

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### **Le novità del modello Unico 2016 legate alla disciplina C.F.C.**

di Gianluca Nieddu, Roberto Bianchi

All'interno di **Unico 2016** sono state introdotte molteplici novità relativamente alla **tassazione delle società controllate estere (C.F.C.)** con le quali saremo presto chiamati a confrontarci.

Si ricorda come le disposizioni emanate degli ultimi mesi hanno di fatto riformulato i precetti tributari relativi alle "Controlled Foreign Companies" in riferimento all'identificazione delle **nazioni a fiscalità privilegiata** e agli **adempimenti propedeutici all'ottenimento della disapplicazione** della disciplina specifica; sono state altresì riscritte le **modalità di determinazione del reddito** da attribuire al socio controllante mentre è stata abrogata - per le C.F.C. **collegate** - la facoltà di beneficiare della tassazione per trasparenza.

Relativamente all'individuazione dei paesi a fiscalità privilegiata, anche per il periodo di imposta 2015,

ci si dovrà affidare a un **elenco governativo** redatto nel rispetto dei nuovi criteri introdotti dalle disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato.

Ai fini dell'inserimento di una nazione all'interno della lista menzionata, in aggiunta alla mancanza o alla inadeguatezza di un sistema che assicuri un adeguato scambio di informazioni, rileva il **riscontro di una tassazione effettiva inferiore alla metà rispetto a quella adottabile nel "bel paese"**, anche in conseguenza all'applicazione di un regime speciale agevolativo, mentre un **provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate**, a tutt'oggi non ancora diffuso, dovrebbe individuare, sebbene in maniera non esaustiva, i **regimi speciali ritenuti di vantaggio**.

Attraverso il c. 680 della Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014), è stato modificato il c. 4 dell'art. 167 del D.P.R. 917/1986, acclarando che l'identificazione delle nazioni *black list* avviene in relazione alla **carenza di un adeguato scambio di informazioni e a un livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello nazionale**. Tuttavia, non era stato mai chiarito se il livello impositivo concernesse esclusivamente l'IRES o se si dovesse tenere in debita considerazione anche l'IRAP. Di conseguenza si ritenevano adottabili, a tale scopo, le precisazioni diffuse dall'Agenzia delle Entrate attraverso il paragrafo n. 5 della **circolare 51/E/2010** in merito alla C.F.C. White List, nella quale si specificava che il riferimento era esclusivamente alle **imposte sul reddito**, da riconoscere tenendo in debita considerazione la convenzione vigente con la nazione straniera avverso le doppie imposizioni e **trascurando in ogni caso l'IRAP**. Alla stregua di ciò sarebbero risultate escluse dall'applicazione della disciplina relativa alle C.F.C. residenti in paesi *black list* le controllate domiciliate in nazioni che appalesavano un livello impositivo non inferiore all'aliquota del 13,75%.

Ciò nonostante, la relazione illustrativa al **D.Lgs. 147/2015** ha precisato che è stato individuato un livello di tassazione nazionale equivalente al **31%** (27,5% IRES + 3,5% IRAP). Di conseguenza, la “*dead line*” viene ora raffigurata da un **grado di imposizione fiscale coincidente con il 15,5%**.

Era inoltre necessario chiarire se si dovesse fare riferimento alla tassazione nominale o alla tassazione effettiva estera. Ebbene, in merito all'applicazione della disciplina in commento alle C.F.C. domiciliate in paesi *black list*, risulta oggi accettabile il riferimento ai **livelli impositivi nominali** (relazione illustrativa al D.Lgs. 147/2015).

Attraverso il **D.M. 30 Marzo 2015** sono state eliminate dall'articolo 1 del D.M. del 21 novembre 2001 le nazioni che, oltre ad avere raggiunto un'**intesa** con il nostro paese relativamente allo scambio di informazioni, dispongono di un **regime generale di tassazione non inferiore al 50%** di quello applicato in Italia, e nel dettaglio: **Filippine** (imposte sulle società 30%), **Malesia** (imposte sulle società 25%) e **Singapore** (imposte sulle società 17%). È stato inoltre abrogato l'**articolo 3** del D.M. del 21 novembre 2001 che ha comportato l'esclusione dall'elenco di **Svizzera, Panama, Costarica ed Ecuador** mentre attraverso il D.M. 18.11.2015 è stato eliminato **Hong Kong**.

Le **nuove disposizioni** in materia C.F.C., introdotte dall'art. **8 D.Lgs. 147/2015**, si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto e, pertanto, sarà necessario tenerne conto **già dal 2015** (Unico 2016).

Tra le novità più significative si menziona **l'abrogazione dell'art. 168** del TUIR e, di conseguenza, dell'applicazione della disciplina C.F.C. alle **collegate estere** residenti in paradisi fiscali, oltre alla sostituzione dell'”**obbligo**” con la “**facoltà**” di **presentare l'interpello** all'Agenzia delle Entrate, finalizzato alla **disapplicazione** della disciplina C.F.C., in presenza di partecipazioni in imprese estere controllate.

Peraltro, con riferimento a quest'ultimo aspetto, sempre con decorrenza dal periodo di imposta 2015, trova applicazione la facoltà di disapplicare le norme C.F.C., in presenza delle **esimenti previste dal comma 5 dell'articolo 167 del TUIR** (“*Disposizioni in materia di imprese estere controllate*”), anche quando la **controllante abbia deciso di non presentare l'istanza di interpello** preventivo oppure nella contingenza in cui essa riceva una **risposta negativa** all'istanza di interpello depositata nei termini di legge.

Il contribuente che si trovi in una delle due situazioni appena richiamate, è **tenuto in ogni caso a segnalare il possesso della partecipazione C.F.C. nel modello Unico per espressa disposizione normativa** (art. 167, comma 8-quater TUIR). L'omissione di tale segnalazione all'interno del quadro dichiarativo di competenza viene **sanzionata**, anche in presenza di tutti i presupposti per poter beneficiare a pieno titolo della disciplina disapplicativa, attraverso una sanzione pari al **10% del reddito** della controllata con minimo di € 1.000 e un massimo di € 50.000.

Il **modello Unico 2016** recepisce queste novità, andando tra l'altro anche oltre a quanto

disciplinato letteralmente dal legislatore. All'interno del **quadro «FC»**, a integrazione delle informazioni relative alla società partecipata, integrate da specifici codici che certificano e al tempo stesso consentono la disapplicazione della disposizione (sezione I°, casella denominata “*art. 167, comma 8-quater*”, codice 1: “- *in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina C.F.C.*”; codice 2: “*in caso di presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina C.F.C.*”), viene prevista nella **“sezione II - A”** la **compilazione di tutti i campi dedicati alla quantificazione del reddito** (composti dal risultato di bilancio civilistico e dalle variazioni di origine meramente tributaria), esattamente come se la norma fosse ordinariamente applicata. Il risultato fiscale così determinato **non verrà in ogni caso trasportato all'interno del quadro «RM»**, evitandone l'assoggettamento a imposizione tributaria.

La **compilazione** della “*dichiarazione del reddito della C.F.C.*” in seguito neutralizzata nei suoi effetti tributari (sebbene non sia prevista in alcun passaggio della normativa in vigore) porrà pertanto l'Amministrazione finanziaria - nella circostanza in cui non ritenesse di accettare le motivazioni fornite del contribuente durante la fase di contraddittorio introdotto dal D.Lgs. 147/2015 - nell'invidiabile posizione di poter **passare direttamente alla fase di accertamento** del reddito evitandosi, la complicanza di dover procedere alla ricostruzione del provento imponibile di provenienza dalla C.F.C..

In conseguenza all'abrogazione dell'art. 168 del TUIR, nel quadro «FC» viene meno la parte dedicata alle **società “collegate”** residenti in paesi black list (percentuali tra il 20 e il 50%).

Il modello dichiarativo ripropone, alla Sezione III del **quadro «FC»**, la **verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo**, corroborato dalle relative cause di esclusione o di disapplicazione di cui al rigo FC44.

Nel **quadro RF**, al Rigo RF55 codice 50, viene concessa la facoltà di utilizzare il maggior valore delle **quote di ammortamento** e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli **investimenti in beni materiali strumentali nuovi** effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, il cui costo di acquisizione è **maggiorato del 40 per cento** (art. 1, comma 91, della legge 28 dicembre 2015, n. 208); non è stata prevista, invece, in alcun rigo della dichiarazione la facoltà di inserisce la **deduzione ACE**, finalizzata a ridurre il reddito da trasferire in capo alla controllante, sebbene nella determinazione del reddito della controllata estera risultino attualmente applicabili tutte le regole vigenti per le imprese residenti, anche se estranee al TUIR (in tal senso, il nuovo comma 6 dell'art. 167, come modificato dal D.Lgs. 147/2015, dispone che dal periodo di imposta 2015 il reddito delle C.F.C. si determina in base alle disposizioni applicabili alle imprese residenti a eccezione del frazionamento delle plusvalenze disciplinato dall'art. 86 del TUIR).

Infine, si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate, **preventivamente all'emissione di un avviso di accertamento** motivato dalla mancata indicazione del reddito della C.F.C. nel modello Unico 2016, in carenza di specifica istanza di interpello, sarà tenuta a **invitare il partecipante a**

**produrre la documentazione in grado di giustificare la disapplicazione, garantendogli novanta giorni di tempo per completare l'adempimento richiesto.**