

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Dividendi paradisiaci: criteri di individuazione e profili dichiarativi

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Avuto riguardo ai **soggetti Ires**, ai sensi dell'[articolo 89, comma 2, Tuir](#) gli **utili distribuiti**, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle **società ed enti** ([articolo 73, comma 1, lettere a, b e c Tuir](#)), **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**.

Tale esclusione si applica anche agli **utili provenienti da soggetti esteri**, solo se **diversi da quelli residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato** (con i **criteri dettati dall'[articolo 47-bis, comma 1, Tuir](#)**) o, **se ivi residenti o localizzati**, sia dimostrato, anche a seguito dell'**esercizio dell'interpello** di cui all'[articolo 47-bis, comma 3, Tuir](#), il rispetto, sin dal **primo periodo di possesso della partecipazione**, della condizione indicate nel medesimo articolo, comma 2, lettera b), ovvero che **dalle partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato**.

Attualmente, ad **eccezione delle società o enti localizzati nell'ambito dell'Unione europea**, ovvero nella zona appartenente allo **Spazio economico europeo**, ove vige un **accordo** che assicuri un **effettivo scambio di informazioni**, uno Stato o un territorio **si può considerare a fiscalità privilegiata**:

1. nel caso in cui **l'impresa o l'ente non residente sia sottoposto al controllo** (ex [articolo 167, comma 2, Tuir](#)) da parte di un **soggetto residente o localizzato in Italia**, qualora siano **assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà** di quella a cui **sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia** (ex [articolo 167, comma 4, lettera a, Tuir](#));
2. in mancanza del requisito **del controllo**, laddove il **livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia** (la disposizione ha la chiara finalità di **semplificare le procedure previste per il calcolo del livello di tassazione** in quanto, **in mancanza del controllo societario**, potrebbero **verificarsi asimmetrie informative** che complicherebbero il **calcolo del livello di tassazione effettiva**).

Per individuare un regime fiscale privilegiato rileva anche l'eventuale fruizione di **regimi speciali** che **risultino fruibili soltanto in funzione delle specifiche caratteristiche soggettive o temporali del beneficiario**, che **prevedano esenzioni o altre riduzioni della base imponibile** determinando una tassazione inferiore al 50% rispetto a quella domestica.

La **tassazione integrale** dei dividendi **paradisiaci** può essere disapplicata dimostrando che, sin dal **primo periodo di possesso della partecipazione**, il contribuente non ha voluto **perseguire l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato** ([articolo 47-bis, comma 2, lettera b, Tuir](#)).

Inoltre, gli utili **provenienti dai soggetti esteri** residenti o localizzati in Stati o territori a **regime fiscale privilegiato 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**, a condizione che il **soggetto non residente** svolga, oltre frontiera, **un'attività economica effettiva** mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali ([articolo 47-bis, comma 2, lettera a, Tuir](#)).

In tale seconda ipotesi, al **soggetto controllante residente nel territorio dello Stato** ovvero alle **sue controllate residenti percipienti gli utili**, viene riconosciuto **un credito d'imposta** per le imposte assolte 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.

Conformemente, il secondo periodo **dell'articolo 89, comma 3, Tuir**, rubricato **"Dividendi ed interessi"**, recita: *"Gli utili provenienti dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, e le remunerazioni derivanti dai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti, 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 per cento del loro ammontare, a condizione che sia dimostrato, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui all'articolo 47-bis, comma 3, la sussistenza della condizione di cui al comma 2, lettera a), del medesimo articolo (n.d.a. lo svolgimento, da parte del soggetto non residente, di un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali); in tal caso, è riconosciuto al soggetto controllante, ai sensi del comma 2 dell'articolo 167, residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte 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 buona sostanza, per **espressa disposizione normativa**:

- **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;

- rimane 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.**

Inoltre, giova ricordare che [l'articolo 89, comma 3](#), ultimo periodo, Tuir prevede che si considerano **provenienti** da società residenti in **"Stati o territori a regime privilegiato"** gli utili relativi al **possesso di "partecipazioni dirette"** in tali società (**non necessariamente di controllo**), ossia di **"partecipazioni di controllo diretto o indiretto"** (ex [articolo 167, comma 2, Tuir](#)), in **altre società residenti all'estero** (es. *sub-holding* intermedie *white-list*) che **conseguono, a loro volta, utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime privilegiato** e nei limiti di tali utili.

Sotto il **profilo degli adempimenti dichiarativi**, qualora un'impresa residente in Italia percepisca dividendi da parte di società residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dovrà effettuare **specifiche variazioni in aumento e/o in diminuzione del reddito** imponibile compilando il **quadro RF del modello Redditi SC 2020 (periodo d'imposta 2019)**.

Anzitutto, come desumibile dalle **relative istruzioni di compilazione**, nel **rigo RF31** del modello Redditi 2020 vanno apportate specifiche **"variazioni in aumento"** con i **seguenti codici**:

- **codice 43: ammontare degli utili provenienti** da soggetti di cui all'[articolo 73, comma 1, lettera d\), Tuir](#) residenti o localizzati in **Stati o territori a regime fiscale privilegiato** individuati in base ai **criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, Tuir** qualora **imputati per competenza negli esercizi precedenti ed incassati nel periodo d'imposta oggetto della "dichiarazione redditi 2020"**, sempreché gli stessi utili **non siano già stati imputati al socio ai sensi del comma 6 dell'articolo 167 Tuir (tassazione CFC)**,
- **codice 44: quota pari al 5 per cento degli utili**, imputati per competenza negli esercizi precedenti ed incassati nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione, **provenienti da partecipazioni in soggetti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato** individuati in base ai criteri di cui all'[articolo 47-bis, comma 1, Tuir](#), qualora il contribuente **intenda far valere la sussistenza, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione**, della condizione indicata nel comma 2, lettera b), del citato [articolo 47-bis](#) ma **non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 3 del medesimo articolo** ovvero, avendola presentata, **non abbia ricevuto risposta favorevole**, sempre che gli stessi utili **non siano già stati imputati al socio ai sensi del comma 6 dell'articolo 167 Tuir**.

Infine, tra le **variazioni in diminuzione del reddito**, nel **rigo RF47, colonna 3**, vanno indicati gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti.

In particolare, va riportato il **95 per cento dell'importo percepito nel periodo d'imposta**:

- degli utili provenienti da soggetti diversi da quelli residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, Tuir o, se ivi residenti o localizzati, che **sia dimostrato a seguito di istanza di interpello** di cui al medesimo [articolo 47-bis](#), comma 3, Tuir, che dalle partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi in detti Stati o territori a decorrere dall'inizio del periodo di possesso della partecipazione (comma 3 dell'articolo 89 Tuir);
- degli utili provenienti da soggetti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, Tuir qualora il contribuente **intenda far valere la sussistenza**, sin dal **primo periodo di possesso della partecipazione**, della condizione indicata nel comma 2, lettera b), dell'articolo 47-bis Tuir, ma **non abbia presentato l'istanza di interpello** prevista dal comma 3 del medesimo articolo ovvero, avendola presentata, **non abbia ricevuto risposta favorevole**.

Nella **colonna 3** del **rigo RF47** va indicato il **50 per cento dell'importo percepito** nel periodo d'imposta degli **utili provenienti dai soggetti** esteri di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), Tuir **residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato** individuati in base ai criteri di cui all'[articolo 47-bis, comma 1, Tuir](#) a condizione che sia dimostrato, **anche a seguito dell'interpello** di cui all'[articolo 47-bis, comma 3, Tuir](#) l'effettivo svolgimento, da parte del soggetto non residente, di **un'attività economica effettiva**, mediante **l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali** ([comma 3 dell'articolo 89 Tuir](#)).