



Mercoledì 23/03/2011

LA NUOVA DISCIPLINA CFC: TASSAZIONE EFFETTIVA DELLA PARTNERSHIP ESTERA

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

Com'è noto, le società di persone estere, a differenza di quelle italiane (residenti) sono considerate dall'ordinamento tributario italiano soggetti IRES (art. 5 in combinazione con l'art. 73, primo comma, lett. d), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e, quindi, non trasparenti.

Ciò comporta, da un lato, che i redditi conseguiti dalle società di persone estere da fonti italiane siano soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES) se non sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o se non sono esenti dall'imposta.

Dall'altro lato, per il socio residente di una società di persone estera la soggettività passiva ai fini IRES della stessa ha come conseguenza che il reddito che il soggetto residente ritrae dalla partecipazione in detta società è qualificato come reddito di capitale (dividendo) ai sensi dell'art. 44, primo comma, lett. e), con applicazione del regime fiscale di cui all'art. 47, primo comma (oppure quarto comma), art. 59, primo comma e art. 89, terzo comma, ed è tassato secondo il principio di cassa, (art. 45, primo comma) anche nei confronti di soggetti imprese. La rilevanza fiscale in Italia di detti utili è collegata, quindi, alla distribuzione effettiva, a nulla rilevando il fatto che l'ordinamento estero consideri la società di persone trasparente e assoggetti a tassazione il socio italiano in base alla semplice imputazione pro quota del reddito della società di persone che si è formato alla chiusura dell'esercizio della stessa.

Già questa situazione può comportare non pochi problemi circa l'esatta individuazione del momento impositivo del reddito in Italia (quando, per esempio, il socio italiano, anche prima di una distribuzione effettiva, ha la piena disponibilità giuridica ed economica della quota di utili di sua spettanza) e in relazione alla "gestione" in Italia del credito per le imposte estere che il socio ha pagato all'estero sulla quota di reddito ad esso imputata automaticamente.

Proprio perché la disciplina fiscale italiana considera opache (come le società di capitale) le società di persone estere, il regime CFC si applica, in presenza degli altri presupposti soggettivi ed oggettivi, anche alle partecipazioni detenute da soggetti residenti in società di persone estere: il regime di cui all'art. 167, primo comma e art. 168, primo comma previsto per i c.d. "Paesi black list", alle società di persone residenti o localizzate in detti Paesi e il "nuovo regime" di cui all'art. 167, commi 8-bis e 8-ter alle società di persone "localizzate" in Stati o territori diversi da quelli di cui alla black list (che, per comodità, chiameremo "Paesi non black list").

Con l'estensione del nuovo regime CFC di cui all'art. 167, comma 8-bis, alle condizioni ivi previste, ai soggetti controllati (non ai soggetti collegati) e localizzati praticamente in qualsiasi Paese del mondo che non rientri nella black list, il fenomeno della società di persone CFC può verificarsi spesso perché sia in Europa che negli Stati Uniti la forma giuridica della società di persone è molto frequente.

L'applicazione del nuovo regime delle CFC nei confronti di tali soggetti, o meglio, la verifica delle condizioni



che non fanno "scattare" il regime della CFC (imputazione del reddito della società estera al socio controllante in Italia) presentano una serie di problemi che necessitano di un chiarimento ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Limitando l'analisi ad una sola delle due condizioni - quella della tassazione effettiva estera non inferiore alla metà di quella virtuale italiana - che devono concorrere congiuntamente affinché risulti o meno applicabile il nuovo regime CFC (in realtà esistono, proprio per le società di persone, altri problemi "a monte" come quello del concetto di controllo ai sensi dell'art. 2359, commi 1 e 2, c.c. e quello del significato del termine "localizzati in Stati o territori") si possono svolgere alcune osservazioni per il caso particolare della società di persone estera il cui reddito è imputato automaticamente pro quota al socio controllante italiano.

1. Il tenore letterale della norma si riferisce chiaramente a forme giuridiche estere (in genere le società di capitale) che sono considerate soggetti d'imposta autonomi dall'ordinamento estero e si riferisce anche alle imposte che tale soggetto paga nello Stato o territorio di insediamento («carico effettivo di imposizione e non aliquota nominale di imposizione societaria gravante sulla società estera»).

Anche la circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010 tratta unicamente il caso in cui la società estera sia considerata un soggetto autonomo d'imposta:

- ai fini del confronto tra la tassazione effettiva estera e quella virtuale italiana bisogna considerare "l'effective tax rate" tenendo conto delle somme che la società estera deve effettivamente a titolo di imposta sul reddito per l'esercizio considerato, determinandole con riferimento ai dati risultanti dal bilancio d'esercizio della società estera, redatto secondo le norme locali (rapporto tra l'imposta corrispondente al reddito imponibile e l'utile ante imposte);
- si deve trattare di imposte sul reddito effettivamente dovute nello Stato o territorio estero di localizzazione, che devono trovare evidenza nel bilancio (o rendiconto) di esercizio della società estera, nella relativa dichiarazione dei redditi presentata alle competenti Autorità fiscali;
- anche i chiarimenti sulle perdite del soggetto controllato presuppongono un regime estero normalmente previsto per soggetti d'imposta autonomi (come le società di capitale); - lo stesso vale per il secondo termine di confronto (imposizione virtuale in Italia): l'imposta che la controllata estera avrebbe assolto qualora fosse stata residente in Italia.

Sul fronte interno vanno considerate unicamente l'IRES e le sue eventuali addizionali; anche per il regime delle perdite fiscali "domestiche" il riferimento è fatto chiaramente alla società di capitale (considerata residente in Italia).

In conclusione: sia la norma che le istruzioni amministrative a tale norma prendono in considerazione solo il caso in cui la società estera sia considerata un soggetto autonomo d'imposta sia dall'ordinamento estero che da quello italiano (se la società estera fosse residente in Italia).

Per visualizzare l'intero articolo cliccare qui. Per abbonarsi al Bollettino Tributario e ricevere l'omaggio di



AteneoWeb cliccare qui.

Bollettino Tributario