

Sviluppi recenti in materia di black-list

La prospettiva italiana con particolare riferimento ai rapporti con la Svizzera



Nicola Sartori

LL.M. e S.J.D., Michigan University, USA,
ricercatore di diritto tributario presso l'Università
di Milano-Bicocca



Stefano Maria Ronco

Dottore di ricerca in diritto tributario,
Università degli studi di Milano-Bicocca

Recenti interventi di riforma hanno ridotto notevolmente il numero delle black-list vigenti nell'ordinamento tributario italiano. Si è assistito, inoltre, complice il mutato quadro dei rapporti internazionali in tema di cooperazione e trasparenza fiscale, alla riduzione del numero di Stati ricompresi negli elenchi black-list. Il contesto di riferimento per quanto riguarda la Svizzera rimane, tuttavia, complesso e per molti versi contraddittorio.

I. Introduzione.....	195
II. Breve sintesi dei previgenti regimi black-list.....	195
III. Le recenti modifiche intervenute in materia	196
IV. Considerazioni con riferimento alla situazione della Svizzera.....	196

I. Introduzione

L'ordinamento tributario italiano prevedeva un significativo numero di *black-list*, contenenti elenchi di Stati con livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello italiano e/o che non rispettavano adeguati *standard* di trasparenza fiscale^[1].

Negli ultimi anni, si è assistito a due fenomeni che, in parallelo, hanno portato alla perdita di importanza di tali elenchi.

Da un lato, la modifica sostanziale, da parte del legislatore italiano, di una serie di istituti – il regime di indeducibilità dei costi *black-list* ed il regime *Controlled Foreign Companies* (CFC) – che si fondavano sul presupposto che un dato Stato si trovasse collocato nella rispettiva *black-list*. Si tratta di mutamenti

[1] Negli anni, invero, questi criteri hanno avuto un peso diverso nel determinare l'inclusione di uno Stato in una lista. Dalla prevalenza della misura di tassazione si è passati, a seguito del rapporto dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) "Harmful tax competition: an Emerging Global Issue", del 1998, ad enfatizzare maggiormente il criterio dello scambio di informazioni.

normativi ormai resi improcrastinabili, in particolare alla luce delle mutate coordinate di fiscalità internazionale a seguito degli sviluppi intrapresi in sede dell'OCSE nell'ambito del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS).

Da un altro lato, anche la geografia dei paradisi fiscali è cambiata radicalmente, complice il mutato quadro dei rapporti internazionali e la stipula di plurimi accordi internazionali da parte dell'Italia con Stati tradizionalmente considerati paradisi fiscali (tra i principali, si pensi agli accordi con Svizzera, Hong Kong, Monaco, Singapore e Liechtenstein).

II. Breve sintesi dei previgenti regimi black-list

In estrema sintesi, nell'ordinamento tributario domestico trovavano applicazione:

- la *black-list* di cui al Decreto ministeriale (D.M.) del 4 maggio 1999, ove sono individuati gli Stati fiscalmente privilegiati ai fini della presunzione di residenza delle persone fisiche di cui all'articolo 2, comma 2-bis del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR);
- la *black-list* di cui al D.M. del 21 novembre 2001, nella quale sono individuati gli Stati e territori a regime fiscale privilegiato ai fini del regime CFC;
- la *black-list* di cui al D.M. del 23 gennaio 2002 nell'ambito del regime di indeducibilità dei costi sostenuti con fornitori localizzati in Paradisi fiscali.

In aggiunta alle predette *black-list*, il legislatore aveva istituito un elenco di Stati (D.M. del 4 settembre 1996, come modificato, da ultimo, dai D.M. del 9 agosto 2016 e D.M. del 23 marzo 2017) con i quali, in accordo alla convenzione contro le doppie imposizioni, è attuabile lo scambio di informazioni.

Tale elenco assume rilievo in quanto, ad esempio, permette l'applicazione del regime di esenzione di cui all'art. 6 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) 239/1996 dall'imposta sostitutiva sugli interessi delle obbligazioni e titoli dei cd. "grandi emittenti" percepiti da residenti localizzati in Paesi ricompresi nei

D.M. prima citati[2]. Inoltre, occorre notare che gli elenchi di cui al D.M. del 4 maggio 1999 e al D.M. del 21 novembre 2001 sono utilizzati anche ai fini dell'applicazione, ai sensi dell'art. 12 del Decreto Legge (D.L.) 78/2009, della disciplina:

- del raddoppio dei termini di accertamento;
- del raddoppio delle sanzioni per le violazioni degli obblighi di redazione del quadro RW;
- della presunzione che le attività di natura finanziaria non dichiarate siano state costituite con redditi sottratti ad imposizione.

In ultimo, va ricordato l'obbligo di comunicazione IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi – il cui importo complessivo annuale fosse superiore ad euro 10'000 – effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi indicati in una di tali *black-list*[3].

III. Le recenti modifiche intervenute in materia

Come si anticipava, la geografia dei Paesi a fiscalità privilegiata è significativamente mutata negli ultimi anni.

In primo luogo, la disciplina che limitava la deducibilità dei componenti negativi di reddito emergenti da transazioni con soggetti localizzati in Paradisi fiscali di cui al D.M. del 23 gennaio 2002 – che era stata introdotta nell'ordinamento con la legge finanziaria per il 1992[4] – è stata abrogata con la legge di stabilità per il 2016[5].

In secondo luogo, il comma 142 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016[6] ha eliminato ogni riferimento alla *black-list* di cui al D.M. del 21 novembre 2001 dal comma 4 dell'art. 167 TUIR[7], privilegiando il criterio di identificazione dei paradisi fiscali basato sul "livello nominale di tassazione [...] inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia" (e, in certe ipotesi, sul livello di tassazione effettiva[8]), senza più fare rinvio ad una lista.

Con riguardo agli altri rinvii (da parte di norme, regolamenti, decreti o provvedimenti) al D.M. del 21 novembre 2001, l'art. 1, comma 143 della Legge di stabilità 2016 ha chiarito che si fa ora riferimento "agli Stati o territori individuati in base ai criteri di cui all'articolo 167, comma 4, del citato testo unico, come da ultimo modificato dal comma 142 del presente articolo".

[2] Sempre a tale elenco va fatto riferimento, in chiave "negativa", per individuare gli Stati in relazione ai quali è prevista la compilazione del modello RW, ai fini dell'espletamento dell'obbligo di monitoraggio fiscale, in base all'approccio *look-through*.

[3] Con l'art. 4, comma 4, lett. d D.L. 193/2016 tale adempimento è stato abrogato, sebbene solamente con riferimento alle comunicazioni relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017 e successivi.

[4] Art. 11, commi 12 e 13 Legge (L.) del 30 dicembre 1991, n. 413.

[5] Art. 1, comma 142, lett. a L. del 28 dicembre 2015, n. 208.

[6] L. del 28 dicembre 2015, n. 208.

[7] Tale previsione stabilisce che: "i regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia".

[8] Art. 167, comma 8-bis TUIR.

IV. Considerazioni con riferimento alla situazione della Svizzera

Il contesto in cui ci si colloca è, come visto, complesso e, con riferimento alla situazione svizzera, per molti versi contraddittorio.

Da un lato, la Svizzera e l'Italia hanno sottoscritto, in data 23 febbraio 2015 un Protocollo che modifica la Convenzione del 9 marzo 1976 per evitare le doppie imposizioni, ratificato dall'Italia con L. del 4 maggio 2015, n. 69.

Il Protocollo ha adeguato lo scambio di informazioni su richiesta allo *standard* previsto in sede OCSE e risulta applicabile dalla sua entrata in vigore a fatti e/o circostanze esistenti o realizzate a partire dal giorno della firma del Protocollo stesso. A partite dal 2018, inoltre, lo scambio di informazioni tra Italia e Svizzera viene effettuato in maniera automatica.

A seguito di tali modifiche, la Svizzera è stata inserita – con il D.M. del 9 agosto 2016 – tra gli Stati con i quali, in accordo alla Convenzione contro le doppie imposizioni, è attuabile lo scambio di informazioni e ciò ha avuto, come noto, significativi effetti incentivanti ai fini della "riuscita" del meccanismo di *voluntary disclosure* con riferimento ai contribuenti italiani che disponevano di ricchezze non dichiarate nella Confederazione.

Da un altro lato, tuttavia, il quadro complessivo rimane, come si diceva, contraddittorio:

1. non è stato abrogato il riferimento alla Svizzera tra gli Stati ricompresi nella *black-list* di cui al D.M. del 4 maggio 1999: ciò ha come effetto che permanga l'applicabilità del meccanismo di presunzione di residenza delle persone fisiche di cui all'articolo 2, comma 2-bis, TUIR;
2. continuano a trovare applicazione – atteso il rinvio al D.M. del 4 maggio 1999 e al D.M. del 21 novembre 2001 – le previsioni di cui all'art. 12 D.L. 78/2009 in tema:
 - a. di raddoppio dei termini di accertamento,
 - b. di raddoppio delle sanzioni per le violazioni degli obblighi di redazione del quadro RW,
 - c. di presunzione che le attività di natura finanziaria non dichiarate siano state costituite con redditi sottratti ad imposizione;
3. alla luce del richiamo all'elenco di cui al D.M. del 21 novembre 2001 ad opera dell'art. 1, comma 143, Legge di stabilità 2016, che, come visto, prevede che nei casi in cui una norma faccia riferimento agli Stati di cui al D.M. *de quo*, il riferimento si consideri effettuato al novellato art. 167, comma 4, TUIR, la Svizzera continua a ricadere tra gli Stati a fiscalità privilegiata con riguardo agli enti cui si applicano regimi fiscali speciali (per *holding*, società di domicilio e società miste).

Per completezza, si rileva che, a livello di Unione europea (UE), la Svizzera non è stata inclusa nella *black-list* delle giurisdizioni *extra-UE* non cooperative che non rispettano gli *standard* internazionali di trasparenza fiscale, approvata il 5 dicembre 2017, ma è stata tuttavia inserita nella "lista grigia" dei Paesi sotto osservazione.