



Disposizioni in materia di imprese estere controllate. Criteri per determinare con modalità semplificata l'effettivo livello di tassazione di cui al comma 8-bis dell'articolo 167 del TUIR.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

in base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

DISPONE

1. Definizioni

1.1 Ai fini dell'applicazione del presente provvedimento,

- a. per “disciplina CFC” si intende il regime disciplinato dall'articolo 167 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR);
- b. per “controllata” si intende un'impresa, una società o altro ente, rispetto a cui il socio residente in Italia esercita il controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, localizzata in Stati appartenenti all'Unione Europea o aderenti allo Spazio Economico Europeo che assicurano un effettivo scambio di informazioni ovvero in Stati o territori diversi da quelli individuati ai sensi del comma 4 dell'articolo 167 del TUIR;
- c. per “tassazione effettiva estera” si intende il rapporto tra l'imposta estera corrispondente al reddito imponibile e l'utile ante-imposte risultante dal bilancio della controllata;

- d. per “tassazione virtuale domestica” si intende il rapporto tra l’imposta che la controllata avrebbe pagato in Italia, corrispondente al reddito imponibile rideterminato secondo le disposizioni fiscali italiane in materia di reddito d’impresa, e l’utile ante-imposte risultante dal bilancio della controllata.
- e. per “decreto internazionalizzazione” si intende il decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 recante misure per la crescita e l’internazionalizzazione delle imprese.

2. Ambito di applicazione

2.1 Le disposizioni del presente provvedimento disciplinano i criteri per determinare, con modalità semplificata, l’effettivo livello di tassazione a cui è assoggettata la controllata al fine della comparazione tra tassazione effettiva estera e tassazione virtuale domestica.

3. Imposte estere considerate ai fini della determinazione della tassazione effettiva estera

3.1 Nella determinazione della tassazione effettiva estera rilevano esclusivamente le imposte sul reddito dovute nello Stato di localizzazione, al lordo di eventuali di crediti di imposta per i redditi prodotti in Stati diversi da quello di insediamento.

3.2 Qualora tra lo Stato di localizzazione della controllata e l’Italia sia in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni, le imposte sul reddito sono quelle ivi individuate nonché quelle di natura identica o analoga che siano intervenute successivamente in sostituzione di quelle individuate nella medesima Convenzione.

3.3 Nell’ipotesi di Confederazione di Stati, nel computo della tassazione effettiva estera si considerano, oltre che le imposte federali, anche le imposte sul reddito

proprie di ciascuno Stato federato e delle amministrazioni locali. Tenuto conto della natura di imposte sul reddito, queste rilevano anche se non espressamente incluse nell'eventuale Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e lo Stato di localizzazione della controllata.

4. Imposte italiane considerate ai fini della determinazione della tassazione virtuale domestica

4.1 Per calcolare la tassazione virtuale domestica rilevano l'IRES e le sue eventuali addizionali, al lordo di eventuali crediti di imposta per i redditi prodotti in uno Stato diverso da quello di localizzazione della controllata.

5. Criteri di determinazione della tassazione effettiva estera e della tassazione virtuale domestica

5.1 Per determinare la tassazione effettiva estera e la tassazione virtuale domestica si applicano i seguenti criteri:

- a. il calcolo della tassazione virtuale domestica è eseguito partendo dai dati risultanti dal bilancio di esercizio o dal rendiconto della controllata, redatti secondo le norme dello Stato di localizzazione. In particolare, se il bilancio o il rendiconto sono redatti in conformità ai principi contabili internazionali, il socio residente è tenuto a determinare il reddito della controllata secondo le disposizioni appositamente previste per i soggetti che adottano tali principi contabili internazionali;
- b. salvo quanto previsto nelle successive lettere c), d), h) e i), sono prese in considerazione le imposte sul reddito effettivamente dovute nello Stato o territorio estero di localizzazione che devono trovare evidenza nel bilancio o rendiconto di esercizio della controllata, nella relativa dichiarazione dei redditi presentata alle competenti autorità fiscali, nelle connesse ricevute di versamento, nonché nella documentazione relativa alle eventuali ritenute subite ad opera di sostituti d'imposta o altri soggetti locali;

- c. se la controllata aderisce a una forma di tassazione di gruppo prevista nello Stato estero di insediamento, assumono rilievo esclusivamente le imposte sul reddito di competenza della medesima, singolarmente considerata;
- d. sono irrilevanti le variazioni non permanenti della base imponibile, con riversamento certo e predeterminato in base alle legge o per piani di rientro (ad esempio, gli ammortamenti). Tale previsione non riguarda il riversamento collegato alle predette variazioni che sono state considerate rilevanti ai fini del confronto tra tassazione effettiva estera e tassazione virtuale domestica nei periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del decreto legislativo n. 147 del 2015;
- e. si tiene conto dell'applicazione in Italia del regime di cui all'articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (cd. Aiuto alla crescita economica – ACE) e di regimi analoghi applicati in base alla normativa dello Stato o territorio di localizzazione;
- f. non si considerano i regimi fiscali opzionali cui la controllata avrebbe potuto aderire qualora fosse stata residente in Italia;
- g. l'imposizione italiana nei limiti del 5 per cento del dividendo o della plusvalenza, previsto negli articoli 87, comma 1, lettera c) e 89, comma 3, del TUIR, si considera equivalente a un regime di esenzione totale che preveda, nello Stato di localizzazione della controllata, l'integrale indeducibilità dei costi connessi alla partecipazione;
- h. ai fini del calcolo della tassazione virtuale domestica non si tiene conto del limite di utilizzo delle perdite fiscali pregresse stabilito nel primo periodo del comma 1 dell'articolo 84 del TUIR e, ai fini della tassazione effettiva estera, delle limitazioni di analoga natura previste dalla normativa dello Stato o territorio di localizzazione;

- i. non sono considerati gli effetti sul calcolo del reddito imponibile o delle imposte corrispondenti di eventuali agevolazioni di carattere non strutturale riconosciute dalla legislazione dello Stato estero, per un periodo non superiore a cinque anni, alla generalità dei contribuenti. Assumono, invece, rilevanza altre forme di riduzione di imposte diverse da quelle sopra citate nonché quelle ottenute dal singolo contribuente in base ad un apposito accordo concluso con l'Amministrazione fiscale estera.

Motivazioni

L'articolo 8, comma 1, lettera *d*), del decreto internazionalizzazione ha modificato l'articolo 167, comma *8-bis*, lettera *b*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Il comma *8-bis* dell'articolo 167 del TUIR prevede l'estensione della disciplina CFC alle controllate localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati ai sensi del comma 4 dello stesso articolo 167, purché ricorrano congiuntamente le due condizioni declinate dalle lettere *a*) e *b*) del medesimo comma *8-bis*.

In particolare, la lettera *a*) richiede che la controllata sia assoggettata a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stata soggetta ove residente in Italia, mentre la lettera *b*) postula che oltre il 50 per cento dei proventi della controllata derivino dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi infragruppo.

Tale ultima disposizione, inoltre, rimanda a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'indicazione dei criteri per determinare, con modalità

semplificate, l'affettivo livello di tassazione di cui alla precedente lettera a) del medesimo comma 8-*bis* dell'articolo 167 del TUIR.

Per gli aspetti non diversamente disciplinati nel provvedimento, continuano a valere le indicazioni fornite con i precedenti documenti di prassi (cfr. circolare del 6 ottobre 2010, n. 51/E e circolare del 26 maggio 2011, n. 23/E).

Riferimenti normativi

a) Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, recante la riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'art. 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59 (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68, comma 1; art. 71, comma 3, lettera a); art. 73, comma 4);

Statuto dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 42 del 20 febbraio 2001 (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1);

Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 36 del 13 febbraio 2001 (art. 2, comma 1);

Decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 9 del 12 gennaio 2001.

b) Disciplina normativa di riferimento

Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (articolo 167);

Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese.

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Rossella Orlandi

firmato digitalmente