

CFC “non black list”, fissati i criteri per la tassazione effettiva estera

Per la tassazione domestica “virtuale” rilevano l’IRES e le relative addizionali

/ Luisa CORSO e Gianpaolo VALENTE

Nella giornata di ieri, 16 settembre 2016, l’Agenzia delle Entrate ha pubblicato il provvedimento n. 143239/2016, volto a disciplinare i criteri di determinazione del livello di **tassazione effettiva** nello Stato estero ai fini dell’applicazione della disciplina CFC alle società controllate residenti in Stati a **fiscalità ordinaria**, compresi gli Stati Ue o aderenti allo SEE.

L’art. 167 comma 8-*bis* del TUIR dispone, infatti, la tassazione per trasparenza dei redditi prodotti dalle suddette controllate estere **non black list** qualora congiuntamente:

- siano assoggettate a tassazione effettiva inferiore a più della metà rispetto a quella cui sarebbero state soggette ove residenti in Italia (lett. a);
- abbiano conseguito proventi derivanti per più del 50% da “passive income” (lett. b).

Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate definisce i criteri per determinare, con modalità **semplificate**, l’effettivo livello di tassazione a cui è assoggettata la controllata. Si tratta, come già precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate n. [35/2016](#) (§ 2.2), del confronto tra la tassazione effettiva estera e quella “virtuale” domestica in cui assume rilevanza il calcolo del rapporto tra l’imposta corrispondente al reddito imponibile e l’utile ante imposte della controllata.

Nel dettaglio, viene previsto che, nella determinazione della tassazione effettiva estera, rilevano esclusivamente le **imposte sul reddito** dovute nello Stato di localizzazione, al lordo di eventuali crediti di imposta per i redditi prodotti in Stati diversi da quello di insediamento.

In presenza di una **Convenzione** contro le doppie imposizioni, le imposte sul reddito sono quelle ivi individuate nonché quelle di natura identica o analoga intervenute successivamente. Qualora si tratti di una Confederazione di Stati, nel computo della tassazione effettiva estera si considerano, oltre alle imposte federali, anche le imposte sul reddito proprie di ciascuno Stato federato e delle amministrazioni locali (anche se non espressamente incluse nell’eventuale Convenzione contro le doppie imposizioni).

Sul fronte interno, 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.

Per il calcolo della tassazione virtuale domestica si parte dai dati risultanti dal **bilancio di esercizio** o dal rendiconto della controllata, redatti secondo le norme dello Stato di localizzazione: 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 previste per i soggetti che adottano tali principi.

Per determinare la **tassazione effettiva estera**, le imposte sul reddito effettivamente dovute nello Stato estero devono trovare evidenza nel bilancio o rendiconto di esercizio della controllata, nella relativa dichiarazione dei redditi, nelle connesse ricevute di versamento, nonché nella documentazione relativa alle eventuali ritenute subite ad opera di sostituti d’imposta o altri soggetti locali.

Occorre altresì tenere in considerazione che, se la controllata aderisce a una forma di tassazione di gruppo nello Stato estero, assumono rilievo esclusivamente le imposte sul reddito di competenza della medesima, singolarmente considerata.

Sono inoltre **irrilevanti** le variazioni non permanenti della base imponibile, con riversamento certo e predefinito in base alle legge o per piani di rientro: si tratta, ad esempio, degli **ammortamenti** (ma analogo principio dovrebbe riguardare gli accantonamenti per fondi tassati); tale previsione, precisa l’Agenzia, non riguarda il riversamento collegato alle 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 DLgs. 147/2015.

Occorre poi tenere conto dell’agevolazione **ACE** in Italia e di regimi analoghi applicati in base alla normativa dello Stato o territorio di localizzazione, mentre non rilevano i regimi fiscali opzionali cui la controllata avrebbe potuto aderire qualora residente in Italia.

L’imposizione italiana nei limiti del 5% dei dividendi o delle plusvalenze di cui agli artt. 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.

Non si tiene conto del limite dell’80% per l’utilizzo delle perdite fiscali pregresse (art. 84 comma 1, primo periodo del TUIR) e delle limitazioni di analoga natura previste dalla normativa estera.

Da ultimo, non rilevano gli effetti di eventuali agevolazioni di carattere **non strutturale** riconosciute dallo Stato estero, per un periodo non superiore a cinque anni, alla generalità dei contribuenti; per contro, assumono rilevanza le forme di riduzione di imposte diverse dalle precedenti, nonché quelle ottenute dal singolo contribuente in base ad un apposito accordo concluso con l’Amministrazione fiscale estera.