

Firmati i decreti di modifica dei Paesi inseriti nelle *black list* fiscali, sulla scorta dei criteri individuati nella Legge di Stabilità 2015

di Nicola MONFREDA

Come noto, con i commi 678 e 680 dell'art.1 della L. 23 dicembre 2014, n. 190, recante “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)*”, il Legislatore ha introdotto disposizioni di **modifica ai criteri di formazione delle due specifiche *black list*** dei Paesi ritenuti a fiscalità privilegiata, concernenti **l'indeducibilità dei costi** e le c.d. ***Controlled foreign companies***.

In particolare, ai sensi delle richiamate disposizioni:

– ai fini dell'applicazione delle disposizioni dell'articolo 110, comma 10, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, nelle more dell'emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 168-bis del medesimo testo unico, l'individuazione dei **regimi fiscali privilegiati** è effettuata, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, con esclusivo riferimento alla **mancanza di un adeguato scambio di informazioni**.

L'art.110, comma 10 del T.u.i.r. prevede che non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in quei territori individuati nel **D.M. 23-1-2002**, salvo che le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la

possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.

La modifica introdotta dalla Legge di Stabilità prevede ora, quale unico criterio di individuazione degli Stati nei confronti dei quali trova applicazione la diana riportata norma antielusiva, la mancanza di un **adeguato scambio di informazioni**, e non più la sussistenza di un livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia.

Per l'adeguato livello di interscambio di notizie, occorre fare riferimento alla vigenza di **accordi bilaterali** (Convenzione contro le doppie imposizioni oppure TIEA - *Tax Information Exchange Agreement*) o **multilaterali** (Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale OCSE/Consiglio d'Europa).

La **Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa**, sviluppata congiuntamente dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa già dal 1988 e recante l'ultima modifica nel 2010, è lo strumento multilaterale più completo disponibile per tutte le forme di cooperazione in materia finalizzate al contrasto dell'evasione ed elusione fiscale. In un primo momento la Convenzione non ha trovato un'estesa attuazione poiché molte giurisdizioni hanno preferito adottare accordi bilaterali, nei quali si poteva tener conto dei singoli differenziati contesti. Per contro, oggi il Trattato in esame è estremamente diffuso, con 85 Paesi tra i firmatari, tra i quali spiccano giurisdizioni storicamente poco inclini a condividere dati di natura fiscale, come la Svizzera, il Lussemburgo, Singapore, Liechtenstein, Cayman Islands, Anguilla, Bermuda, British Virgin Islands, Gibilterra, Isle of Man, Guernsey¹.

Avuto riguardo alla normativa pattizia di carattere **bilaterale**, essa è costituita dalle **Convenzioni per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le frodi fiscali** nonché degli **Accordi sullo Scambio di Informazioni Fiscali**.

Mentre una convenzione contro le doppie imposizioni (*Double Tax Convention*) ha un campo di applicazione esteso – non limitandosi a regolare il solo scambio di informazioni, ma disciplinando le modalità di ripartizione del tributo tra Stato di residenza del contribuente e Paese ove è collocata la fonte di reddito – gli Accordi per lo Scambio di Informazioni Fiscali (*Tax Information Exchange Agreement*)

¹ Anche in ambito OCSE l'implementazione dello scambio automatico è divenuta una priorità, come testimoniato dalla pubblicazione, il 13 febbraio 2014 a cura dell'OCSE, del c.d. *Common Reporting Standard* (CRS), cioè del nuovo *standard* globale unico per lo scambio automatico di dati fiscali, nonché dalla sigla, il 29 ottobre 2014, del *Multi-Lateral Competent Authority Agreement*, con cui verrà attuato, a partire dal 1° gennaio 2017, lo scambio automatico delle informazioni di natura finanziaria tra i 51 Paesi dell'OCSE firmatari dell'accordo.

vengono adottati in presenza di ridotti livelli di scambi commerciali tra i Paesi sottoscrittori, regolando il solo interscambio informativo.

Allo stato attuale, l'Italia ha costituito un *network* di trattati formato da 103 Convenzioni e 9 Accordi.

In merito, non si può non osservare come – nell'ultimo quadriennio – l'azione del nostro Paese si sia rivolta prevalentemente verso le giurisdizioni a fiscalità privilegiata dell'area europea.

In tale direzione, da un lato sono state adottate norme in grado di stimolare un'adesione il più ampia possibile al programma di *Voluntary Disclosure* da parte dei capitali allocati all'estero e non dichiarati in Italia, con la previsione della non punibilità in ordine a taluni reati tributari², oltre che la riduzione delle sanzioni minime applicabili (L. n. 186/2014); dall'altro è stata definita la sottoscrizione di importanti accordi fiscali con paradisi fiscali.

Si tratta degli *agreement* intercorsi con:

- Cook Islands (firmato in data 17 maggio 2011 e ratificato con L. n. 157/2014);
- Jersey (firmato il 13 marzo 2012 e ratificato con L. n. 158/2014);
- Bermuda (firmato in data 23 aprile 2012);
- Guernsey (firmato il 5 settembre 2012 e ratificato con L. n. 16/2015);
- Gibilterra (firmato il 2 ottobre 2012 e ratificato con L. n. 187/2014);
- Isole Cayman (firmato il 3 dicembre 2012);
- Isola di Man (firmato il 16 settembre 2013 e ratificato con L. n. 12/2015),

fino ai recentissimi *agreement* siglati con:

- Liechtenstein, del 26 febbraio scorso e
- Principato di Monaco, il giorno 2 marzo.

I citati trattati, redatti in conformità agli *standard* OCSE, consentono lo scambio di informazioni di natura bancaria e finanziaria.

Analogo tenore, da ultimo, è rivestito dal Protocollo di modifica della “*Convenzione tra la Repubblica italiana e la confederazione Svizzera per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*” siglato a Milano il 23 febbraio.

Si tratta di un enorme passo in avanti nelle relazioni bilaterali tra la Confederazione Elvetica ed il nostro Paese, cui seguirà l'adozione di misure che disciplinino il trattamento fiscale dei lavoratori cc.dd. “frontalieri” nonché delle operazioni fiscalmente rilevanti poste in essere nell'enclave di Campione d'Italia.

² Il nuovo art. 5-quinquies (*Effetti della procedura di collaborazione volontaria*) del D.L. n. 167/1990, prevede che *nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria ai sensi dell'articolo art. 5- quater: a) è esclusa la punibilità per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni; b) è altresì esclusa la punibilità delle condotte previste dagli articoli 648-bis e articoli 648-ter del codice penale, commesse in relazione ai delitti di cui alla lettera a) del presente comma.*

Per dovere di completezza è opportuno precisare che il Protocollo da ultimo citato nonché alcuni degli accordi sopraelencati non sono stati ratificati, con la conseguenza che – nonostante la previsione, per alcuni di essi³, di norme retroattive – questi non potranno ancora sortire i rispettivi effetti giuridici;

– al comma 4 dell'articolo 167 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, *sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Si considera **livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia** un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia. Si considerano in ogni caso privilegiati i regimi fiscali speciali che consentono un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia, ancorché previsti da Stati o territori che applicano un regime generale di imposizione non inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate viene fornito un elenco non tassativo dei regimi fiscali speciali»*. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

L'art. 167 del T.u.i.r. introduce una presunzione legale relativa in base alla quale i redditi prodotti da una società avente sede in un Paese a fiscalità privilegiata vengono imputati direttamente per trasparenza e proporzionalmente all'entità della partecipazione, a prescindere dalla reale percezione, in capo al soggetto residente che detiene il controllo in detta società ovvero impresa. Il legislatore, d'altra parte, riconosce in capo al soggetto che partecipa nella società estere con sede in paesi a fiscalità privilegiata la possibilità, tramite un'inversione *dell'onus probandi*, di vincere la presunzione che il legislatore del T.u.i.r. ha posto a suo carico mediante presentazione di interpello preventivo di cui al comma 5 dell'art.167 del T.u.i.r., così come disciplinato dal D.M. 21 novembre 2001, nr.429 e dalle Circolari dell'Agenzia delle Entrate nr.18/E del 12 febbraio 2002, nr.29/E del 23 maggio 2003, nr.23/E del 2005 (punto 15) e nr.5/E del 2009.

Da ultimo, la Legge di Stabilità modifica i criteri per individuare quei Paesi – inseriti nella lista di cui **D.M. 21.11.2001** – con un livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia.

In applicazione di tali disposizioni, il Ministero dell'Economia e delle Finanze – con il **comunicato Stampa N° 77 del 01/04/2015** – ha rappresentato che il Ministro Pier Carlo Padoan ha firmato due decreti ministeriali che modificano le citate *black list* sulla “ineducibilità dei costi” e sulle “*Controlled Foreign*

3 Ci si riferisce al Protocollo sottoscritto con la Svizzera e ai TIEAs firmati con il Principato di Monaco ed il Liechtenstein, i quali prevedono che le richieste di informazioni possano interessare anche i periodi di imposta intercorrenti tra la data di entrata in vigore e la firma del trattato stesso.

Companies (CFC)”, già emanate in attuazione rispettivamente degli articoli 110 e 167 del T.u.i.r..

Quindi, tenuto conto dei principi normativi di modifica contenuti nella analizzata Legge di Stabilità, **sono stati cancellati:**

- dalla **black list sulla “indeducibilità dei costi”**, **21 Paesi**: Alderney (Isole del Canale), Anguilla, ex Antille Olandesi, Aruba, Belize, Bermuda, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Gibilterra, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Isola di Man, Isole Cayman, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Jersey (Isole del Canale), Malesia, Mauritius, Montserrat, Singapore;
- dalla **“black list Controlled Foreign Companies - CFC”**, **3 Paesi** che, oltre ad avere un accordo con l’Italia sullo scambio di informazioni, applicano un regime generale di imposizione non inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia: Filippine, Malesia e Singapore.

black list come modificate in base ai decreti

(come riportati nel Comunicato Stampa N° 77 del 01/04/2015 del MEF)

Black list “indeducibilità dei costi”	Black List “CFC”
Andorra	Alderney (Isole del Canale)
Angola	Andorra
Antigua	Anguilla
Bahamas	Antille Olandesi
Bahreïn	Aruba
Barbados	Bahamas
Barbuda	Bahreïn, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero
Brunei	Barbados
Dominica	Barbuda
Ecuador	Belize
Giamaica	Bermuda
Gibuti (ex Afar e Issas)	Brunei
Grenada	Emirati Arabi Uniti, con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico
Guatemala	assoggettate ad imposta
Hong Kong	Gibilterra
Isole Marshall	Gibuti (ex Afar e Issas)
Isole Cook	Grenada
Isole Vergini statunitensi	Guatemala
Kenia	Guernsey (Isole del Canale)
Kiribati (ex Isole Gilbert)	Herm (Isole del Canale)
Libano	Hong Kong
Liberia	Isola di Man
Liechtenstein	Isole Cayman
Macao	Isole Cook
Maldiva	Isole Marshall
Monaco	Isole Turks e Caicos
Nauru	Isole Vergini britanniche
Niue	Isole Vergini statunitensi
Nuova Caledonia	
Oman	
Panama	

www.commercialistatelematico.com

E’ vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Polinesia francese	Jersey (Isole del Canale)
Portorico	Kiribati (ex Isole Gilbert)
Saint Kitts e Nevis	Libano
Samoa	Liberia
Salomone	Liechtenstein
Saint Lucia	Macao
Saint Vincent e Grenadine	Maldive
Sant'Elena	Monaco, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato
Sark (Isole del Canale)	Montserrat
Seychelles	Nauru
Svizzera	Niue
Tonga	Nuova Caledonia
Tuvalu (ex Isole Ellice)	Oman
Uruguay	Polinesia francese
Vanuatu	Saint Kitts e Nevis
	Salomone
	Samoa
	Saint Lucia
	Saint Vincent e Grenadine
	Sant'Elena
	Sark (Isole del Canale)
	Seychelles
	Tonga
	Tuvalu (ex Isole Ellice)
	Vanuatu

8 aprile 2015

Nicola Monfreda