 del TUIR, il cui articolo è stato sostituito dall'art. 1 del D.Lgs. 12/12/2003, n. 344 con effetto dal 1 gennaio 2004.
In pratica, alla **colonna 1** vanno indicate **le perdite dei periodi precedenti utilizzabili in misura limitata**, così come stabilito dal comma 1 dell'art. 84 del TUIR, computabili in diminuzione del reddito di cui al rigo FC35 e per l'intero importo capiente nella differenza, tra l'importo di rigo FC35 e l'importo del rigo FC53.
Nella **colonna 2** devono essere indicate **le perdite di periodi precedenti utilizzabili in misura piena** computabili in diminuzione del reddito di cui al rigo FC35.
Nella **colonna 3** va indicato la somma delle perdite di cui alla colonna 1 e 2.
Per quanto riguarda **le perdite non compensate**, nella SEZ II-B vanno indicate le perdite utilizzabili in misura limitata e le perdite utilizzabili in misura piena; la distinzione proviene dall'art. 23, comma 9, del D.L. n.98/2011 (la manovra correttiva), che ha modificato la normativa relativa al riporto delle perdite dei soggetti IRES, di cui all'art. 84, commi 1 e 2 del TUIR.
Si ricorda, in particolare:

-il limite dell'80% del reddito imponibile realizzato nel periodo d'imposta della stessa;
-il limite del reddito imponibile realizzato nel periodo d'imposta di utilizzo della stesse, se relative ai primi tre periodi d'imposta.
Nella SEZ: II-C vanno riportate **le perdite *virtuali* domestiche,** maturate dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 1° luglio 2009, vale a dire dal periodo d'imposta nel quale si è in grado di acquisire il controllo dei soggetti localizzati in Paesi *blak-List.*
Le perdite indicate in questa Sezione possono concorrere alla scomputazione dai cd. redditi *virtuali* del periodo d'imposta successivi, ai fini del calcolo del *tax rate* domestico e dai redditi da imputare per trasparenza, nell'ipotesi che si verifichino le condizioni, di cui all'art. 167, comma 8-bis, che trova applicazione nell'ipotesi in cui i soggetti controllati sono localizzati in Paesi diversi da quelli definiti *black-list.*
La duplice condizione richiesta, riferentesi al soggetto controllato, è:
-assoggettamento a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stata soggetta in Italia;
-abbia conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione della detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni e così via.

UNICO 2012 SC – QUADRO RS

In questo quadro **i prezzi di trasferimento** sono indicati **al rigo RS106** che è stato predisposto per i soggetti residenti in Italia, così come definiti dall'art. 2 del TUIR, che si trovano nelle condizioni di cui al comma 7 dell'art. 110 del menzionato TUIR.
In buona sostanza, le operazioni *con soggetti non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa* ***sono valutate in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti.***
Nell'ipotesi di rettifica del valore normale, oltre a comportare la sanzione prevista dall'art. 1 del D.Lgs. 471/97, modificato dall'art. 26 del DL 78/2011, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, **la sanzione non si applica se il contribuente consegni all'Amministrazione Finanziaria la documentazione,** indicata nell'apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia, **idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.**
Con il provvedimento del 29 settembre 2010 l'Agenzia delle Entrate ha individuato il contenuto della documentazione idonea e le modalità di consegna ed è stato previsto anche l'invio della comunicazione della documentazione stessa.
Il quadro RS106 si compone di sei colonne, vanno barrate:
-la casella A, se si tratta di società direttamente o indirettamente controllata da società non residente;
-la casella B, se si tratta di società che direttamente o indirettamente controlla società non residenti;

-la casella C, se la società ha rapporti con società non residente ed entrambe sono direttamente o indirettamente controllate da un'altra società;
-nella colonna 4, dedicata al "*Possesso di documentazione"* va barrata per attestare il **possesso della documentazione idonea** per l'anno 2011;
-nelle colonne 5 e 6 vanno indicati, cumulativamente, gli importi corrispondenti ai componenti positivi e negativi di reddito che scaturiscono dall'applicazione dell'art.110, comma 7, del TUIR.
Gli stessi adempimenti devono essere effettuati dalle società di persone che dovranno compilare il rigo RS 42 dell'Unico SP 2012.

Prezzi di trasferimento	RS42	Tipo controllo			Possesso documentazione	Componenti positivi	Componenti negativi
		A	B	C	4	5 ,00	6 ,00

SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE – SEZ. TRIBUTARIA- N. 11949 DEL 13 LUGLIO 2012: ONERE DELLA PROVA DEL FISCO SULLA CONDOTTA ILLECITA DEL GRUPPO SOCIETARIO

In materia di ***transfer pricing*** la Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione è intervenuta con una sentenza del 13 luglio 2012, la n. 11949, con la quale, nell'ambito di operazioni infragruppo, in merito ai relativi prezzi pattuiti nelle compravendite tra una società capogruppo estera ed una controllata italiana, lo scostamento tra il corrispettivo concordato ed il valore normale dei beni scambiati, se ritenuto illegittimo dal Fisco, è su quest'ultimo che si riverbera l'onere della prova.
In un passaggio di avvedutezza la Suprema Corte ha osservato: "*E' invero,di tutta evidenza, che ai fini della deducibilità di un costo addebitato da una controllante ad una controllata , è pur sempre necessario che risulti, se non che il costo sia correlato a specifici ricavi conseguiti da quest'ultima, quanto meno che* ***l'addebito di tale costo si sia tradotta in una effettiva utilità per la controllata****"*.
Sostanzialmente, l'onere della prova di dare la dimostrazione che il costo esiste ed è inerente nel passaggio da una società controllante estera ad una controllata italiana che consente di verificare il valore normale del bene non può che essere a carico del Fisco e non del contribuente.

Lo studio Campanile