

Circolare n. 9/2008

Legge Finanziaria anno 2008/9

White List

Premessa

Con la presente circolare si continua l'analisi delle principali novità introdotte dalla Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (di seguito "Finanziaria 2008"), con particolare riferimento al regime fiscale nei rapporti con imprese situate nei cc.dd. "Paradisi Fiscali".

Le modifiche apportate dalla Finanziaria 2008 determinano un passaggio da un regime basato sull'individuazione in negativo di Paesi e Stati esteri considerati a "fiscalità privilegiata", con quella positiva di Paesi e Stati esteri con i quali sussiste un sufficiente scambio di informazioni con l'Italia ed un livello di tassazione non sensibilmente inferiore a quello italiano.

1. Regime "black list" ante Finanziaria 2008

Prima "black list": art. 2, comma 2-bis del TUIR

La prima "black list" era quella richiamata dall'art. 2, comma 2-bis del TUIR, secondo il quale, ad integrazione del concetto di residenza delle persone fisiche, si precisa che "si considerano altresì residenti (e pertanto devono pagare le imposte in Italia), salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del ministro delle Finanze del 04/05/1999".

Tale norma determinava l'inversione dell'onere della prova e, quindi, l'Amministrazione finanziaria poteva, di fatto presumere la residenza in Italia di un contribuente, per sottoporlo ad imposizione nazionale, salvo che lo stesso non riuscisse a provare la sua effettiva residenza all'estero¹.

¹ Per maggiori dettagli si veda il D.M. 4 maggio 1999 "Individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato".

Seconda “black list”: art. 110, co. 10 e 11 TUIR

L’art.110, c. 10 e 11, individuava un’ulteriore “black list” che aveva ad oggetto il disconoscimento delle spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese fiscalmente domiciliate in “Paradisi Fiscali” e non appartenenti all’Unione europea.

In tali circostanze, a seguito di quanto indicato dal co. 11 del già citato art. 110, era il contribuente a dover provare che tali spese derivavano da operazioni con imprese estere le quali svolgevano prevalentemente un’attività commerciale effettiva; ovvero che le operazioni poste in essere rispondevano ad un effettivo interesse economico e che le stesse avevano avuto concreta esecuzione².

Questa “black list” fu individuata in un primo momento con il D.M. 24 aprile 1992, rimasto in vigore fino al 03 febbraio 2002 e successivamente fu aggiornata con il D.M. 23 gennaio 2002 entrato in vigore con la sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale il 4 febbraio 2002.

Terza “black list”: tassazione per trasparenza, art. 167 TUIR

La terza “black list” era quella dell’art. 167 (TUIR), relativo alla normativa sulle imprese estere controllate le cosiddette “Controlled Foreign Companies”(Cfc)³.

Secondo tale articolo se un soggetto residente in Italia deteneva, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di un’impresa, di una società o di un altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato erano imputati, indipendentemente dalla percezione, ai soggetti residenti (in Italia), in proporzione alle partecipazioni da essi detenute, salvo il diritto alla disapplicazione per effetto di interpello preventivo.

Il Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 21/11/2001 forniva la “black list” dei paesi considerati Paradisi Fiscali, Paesi cioè che hanno un regime fiscale privilegiato.

² Tale disciplina, con l’intrusione del co. 12-bis, all’art. 110 D.P.R.917/1986, si applica anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all’Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati.

³ Il decreto, che ha sancito l’elenco degli Stati o territori non appartenenti all’Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati, è stato emanato in data 21 novembre 2001 –unitamente al decreto previsto dall’art. 89 dello stesso D.P.R. 917/1986- e, pertanto, la disciplina sulle Cfc risulta in vigore dal 1° gennaio 2002.

Quarta “white list”: D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239

Per ultima si ricorda la “white list” prevista da D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239, secondo il cui art. 6 è prevista “la non applicazione dell’imposta sostitutiva sugli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati, percepiti da soggetti residenti in Stati con i quali siano in vigore convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito stipulate dalla Repubblica italiana, che consentono l’acquisizione delle informazioni necessarie ad accertare la sussistenza dei requisiti da parte degli aventi diritto”.

La lista dei Paesi con i quali è possibile scambiare informazioni è stata emanata con il D.M. 4 settembre 1996, il quale individua 65 Stati⁴.

2. Nuove disposizioni

Elemento innovativo introdotto dalla Finanziaria 2008 è l’utilizzo di un’unica “white list” per delimitare tutti gli Stati e territori che garantiscono un effettivo livello di cooperazione interstatale e per i quali non ricorrono, di conseguenza, i presupposti per far scattare le misure restrittive sancite in materia di paradisi fiscali.

Nell’ottica di un’unica “white list”, l’art. 1 co. 83, della Finanziaria 2008 , alla lettera n) ha introdotto l’art. 168-bis al D.P.R. 917/1986 (TUIR), il quale ha previsto che con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale, saranno individuati i Paesi che:

- consentono un adeguato scambio di informazioni con l’Italia (comma 1);
- oltre a garantire un adeguato scambio d’informazioni abbiano un livello di tassazione non sensibilmente inferiore a quello italiano (comma 2).

Pertanto, il sistema di contrasto, alla fiscalità privilegiata, funzionerà quando il contribuente abbia rapporto o trasferisca la propria attività economica (e anche la residenza) in uno Stato o territorio non elencato nella “white list”, di cui al nuovo art. 168-bis.

⁴ Tale numero inizialmente era di 72 Paesi, che tuttavia il D.M. 14 dicembre 2000 ha ridotto a 65; escludendo i Paesi: Armenia, Azerbaijan, Georgia, Kirghistan, Tadjikistan, Turkmenistan, Uzbekistan.

3. Principali variazioni apportate all'ordinamento tributario

Volendo schematizzare le novità apportate dalla Finanziaria 2008, alle varie norme che si ricollegano al tema finora trattato, possiamo operare una suddivisione fra quelle ricomprese nell'art. 168-bis primo comma e le norme comprese nell'art. 168-bis secondo comma.

a) Primo comma dell'art. 168-bis, TUIR – scambio di informazioni:

Art.10 , comma 1, lettera e-bis), TUIR	Saranno deducibili i contributi versati alle forme pensionistiche complementari istituite negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo (SEE) purchè questi Stati siano inclusi nella futura lista prevista dall'art. 168-bis (comma 1);
Art. 73 , comma 3 TUIR	La presunzione di residenza in Italia dei Trust e degli istituti ad essi simili ⁵ opera qualora lo stato di residenza non sia ricompreso nelle nuove “white list” ai sensi del nuovo articolo 168 - bis, comma1 del TUIR;
Art. 110 , comma 10 TUIR	E' prevista l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito connessi ad operazioni intercorse fra imprese residenti e soggetti localizzati in Stati o territori diversi da quelli inseriti nella “white list”. Resta, invece, invariata la disposizione che prevede la deduzione integrale per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati dell'Unione Europea o dello spazio economico europeo che verranno inclusi nelle “white list” di cui all'art. 168–bis, comma 1 ⁶ .
Art. 110 , comma 12-bis del TUIR	Non saranno deducibili le spese riguardanti le prestazioni effettuate alla società italiana da professionisti domiciliati in paesi o stati esteri non ricompresi nelle nuove “white list” di cui all'art. 168–bis, primo

⁵ Per maggiori approfondimenti sull'argomento si può vedere la circolare n° 12/2007 “La disciplina fiscale del Trust”.

⁶ Il Legislatore con la Finanziaria 2008 ha utilizzato l'espressione “imprese residenti o localizzate in Stati o territori diversi”, il che si presta a comprendere non solo le imprese residenti, ma anche le stabili organizzazioni e quelle che possono essere considerate ivi localizzate in base a criteri di collegamento diversi dalla residenza. In tale prospettiva, risulta determinante individuare correttamente la residenza dell'impresa o del soggetto estero, che in termini probatori può essere dimostrata utilizzando qualsiasi documentazione ovvero attestazione rilasciata dallo Stato estero.

	comma;
Art. 10-ter , comma 1 e 9, legge 23 marzo 1983 n.77	Le disposizioni in oggetto riguardano i proventi delle quote degli organismi di investimento collettivo in valori mobiliari (Oicvm) di diritto estero e dunque, le modifiche introdotte hanno unicamente il fine di coordinare il vecchio schema normativo con il nuovo, secondo quanto previsto dall'art. 168-bis, comma 1, TUIR;
Art. 1 , comma 1 del D.Lgs. 1° aprile 1996	Con le modifiche apportate, affinché si possa usufruire dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte (pari al 12.50%), bisogna che i paesi o Stati esteri, nei quali risiedono le banche o le società oggetto dell'articolo in questione siano compresi nelle nuove liste previste dal nuovo art. 168-bis, comma 1, TUIR;
Art. 2 , comma 5 del Dl. n. 351/2001	Tassazione dal reddito degli interessi ed altri proventi corrisposti in relazione ai finanziamenti effettuati da soggetti esteri residenti in paesi diversi da quelli delle "white list" (comma 1 art. 168-bis, TUIR);

b) Secondo comma dell'art. 168-bis, TUIR – tassazione agevolata

Art. 47 , comma 4 TUIR	Le nuove disposizioni prevedono che concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile gli utili provenienti da società residenti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 168-bis, secondo comma;
Art. 68 , comma 4 TUIR	Le modifiche apportate all'articolo in questione, relativo alle plusvalenze per la cessione di contratti con soggetti non residenti, riguardano la modifica da Paesi o territori a regime fiscale privilegiato, con quello degli Stati o territori diversi da quelli rientranti nelle nuove "white list" (secondo comma, art. 168-bis, TUIR);
Art. 87 , comma 1 TUIR	La modifica apportata comporta che le plusvalenze saranno esenti se la partecipata risiede in uno degli Stati inclusi nella "white list";
Art. 89 , comma 3	Così come l'art. 87, co. 1, anche l'art. 89, comma 3 primo periodo

TUIR	(TUIR), prevede l'esclusione di dividendi ed interessi dalla formazione del reddito imponibile della società, per il 95% del loro ammontare, a condizione che il Paese o territorio dove è localizzata la società erogante sia incluso nella " <i>white list</i> "; in caso contrario, ossia di non appartenenza della residenza fiscale della società estera che distribuisce gli utili in uno dei paesi o Stati elencati nelle nuove " <i>white list</i> ", la tassazione salirà al 100%;
Art. 167 , comma i e 5 TUIR	All'art. 167, commi 1 primo e secondo periodo e comma 5 lettera b), recante disposizioni in materia di imprese controllate estere (CFC), le previsioni di paesi inclusi in liste nere sono sostituite con paesi o Stati esteri appartenenti alle nuove " <i>white list</i> ";
Art. 168 , comma 1 TUIR	Al comma 1 primo e secondo periodo, in materia di imprese collegate estere, vengono introdotte le nuove diciture " <i>white list</i> ", al posto dei precedenti riferimenti alle " <i>black list</i> ";
Art. 27 , comma 4 D.P.R., del 29 settembre 1973, n. 600	La ritenuta a titolo di acconto, nella misura del 12.50%, sull'intero importo delle remunerazioni corrisposte, a persone fisiche residenti in Italia derivanti da partecipazioni, titoli, strumenti finanziari e contratti non relativi all'impresa, si applica se tali importi provengono da società o enti residenti in Stati o territori non ricompresi nelle " <i>white list</i> ";
Art. 37-bis , comma 3 D.P.R. 29, del 29 settembre 1973, n. 600	L'amministrazione finanziaria disconosce le pattuizioni intercorse fra società controllate e collegate (per fini antielusivi), nell'ipotesi in cui una delle stesse sia residente in uno Stato o territorio diverso da quelli rientranti nelle " <i>white list</i> ". Naturalmente tali atti potranno formare oggetto di disconoscimento da parte dell'amministrazione finanziaria nel caso in cui siano privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti imposti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi che altrimenti sarebbero stati indebitati.

4. Decorrenza delle nuove "*white list*"

Secondo il comma 88, dell'art. 1 della Finanziaria 2008, le modifiche normative, in materia di “*white list*”, si applicano a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 168-bis, del TUIR.

Pertanto, fino a quando il nuovo decreto non sarà emanato, resteranno in vigore le vecchie liste e le vecchie norme fiscali.

Più esattamente, sia il comma 88 che il comma 89 dell'art. 1, stabiliscono che le nuove disposizioni della Finanziaria 2008 (in materia di “*white list*”) troveranno applicazione a decorrere dal periodo d'imposta che inizia successivamente a quello di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del decreto del ministro dell'economia di cui al comma 1, dell'art. 168-bis TUIR.

Per gli Stati o territori non inseriti né nelle “*black list*” né nelle future “*white list*”, è sancito un periodo transitorio di cinque anni in cui viene mantenuto l'attuale regime. Ciò significa, quindi, che l'eventuale inclusione di tali Stati o territori nella nuova “*white list*” non determinerà variazioni; di contro l'eventuale esclusione, dopo il quinto anno, potrebbe avere effetti positivi sul gettito erariale.

Tale periodo transitorio consentirà ai contribuenti di adeguarsi al mutato contesto delineato dalla Legge Finanziaria 2008, mentre l'Amministrazione finanziaria sarà chiamata ad incentivare la stipula di nuove convenzioni, ovvero a modificare quelle esistenti sull'assistenza reciproca in materia fiscale.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti

Roma, 23 aprile 2008

Dott. Beniamino Faragò