

Black list UE: pubblicazione imminente

Antonella Della Rovere - Francesca Pecorari - Valente Associati GEB Partners

È prossima la pubblicazione in ambito europeo di una black list, una lista europea unica dei paradisi fiscali diretta ad identificare un elenco di Paesi non cooperativi nel settore fiscale. L'adozione della black list è attesa nella riunione dell'Ecofin del 5 dicembre a Bruxelles. Si tratta di un percorso iniziato nel 2016, volto alla predisposizione di una lista unica europea, fondata su criteri oggettivi che tengano conto di un adeguato livello di trasparenza fiscale che consenta lo scambio di informazioni fiscali, di regimi impositivi equi e del rispetto delle misure di contrasto al fenomeno dell'erosione della base imponibile.

Con l'obiettivo di agevolare i Paesi membri UE nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale in attuazione di quanto raccomandato in sede internazionale dall'OCSE, nell'ambito dell'Unione europea è imminente la pubblicazione di una **black list UE**, vale a dire una lista europea unica dei **paradisi fiscali** diretta ad individuare un elenco di Paesi non cooperativi nel settore fiscale.

La novità di maggior rilievo consiste nel fatto che la previsione di una black list europea è destinata a **superare le varie black list nazionali** attraverso una **lista unica valida per tutti gli Stati membri** dell'Unione europea, diventando uno strumento efficace nell'individuazione di operazioni anomale, nell'identificazione degli Stati con i quali effettuare transazioni commerciali in conformità alle normative fiscali vigenti contribuendo, quindi, alla lotta contro l'evasione fiscale.

Al riguardo, già da un anno l'Unione Europea ha avviato un dialogo con le giurisdizioni che non rispettano gli standard previsti in ambito OCSE al fine, da un lato, di creare una lista nera comune a tutti gli Stati membri europei e, dall'altro lato, di sviluppare misure difensive verso gli Stati ritenuti non collaborativi.

La lista nera sarà composta sulla base del negoziato con tali giurisdizioni le quali, nel caso in cui non abbiano assunto la decisione di rispettare gli standard OCSE, ne faranno sicuramente parte.

In tal modo, l'Unione Europea sfrutta l'**effetto reputazionale negativo** che deriva dall'inserimento dei Paesi nella black list.

I **criteri oggettivi** a cui ci si riferisce per verificare il rispetto degli standard internazionali, i quali dovrebbero essere utilizzati per la selezione delle giurisdizioni non cooperative, fanno riferimento alla presenza di un **adeguato livello di trasparenza fiscale** che consente lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie, alla presenza di **regimi impositivi equi** e al rispetto di misure di **contrasto** al fenomeno dell'**erosione della base imponibile** realizzato mediante la traslazione dei profitti verso Paesi caratterizzati da un regime impositivo vantaggioso da parte delle imprese multinazionali.

In particolare, gli indicatori in base ai quali valutare gli Stati terzi per classificarli in funzione del rischio per la trasparenza fiscale sono stati:

- l'attività finanziaria (per verificare se una giurisdizione presenta un livello sproporzionato di esportazione di servizi finanziari o un divario tra l'attività finanziaria e l'economia reale);
- fattori di stabilità (per verificare se una giurisdizione potrebbe essere considerata dagli evasori come un luogo favorevole per collocare i loro asset);

- livello di corruzione presente;
- assenza di una buona governance fiscale;
- esistenza di regimi preferenziali;
- assenza di imposte sulle società.

Al riguardo, occorre ricordare che in ambito internazionale l'OCSE individua le caratteristiche dei Paesi black list sulla base dei seguenti punti:

- mancanza di imposte sui redditi delle imprese costituite in tali territori;
- mancanza di trasparenza del sistema legislativo ed amministrativo che consente a determinati soggetti di beneficiare di un regime impositivo preferenziale che si traduce in una minore imposizione dei redditi;
- assenza di un adeguato sistema che consenta lo scambio di informazioni fiscali tra le Amministrazioni finanziarie competenti.

Con la pubblicazione di una **lista unica europea dei paradisi fiscali** si conclude dunque un percorso iniziato a gennaio 2017, quando la Commissione europea ha inviato 92 lettere a quelle giurisdizioni che erano ritenute essere a rischio inserimento "black list fiscale" rappresentando una risposta significativa allo scandalo fiscale derivante dall'inchiesta **Panama Papers** del 2016.

Il processo diretto ad individuare giurisdizioni non cooperative si fonda su criteri oggettivi e, secondo quanto affermato a livello europeo, sembra già aver prodotto **risultati**, nell'ottica di una **nuova dinamica costruttiva** che ha favorito alcuni Paesi a dialogare con l'Unione Europea e a modificare la propria legislazione.

L'individuazione dei Paesi black list nell'ordinamento italiano

Nell'ordinamento giuridico tributario sono previste specifiche disposizioni normative dirette a contrastare, con riguardo a particolari fattispecie, comportamenti ed operazioni poste in essere al fine di eludere il sistema normativo nel settore dell'imposizione fiscale.

Tali fattispecie fanno riferimento a diverse situazioni relative, da un lato, ai trasferimenti di residenza da parte di cittadini residenti nel territorio dello Stato verso Paesi caratterizzati da un regime fiscale privilegiato (art. 2, comma 2-*bis* TUIR) e, dall'altro lato, ad operazioni che intercorrono tra imprese residenti in Italia e soggetti situati in territori a fiscalità privilegiata

A tal proposito, sono stati emanati il D.M. 4 maggio 1999, per quanto riguarda la **presunzione di residenza** nel territorio dello Stato delle **persone fisiche** e i DD.MM. 21 novembre 2001 e 23 gennaio 2002 relativamente al settore delle **imprese**, ai quali occorre riferirsi al fine di individuare l'elenco dei Paesi black list.

Con il termine black list viene individuata una lista ufficiale di Paesi a fiscalità privilegiata, ovvero caratterizzati da un livello di tassazione bassa o nulla la quale viene aggiornata annualmente dal Ministero dell'Economia e dall'Agenzia delle Entrate.

Nei confronti dei Paesi che sono ricompresi nell'ambito di tale lista vige l'**obbligo di monitoraggio** da parte dell'Amministrazione Finanziaria di tutte le attività economiche intercorse tra le imprese italiane e le imprese stabilite nei Paesi a fiscalità privilegiata per contrastare il fenomeno delle frodi fiscali nazionali ed internazionali.

Al riguardo, si ricorda che l'obbligo - per i contribuenti soggetti passivi IVA - di comunicazione all'Agenzia delle Entrate delle operazioni economiche con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio, in uno dei **Paesi black list** è stato abolito dal D.L. n. 193/2016 collegato alla legge di Bilancio e convertito con modificazioni nella legge n. 225/2016.

Pertanto gli operatori nazionali affronteranno con riferimento alle operazioni poste in essere

nel 2016 il loro ultimo adempimento.

Il D.M. 4 maggio 1999 (pubblicato nella G.U. n. 107 del 10 maggio 1999) individua gli **Stati fiscalmente privilegiati** ai fini della presunzione di residenza delle persone fisiche di cui all'art. 2, comma 2-*bis* del TUIR. Ai sensi di tale citata norma, si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori black list.

Sulla base di quanto previsto dalla C.M. 24 giugno 1999, n. 140/E, l'individuazione di un regime fiscale privilegiato si fonda sulla valutazione di diversi elementi, la cui combinazione si rivela idonea ad attestare un cospicuo **vantaggio fiscale**, capace di realizzare una trasmigrazione di persone e di capitali.

I criteri utilizzati al fine di individuare uno Stato a fiscalità privilegiata riguarda, innanzitutto, la presenza di una bassa o inesistente forma di tassazione personale, intesa in termini di effettività, riferita dunque non solo alle aliquote d'imposta nominali, ma anche alla formazione della base imponibile, agli eventuali regimi agevolativi, alle detrazioni d'imposta e alle deduzioni dal reddito complessivo.

Altro criterio rilevante è costituito dal **grado di trasparenza e di collaborazione informativa** dei vari elementi che concorrono a delineare, con riguardo anche alla situazione bancaria, la effettività delle posizioni economico-fiscali.

Inoltre, si tiene conto del complesso dei poteri e delle modalità di accertamento esercitati dall'Amministrazione finanziaria locale, come pure il livello delle potestà di controllo previste al riguardo e realmente attuate.

Il D.M. 12 febbraio 2014 ha eliminato **San Marino** dalla lista di cui al D.M. 4 maggio 1999, con efficacia **dal periodo d'imposta 2014**.

Per ciò che concerne gli Stati o territori nell'ambito dei quali opera la normativa di cui all'art. 167 TUIR sulle controlled foreign companies (CFC) - che dispone l'imputazione per trasparenza dei redditi della controllata estera anche a prescindere dall'effettiva distribuzione degli utili - viene in rilievo il D.M. 21 novembre 2001.

Il D.M. 30 marzo 2015 è intervenuto nel testo del D.M. 21 novembre 2001 abrogando l'art. 3 ove erano elencati gli Stati e i territori facenti parte della black list limitatamente a determinati soggetti ed attività ed ha rimosso dall'art. 1 della black list tre Stati: **Filippine, Malesia e Singapore**.

A seguito delle modifiche apportate dalla legge di Stabilità 2016 all'art. 167, comma 4 TUIR, il richiamo alla lista di cui al D.M. 21 novembre 2001 è stato sostituito dal criterio del **confronto tra i livelli di tassazione** tra Stati che, dal periodo di imposta 2016, è divenuto il criterio di individuazione degli Stati esteri a fiscalità privilegiata. Nello specifico, l'art. 1, comma 142, lettera b), n. 2) della legge di Stabilità 2016 prevede che i regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

Il D.M. 23 gennaio 2002 individua gli Stati o territori per i quali, fino al periodo di imposta 2015, opera il regime di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 110, commi da 10 a 12-*bis*, TUIR, abrogato, a partire dal periodo di imposta 2016.

La lista prevista dal D.M. 23 gennaio 2002 si compone di tre articoli nei quali sono elencati: gli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato (art. 1); gli Stati e i territori a fiscalità privilegiata con la previsione di specifiche eccezioni (art. 2); gli Stati e territori a fiscalità privilegiata limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate (art. 3).

Con la legge di Stabilità 2015 è stata disposta la **revisione della lista** sulla base del solo criterio dell'assenza di strumenti per un adeguato scambio di informazioni. In tale quadro di riferimento è intervenuto il D.M. 27 aprile 2015 il quale, come emerge nella Relazione illustrativa, nella valutazione dei Paesi che permangono nella categoria dei Paesi e territori a fiscalità privilegiata ha incluso:

- i Paesi o territori con i quali non sussiste una base giuridica di natura bilaterale (Convenzioni contro le doppie imposizioni, oppure Tax Information Exchange Agreement) ovvero multilaterale (Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri OCSE, siglata a Strasburgo il 25 gennaio 1988) che consenta lo scambio di informazioni;

- i Paesi o territori che non partecipano alla peer review del Global Forum presso l'OCSE.

Sulla base di ciò, sono stati **espunti** dalla categoria dei Paesi a fiscalità privilegiata i seguenti Stati: Alderney, Anguilla, Antille Olandesi, Aruba, Belize, Bermuda, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Gibilterra, Guernsey, Herm, Isola di Man, Isole Cayman, Isole Turks and Caicos, Isole Vergini britanniche, Jersey, Malesia Mauritius, Montserrat, Singapore.

Inoltre, il D.M 18 novembre 2015 ha eliminato **Honk Kong** dalla lista contenuta nel D.M. 23 gennaio 2002.

Occorre ricordare che la legge di Stabilità 2016 ha abrogato il **regime dei costi black list** a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015. Tali costi dunque sono **parificati ai costi di fonte interna**, o derivanti da transazioni con controparti localizzate in Stati cooperativi e la deducibilità viene rimessa alla valutazione degli ordinari criteri di inerenza, certezza e oggettiva determinabilità.

Con l'abrogazione del regime viene meno anche l'obbligo di indicare tali costi in modo separato nella dichiarazione dei redditi.

Dall'anno d'imposta 2016, dunque, per le operazioni intercorse con Paesi a fiscalità privilegiata, i costi black list sono assoggettati agli **ordinari requisiti di deducibilità** previsti per i componenti negativi di reddito.

Ne consegue che la lista dei Paesi black list contenuta nel D.M. 23 gennaio 2002, anche se non formalmente abrogata dalla legge di Stabilità 2016, **perde ogni valenza** in quanto superata dal principio di deducibilità ordinaria per i costi black list.