

Agenzia delle Entrate

Disposizioni in materia di imprese estere controllate. Nuovi criteri per determinare con modalità semplificata l'effettivo livello di tassazione di cui al comma 4, lett. a), 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 residente o localizzato all'estero, rispetto a cui il socio residente in Italia ovvero una stabile organizzazione ivi localizzata esercita il controllo ai sensi del comma 2 dell'art. 167 del TUIR;
- c. per “tassazione effettiva estera” si intende il rapporto tra le imposte estere e l'utile ante-imposte risultante dal bilancio della controllata;
- d. per “tassazione virtuale interna” 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;
- f. per “decreto ATAD” si intende il decreto legislativo 29 novembre 2019, n. 142 di attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno e come modificata dalla direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi.

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 interna.

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

3.1 Nella determinazione della tassazione effettiva estera rilevano sia le imposte sul reddito effettivamente dovute dall'entità estera controllata nello Stato di localizzazione, al netto dell'utilizzo di eventuali crediti d'imposta per i redditi prodotti in Stati diversi da quello di insediamento, sia le imposte prelevate sui redditi della medesima entità estera in altre giurisdizioni, versate a titolo definitivo e non suscettibili di rimborso.

3.2 Qualora tra l'Italia e lo Stato di localizzazione della controllata ovvero lo Stato in cui si verifica il pagamento delle imposte sul reddito della controllata stessa 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 interna

4.1 Per calcolare la tassazione virtuale interna rileva l'IRES, senza considerare sue eventuali addizionali, al lordo di eventuali crediti di imposta per i redditi prodotti in uno Stato diverso da quello di localizzazione della controllata. Ai medesimi fini non assume rilevanza l'IRAP.

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

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

- a. il calcolo della tassazione virtuale interna è eseguito sulla base delle caratteristiche della controllata, partendo dai dati risultanti dal bilancio di esercizio o dal rendiconto della stessa, 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. Alle stesse condizioni, rilevano anche le imposte dovute, a titolo definitivo, in giurisdizioni diverse da quelle di localizzazione, sia dalla controllata sia da altri soggetti, in relazione al reddito della controllata stessa.

- 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. per determinare la tassazione effettiva estera e la tassazione virtuale interna sono irrilevanti le variazioni non permanenti della base imponibile, con riversamento certo e predeterminato in base alla 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 interna nei periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del decreto legislativo n. 147 del 2015. Sono altresì irrilevanti:
 - i. ai fini del calcolo della tassazione effettiva estera, le variazioni temporanee dal riversamento non certo e predeterminato che abbiano dato luogo, all'estero, ad una imposizione anticipata di componenti positivi di reddito o a una deduzione posticipata di componenti negativi di reddito rispetto a quanto rilevato in bilancio;
 - ii. ai fini del calcolo della tassazione virtuale interna, le variazioni temporanee dal riversamento non certo e predeterminato che avrebbero dato luogo, in Italia, a una deduzione anticipata di componenti negativi di reddito o a una tassazione posticipata di componenti positivi di reddito rispetto a quanto rilevato in bilancio;
- e. ai fini della determinazione della tassazione virtuale interna non 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 delle disposizioni riguardanti le società di comodo, le società in perdita sistematica, gli studi di settore e la rateizzazione delle plusvalenze di cui all'articolo 86, comma 4, del TUIR. Non rilevano, altresì, i regimi fiscali opzionali cui la controllata avrebbe potuto aderire qualora fosse stata residente in Italia;
- 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 ineducibilità dei costi connessi alla partecipazione;
- h. ai fini del calcolo della tassazione virtuale interna 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. ai fini del calcolo della tassazione effettiva estera vanno considerati gli effetti sul calcolo del reddito imponibile o delle imposte corrispondenti di qualsiasi agevolazione fruita dalla controllata ovvero accordata in base ad un apposito accordo concluso con l'Amministrazione fiscale estera.

Motivazioni

L'articolo 4 del decreto ATAD ha sostituito l'articolo 167 del TUIR, estendendo a tutte le controllate estere, a prescindere dalla loro residenza o localizzazione, il test per la verifica della congruità della tassazione effettiva estera rispetto a quella virtuale interna.

In tale ambito, l'innovato articolo 167 del TUIR ha tuttavia mantenuto ferma, nel comma 4, lettera a), la previsione del previgente comma 8-*bis* (originariamente introdotta dall'articolo 8, comma 1, lettera d), del decreto internazionalizzazione) con la quale si rimandava a un provvedimento del

Direttore dell'Agenzia delle entrate l'indicazione dei criteri per verificare, con modalità semplificate, la congruità della tassazione effettiva estera rispetto a quella virtuale domestica.

In ottemperanza della previsione del citato comma 8-bis, è stato emanato il provvedimento 2016/143239 del 16 settembre 2016. Tanto premesso, al fine di tener conto delle novità recate alla disciplina CFC dal citato decreto ATAD, con il presente provvedimento - emanato in attuazione dell'art. 167, comma 4, lettera a), del TUIR - vengono aggiornate le indicazioni contenute nel precedente provvedimento, il quale, pertanto, deve considerarsi a tutti gli effetti sostituito dal presente.

Per gli aspetti non disciplinati nel presente provvedimento, valgono le indicazioni e le esemplificazioni fornite con la **circolare** ferma rimanendo la valenza, laddove compatibili con la nuova disciplina, delle indicazioni fornite con i precedenti documenti di prassi (cfr. circolare del 6 ottobre 2010, n. 51/E; circolare del 26 maggio 2011, n. 23/E; circolare del 21 giugno 2011, n. 28/E e circolare del 4 agosto 2016, n. 35/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;

Decreto legislativo 29 novembre 2019, n. 142 di attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno e come modificata dalla direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi.

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.

BOZZA per consultazione