

Risposta n. 587

OGGETTO: Articolo 89, comma 3 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Dividendi provenienti da paese black list.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa S.r.l. rappresenta di aver ottenuto la disapplicazione della cd. "prima esimente" con risposta ad interpello riguardo alla propria partecipata in Beta.

La società Beta è stata costituita nel ...nella zona franca di ... Fino al periodo di imposta 2018, Alfa deteneva una partecipazione non di controllo nel capitale della società estera Beta. Nel febbraio 2019, la partecipazione di Alfa in Beta ha raggiunto la quota del 51 per cento, diventando una partecipazione di controllo.

Ad oggi, riferisce l'istante, è stata deliberata la distribuzione di un dividendo di circa ... euro.

Con la documentazione integrativa acquisita con prot. RU n. ..., in particolare, è stato specificato che la distribuzione dei dividendi è stata deliberata nel 2018 e gli stessi sono stati distribuiti nel 2019.

La società chiede quindi con la presente istanza il riconoscimento delle c.d.

"seconda esimente" in relazione alla distribuzione di tale dividendo, precisando che l'insediamento della partecipata nella zona franca di ... comporta un abbattimento fino al 75 per cento dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche .

L'istante precisa che gli utili oggetto dell'istanza di interpello si sono formati nell'esercizio 2017 .

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società sostiene che nel calcolo della tassazione effettiva subita in ... debba essere considerato anche il ..., introdotto nel ... dopo circa ...anni dalla ratifica del trattato contro le doppie imposizioni.

Al riguardo, l'istante evidenzia che la legge numero ... del... nella traduzione allegata prevede che *«Ai fini interpretativi, gli accordi e le convenzioni internazionali stipulati dal governo della per evitare la doppia imposizione dei redditi comprendono il ...»*. Inoltre, l'istante sostiene che la natura del ... è genuinamente tributaria in quanto le somme a credito di tale contributo sono utilizzabili in compensazione con altri debiti fiscali. L'istante, riportando i dati degli imponibili ed il carico fiscale gravante sugli stessi, evidenzia che considerando anche "l'imposta ..." come componente del carico fiscale da confrontare con quello italiano risulta dimostrato l'effetto, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, di non localizzazione dei redditi in stati o territori a fiscalità privilegiata.

La società sostiene anche che *«addirittura nel 2017, anche se per effetto di particolari componenti negative di reddito non considerate rilevanti per la norma fiscale ..., si sono verificati carichi d'imposta con percentuali pressoché doppie rispetto a quelle vigenti in Italia»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito oggetto dell'istanza di interpello riguarda gli utili distribuiti alla controllante italiana Alfa dalla controllata Beta residente in

L'articolo 89 del TUIR, che disciplina il trattamento fiscale dei dividendi, prevede, al comma 2, che *«gli utili distribuiti dalle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e c) non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare»*.

Ai sensi del successivo comma 3, del citato articolo 89, gli utili provenienti dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del TUIR (vale a dire da società ed enti non residenti) scontano il medesimo regime fiscale degli utili distribuiti dalle società italiane, a condizione che gli utili siano totalmente indeducibili nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente e che detti soggetti non siano stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-*bis*, comma 1 del TUIR. Se ivi residenti o localizzati, deve essere dimostrato il rispetto, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione indicata al comma 2, lettera b) del medesimo articolo.

In altri termini, l'articolo 89, comma 3, del TUIR prevede la tassazione integrale degli utili provenienti da società o enti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ferma restando la possibilità di dimostrare, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione nel soggetto estero, la sussistenza della condizione indicata nell'articolo 47-*bis*, comma 2, lettera b), del TUIR, cioè che non è stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (c.d. "seconda esimente").

Si evidenzia che i criteri di individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata, a partire dal periodo d'imposta 2019, sono contenuti all'articolo 47-*bis*, comma 1 del TUIR, introdotto dall'articolo 5 del d. Lgs. n. 142 del 2018, secondo il quale *«i regimi fiscali di Stati o territori, diversi da quelli appartenenti all'Unione europea ovvero da quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia*

abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, si considerano privilegiati:

a) nel caso in cui l'impresa o l'ente non residente o non localizzato in Italia sia sottoposto a controllo ai sensi dell'articolo 167, comma 2, da parte di un partecipante residente o localizzato in Italia, laddove si verifichi la condizione di cui al comma 4, lettera a), del medesimo articolo 167;

b) in mancanza del requisito del controllo di cui alla lettera a), laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia.

A tali fini, tuttavia, si tiene conto anche di regimi speciali che non siano applicabili strutturalmente alla generalità dei soggetti svolgenti analoga attività dell'impresa o dell'ente partecipato, che risultino fruibili soltanto in funzione delle specifiche caratteristiche soggettive o temporali del beneficiario e che, pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedano esenzioni o altre riduzioni della base imponibile idonee a ridurre il prelievo nominale al di sotto del predetto limite e sempreché, nel caso in cui il regime speciale riguardi solo particolari aspetti dell'attività economica complessivamente svolta dal soggetto estero, l'attività ricompresa nell'ambito di applicazione del regime speciale risulti prevalente, in termini di ricavi ordinari, rispetto alle altre attività svolte dal citato soggetto».

Per completare il quadro normativo di riferimento, si ricorda che in base alle disposizioni della legge di bilancio 2018: *"ai fini degli articoli 47, comma 4, e 89, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non si considerano provenienti da società residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato gli utili percepiti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e maturati in periodi d'imposta precedenti nei quali le società partecipate erano residenti o localizzate in Stati o territori non inclusi nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001. Le disposizioni del precedente periodo si applicano anche*

per gli utili maturati in periodi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 in Stati o territori non a regime privilegiato e, in seguito, percepiti in periodi d'imposta in cui risultino integrate le condizioni per l'applicazione dell'articolo 167, comma 4, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986" (cfr. legge 27 dicembre 2017, n. 205, articolo 1, comma 1007).

In altri termini, non si considerano provenienti da un paradiso fiscale i dividendi distribuiti da una società a fiscalità privilegiata che corrispondono a utili "formati" in annualità in cui la società estera era considerata a fiscalità ordinaria, secondo le regole vigenti nel medesimo periodo di "formazione" dell'utile.

Nel caso in esame, la società istante riferisce che la controllata Beta beneficia di una speciale riduzione delle imposte sui redditi in virtù della localizzazione nella zona franca di.... Beta ha deliberato, nel 2018, la distribuzione di un dividendo a favore della stessa istante. Il pagamento di tale dividendo è avvenuto nel 2019 ed è relativo a utili formati nell'esercizio 2017. In Brasile, la società Beta è assoggettata all'..."Imposta sulle persone giuridiche" e al

Con riferimento al ..., l'istante evidenzia che si tratta di un'imposta diretta e richiama la legge pubblicata sul ... del Più precisamente, la legge n. ... dell..., all'articolo ... stabilisce che *«Ai fini interpretativi, gli accordi e le convenzioni internazionali stipulati dal governo della ... per evitare la doppia imposizione dei redditi comprendono il ...»*.

Al riguardo si osserva che la Convenzione contro le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito tra Italia e ..., ratificata ed eseguita con legge ..., n. ..., all'articolo ...dispone che, per il Brasile, l'imposta cui sia applica la Convenzione è *«l'imposta federale sul reddito, esclusa l'imposta sulle rimesse eccessive e sulle attività di minore importanza»*. Il protocollo aggiuntivo, con riferimento all'articolo ..., prevede però che *«Indipendentemente dalle imposte elencate al paragrafo .., la Convenzione si applicherà anche alle imposte sul reddito che in futuro saranno prelevate da, o per conto di, suddivisioni politiche o amministrative od enti locali»*.

Inoltre, il paragrafo ... dell'articolo ... stabilisce che *"la Convenzione si applicherà anche alle imposte con natura identica o analoga che verranno istituite dopo la firma della presente Convenzione in aggiunta o in sostituzione delle imposte attuali. Le autorità competenti degli Stati contraenti si comunicheranno le modifiche apportate alle rispettive legislazioni fiscali"*.

Come affermato nell'istanza di interpello, il ... è indeducibile ai fini ... e le due imposte hanno la medesima base imponibile.

Alla luce delle considerazioni che precedono, si ritiene che il ... debba essere incluso nel calcolo della tassazione della controllata ... ai fini della qualificazione della sua residenza fiscale in uno Stato a fiscalità ordinaria o privilegiata.

Per risolvere la questione posta da Alfa, è necessario comprendere se gli utili distribuiti da Beta siano qualificabili o meno come dividendi provenienti da un soggetto a fiscalità privilegiata.

In particolare, sulla base delle disposizioni della legge di bilancio 2018 sopra richiamate, la società istante è tenuta a verificare se nel periodo di "formazione" dell'utile, vale a dire il 2017, la società Beta si qualifica residente in uno Stato a fiscalità ordinaria secondo le regole vigenti nella medesima annualità di imposta (cfr. articolo 167, comma 4, del TUIR in vigore nel 2017). In caso positivo, i dividendi ricevuti nel 2019 non si considerano provenienti da un paradiso fiscale e, come tali, non concorrono a formare il reddito di esercizio della società istante nella misura del 95 per cento del loro ammontare. Ciò a prescindere dalla dimostrazione della c.d. seconda esimente di cui all'articolo 47-*bis*, comma 2, lettera b), del TUIR, che Alfa intende fornire con l'istanza in esame.

Si evidenzia che, nell'effettuare il calcolo della tassazione nominale 2017 della partecipata estera, Alfa dovrà tenere conto della riduzione delle imposte sui redditi di cui beneficia Beta nella zona franca di.... Ferma restando la rilevanza di tali agevolazioni fiscali che riducono l'aliquota d'imposta ..., nel confronto tra livello di tassazione nominale estero e italiano potranno essere considerate sia l'imposta ... che

l'imposta ... essendo entrambe considerate imposte dirette ai fini in esame.

Come già affermato, Alfa ritiene che in capo alla società Beta sia verificata la sussistenza della c.d. seconda esimente.

Al riguardo, la scrivente è impossibilitata ad esprimersi, poiché non essendo stato prodotto il bilancio definitivo regolarmente approvato non è possibile verificare che il *tax rate* effettivo ... sia superiore alla metà di quello virtuale italiano. Inoltre, si evidenzia che per l'anno d'imposta 2019 l'istante, nell'effettuare i calcoli relativi alla tassazione effettiva estera, dovrebbe ridurre l'imposta ... in considerazione dell'agevolazione fiscale (menzionata nell'istanza integrativa a pag....) di cui Beta ha beneficiato per effettuare futuri investimenti. In altri termini, le informazioni e i documenti contenuti nell'istanza di interpello non consentono di fornire una risposta al quesito specifico.

**Firma su delega del Direttore centrale
Salvatore De Gennaro**

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)