

di Niccolò Figundio

Il lungo cammino per l'uscita della Svizzera dalle "black list" fiscali italiane

Lo scorso 20 aprile 2023, la consigliera federale Karin Keller Sutter, capo del dipartimento federale delle finanze, e il ministro delle finanze italiano Giancarlo Giorgetti hanno firmato una dichiarazione congiunta di portata, per così dire, storica. Tale documento verte su due temi fondamentali: da una parte, la disciplina fiscale del telelavoro transfrontaliero tra Svizzera e Italia; dall'altra, lo stralcio della Svizzera dall'ultima delle c.d. black list fiscali italiane nella quale essa è inclusa.

In questo contributo, ci concentreremo sul secondo tema che, lungi dal costituire una mera *technicality* fiscale, ha invece un deciso impatto sulle relazioni tra i due Stati e d'altro canto condiziona non poco la mobilità transfrontaliera delle persone fisiche a cavallo del confine italo-svizzero.

1. La residenza fiscale in Italia e la norma antiabuso del 1998

Come noto, secondo l'ordinamento tributario italiano, la tassazione delle persone fisiche è imperniata sul concetto di residenza fiscale. In particolare, il soggetto fiscalmente residente in Italia è soggetto a tas-

sazione su base mondiale, ossia su tutti i redditi ovunque percepiti (c.d. *worldwide taxation*). Orbene, la residenza fiscale delle persone fisiche deriva dalla sussistenza, per la maggior parte del periodo d'imposta (i.e., per più di 183 giorni l'anno), di taluni requisiti: ossia, dal punto di vista formale, l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente in Italia; dal punto di vista sostanziale, la localizzazione in Italia del domicilio o della residenza. Secondo gli ordinari principi del diritto tributario, in caso di contestazione circa la collocazione della residenza fiscale di una persona fisica, l'onere della prova grava l'amministrazione finanziaria. Deve, cioè, essere l'Agenzia delle Entrate a provare che la residenza fiscale di

un certo contribuente sia collocata – anziché all'estero, come dichiarato dal contribuente – in Italia. Questa regola subisce, tuttavia, una rilevante eccezione, figlia di un particolare momento storico: alla fine degli anni Novanta del secolo scorso, la situazione internazionale vedeva il gettito dei Paesi sviluppati messo a rischio da una forte concorrenza fiscale operata da giurisdizioni, più o meno esotiche, che – in mancanza di strumenti di controllo, quali lo scambio internazionale di informazioni fiscali – inducevano numerosi contribuenti a trasferirvi, più o meno fittiziamente, la loro residenza fiscale, allo scopo di sfuggire alle pretese tributarie degli Stati di provenienza.



Lo scorso 20 aprile 2023, la consigliera federale Karin Keller Sutter, capo del dipartimento federale delle finanze, e il ministro delle finanze italiano Giancarlo Giorgetti hanno firmato una dichiarazione congiunta di portata, per così dire, storica

Per contrastare questa situazione, nel dicembre del 1998 il governo italiano – allora guidato da Massimo D'Alema – introdusse una norma¹ secondo la quale i cittadini italiani che si fossero trasferiti in taluni Stati o territori considerati “a regime fiscale privilegiato”, sarebbero stati considerati come residenti fiscali in Italia “salvo prova contraria”. In tal modo, veniva dunque introdotta una presunzione di residenza fiscale in Italia, ribaltando l'onere della prova: in caso di controlli da parte delle autorità fiscali italiane, in questi casi sarebbe quindi stato il contribuente a dover dimostrare l'effettività della sua residenza fiscale estera.

2. La „black list“ italiana del 1999 e le altre „liste“

Per poter rendere applicabile la norma di cui sopra, nel maggio del 1999 il medesimo governo italiano individuò, attraverso un decreto ministeriale (D.M. del 4 maggio 1999), appunto gli “Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato” (di seguito, “black list del 1999”). In tale

provvedimento, insieme ad assolate isole caraibiche (ad es., Aruba e Bahama), poco stabili stati africani (Gibuti e Liberia), comparivano anche alcuni Paesi assai vicini all'Italia, quali San Marino, il Principato di Monaco e appunto la Svizzera. Invero, negli anni seguenti furono adottate – oltre alla black list del 1999 – altre “liste nere” (e “bianche”), con un diverso spettro applicativo: in particolare, si possono citare la black list del 2001 relativa agli Stati e territori a regime fiscale privilegiato ai fini del regime sulle c.d. *Controlled Foreign Companies* (CFC) e quella del 2002 relativa all'ineducibilità dei costi sostenuti con fornitori localizzati in Paradisi fiscali. L'inclusione della Svizzera nella black list del 1999 rispondeva sostanzialmente alla necessità di contrastare il segreto bancario che, ancora in quegli anni, costituiva un principio cardinale dell'ordinamento elvetico, privando d'altro canto le autorità fiscali estere della possibilità di conoscere la situazione patrimoniale dei propri contribuenti. Come noto, gli avvenimenti del

quindicennio successivo modificarono radicalmente tale stato di fatto, che ebbe conclusione nel 2015: nel febbraio di quell'anno fu infatti sottoscritta tra Svizzera e Italia una fondamentale modifica della Convenzione contro le doppie imposizioni del 1976, con l'introduzione dello scambio di informazioni fiscali su domanda. In tali circostanze (segnate anche, in Italia, dalla stagione della “voluntary disclosure”), i due governi concordarono anche una c.d. *roadmap* finalizzata alla normalizzazione dei rapporti fiscali tra i due Stati e che prevedeva, tra l'altro, la rinegoziazione dell'accordo sulla fiscalità dei lavoratori frontalieri del 1974 e l'impegno per l'Italia a stracciare la Svizzera dalle varie “liste nere” fiscali in cui essa era inclusa, tra le quali appunto la black list del 1999.

A seguito di tali intese, la Svizzera fu inserita nella *white list* relativa agli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni fiscali e d'altra parte, dal 2016, l'Italia abolì le liste del 2001 e del 2002. Nonostante questi passi in avanti, i governi italiani succedutisi negli anni non hanno mai dato seguito all'impegno circa l'eliminazione della Svizzera dalla black list del 1999; segno, questo, di una perdurante diffidenza delle autorità italiane rispetto, in particolare, alla mobilità delle persone fisiche nel contesto italo-elvetico.

3. Gli effetti della „black list“

Come si notava sopra, la finalità per la quale la black list del 1999 era stata inizialmente adottata riguardava la presunzione di residenza fiscale in Italia per i soggetti, cittadini

italiani, che si fossero trasferiti nei Paesi inclusi in tale elenco. Da ciò deriva dunque la già menzionata inversione dell'onere della prova in tema di dimostrazione della residenza fiscale estera, con la conseguenza di aggravare notevolmente la posizione del cittadino italiano trasferito in Svizzera rispetto a quella di un connazionale emigrato in uno Stato non incluso nella detta black list. Benché, tuttavia, la black list del 1999 fosse stata adottata specificamente per determinare l'ambito applicativo della presunzione di residenza fiscale in Italia, successive modifiche legislative ne ampliarono ulteriormente gli effetti.

In particolare, l'inclusione nelle liste nere di cui sopra (ed anche in una sola di esse) determina, in forza di norme² approvate nel 2009 in tempi di "Scudo fiscale", ulteriori effetti negativi. Si tratta, in primo luogo, del raddoppio dei termini di accertamento (ossia, della cornice temporale entro la quale l'amministrazione finanziaria può esplicare la propria azione di controllo). Ancora, del raddoppio delle sanzioni applicabili in caso di violazioni degli obblighi relativi alla dichiarazione in Italia delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero (c.d. "monitoraggio fiscale"). Ed infine, dell'applicazione di un'ulteriore presunzione legale, tale per cui le attività detenute in Stati o territori "black list" si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In sostanza, in caso di accertamento, l'intero ammontare – ad esempio – dei fondi depositati su un conto corrente detenuto in Svizzera potrebbe essere

sibilità di fornire prova contraria di tale circostanza) quale "reddito" non dichiarato in Italia, e quindi assoggettato a tassazione con l'applicazione di aliquote progressive che arrivano al 43%.

È dunque del tutto evidente che la perdurante inclusione nella black list del 1999 rappresenta per la Svizzera uno svantaggio concorrenziale, costituendo non solo una "spada di Damocle" per il cittadino italiano che vi si voglia trasferire, ma anche un rischio latente per tutti i contribuenti italiani – cittadini o meno – che intrattengano rapporti d'affari con la Confederazione.

4. L'impegno politico e la sua implementazione

Così tratteggiate la genesi storica e le conseguenze del sistema delle "lack list" va notato come l'implementazione della dichiarazione politica del 20 aprile scorso, ricordata in apertura, avverrà in forza di una norma inserita nella legge di ratifica del nuovo accordo sulla fiscalità dei frontalieri del 23 dicembre 2020: la Svizzera sarà quindi stralciata dalla black list del 1999 in base a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore di detta legge di ratifica.

Al momento, l'iter legislativo è ancora in corso, dovendo tale legge di ratifica essere ancora promulgata dal Presidente della Repubblica italiana e poi pubblicata in Gazzetta Ufficiale*. In ogni caso, il legislatore italiano ha, in tale contesto, voluto sottolineare che l'esclusione della Confederazione dalla black list avrà effetto solo a partire dal periodo d'imposta 2024 sia dal punto di vista sostanziale, che da quello delle attività di accertamento già in corso da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In conclusione, è evidente come l'esclusione della Svizzera dalla *black list* del 1999 debba essere salutata con particolare favore, cogliendone gli effetti positivi – oltre che per la mobilità internazionale – anche, indirettamente, per il rilancio della piazza finanziaria elvetica nei confronti della clientela italiana.

** Il presente contributo si riferisce allo stato al 15 giugno 2023.*

¹Co. 2bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 (TUIR). La disposizione, poi più volte modificata, fu introdotta dall'art. 10, co. 1 della legge 23 dicembre 1998, n. 448 ed entrò in vigore il 1° gennaio 1999.

²Art. 12 del D.L. n. 78 del 1° luglio 2009.