

Edizione di giovedì 7 Febbraio 2019

IVA

Le regole di utilizzo in compensazione del credito Iva annuale

di Clara Pollet, Simone Dimitri

IVA

Indennizzo contratto di locazione e disciplina Iva

di Marco Peirolo

IMPOSTE SUL REDDITO

Cessione partecipazioni: la nuova tassazione delle plusvalenze dal 2019

di Federica Furlani

IVA

Fattura elettronica "sostitutiva" dell'esterometro

di Sandro Cerato

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

I nuovi criteri di individuazione dei dividendi paradisiaci

di Marco Bargagli

IVA

Le regole di utilizzo in compensazione del credito Iva annuale

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Con il **provvedimento n. 10659 del 15 gennaio 2019** è stato approvato il **modello di dichiarazione annuale IVA/2019** relativo all'anno 2018, da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate **dal 1° febbraio al 30 aprile 2019** in forma autonoma.

Nel caso in cui dalla dichiarazione Iva emerga un'**eccedenza a credito** è possibile richiedere la stessa **a rimborso** o in **compensazione orizzontale**, al verificarsi di determinate condizioni.

L'**utilizzo in compensazione esterna**, ossia la possibilità di utilizzare il credito per il versamento di altri tributi o contributi a carico del contribuente, soggiace a **distinte regole a seconda dell'ammontare del credito spettante**.

Fino a 5.000 euro il credito spettante può essere utilizzato **liberamente, a partire dal 1° giorno del periodo successivo** a quello cui la dichiarazione Iva si riferisce: pertanto, gli interessati hanno potuto utilizzare il credito Iva annuale 2018, di **importo inferiore a 5.000 euro**, per i versamenti effettuati il **16 gennaio 2019** con **codice tributo 6099**, utilizzando i canali telematici dell'Agenzia delle entrate.

Qualora l'ammontare del credito **superi la soglia dei 5.000 euro**, la compensazione può avvenire **solo dopo aver ottenuto il visto di conformità** ([articolo 10, comma 7, D.L. 78/2009](#)) e **a partire dal decimo giorno successivo alla presentazione della dichiarazione** ([articolo 3 D.L. 50/2017](#)).

Esemplificando, **il contribuente può recuperare il credito Iva annuale già dal 16 febbraio 2019**, nel caso in cui **presenti la dichiarazione** annuale Iva il **5 febbraio 2019**; anche in tal caso, la **compensazione** orizzontale deve avvenire tramite i **canali telematici** dell'Agenzia delle Entrate.

Il visto di conformità, di cui all'[articolo 35, comma 1, lett. a\), D.Lgs. 241/1997](#), può essere rilasciato **esclusivamente dai soggetti abilitati**, dotati di una specifica **copertura assicurativa** e iscritti in un **apposito elenco** dei soggetti abilitati presso la Direzione Regionale delle Entrate; il professionista assevera la conformità dei dati delle dichiarazioni, nonché la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. In alternativa all'apposizione del visto di conformità è possibile far sottoscrivere la dichiarazione dall'organo incaricato ad effettuare il **controllo contabile**.

Il limite di 5.000 euro, superato il quale occorre l'apposizione del visto, è **elevato a 50.000 euro per le start up innovative** dall'[articolo 4, comma 11-novies, D.L. 3/2015](#), per il periodo di

iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese.

Nel caso in cui sussistano dei **crediti Iva residui** dell'anno 2018 relativi ai primi tre trimestri ma non completamente utilizzati in compensazione (codici tributo 6036, 6037 e 6038) o riferiti al credito Iva annuale residuo del 2017 (codice tributo 6099) tali somme possono ancora essere utilizzate **fino al momento in cui non viene presentata la dichiarazione Iva annuale** relativa al 2018.

Qualora il credito non venga completamente utilizzato entro la data di presentazione della dichiarazione Iva 2019, **l'importo residuo dovrà essere riportato in dichiarazione**, determinando così la “**rigenerazione**” dell'anno di riferimento da utilizzare, da quel momento in poi, nel modello F24 ([circolare 29/E/2010](#)). Il limite **massimo** dei crediti compensabili tramite modello F24 resta di **700.000 euro**.

Solo dopo la presentazione della dichiarazione annuale Iva tali crediti residui si “trasformano” in credito Iva annuale 2018 (**codice tributo 6099, anno 2018**) seguendo le ordinarie regole di utilizzo.

L'ammontare del credito che si intende riportare in detrazione nell'anno successivo, o che si intende compensare nel modello F24, deve essere esposto **nel rigo VX5**.

Il **rigo VX4, colonna 1** è invece riservato ai contribuenti Iva che intendono chiedere il **rimborso del credito** emergente dalla dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta 2018. Si precisa che il rimborso, nelle **ipotesi previste dall'[articolo 30, comma 2](#), o dall'[articolo 34, comma 9](#)**, compete solo se l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione annuale è **superiore a 2.582,28 euro**. In caso di **cessazione di attività**, il rimborso compete senza limiti di importo.

Oltre alle predette ipotesi, il contribuente può **comunque richiedere il rimborso** qualora:

- dalla dichiarazione relativa al periodo d'imposta risulti un'eccedenza d'imposta detraibile e
- dalle dichiarazioni relative ai 2 anni immediatamente precedenti risultino eccedenze d'imposta detraibili riportate in detrazione nell'anno successivo.

In tal caso, il rimborso compete per il **minore degli importi delle predette eccedenze**, anche se inferiori al suindicato limite di **2.582,28 euro**.

Si ricorda infine che, con l'introduzione della comunicazione delle **liquidazioni periodiche Iva – modello Lipe** – il **quadro VH relativo alle liquidazioni Iva** dovrà essere compilato esclusivamente qualora si intenda inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva ([Risoluzione 104/E/2017](#)).

Seminario di specializzazione

FATTURAZIONE ELETTRONICA, ADEMPIMENTI DIGITALI E RIORGANIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ DELLO STUDIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Indennizzo contratto di locazione e disciplina Iva

di Marco Peirolo

La [risposta all'interpello n. 16 del 29 gennaio 2019](#) consente di fare qualche considerazione su alcuni aspetti collegati ai **contratti di locazione di beni immobili**.

L'Agenzia delle Entrate, da un lato, **esclude da Iva l'indennizzo** versato dal conduttore al locatore per la rinuncia, da parte di quest'ultimo, all'aumento del canone annuo in sede di rinnovo del contratto e, dall'altra, **qualifica come imponibile il corrispettivo** pattuito per la **cessione del contratto di locazione**, negando che ad esso possa applicarsi il medesimo il regime impositivo previsto per il contratto di locazione.

A ben vedere, la questione di fondo che accomuna l'esame dei due profili evidenziati verte sulla **possibilità di attrarre nel trattamento del canone le operazioni contermini**.

Significativo, al riguardo, è il **punto 12** della sentenza *Lubbock Fine* (causa C-63/92 del 15 dicembre 1993), secondo cui “**il regime di un medesimo contratto non può (...) essere diverso nelle sue varie fasi**”.

Si tratta, pertanto, di stabilire se, nel caso di cui all'interpello, l'**indennizzo per la rinuncia all'aumento del canone di locazione**, da un lato, e il **corrispettivo per la cessione del contratto di locazione**, dall'altra, debbano essere assoggettati ad Iva nel rispetto del principio affermato dalla Corte di giustizia.

In caso positivo, a **prescindere, dal “nomen” attribuito al pagamento** (indennità, indennizzo, compenso, ecc.), se il canone di locazione è imponibile, sarebbe tale anche l'importo versato in dipendenza delle vicende che attengono al contratto di locazione; se invece il **canone è esente**, sarebbe parimenti esente la somma riconosciuta al conduttore per il mancato aumento del canone e per la cessione del contratto di locazione.

Nella sentenza *Lubbock Fine*, la questione sollevata dal giudice *a quo* è se lo **scioglimento anticipato di un contratto d'affitto di un bene immobile dietro indennità** versata dal proprietario all'affittuario rientri nella nozione di “affitto e locazione di beni immobili”, di cui all'**articolo 13, punto B, lett. b), VI Direttiva CEE** (ora [articolo 135](#), par. 1, lett. l), Direttiva 2006/112/CE).

La risposta della Corte è stata che, “*poiché un'operazione determinata, come l'affitto di un bene immobile, assoggettata ad imposta in base ai canoni versati, rientra nel novero delle esenzioni previste dalla sesta direttiva, anche una modifica riguardante tale contratto, quale lo scioglimento*

*anticipato consensuale dietro pagamento di un'indennità, deve considerarsi **ricompresa nella sfera d'applicazione di tale esenzione**" (punto 9).*

Secondo la **norma di comportamento AIDC n. 190**, relativa al trattamento ai fini Iva delle **indennità per la perdita dell'avviamento commerciale**, possono ricorrere situazioni specifiche "nelle quali le somme siano corrisposte non come conseguenza immediata della cessazione del rapporto locativo ma quale effetto della **negoziazione fra le parti**. In tal caso, le somme riconosciute a favore del locatario sono rilevanti ai fini Iva, in quanto derivanti da **reciproche concessioni sui diritti e doveri nascenti dal contratto di locazione**. In queste ipotesi, la somma versata al conduttore, rappresentando il corrispettivo di un'obbligazione, è soggetta all'**imposta sul valore aggiunto**. La prestazione del locatario può anche essere negativa, cioè manifestarsi nell'attività di non fare o di permettere, dando così luogo a situazioni che, seppur di difficile individuazione, **determinano pur sempre la sussistenza di un vincolo sinallagmatico, da cui deriva la rilevanza ai fini dell'Iva**".

Ritornando alla **risposta all'interpello n. 16/2019**, la somma "una tantum" che il conduttore versa al locatore per la rinuncia, da parte di quest'ultimo, all'aumento del canone annuo in sede di rinnovo del contratto trova la sua fonte nella **scrittura privata espressamente qualificata dalle parti** "scrittura indennitaria", separata dal **contratto di locazione**, la quale – secondo l'Agenzia – "dà origine ad un'obbligazione autonoma, non strettamente riconducibile al rapporto di locazione in argomento. Il pagamento di tale somma assume, infatti, funzione indennitaria nei confronti della società locatrice, essendo espressamente qualificata dalle parti quale «**somma indennitaria**» non ripetibile anche in caso di cessazione anticipata del contratto, dovuta a fronte del sacrificio che la società locatrice subirebbe per l'accettazione di una così rilevante decurtazione rispetto al canone dalla stessa proposta".

In definitiva, tale somma non può essere qualificata come **canone di locazione**, assolvendo piuttosto una funzione indennitaria, che ne comporta l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva, sicché – conclude l'Agenzia delle Entrate – alla stessa "non può essere applicato il regime Iva proprio del **canone di locazione**, la cui causa è, invece, il godimento di un immobile".

Diverso è, per certi versi, l'esito relativo al corrispettivo della cessione del contatto di locazione, che ad avviso dell'Agenzia assume, come l'indennizzo di cui sopra, **carattere autonomo rispetto al contratto di locazione**, restando però pur sempre soggetto a Iva in forza dell'[articolo 3, comma 2, n. 5\), D.P.R. 633/1972](#), secondo cui costituiscono prestazioni di servizi, **se effettuate verso corrispettivo**, "le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto".

La sentenza *Swiss Re Germany Holding (causa C-242/08 del 22 ottobre 2009)*, pur essendo riferita alla cessione di contratti di assicurazione, ha infatti messo in luce la **non uniformità della disciplina** applicabile alle cessioni di contratto rispetto alla disciplina applicabile alle prestazioni poste in essere in dipendenza del contratto ceduto.

Di conseguenza, osserva l'Agenzia, "un'operazione quale la cessione del contratto, che **non costituisce, per sua natura, attività di locazione**, non ricade nell'ambito di applicazione della disposizione di esenzione dall'Iva di cui all'[articolo 10, comma 1, n. 8\), del d.P.R. n. 633 del 1972](#)",

ma essendo effettuata a titolo oneroso rientra nella previsione (di imponibilità) dell'[articolo 3, comma 2, n. 5\), D.P.R. 633/1972](#).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione
I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE E LA DISCIPLINA FISCALE
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Cessione partecipazioni: la nuova tassazione delle plusvalenze dal 2019

di Federica Furlani

Dal 1° gennaio 2019 cambiano i criteri di tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessioni di partecipazioni poste in essere dalle **persone fisiche non in regime di impresa**, che costituiscono **redditi diversi** da indicare nel **quadro RT** del modello Redditi PF.

La **Legge di bilancio 2018** ([articolo 5 D.Lgs. 461/1997](#)) ha infatti modificato la disciplina fiscale relativa ai criteri di tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni: a partire dalle plusvalenze realizzate dal 1° gennaio 2019 non dovranno più essere tenute distinte le **partecipazioni qualificate** da quelle **non qualificate**.

Il trattamento fiscale sarà il medesimo e consiste nell'assoggettamento ad un **imposta sostitutiva nella misura del 26%**.

Come conseguenza non servirà più tenere distinte neppure le **minusvalenze** originate dalle cessioni di **partecipazioni qualificate** e **non qualificate**, che quindi non dovranno più essere indicate separatamente in dichiarazione dei redditi, in quanto sarà possibile **compensare** le **plusvalenze** realizzate con la cessione di partecipazioni qualificate con le **minusvalenze** scaturite dalle cessioni di partecipazioni non qualificate e viceversa.

In mancanza di una disciplina transitoria, in merito alla possibilità di compensare le minusvalenze realizzate da cessioni di partecipazioni non qualificate effettuate negli anni precedenti con le plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate e non, il **documento di ricerca del 14 settembre 2018** “*La riforma della tassazione dei redditi derivanti dalle partecipazioni qualificate*” della Fondazione Nazionale dei Commercialisti ha evidenziato che “*non essendovi disposizioni specifiche sul punto, tale compensazione dovrebbe essere sempre possibile. In tal modo, se un soggetto presenta, ad esempio, eccedenze di minusvalenze relative a partecipazioni non qualificate che si sono formate nel 2017, dovrebbe poterle utilizzare per compensare plusvalenze realizzate su partecipazioni qualificate nel 2019*”.

Poiché fino alle **plusvalenze realizzate entro il 31 dicembre 2018** trovano applicazione le vecchie regole che distinguono tra:

- **partecipazioni qualificate**, le cui plusvalenze concorrono a formare il reddito nella misura del **58,14%** (percentuale modificata a decorrere dal 2018 dal **M. 26.05.2017**);
- **non qualificate**, le cui plusvalenze sono tassate con l'applicazione **dell'imposta**

sostitutiva del 26%;

è importante definire quando si realizza una plusvalenza da cessione di partecipazioni, per applicare la corretta modalità di tassazione.

In particolare, **le plusvalenze si intendono realizzate nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso** delle partecipazioni, e quindi il trasferimento della partecipazione, e **non** nell'eventuale diverso momento in cui viene **liquidato il corrispettivo della cessione**.

La percezione del corrispettivo, infatti, che **individua il periodo d'imposta nel quale deve avvenire la tassazione** dell'avvenuta cessione, può verificarsi, in tutto o in parte, sia in un momento antecedente che successivo al trasferimento della partecipazione, come accade nei casi di pagamento in **acconto** ovvero nel caso di **dilazioni** del pagamento.

Di conseguenza, in caso di **cessione perfezionata antecedentemente al 1° gennaio 2019**, la plusvalenza sarà assoggettata ad **imposizione con il vecchio regime**, anche se il corrispettivo sarà **incassato nel 2019**.

E nel caso in cui il contribuente abbia percepito nel **2018** somme a titolo di **acconto** su una cessione che sarà **perfezionata nel 2019**, la relativa plusvalenza sarà tassata nel **2019** con assoggettamento ad **imposta sostitutiva** nella misura del 26%, sia se si riferisce ad una partecipazione qualificata che non.

Come precisato infatti dalla [circolare 165/E/1998](#) “*qualora nei periodi d'imposta precedenti a quello in cui è stata effettuata la cessione il contribuente abbia percepito somme o valori a titolo di anticipazione, di essi si dovrà tenere conto ai fini della determinazione del corrispettivo e, pertanto, gli stessi non sono tassabili nell'anno in cui sono percepiti ma in quello in cui la cessione si è perfezionata; qualora il contribuente non abbia percepito nel periodo d'imposta in cui è avvenuto il suddetto trasferimento tutto il corrispettivo pattuito, ai fini del calcolo della plusvalenza (o della minusvalenza) si dovrà tener conto del costo di acquisto delle partecipazioni, titoli e diritti ceduti proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta*”.

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO 2018

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Fattura elettronica "sostitutiva" dell'esterometro

di Sandro Cerato

Anche la **fattura elettronica emessa facoltativamente** per sostituire l'adempimento relativo all'esterometro potrà godere dei **nuovi termini di emissione della fattura nei 10 giorni successivi** al momento di effettuazione a partire dal prossimo 1° luglio.

L'[articolo 11 D.L. 119/2018](#) ha infatti integrato alcune disposizioni di cui all'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#) al fine di semplificare le regole di emissione della fattura, stabilendo che, **a partire dal 1° luglio 2019**:

- la **fattura è emessa entro dieci giorni dal momento di effettuazione dell'operazione** (nuovo primo periodo del comma 4);
- nella fattura **deve essere indicata la data di effettuazione dell'operazione** (secondo le regole di cui all'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#)), sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura.

Le descritte modifiche normative consentono di ovviare alle difficoltà incontrate dagli operatori di dover emettere la fattura entro le ore 24 del giorno di effettuazione dell'operazione (circostanza ribadita nella [circolare AdE 13/E/2018](#)), tenendo conto che in presenza di una **fattura elettronica** ciò significa trasmettere il documento Xml al Sistema di Interscambio.

Il **differimento dei termini di emissione di dieci giorni** è applicabile a qualsivoglia formato di fattura, e quindi anche a quella emessa in **formato cartaceo**.

Rientrano in tale ambito tipicamente le **fatture emesse nei confronti di controparti non stabilite ai fini Iva in Italia** (rientrano in tale contesto anche le imprese identificate nel territorio dello Stato), per le quali tuttavia è previsto **l'obbligo di comunicazione mensile** a norma dell'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#) (cd. **"esterometro"**).

Tuttavia, come previsto dalla stessa norma, e come confermato in più occasioni dall'Agenzia delle entrate, laddove l'operatore residente emetta facoltativamente la fattura in formato elettronico può evitare l'inclusione dell'operazione stessa (effettuata con controparte non stabilita) nella comunicazione di cui al comma 3-bis.

Pertanto, **a partire dal prossimo 1° luglio 2019**, anche per le operazioni effettuate nei confronti di controparti non stabilite ai fini Iva in Italia, l'operatore residente dovrà emettere la

fattura (elettronica o cartacea) entro il **termine massimo di dieci giorni dal momento di effettuazione**, e laddove scelga di emetterla in formato Xml potrà evitare l'esterometro.

Per quanto riguarda invece le **operazioni effettuate nei primi sei mesi del 2019**, l'[articolo 10, comma 1, D.L. 119/2018](#) introduce una “**moratoria**” per l'applicazione delle sanzioni di cui all'[articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#) se la fattura è emessa in formato elettronico entro il termine di liquidazione dell'imposta.

Ciò sta a significare che, per i primi sei mesi del 2019, i termini di emissione della fattura restano ancorati al momento di effettuazione dell'operazione (entro le ore 24) ma non sono applicate sanzioni se il documento in formato elettronico è **trasmesso entro il termine della liquidazione periodica riferita al momento di effettuazione dell'operazione**.

La “moratoria” in questione dovrebbe riguardare solamente le **operazioni per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura elettronica** poiché l'applicazione delle sanzioni di cui all'[articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#) è contenuta nell'[articolo 1, comma 6, D.Lgs. 127/2015](#) che espressamente si riferisce alle **operazioni effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato**.

Pertanto, laddove la **fattura elettronica sia emessa facoltativamente** per le operazioni con controparti non stabilite al solo fine di evitare l'esterometro, i **termini di emissione restano agganciati al momento di effettuazione** dell'operazione senza poter godere della “moratoria” per la disapplicazione delle sanzioni di cui all'[articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#).

Sarebbe tuttavia opportuno, al fine di evitare penalizzazioni ingiustificate, consentire di emettere la fattura “ufficiale” in formato cartaceo (consegnata al soggetto non stabilito) e **quella in formato elettronico al solo fine di “comunicare” l'operazione all'Agenzia delle entrate** ed evitando in tal modo l'inclusione dell'operazione nell'esterometro.

Così operando i sarebbe possibile godere di un maggior lasso temporale per l'emissione della fattura, in quanto l'operazione è stata comunque già certificata tra le parti con il **documento in formato cartaceo**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

FATTURAZIONE ELETTRONICA, ADEMPIMENTI DIGITALI E RIORGANIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ DELLO STUDIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

I nuovi criteri di individuazione dei dividendi paradisiaci

di Marco Bargagli

Le **regole impositive** previste in **tema di dividendi black list** hanno subito, in rapida scansione temporale, radicali modifiche.

Anzitutto, con il **D.Lgs. 147/2015**, noto come **decreto per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese**, il legislatore ha **tracciato le condizioni** al ricorrere delle quali si applicano le **disposizioni antielusive** previste in *subiecta materia*.

Nello specifico, dal **7 ottobre 2015**:

- la tassazione integrale dei dividendi **opera solo** qualora il socio residente in Italia **detiene una partecipazione diretta** in una società residente o localizzata in Stati o territori a **fiscalità privilegiata**;
- in caso di **partecipazione indiretta**, il socio residente deve essere titolare di una **partecipazione di controllo** (*ex articolo 2359 cod. civ.*) detenuta nella **sub – holding intermedia** estera che ha percepito utili da società **localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata**.

Importanti novità riguardano i **criteri di individuazione dello Stato o territorio paradisiaco**.

In precedenza, per effetto delle **modifiche** introdotte con la **Legge di Stabilità 2016**, novellando l'[articolo 167, comma 4, Tuir](#), il legislatore ha **considerato privilegiati**:

- i regimi in cui “**il livello nominale di tassazione**” era **inferiore al 50%** rispetto a quello applicato in Italia;
- i **regimi speciali**, ossia quelli che prevedevano “**particolari disposizioni**” che comportavano un **livello di imposizione agevolato**.

In merito, si considerava **in ogni caso privilegiato** un **regime speciale** che **determinava un livello di imposizione** inferiore di **oltre il 50%** rispetto a **quello applicato in Italia**, nonostante l’aliquota ordinaria dello Stato o territorio **fosse superiore alla metà di quella domestica**.

Giova sottolineare che l'[articolo 5, comma 1, lett. g\), D.Lgs. 142/2018](#) ha **introdotto ulteriori disposizioni in tema di dividendi black list**, che si applicano a decorrere dal **periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018**, nonché **agli utili percepiti e alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo di imposta**.

Nello specifico, l'esclusione da tassazione nella misura del 95% (prevista dall'[articolo 89, comma 2, Tuir](#)), si applica agli utili provenienti dalle società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, solo se diversi da quelli residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, individuati in base ai nuovi criteri previsti dall'[articolo 47-bis, comma 1, Tuir](#).

Proprio sulla base di quest'ultima disposizione, 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:

1. nel caso in cui l'impresa o l'ente non residente o non localizzato in Italia sia sottoposto al controllo (ai sensi dell'[articolo 167, comma 2, Tuir](#)) da parte di un partecipante residente o localizzato in Italia, qualora sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia (ex [articolo 167, comma 4, lett. a, Tuir](#));
2. in mancanza del requisito del controllo sopra illustrato, qualora il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

A tal fine, per espressa disposizione normativa, si tiene conto anche di regimi speciali che non siano applicabili strutturalmente alla generalità dei soggetti svolgenti analoghe 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.

Si precisa che, per poter disapplicare la tassazione integrale degli utili di provenienza paradisiaca, occorre dimostrare, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello, il rispetto, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione indicata nell'[articolo 47-bis, comma 2, lett. b, Tuir](#), ovvero che dalle partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Infine, gli utili provenienti dai soggetti esteri residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai nuovi criteri previsti dal richiamato [articolo 47-bis, comma 1, Tuir](#), non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito dell'impresa o dell'ente ricevente per il 50% del loro ammontare.

In tale ultima circostanza, occorre dimostrare, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello, la sussistenza della condizione prevista dall'[articolo 47-bis, comma 2, lettera a](#)), ossia che il soggetto non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

Ricorrendo tale esimente, al soggetto controllante residente in Italia viene riconosciuto un **credito d'imposta**, ai sensi **dell'articolo 165 Tuir**, in ragione delle **imposte assolute** dall'impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alla quota imponibile degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili.

In definitiva:

- non concorrono a formare il reddito, in quanto esclusi da tassazione **per il 50%**, gli utili provenienti da società residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata, a condizione che **sia dimostrato l'effettivo svolgimento**, da parte del soggetto non residente, di **un'attività economica effettiva**;
- è prevista la possibilità, **per il soggetto controllante residente** nel territorio dello Stato, di ottenere un **credito d'imposta sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione**, in proporzione alla **quota imponibile degli utili conseguiti (50%) e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili**.

Seminario di specializzazione

LA DISCIPLINA CFC E IL RIMPATRIO DEGLI UTILI ESTERI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)