



Commissione Fiscalità Internazionale

LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI AI FINI FISCALI



INDICE

1. PREMESSA	3
2. LE FONTI NORMATIVE DELLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI	4
2.1 Direttiva 2011/16/UE	4
2.2 Regolamento UE 904/2010 del 7 ottobre 2010.....	5
2.3 Le Convenzioni in materia fiscale, generalmente conformi al Modello di Convenzione OCSE.....	5
2.4 Modello TIEA (Tax Information Exchange Agreement)	6
2.5 Convenzione multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa (c.d. MAAT)	6
3. LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI SU RICHIESTA	7
3.1 Definizione e riferimenti normativi.....	7
3.2 Fasi dello scambio di informazioni su richiesta	10
4. LO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI.....	13
4.1 Il nuovo standard globale unico per lo scambio automatico di informazioni relative ai conti finanziari.....	13
4.2 Lo scambio automatico di informazioni su ruling preventivi transfrontalieri e accordi preventivi	21
4.3 Lo scambio automatico di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese.....	23
5. LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI SPONTANEO	25
5.1 Lo scambio di informazioni spontaneo in ambito Extra UE.....	25
5.2 Lo scambio di informazioni spontaneo in ambito UE	27
APPENDICE 1 – UTILIZZO DELLE INFORMAZIONI ACQUISITE NELL’AMBITO DELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE - ESTRATTO CIRCOLARE N. 1/2018 COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA	30
APPENDICE 2 – <i>EXCURSUS</i> NORMATIVO	35
BIBLIOGRAFIA E TESTI DI RIFERIMENTO.....	39

1. PREMESSA

Negli ultimi anni lo scenario internazionale ha subito un radicale cambiamento; la crescente globalizzazione dei mercati, spinta in particolare dal progresso tecnologico, ha comportato un forte incremento degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva cosiddetti "*cross-border*".

La pianificazione fiscale aggressiva consiste *“nello sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta”*¹. In un'economia globale, in cui il mercato e la produzione di diversi Paesi divengono sempre più interdipendenti, le disposizioni nazionali vigenti spesso non sono pienamente efficaci e la collaborazione tra le Amministrazioni Finanziarie dei vari Stati riveste un ruolo sempre più cruciale.

Nel 2009, in occasione del G20 tenutosi a Londra, i rappresentanti dei venti Paesi più importanti si sono detti intenzionati ad implementare principi volti a favorire la trasparenza, lo scambio di informazioni e l'abolizione del segreto bancario. Da allora, sia in ambito OCSE che in ambito Europeo, si è assistito ad un rapido sviluppo della materia che ha portato all'attuale scenario, caratterizzato da un ampio e articolato panorama di strumenti disponibili per le Amministrazioni fiscali dei vari Stati.

Sul fronte del contrasto agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva è stata data attuazione al progetto BEPS, avviato dall'Ocse nel 2013, diretto a contrastare il cosiddetto "*Base Erosion and Profit Shifting*" ovvero l'erosione della base imponibile e lo spostamento della stessa dai Paesi ad alta fiscalità verso giurisdizioni con pressione fiscale bassa o nulla. Sul fronte della cooperazione internazionale, decisivi sono stati l'emanazione della direttiva 2011/16/UE per lo scambio di informazioni tra gli Stati Membri e, a livello globale, la creazione di un Common Reporting Standard (CRS). In base a quest'ultimo, le istituzioni finanziarie degli Stati aderenti devono segnalare all'amministrazione fiscale della giurisdizione in cui risiedono i dettagli relativi ai conti finanziari detenuti per conto di contribuenti residenti in giurisdizioni con cui la propria autorità fiscale scambia informazioni.

Poiché tale standard prevede che le istituzioni finanziarie debbano individuare e segnalare i beneficiari effettivi dei conti sulle base delle informazioni raccolte in ossequio alla normativa antiriciclaggio, con la Direttiva 2016/2258/UE è stato altresì previsto l'obbligo per gli Stati membri di garantire l'accesso da parte delle autorità fiscali ai meccanismi, alle procedure, ai documenti e alle informazioni riguardanti l'adeguata verifica della clientela, la verifica della titolarità effettiva di società e di trust, e gli obblighi di conservazione dei dati.

Nel prosieguo del presente lavoro verranno esaminati i principali strumenti di cooperazione internazionale a livello fiscale nonché la base normativa che li disciplina.

¹ Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (2012/772/UE).

2. LE FONTI NORMATIVE DELLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI 2

Gli strumenti che disciplinano lo scambio di informazioni ai fini dell'accertamento tributario, rilevanti per l'Italia, sono i seguenti:

2.1 Direttiva 2011/16/UE

La Direttiva, approvata il 15 febbraio 2011 dal Consiglio dell'Unione Europea, ha abrogato la precedente n. 77/799/CEE, ed ha ampliato il campo di applicazione (fino ad allora limitato alle sole imposte dirette), alle *“imposte di qualsiasi tipo riscosse da e per conto di uno Stato membro o delle ripartizioni territoriali o amministrative di uno Stato membro, comprese le autorità locali”* (art. 2).

Restano esclusi tuttavia l'IVA, dazi doganali e accise, ed i contributi previdenziali obbligatori.

La Direttiva prevede tre forme di scambio di informazioni: *su richiesta, automatico e spontaneo*, disciplinati agli artt. 5-9.

L'Italia ha recepito la Direttiva con il D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014, in vigore dal 1° aprile 2014, che regola le suddette tipologie di scambio rispettivamente agli artt. 4, 5 e 6.

In tempi più recenti, la Commissione europea ha promosso un rafforzamento della Direttiva 2011/16/UE, allo scopo di estendere e potenziare l'ambito operativo dello scambio automatico di informazioni, prevedendo la possibilità per i Paesi di ottenere informazioni da banche e altri fornitori di servizi finanziari e di scambiarsi automaticamente con altri Stati con cadenza annuale. Così il 9 dicembre 2014 è stata approvata la nuova Direttiva 2014/107/UE che impegna gli Stati membri ad adottare il Common Reporting Standard ³ dal 2017, con effetti a partire dal 1° gennaio 2016.

Successivamente, l'8 dicembre 2015 la Commissione Europea è intervenuta nuovamente approvando la Direttiva 2015/2376/UE, con l'obiettivo di migliorare la trasparenza dei ruling fiscali che gli Stati membri forniscono in casi specifici alle imprese in merito alle modalità con cui sarà trattata la tassazione.

Infine, la Direttiva 2016/881/UE ha apportato ulteriori modifiche alla Direttiva del 2011 prevedendo l'introduzione, nella Sezione II del Capo II di quest'ultima, dell'art. 8 *bis bis*, rubricato *“Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese”*. In forza di tale disposizione, le multinazionali europee sono obbligate a presentare la *rendicontazione* di alcune informazioni di rilevanza fiscale, indicate nello stesso articolo, nello Stato membro in cui l'entità

² Per un breve excursus normativo si rinvia all'Appendice 1.

³ Si tratta di un documento approvato il 17 gennaio 2014 dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE che contiene lo standard globale per lo scambio automatico di informazioni. Il documento si compone di due parti: il Modello CAA (Model Competent Authority Agreement) che riguarda le regole dettagliate sullo scambio di informazioni di tipo automatico su base reciproca; e il CRS (Common Reporting and Due Diligence Standard) che prevede gli obblighi di comunicazione e di due diligence. L'elaborazione di uno standard comune in materia di scambio automatico di informazioni contrasta il proliferare di regole differenti che impediscono agli Stati un efficace scambio di informazioni. L'argomento sarà approfondito nelle successive pagine del presente lavoro.

madre principale del gruppo è residente a fini fiscali. Tali informazioni saranno poi oggetto di scambio automatico tra Paese della capogruppo e Stato membro in cui le società controllate sono localizzate.

È possibile scaricare le suddette Direttive dal sito <http://eur-lex.europa.eu>.

2.2 Regolamento UE 904/2010 del 7 ottobre 2010

Il Regolamento, in vigore dal 1° gennaio 2012, disciplina lo scambio di informazioni in materia di IVA. Con esso è stata in particolare introdotta l'archiviazione dei dati in un sistema elettronico delle informazioni su identità, attività, organizzazione e indirizzo dei soggetti che hanno il numero di identificazione IVA. È stato predisposto in questo modo un database, accessibile a tutti gli Stati e coperto da segreto professionale, le cui informazioni potranno essere utilizzate esclusivamente per accertare la base imponibile, la riscossione o il controllo amministrativo dell'imposta e nell'ambito dei procedimenti giudiziari.

Il testo del Regolamento è disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate <http://www.agenziaentrate.gov.it>.

2.3 Le Convenzioni in materia fiscale, generalmente conformi al Modello di Convenzione OCSE

Lo scambio di informazioni tra Stati membri dell'OCSE è regolato dalle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, che sono strutturate sul Modello di Convenzione OCSE.

Il Modello, pubblicato per la prima volta nel 1963 e soggetto a svariate modifiche negli anni, rappresenta, come è noto, assieme al suo Commentario, lo strumento per la corretta interpretazione delle Convenzioni.

In materia di scambio di informazioni, il riferimento principale è costituito dall'art. 26 del Modello, il quale, nel testo risultante dall'ultima modifica, obbliga i Paesi a scambiarsi non soltanto le informazioni necessarie, ma anche quelle prevedibilmente rilevanti ("Foreseeably relevant"), col solo limite delle richieste generalizzate di informazioni, di natura bancaria o finanziaria, non riguardanti contribuenti specifici (c.d. fishing expeditions).

Il Commentario all'art. 26, poi, specifica le metodologie con cui possono avvenire gli scambi di informazioni, distinte (similmente a quanto avviene nella Direttiva europea) tra scambio di informazioni automatico, su richiesta e spontaneo, che verranno analizzate nel prosieguo.

Sul sito <http://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni/> è disponibile un elenco aggiornato dei Paesi con i quali l'Italia ha firmato una convenzione e consultare il testo della stessa.

2.4 Modello TIEA (Tax Information Exchange Agreement)

Parallelamente al modello convenzionale OCSE, è stato elaborato nel 2002 dal *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* ⁴, il modello di accordo TIEA, pensato per lo scambio di informazioni con quei Paesi con i quali non sono state sottoscritte Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Gli accordi sono limitati al cd. scambio su richiesta di quelle informazioni presumibilmente rilevanti (*foreseeably relevant*) per l'accertamento e la riscossione delle imposte, nonché per le indagini o i procedimenti giudiziari connessi a questioni fiscali mentre sono state espressamente escluse le altre due modalità di scambio di informazioni previste dall'articolo 26 del Modello Ocse di Convenzione: lo scambio *spontaneo* e lo scambio *automatico* (punto n. 39 del Commentario al Modello di TIEA).

Il campo di applicazione dei TIEAs è più ampio di quello delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni e riguarda lo scambio di informazioni relativo alle imposte sul reddito, alle imposte sui capitali, alle imposte sul benessere, alle imposte sulla proprietà, alle imposte sulle successioni e sulle donazioni ed infine ai tributi previsti da o nell'interesse di suddivisioni territoriali degli stati contraenti.

Gli accordi stipulati sulla base di questo modello, per essere operativi, devono essere ratificati dal Parlamento dei paesi firmatari.

L'Italia ha firmato 11 TIEA (Andorra, Bermuda, Cayman, Gibilterra, Isole Cook, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Liechtenstein, Turkmenistan, Monaco), che possono essere consultati al seguente indirizzo: <http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/tiea-tax-information-exchange-agreement/index.html>

2.5 Convenzione multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa (c.d. MAAT)

La Convenzione è stata scritta a Strasburgo il 25 gennaio 1988 sotto l'egida congiunta dell'OCSE e del Consiglio d'Europa ⁵. L'Italia ha firmato il 31 gennaio 2006 ed ha contestualmente depositato lo strumento di ratifica nonché alcune dichiarazioni e riserve.

⁴ Costituito dai rappresentanti degli Stati membri dell'OCSE e da delegati di Aruba, Bermuda, Barhain, Isola di Man, Malta, Mauritius, Antille olandesi, Seychelles e San Marino.

⁵ Il Consiglio d'Europa è composto da 46 Stati – l'intera Europa, alcuni Stati dell'ex Urss e la Turchia.

La Convenzione è stata poi modificata con il Protocollo del 31 marzo 2010 per rispondere all'invito del G20 al Vertice di Londra del 2009 di allinearla allo standard internazionale sullo scambio di informazioni su richiesta e per aprirla a tutti i paesi. La Convenzione modificata è stata aperta alla firma il 1 ° giugno 2011.

Essa si applica alle imposte dirette e indirette, ai tributi erariali e locali, alle accise ed ai contributi locali. Ne restano esclusi solo i dazi doganali.

La Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa contiene clausole in materia di scambio di informazioni, di verifiche simultanee, di assistenza alla riscossione e di notifica di documenti. In essa sono raccolte altresì specifiche disposizioni in materia di riservatezza delle informazioni e di tutela del contribuente.

È possibile leggere la Convenzione MAAT in italiano sul sito delle Ministero delle Finanze (<http://www.finanze.it>).

3. LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI SU RICHIESTA

3.1 Definizione e riferimenti normativi

Lo scambio di informazioni in materia fiscale trova la sua principale regolamentazione nell'art 26 del Modello OCSE secondo il quale le autorità competenti degli Stati contraenti devono scambiare le informazioni prevedibilmente rilevanti per assicurare la corretta applicazione delle disposizioni della Convenzione ovvero delle legislazioni interne degli Stati contraenti relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione applicate in tali stati.

È ovvio che, *in primis*, per la raccolta di informazioni, devono essere utilizzate le fonti disponibili secondo la normativa fiscale interna. Ma questo può non sempre essere sufficiente ed esaustivo: il paragrafo 9 del Commentario all'art. 26 del Modello OCSE permette quindi che le informazioni siano scambiate con altri Paesi in tre modi differenti, uno dei quali è su richiesta. Lo scambio di informazioni su richiesta trova un'esauritiva regolamentazione anche a livello comunitario: la Direttiva 2011/16/UE stabilisce, in sintesi, che lo *scambio su richiesta* si realizza allorquando *l'Autorità competente di uno Stato contraente richiede all'Autorità competente di un altro (c.d. "Stato richiesto") informazioni fiscali "prevedibilmente pertinenti" per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali in relazione alle "imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto di uno Stato membro o delle ripartizioni territoriali o amministrative di uno Stato membro, comprese le autorità locali"*.

Pertanto, nel caso in cui le informazioni non siano in possesso dello Stato richiesto, l'Amministrazione di detto Paese è tenuta a svolgere le indagini necessarie per raccoglierle.

Seppur datata, vale la pena citare la sentenza del 29 gennaio 2008, Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid 6, in cui la Corte di Giustizia ha adottato un'interpretazione estensiva della norma.

Nello specifico, il Sig. Persche, residente in Germania, aveva donato EUR 18.180,00 ad un ente privato portoghese che svolgeva un'attività di interesse generale e, nella sua denuncia dei redditi aveva dedotto quanto donato, poiché la legge fiscale tedesca permetteva una tale agevolazione nel caso in cui l'ente beneficiario perseguisse una delle finalità di interesse generale identificate dalla normativa tedesca. L'Amministrazione tedesca ha negato il diritto alla deduzione e, tra i motivi principali, ha rilevato il fatto che il contribuente non aveva prodotto la necessaria documentazione affinché l'Ufficio potesse verificare le caratteristiche dell'ente con sede in Portogallo, e se le finalità da esso perseguite fossero compatibili con quelle di interesse collettivo protette dall'ordinamento tedesco. Respinti i due ricorsi del Sig. Persche, la controversia è stata sottoposta alla Corte di Giustizia alla quale è stato chiesto se lo Stato di residenza del donatore avesse l'obbligo di attivare lo strumento dello scambio di informazioni con lo Stato dove ha sede l'ente, allo scopo di controllare la natura delle finalità perseguite dallo stesso. La Corte di Giustizia ha stabilito che, sebbene l'onere della prova gravi sul soggetto passivo che desidera avvalersi dell'agevolazione fiscale, nel caso in cui il contribuente incontri particolari difficoltà nel reperimento dei documenti – nello specifico perché questi devono essere raccolti in un altro Paese membro – lo Stato, la cui legge prevede la deduzione, deve attivare gli strumenti di diritto comunitario che gli permettono di ottenere tutte le informazioni che sono necessarie per calcolare in modo corretto l'imposta dovuta. Questo obbligo discende dall'esigenza di non pregiudicare l'applicazione delle libertà fondamentali, le quali verrebbero limitate nel caso in cui le Amministrazioni fiscali nazionali scegliessero di non utilizzare lo scambio di informazioni, anche quando il contribuente non fosse oggettivamente in grado, nonostante i suoi profusi sforzi, di procurarsi le prove che erano state richieste dall'Ufficio.

Dalla sentenza risulta, dunque, che lo scambio di informazioni non è di per sé obbligatorio, ma può diventare tale quando la raccolta di informazioni è indispensabile per evitare la restrizione di una libertà fondamentale.

Il legislatore europeo non ha mai fornito una definizione di informazione. Considerata l'assenza di particolari previsioni di carattere negativo, è da ritenere che possano essere trasmessi documenti, esiti di indagini, attestazioni ufficiali e qualsiasi altro elemento necessario affinché si possa meglio definire il caso concreto.

Una particolare questione si pone in merito alle informazioni di carattere bancario, quando queste non sono a disposizione delle Autorità competenti dello Stato richiesto. In tale caso, l'Autorità fiscale deve ricorrere a metodi di ricerca speciali per ottenere la loro acquisizione. Superati i problemi interni che

⁶<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=76813&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1141064>.

ostacolano la raccolta, lo scambio di informazioni di tipo bancario non subisce alcun limite se tra i due Stati opera il principio di reciprocità.

In riferimento all'oggetto di tali richieste la Comunità Europea è intervenuta più volte sempre con l'intento di ostacolare le condotte di evasione fiscale internazionale: nella Direttiva n. 77/799/CEE era stato previsto lo scambio di informazioni su richiesta in materia di imposte dirette e imposte sul patrimonio. Con il tempo il campo di applicazione della Direttiva veniva esteso anche all'iva ed alle accise per poi tornare ad essere circoscritto alle sole imposte sul reddito e sul patrimonio, nonché alle imposte sui premi assicurativi, con l'esclusione dell'imposta sul valore aggiunto e delle accise che sono però poi state inserite nel Regolamento 1798/2003/CE, poi nel Regolamento 904/2010/UE, per le accise nel Regolamento 389/2012/UE.

I limiti allo scambio di informazioni su richiesta, previsti dall'art. 8 della Direttiva 77/799/CE e tutt'ora in vigore, sono i seguenti:

“La presente direttiva non impone l'obbligo di far effettuare richieste o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizza l'autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni a effettuare tali ricerche, né a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato.

La trasmissione delle informazioni può essere rifiutata quando porterebbe a divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale, o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico.

L'autorità competente di uno Stato membro può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di fatto o di diritto, lo Stato interessato non è in grado di fornire informazioni equipollenti.”⁷

Nonostante questi interventi l'elevato livello di elusione/evasione fiscale all'interno della Comunità Europea portò la stessa ad adottare, in data 02/02/2009, la proposta di Direttiva sulla cooperazione amministrativa in campo fiscale che estendeva la cooperazione tra gli stati membri alle imposte di ogni genere, aboliva il segreto bancario e stabiliva lo scambio automatico di informazioni come regola generale. Tale proposta è stata poi acquisita nella Direttiva 2011/16/UE che disciplina lo scambio di informazioni su richiesta agli art. 5, 6 e 7, prevedendo una procedura simile a quella introdotta dal Modello OCSE, ma dando particolare rilievo alla tempistica. Sulla base dell'art. 7 infatti lo Stato membro deve comunicare le

⁷ Si riporta anche il testo dell'articolo 17 della Direttiva 2011/16/UE, che recita letteralmente: “Limiti - 1. L'autorità interpellata in uno Stato membro fornisce all'autorità richiedente in un altro Stato membro le informazioni di cui all'articolo 5 purché l'autorità richiedente abbia esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi. 2. La presente direttiva non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione. 3. L'autorità competente di uno Stato membro interpellato può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti. 4. La trasmissione di informazioni può essere rifiutata qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico. 5. L'autorità interpellata informa l'autorità richiedente dei motivi che ostano all'accoglimento della richiesta di informazioni.”

informazioni al più presto e comunque entro sei mesi dalla data di ricevimento della richiesta. Se le informazioni risultano essere già in suo possesso, il termine viene ridotto a due mesi. L'autorità competente interpellata inoltre è tenuta a dare conferma del ricevimento della richiesta immediatamente e, comunque, entro sette giorni lavorativi dal ricevimento della stessa, se possibile con mezzi elettronici. Entro un mese dal ricevimento della richiesta, inoltre, deve segnalare all'autorità richiedente l'eventuale incompletezza riscontrata e la necessità di informazioni supplementari di carattere generale. Qualora l'autorità competente interpellata sia impossibilitata a rispondere alla richiesta entro il termine previsto, informa tempestivamente l'autorità richiedente in merito alle circostanze che ostano al rispetto di tale termine. Analogamente, nel caso in cui non possa dare seguito alla richiesta di informazioni o in ipotesi di rifiuto, informa immediatamente l'autorità richiedente con riguardo ai motivi alla base dell'impossibilità di cooperare.

3.2 Fasi dello scambio di informazioni su richiesta

Lo scambio di informazioni su richiesta si svolge in 5 fasi:

Fase 1: preparazione e invio di una richiesta

1. Prima di inviare una richiesta, la parte interessata deve utilizzare tutti i mezzi disponibili sul proprio territorio per ottenere le informazioni a meno che queste non diano luogo a difficoltà sproporzionate. La parte richiedente deve, preliminarmente alla richiesta, cercare di ottenere informazioni dall'altra parte in altri modi, ad esempio: mediante l'uso di Internet, banche dati commerciali o mediante il personale diplomatico che si trova in quel paese. Questo principio di sussidiarietà ha lo scopo di evitare facili richieste o abusi dello strumento in esame per avviare una propria attività istruttoria. Esso, però, non è accolto in modo assoluto in quanto il legislatore comunitario riconosce un'eccezione nel caso in cui l'uso delle fonti nazionali metta in pericolo i risultati dell'inchiesta.
2. La richiesta deve essere fatta per iscritto ma, in caso di urgenza, la richiesta orale può essere accettata, sempre che sia consentito in base alle leggi e alle procedure.
3. La richiesta deve contenere:
 - a. la fonte giuridica alla base della richiesta, cioè la disposizione convenzionale tra le due parti in virtù della quale l'informazione è richiesta;
 - b. una dichiarazione che attesti che ogni mezzo di indagine possibile è stato esperito;
 - c. una dichiarazione di conformità con la legislazione e la prassi amministrativa dello Stato richiedente;

- d. le generalità dei soggetti coinvolti, con l'indicazione di eventuali intermediari;
- e. l'informazione in concreto richiesta e i motivi della stessa;
- f. la natura dell'indagine e l'uso a cui l'informazione, una volta ricevuta, è destinata;
- g. le imposte e il periodo fiscale oggetto di verifica;
- h. l'urgenza della risposta;
- i. la necessità di traduzioni e se occorre una forma ad hoc per l'utilizzo in un processo.

Fase 2: ricezione e controllo di una richiesta

1. Verifica della richiesta. L'autorità competente a ricevere la richiesta è tenuta a verificare la legittimità e la completezza della richiesta; in particolare deve verificare se essa:
 - a. soddisfa le condizioni stabilite dall'accordo di scambio di informazioni;
 - b. è stata firmata da parte dell'autorità competente e comprende tutte le informazioni necessarie;
 - c. contempla le informazioni che possono essere fornite in base allo strumento giuridico su cui si fonda e alle leggi della parte richiedente;
 - d. contiene informazioni sufficienti ad identificare il contribuente;
 - e. contiene informazioni sufficienti ad inquadrare la richiesta.
2. Se la richiesta non è valida o incompleta: l'autorità competente dello Stato richiesto deve notificare, al più presto possibile, alla parte richiedente i motivi di invalidità o le eventuali carenze della richiesta.
3. Se la richiesta è valida e completa: l'autorità competente cerca di raccogliere le informazioni o passa la richiesta ai funzionari dotati dei necessari poteri di indagine e raccolta di informazioni.

Fase 3: raccolta delle informazioni

1. La raccolta delle informazioni deve avere la massima priorità. Le informazioni richieste possono essere di due tipi:
 - a. informazioni già in possesso dell'amministrazione fiscale (dichiarazione dei redditi);
 - b. informazioni ottenute dalle autorità competenti che richiedono più tempo per la loro raccolta

Fase 4: risposta alla richiesta

1. L'autorità competente sulla base delle informazioni raccolte, preparerà la risposta alla richiesta di informazioni e dovrà verificare che la risposta includa:
 - a. la fonte giuridica alla base della richiesta;
 - b. un riferimento alla richiesta in risposta alla quale le informazioni sono fornite;
 - c. le informazioni richieste, comprese le copie dei documenti;
 - d. la ragione per cui talune informazioni non potevano essere fornite o non potevano essere fornite nella forma richiesta;
 - e. gli importi di denaro in valuta corrente;
 - f. il tipo di intervento necessario per raccogliere le informazioni;
 - g. i periodi d'imposta per i quali le informazioni sono fornite;
 - h. menzione del fatto che il contribuente o una terza persona è stata informata dello scambio;
 - i. menzione dell'eventuale presenza di obiezioni a notificare al contribuente la ricezione delle informazioni;
 - j. menzione dell'eventuale presenza di obiezioni alla divulgazione, di tutte o di alcune parti delle informazioni fornite, al contribuente;
 - k. un richiamo al fatto che l'uso delle informazioni fornite è soggetto alle norme applicabili sulla riservatezza;
 - l. estremi e recapiti del funzionario responsabile del procedimento, che può essere contattato in caso di necessità

Fase 5: feedback

1. contenuto del feedback:

rilasciato dallo Stato richiedente in favore dell'autorità competente dello Stato richiesto, dovrebbe essere una valutazione complessiva di quanto lo scambio di informazioni sia stato utile per il richiedente nel rilevare metodi o schemi di evasione fiscale.
2. importanza del feedback:
 - a. permette il miglioramento delle qualità dello scambio di informazioni;
 - b. migliora la motivazione dei funzionari nel fornire informazioni;
 - c. serve come indicatore dell'utilità dello scambio.

4. LO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI

Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni, senza precondizioni, è stato dichiarato dall'Unione Europea il mezzo più efficace per potenziare l'accertamento delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e per lottare contro le frodi internazionali ⁸.

Con la direttiva 2011/16/UE il consiglio dell'Unione Europea ha previsto un sistema di comunicazione automatica e periodica, da parte dell'autorità competente di ciascuno Stato membro all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro, delle informazioni disponibili a partire dal 1° gennaio 2014 riguardanti i residenti in tale altro Stato sulle seguenti categorie specifiche di reddito e di capitale:

- redditi da lavoro;
- compensi per i dirigenti;
- prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni e misure analoghe;
- pensioni;
- proprietà e redditi immobiliari.

La direttiva ha lasciato la possibilità all'autorità competente di uno Stato membro di indicare all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro che non desidera ricevere informazioni sulle categorie elencate o che non desidera riceverne per importi inferiori ad un minimo stabilito.

4.1 Il nuovo standard globale unico per lo scambio automatico di informazioni relative ai conti finanziari

L'importanza dello scambio automatico di informazioni è stata riconosciuta a livello internazionale (G8 e G20). A seguito dei negoziati tra gli Stati Uniti d'America e vari altri Paesi, inclusi tutti gli Stati membri, per la conclusione di accordi bilaterali sullo scambio automatico di informazioni finalizzati all'applicazione della normativa FATCA, l'OCSE è stata incaricata dal G20 di elaborare, sulla base di tali accordi, un nuovo standard globale unico per lo scambio automatico di informazioni fiscali ⁹.

Il 29 ottobre 2014 i rappresentanti di 51 Paesi e giurisdizioni facenti parte del Global Forum dell'OCSE hanno siglato, a Berlino, l'accordo che prevede lo scambio automatico di informazioni fiscali in base ad uno standard globale unico approvato dalla stessa Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

Lo “*Standard for Automatic Exchange of information*” si compone di 4 parti:

⁸ Considerando n. 10 Direttiva 2011/16/UE

⁹ Considerando n. 2 Direttiva 2014/107/UE

- il Model Competent Authority Agreement (MCAA), un modello di accordo per lo scambio automatico di informazioni tra le Autorità competenti degli Stati contraenti;
- il Common Reporting Standard (CRS), contenente le disposizioni relative ai dati da riportare, e le procedure cui gli istituti finanziari dovrebbero attenersi nell'individuazione dei *reportable accounts* e nella trasmissione dei dati;
- il commentario agli Standard MCAA e CRS;
- la *user guide* relativa allo schema *xml* del CRS.

La base normativa del Model Competent Authority Agreement è costituita dall'art. 6 della già citata Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa il quale prevede che “*per talune categorie di casi e in conformità alle procedure determinate di comune accordo, due o più Parti si scambiano automaticamente le informazioni di cui all'articolo 4*” ovvero tutte quelle informazioni che appaiono rilevanti per l'amministrazione o l'applicazione delle rispettive leggi nazionali relative alle imposte oggetto della Convenzione.

A livello comunitario è stata elaborata la Direttiva 2014/107/UE che è andata a modificare la precedente Direttiva 2011/16/UE ampliandone notevolmente l'ambito di applicazione al fine di inserire le stesse informazioni contemplate dal modello di accordo e dallo standard OCSE. Tale direttiva aveva imposto il suo recepimento nei Paesi UE entro il 31 dicembre 2015.

L'Italia, insieme ad altri 52 Paesi cd “*early adopters*”, ha iniziato a scambiare le informazioni a partire dal 2017 con riferimento ai dati registrati nel 2016 ¹⁰.

In termini generali, le istituzioni finanziarie devono segnalare all'amministrazione fiscale della giurisdizione in cui risiedono, i dettagli relativi ai conti finanziari oggetto di comunicazione. Sarà poi la stessa amministrazione a scambiare con i Paesi aderenti all'accordo i dati ricevuti.

Un “*conto oggetto di comunicazione*” è definito come un conto finanziario intrattenuto presso un'istituzione finanziaria tenuta alla comunicazione da una o più “*persone oggetto di comunicazione*” o da un’ “*entità non finanziaria passiva*” ¹¹ limitatamente alle persone che esercitano il controllo che sono “*persone oggetto di comunicazione*”. Quindi, qualora il titolare del conto sia un’ “*entità non finanziaria passiva*” si applicherà il cosiddetto *look-through approach* andando ad individuare le persone fisiche che esercitano il controllo sulla stessa per verificare se siano o meno “*persone oggetto di comunicazione*”.

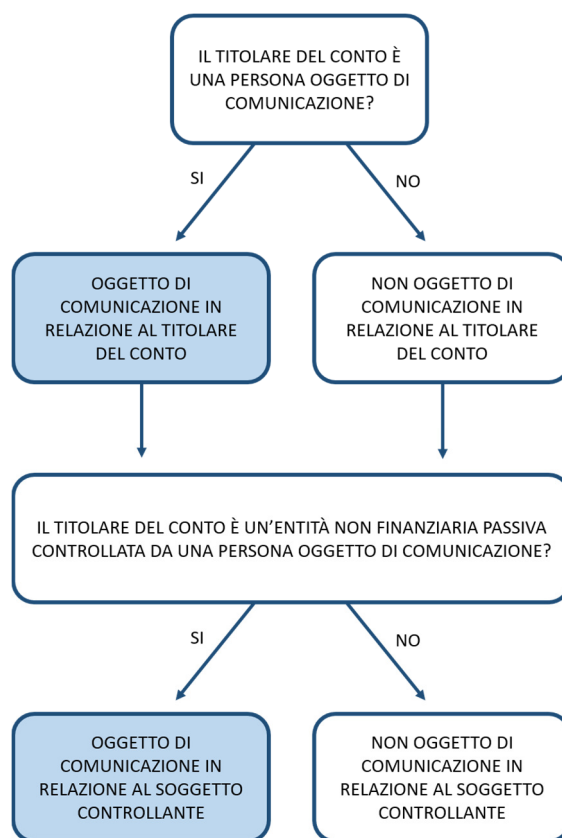
¹⁰ Per conoscere l'elenco degli stati con cui è attualmente in vigore un accordo per lo scambio è possibile collegarsi al sito dell'OCSE attraverso il seguente link: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/#d.en.345426>

¹¹ Un’ “*entità non finanziaria passiva*” è definita dalla norma *a contrariis* come entità non finanziaria diversa da un'entità non finanziaria attiva, per la cui definizione si rimanda al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 28 dicembre 2015.

È definita “*persona oggetto di comunicazione*” (o “*reportable person*”) ogni persona fisica o entità ¹², residente in qualsiasi giurisdizione oggetto di comunicazione ai sensi della normativa fiscale di tale giurisdizione, o il patrimonio del *de cuius* che era residente in una giurisdizione oggetto di comunicazione. A tal fine, un’entità che non abbia un luogo di residenza ai fini fiscali, come una società di persone o un analogo dispositivo giuridico, è considerata residente nella giurisdizione in cui è situata la sua sede di direzione effettiva.

L’istituzione finanziaria dovrà quindi effettuare un primo test (*Tabella 1*) per verificare se un conto sia oggetto di comunicazione, in quanto intrattenuto da una cd “*reportable person*” o da un’ “*entità non finanziaria passiva*” controllata da “*reportable person*”.

Tabella 1 – TEST PER LA DETERMINAZIONE DEI CONTI OGGETTO DI COMUNICAZIONE ¹³



Per la determinazione dei conti oggetto di comunicazione, lo standard prevede procedure di *due diligence* più o meno stringenti a seconda che il titolare del conto sia una persona fisica o un’entità e che il conto sia o meno un conto preesistente alla data del 31/12/2015.

¹² Non sono persone oggetto di comunicazione: le società di capitali i cui titoli sono regolarmente scambiati su uno o più mercati regolamentati, una società di capitali che è un’entità collegata di una società di capitali i cui titoli sono regolarmente scambiati su uno o più mercati regolamentati, un’entità statale, un’organizzazione internazionale, una banca centrale o un’istituzione finanziaria.

¹³ Tratto da “*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: Implementation Handbook*” <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>.

Due diligence per i conti preesistenti di persone fisiche

Per i conti preesistenti di persone fisiche, le procedure di due diligence sono differenziate a seconda che il conto oggetto di analisi sia o meno un “*conto di importo rilevante*”, ovvero un conto avente al 31 dicembre un saldo o valore aggregato maggiore di un importo corrispondente ad 1 milione USD. Questo per non porre eccessivi oneri a carico delle istituzioni finanziarie ed allo stesso tempo limitare il rischio di evasione dei contribuenti.

Per i conti preesistenti di persone fisiche di importo non rilevante è permesso l'utilizzo del cosiddetto “*test dell'indirizzo di residenza*” o “*residence address test*”. Essenzialmente, qualora l'istituzione finanziaria possieda nei suoi archivi ¹⁴ un indirizzo di residenza del titolare del conto basato su evidenze documentali, il titolare può essere considerato residente nella giurisdizione in cui si trova tale indirizzo ¹⁵. Qualora al contrario l'istituzione finanziaria non disponga, in base a prove documentali, di un indirizzo di residenza attuale per la persona fisica titolare del conto, la stessa dovrà verificare i dati rintracciabili elettronicamente per individuare uno dei seguenti indizi:

1. identificazione del titolare del conto come residente in una giurisdizione estera ai fini fiscali;
2. attuale indirizzo postale o di residenza, compresa una casella postale, in una giurisdizione estera;
3. uno o più numeri telefonici in una giurisdizione estera e nessun numero di telefono nella giurisdizione dell'istituzione finanziaria;
4. ordini di bonifico permanente, diversi da quelli relativi ad un conto di deposito, a favore di un conto intrattenuto in una giurisdizione estera;
5. procura o potestà di firma attualmente valida conferita ad un soggetto con indirizzo in una giurisdizione estera;
6. ordine di fermo posta o indirizzo “c/o” in una giurisdizione estera qualora i dati del titolare del conto esaminati dall'istituzione finanziaria italiana tenuta alla comunicazione non contengano nessun altro indirizzo relativo al titolare del conto.

Qualora dalla ricerca elettronica non emerga nessuno degli indizi sopra elencati, non sono richiesti ulteriori adempimenti fino a quando non si verifichi un cambiamento di circostanze che porti all'associazione di uno o più indizi con il conto considerato o fino a quando quest'ultimo non diventi un conto rilevante. Nel caso in cui l'istituzione finanziaria individui uno o più degli indizi elencati, dovrà considerare il titolare del conto come residente ai fini fiscali in ciascuna giurisdizione per cui emerga un indizio a meno che non acquisisca:

¹⁴ Gli archivi dell'istituzione finanziaria includono le informazioni ricercabili elettronicamente ed il fascicolo principale del cliente.

¹⁵ Qualora avvenga un cambiamento di circostanze a motivo del quale l'istituzione finanziaria è a conoscenza o ha motivo di essere a conoscenza che le prove documentali originarie sono inesatte o inattendibili la stessa deve acquisire un'autocertificazione e nuove prove documentali.

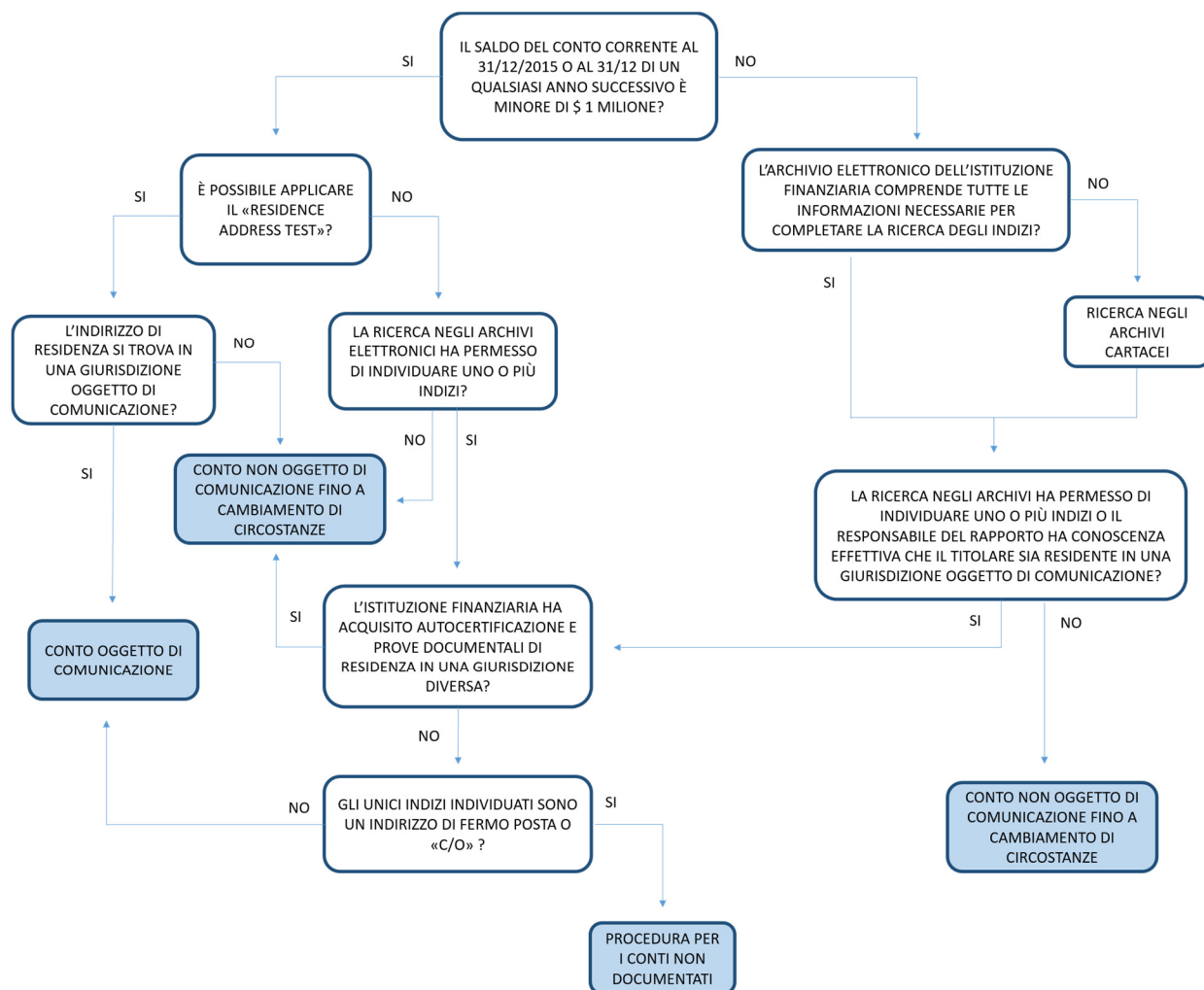
- un’attestazione di residenza fiscale nella forma di autocertificazione del titolare del conto in cui lo stesso dichiara di essere residente in una giurisdizione diversa dalla giurisdizione estera considerata; e
- adeguate prove documentali che attestino la residenza fiscale del titolare del conto in una giurisdizione diversa da quella considerata.

Nel caso in cui dalla ricerca elettronica emerga esclusivamente un indirizzo di fermo posta o “c/o”, l’istituzione finanziaria dovrà effettuare una ricerca negli archivi cartacei o cercare di ottenere dal titolare del conto un’autocertificazione o prove documentali che permettano di stabilirne la residenza fiscale. Qualora anche questi ultimi tentativi non vadano a buon fine, l’istituzione finanziaria dovrà segnalare il conto come “*conto non documentato*”.

Per i conti preesistenti di persone fisiche di importo rilevante non è ammesso l’utilizzo del “*residence address test*” ed è richiesta una ricerca cartacea ulteriore rispetto alla ricerca negli archivi elettronici qualora questi ultimi non comprendano tutte le informazioni necessarie per l’individuazione della presenza di uno o più degli indizi precedentemente elencati.

In aggiunta alle ricerche negli archivi, l’istituzione finanziaria dovrà considerare come conti oggetto di comunicazione tutti i conti di importo rilevante affidati ad un responsabile del rapporto qualora quest’ultimo abbia conoscenza effettiva del fatto che il titolare del conto sia una persona oggetto di comunicazione.

Tabella 2 - Due diligence per i conti preesistenti di persone fisiche ¹⁶



Due diligence per i nuovi conti di persone fisiche

Per i nuovi conti di persone fisiche l'istituzione finanziaria all'apertura del conto dovrà acquisire un'autocertificazione che consenta di determinare la residenza, o le residenze, ai fini fiscali del titolare e di confermare la ragionevolezza di tale autocertificazione in base alle altre informazioni ottenute in sede di apertura del rapporto, ivi compresa l'eventuale documentazione raccolta ai sensi delle procedure AML/KYC.

¹⁶ Tratto da "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: Implementation Handbook" <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>.

Due diligence per i conti preesistenti di entità

Per quanto attiene ai conti preesistenti di entità, non sono soggetti a verifica, identificazione o comunicazione i conti preesistenti il cui saldo o valore aggregato non superi al 31 dicembre 2015, o al 31 dicembre di un qualsiasi anno successivo, un importo corrispondente a 250.000 USD, a meno che l'istituzione finanziaria non decida altrimenti, con riferimento a tutti i conti preesistenti di entità o per specifiche categorie o gruppi chiaramente identificati di tali conti.

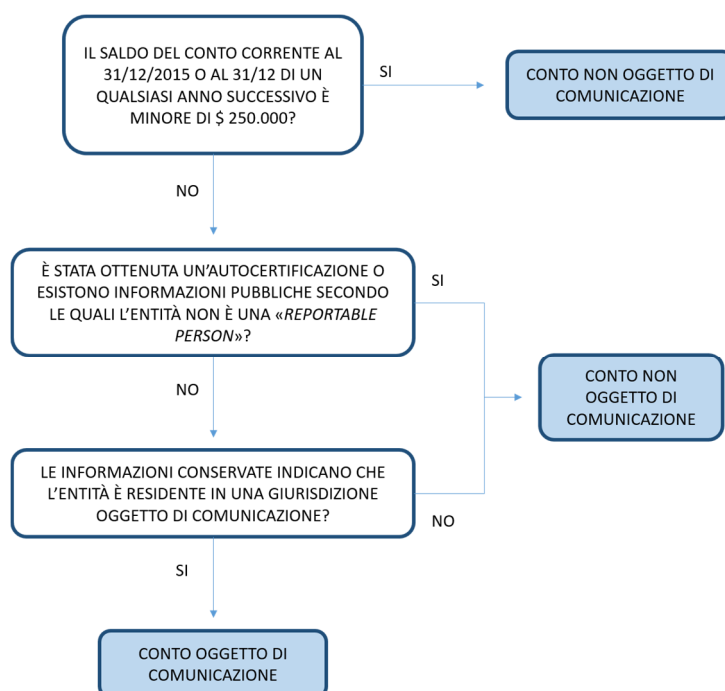
In relazione ai conti con saldo superiore a 250.000 USD, l'istituzione finanziaria dovrà in primo luogo determinare la residenza in base alle informazioni conservate per finalità di legge o in ragione dei rapporti con la clientela (ivi comprese le informazioni raccolte in conformità delle procedure AML/KYC ¹⁷). A tal fine assumeranno rilievo il luogo di costituzione o organizzazione o un indirizzo nella giurisdizione estera.

Qualora le informazioni indichino che il titolare del conto è residente in una giurisdizione estera l'istituzione finanziaria dovrà considerare il conto come “*conto oggetto di comunicazione*”, a meno che non ottenga un'autocertificazione da parte del titolare del conto o possa ragionevolmente determinare, in base alle informazioni in suo possesso o pubblicamente disponibili, che il titolare del conto non sia una “*reportable person*”.

Per quanto attiene le “*entità non finanziarie passive*”, l'istituzione finanziaria dovrà in primo luogo individuare le persone che esercitano il controllo sul titolare del conto, considerando a tal fine come attendibili le informazioni raccolte e conservate in conformità delle procedure AML/KYC e, successivamente, determinare se queste siano o meno “*persone oggetto di comunicazione*” utilizzando: le informazioni raccolte e conservate in conformità delle procedure AML/KYC per i conti con un saldo o valore aggregato inferiore di un importo corrispondente ad 1 milione USD; un'autocertificazione per i conti di importo superiore.

¹⁷ *Anti-money laundering e Know Your Customer.*

Tabella 3 - Due diligence per i conti preesistenti di entità¹⁸



Due diligence per i nuovi conti di entità

Per i nuovi conti di entità, così come per le persone fisiche, l'istituzione finanziaria, all'apertura del conto dovrà in primo luogo acquisire un'autocertificazione che consenta di determinare la residenza, o le residenze, ai fini fiscali del titolare e di confermare la ragionevolezza di tale autocertificazione in base alle altre informazioni ottenute in sede di apertura del rapporto, ivi compresa l'eventuale documentazione raccolta ai sensi delle procedure AML/KYC.

Successivamente l'istituzione finanziaria dovrà acquisire un'ulteriore certificazione del titolare del conto al fine di determinare l'eventuale status di "entità non finanziaria passiva" e, in caso positivo, individuare le persone che esercitano il controllo su di essa richiedendo anche a queste un'attestazione di residenza ai fini fiscali.

Informazioni oggetto di comunicazione

In relazione ad ogni conto oggetto di comunicazione, le istituzioni finanziarie dovranno trasmettere all'autorità fiscale:

- Il nome, l'indirizzo, la giurisdizione o le giurisdizioni di residenza, il NIF o i NIF di ciascuna persona oggetto di comunicazione nonché, nel caso di persone fisiche, la data ed il luogo di nascita

¹⁸ Tratto da "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: Implementation Handbook" <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>.

per ciascuna persona oggetto di comunicazione che è titolare di conto e, nel caso di un'entità finanziaria passiva che è titolare di conto e che è identificata come avente una o più persone che esercitano il controllo che sono persone oggetto di comunicazione, il nome, l'indirizzo, la giurisdizione o le giurisdizioni di residenza, il NIF o i NIF e la data e il luogo di nascita di ogni persona che esercita il controllo che è una persona oggetto di comunicazione;

- Il numero di conto o, se assente, altra sequenza identificativa del rapporto di conto;
- La denominazione ed il codice fiscale dell'istituzione finanziaria tenuta alla comunicazione;
- Il saldo o il valore del conto, compreso, nel caso di un contratto di assicurazione per il quale è misurabile un valore maturato o di un contratto di rendita, il valore maturato o il valore di riscatto, alla fine del pertinente anno solare o di altro adeguato periodo di rendicontazione alla clientela ovvero, se il conto è stato chiuso nel corso di tale anno o periodo, la chiusura del conto.

Nel caso in cui il conto oggetto di comunicazione sia un conto di custodia, dovranno essere comunicati, in aggiunta: l'importo totale lordo degli interessi; l'importo totale lordo dei dividendi; l'importo totale lordo degli altri redditi generati in relazione alle attività detenute sul conto pagati o accreditati; gli introiti totali lordi derivanti dalla vendita o dal riscatto delle attività finanziarie pagati o accreditati.

Per i conti di deposito dovrà altresì essere indicato l'importo lordo degli interessi pagati o accreditati sul conto.

Per i conti diversi da quelli di deposito e custodia dovrà invece essere comunicato, in aggiunta alle informazioni richieste alla generalità dei conti correnti, l'importo totale lordo pagato o accreditato al titolare del conto con riferimento al quale l'istituzione finanziaria agisce in qualità di incaricata dal debitore o dal beneficiario effettivo o in nome proprio, compreso l'importo complessivo di eventuali pagamenti di riscatto effettuati al titolare del conto.

4.2 Lo scambio automatico di informazioni su ruling preventivi transfrontalieri e accordi preventivi

L'Unione Europea, con la Direttiva n. 2015/2376/UE, ha inserito nel testo della direttiva n. 2011/16/UE un nuovo art. 8 bis con il quale è stato previsto lo scambio automatico di informazioni fiscali nell'ambito dei ruling preventivi transfrontalieri e degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento. L'Italia ha dato attuazione alla normativa europea con la pubblicazione del D.Lgs. n. 32 del 2017.

Ambito di applicazione

La nuova normativa si applica ad ogni ruling preventivo transfrontaliero o accordo preventivo sui prezzi di trasferimento emanato, modificato o rinnovato tra il 1° gennaio 2012 ed il 31 dicembre 2013, purché

ancora valido al 1° gennaio 2014, e ad ogni ruling o accordo emanato, modificato o rinnovato successivamente al 1° gennaio 2014.

Agli Stati membri è data tuttavia la possibilità di escludere dalla comunicazione le informazioni sui ruling e sugli accordi emanati, modificati o rinnovati prima del 1° aprile 2016 i gruppi il cui fatturato netto annuo sia inferiore a € 40 milioni nell'esercizio fiscale precedente la data di emanazione, modifica o rinnovo di detti ruling o accordi. Tale eccezione non potrà comunque essere applicata nel caso di imprese che si occupano principalmente di attività finanziarie o di investimento.

Non sono oggetto di scambio i ruling preventivi transfrontalieri che riguardino esclusivamente la situazione fiscale di una o più persone fisiche.

Dall'ambito di applicazione sono esclusi gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi terzi qualora l'accordo internazionale in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo non ne consenta la divulgazione. Tali accordi potranno essere oggetto di scambio di informazioni spontaneo ai sensi dell'art. 9 della direttiva 2011/16/UE, qualora ne consentano la divulgazione e questa sia stata altresì autorizzata dall'autorità competente del Paese terzo.

Tuttavia, come anche specificato nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 32 del 2017, nel caso in cui gli accordi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento siano esclusi dallo scambio automatico, sono comunque scambiate le informazioni di cui al paragrafo 6 dell'articolo 8 bis della direttiva 2011/16/UE alle quali si fa riferimento nella richiesta che ha portato all'emanazione di detti accordi.

Informazioni oggetto di comunicazione

Le informazioni che devono essere comunicate includono i seguenti elementi:

- identificazione della persona, diversa da una persona fisica, e, se del caso, del gruppo di persone cui appartiene;
- sintesi del contenuto del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, compresa una descrizione delle pertinenti attività commerciali o delle operazioni o serie di operazioni, fornita in termini astratti senza comportare la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale;
- date di emanazione, modifica o rinnovo del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- data di inizio del periodo di validità del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, se specificata;
- data di conclusione del periodo di validità del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, se specificata;

- tipo di ruling preventivo transfrontaliero o accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- importo dell'operazione o della serie di operazioni del ruling preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, qualora vi si faccia riferimento nel ruling o accordo stesso;
- descrizione dell'insieme dei criteri utilizzati per determinare il metodo di fissazione dei prezzi di trasferimento o il prezzo di trasferimento stesso, nel caso di un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- identificazione del metodo utilizzato per la fissazione dei prezzi di trasferimento o per determinare il prezzo di trasferimento stesso, nel caso di un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- identificazione degli altri eventuali Stati membri che possono essere interessati dal ruling preventivo transfrontaliero o dall'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento;
- identificazione delle persone, diverse dalle persone fisiche, negli altri eventuali Stati membri che possono essere interessate dal ruling preventivo transfrontaliero o dall'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, con l'indicazione degli Stati membri a cui le stesse sono legate;
- indicazione se le informazioni comunicate si basano sullo stesso ruling preventivo transfrontaliero o accordo preventivo sui prezzi di trasferimento oppure sulla richiesta che ha portato all'emanazione di accordi con Paesi terzi esclusi dallo scambio automatico (art. 8 *bis* comma, paragrafo 3, secondo comma Direttiva 2011/16/UE).

4.3 Lo scambio automatico di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese

Nel 2016 il Consiglio dell'Unione Europea ha voluto ampliare, con la Direttiva 2016/881/EU, l'ambito dello scambio obbligatorio di informazioni, includendo una rendicontazione Paese per Paese (cd *Country-by-Country reporting*) al fine di contrastare la pianificazione fiscale aggressiva che i grandi gruppi di imprese multinazionali hanno la possibilità di attuare a danno delle PMI operanti su scala nazionale, nonché di evitare l'instaurarsi tra i vari Stati di una concorrenza per attrarre tali gruppi offrendo loro vantaggi fiscali¹⁹.

Il Consiglio dell'Unione Europea ha specificato che per l'attuazione della direttiva “*gli Stati membri dovrebbero utilizzare la relazione finale 2015 sull'azione 13 del progetto OCSE/G20 in materia di erosione della base imponibile e trasferimento degli utili, redatta dall'OCSE, sia come fonte illustrativa o interpretativa della presente direttiva che per assicurare coerenza nell'applicazione di quest'ultima negli Stati membri*”.

¹⁹ Considerando n. 2 Direttiva 2016/881/EU

L'Italia ha introdotto il *Country-by-Country reporting* nel nostro ordinamento con l'art. 1, commi 145-146 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016) e con successivo Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (Decreto 23 febbraio 2017) sono stati stabiliti termini, elementi e condizioni per la trasmissione della rendicontazione all'Agenzia delle entrate.

Ambito di applicazione

I gruppi comprendenti due o più imprese aventi residenza fiscale in giurisdizioni diverse, oppure un'impresa residente ai fini fiscali in una giurisdizione e soggetta a imposte per le attività svolte tramite una stabile organizzazione in un'altra giurisdizione, sono tenuti a presentare, a decorrere dal periodo d'imposta che ha inizio il 1° gennaio 2016 o in data successiva, un modello di rendicontazione Paese per Paese riepilogativo della distribuzione dei redditi, delle imposte e delle attività per giurisdizione fiscale ed un elenco di tutte le entità costitutive del gruppo residenti in tale giurisdizione.

Sono esclusi dal *Country-by-Country reporting* i gruppi i cui ricavi consolidati complessivi nel periodo d'imposta precedente a quello in cui è presentata la rendicontazione siano inferiori a Euro 750 milioni.

L'Autorità competente di uno Stato membro che ha ricevuto la rendicontazione è tenuta alla comunicazione della stessa ad ogni altro Stato membro in cui, in base alle informazioni contenute nel report, una o più entità appartenenti al gruppo sono residenti ai fini fiscali o sono soggette a imposte per le attività svolte tramite una stabile organizzazione.

Informazioni oggetto di comunicazione

Per ciascuna giurisdizione in cui opera il gruppo la rendicontazione dovrà contenere:

- i dati aggregati di tutte le entità appartenenti al gruppo riguardanti i ricavi, gli utili (o perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di dipendenti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti;
- l'identificazione di ogni entità appartenente al gruppo ivi residente, la giurisdizione fiscale di costituzione o di organizzazione, se diversa dalla giurisdizione di residenza fiscale, la natura dell'attività o delle principali attività svolte;
- le stabili organizzazioni ivi situate con l'indicazione dell'entità giuridica a cui fanno capo.

5. LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI SPONTANEO

Un'altra forma di scambio di informazioni è quello spontaneo che riguarda un flusso di informazioni tra autorità competenti senza che vi sia stata una preventiva richiesta in tal senso da parte di uno Stato.

Come per le altre forme di cooperazione in ambito amministrativo tra Stati, detto strumento può essere analizzato attraverso le diverse fonti normative che lo regolano, distinguendo l'ambito Europeo dall'ambito Extra EU.

5.1 Lo scambio di informazioni spontaneo in ambito Extra UE

Modello OCSE, art. 26

Secondo la definizione fornita dall'OCSE lo scambio di informazioni spontaneo si concretizza allorquando le autorità competenti di uno Stato, avendo acquisito nel corso dei controlli alcune informazioni che ritengono di interesse per un altro Stato, le comunicano allo Stato interessato, senza che ne sia stata fatta preventiva richiesta.

L'OCSE ha altresì elaborato il c.d. “Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes” all'interno del quale vengono fornite le istruzioni per l'applicazione di questo tipo di scambio di dati (Module 2).

Innanzitutto, le circostanze che possono dar luogo ad uno scambio di informazioni spontaneo sono le seguenti:

- l'autorità competente di uno Stato ha fondati motivi di presumere che sussista una perdita per l'Erario di un altro stato;
- quando sono stati effettuati dei pagamenti a residenti di un altro Paese che si sospetta non siano stati segnalati;
- quando un contribuente ottiene una riduzione o un'esenzione dall'imposta in un Paese che potrebbe dar luogo ad un aumento della responsabilità fiscale per le imposte di un altro paese;
- quando le transazioni fra un contribuente di uno Stato e il contribuente di un altro Stato sono effettuate attraverso uno o più Paesi in modo che il risparmio di imposta possa conseguire a svantaggio di un Paese o di entrambi i Paesi;
- l'autorità competente di uno Stato ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione di imposta derivante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi societari;
- quando vi è la possibilità che un particolare schema di elusione o di evasione sia usato da altri contribuenti.

Nel fornire spontaneamente le informazioni l'autorità competente di uno Stato, dovrebbe indicare i seguenti elementi:

- il riferimento all'articolo del relativo trattato o della base normativa per effetto della quale le informazioni sono fornite;
- l'identità del soggetto al quale le informazioni si riferiscono (nome, data di nascita, stato civile, Tax identification number, indirizzo di residenza e i recapiti, compreso l'indirizzo e-mail);
- identità del soggetto dal quale le informazioni sono state ottenute e, se rilevante, il rapporto con il soggetto rispetto al quale le informazioni si riferiscono;
- se la transazione coinvolge un intermediario, i dati relativi a quest'ultimo e, in ipotesi di informazioni bancarie, il numero di conto;
- le informazioni raccolte e i motivi che hanno indotto a ritenere che le informazioni trasmesse siano importanti per l'altra autorità competente (per le somme di denaro indicare la valuta e se sono state trattenute imposte e in questo caso il tasso e l'ammontare);
- in che modo le informazioni sono state ottenute e la fonte che le ha fornite;
- comunicare se il contribuente è stato informato in merito allo scambio di informazioni,
- comunicare se vi sono obiezioni per notificare al contribuente la ricevuta delle informazioni;
- comunicare se vi sono cause ostative alla divulgazione delle informazioni;
- dire se è richiesto un feedback in merito all'utilità delle informazioni trasmesse;
- l'avviso che le informazioni raccolte sono strettamente confidenziali e devono essere trattate con riservatezza;
- infine, i riferimenti del funzionario responsabile che può essere contattato in caso di necessità.

L'autorità competente che riceve le informazioni dovrebbe a sua volta valutare le informazioni ricevute e trammetterle all'autorità investigativa per le verifiche successive. Dovrebbe inoltre riferire al Paese che ha fornito le informazioni un feedback sull'utilità delle stesse.

Convenzione Multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale (firmata a Strasburgo il 25 gennaio del 1988, elaborata da OCSE E Consiglio d'Europa) 20, art 7.

20 Successivamente modificata dal Protocollo adottato il 31 marzo 2010 con il quale è stata aperta alla firma di Stati non membri del Consiglio d'Europa né dell'OCSE. In particolare, il Protocollo di modifica risponde principalmente all'esigenza di adeguare le disposizioni convenzionali agli standard di trasparenza e scambio di informazioni accettati a livello internazionale, i quali implicano, tra gli altri, l'obbligo allo scambio di informazioni coperte da segreto bancario secondo la legislazione interna). L'aggiornamento delle firme e delle ratifiche è disponibile presso il link seguente: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

La Convenzione si limita ad individuare all'art. 7, le circostanze che possono indurre uno Stato a comunicare "senza richiesta preliminare" ad un altro Stato le informazioni di cui è a conoscenza:

- la prima Parte ha motivo di ritenere che nell'altra Parte possa verificarsi una riduzione dell'imposta;
- un contribuente ottiene nella prima Parte una riduzione o un'esenzione d'imposta che comporterebbe un aumento d'imposta o un assoggettamento a imposta nell'altra Parte;
- le operazioni tra un contribuente di una Parte e un contribuente di un'altra Parte avvengono tramite uno o più Paesi in modo tale che ne possa risultare una riduzione d'imposta nell'uno o nell'altro Paese o in entrambi;
- una Parte ha motivo di ritenere che possa risultare una riduzione d'imposta da trasferimenti fittizi di utili nell'ambito di gruppi d'impresa;
- quando, in seguito ad informazioni comunicate ad una Parte da un'altra Parte, la prima Parte abbia raccolto informazioni utili ai fini dell'accertamento degli obblighi tributari nell'altra Parte.

5.2 Lo scambio di informazioni spontaneo in ambito UE

Direttiva 2011/16/UE, art. 9

L'Autorità competente di ogni Stato membro comunica spontaneamente le informazioni "prevedibilmente pertinenti" per l'amministrazione di ogni altro Stato membro qualora ricorrano le seguenti situazioni:

- Vi sono fondati motivi di presumere che esista una perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro;
- Un contribuente ottiene, in uno Stato membro, una riduzione o un esonero d'imposta che dovrebbe comportare per esso un aumento d'imposta o un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro;
- Le relazioni d'affari fra un contribuente di uno Stato membro ed un contribuente dell'altro Stato membro sono svolte attraverso uno o più Paesi in modo tale da comportare una diminuzione di imposta nell'uno o nell'altro Stato membro o in entrambi;
- L'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione di imposta risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi di imprese;
- In uno Stato membro, a seguito delle informazioni comunicate dall'autorità competente dell'altro Stato membro, vengono raccolte delle informazioni che possono essere utili per l'accertamento dell'imposta in quest'altro Stato membro.

All'art. 10 e all'art. 20, la Direttiva disciplina termini e modalità di trasmissione delle informazioni. In particolare esse devono avvenire “al più presto e comunque entro un mese dalla loro disponibilità”. Inoltre lo Stato membro che riceve le informazioni deve accusare ricevuta delle stesse “immediatamente ...e comunque entro sette giorni lavorativi dal ricevimento delle stesse”.

Infine, le comunicazioni tra i Paesi coinvolti devono essere effettuate “se possibile per via elettronica”, sulla base di un formulario tipo adottato dalla Commissione Europea.

La Direttiva 2011/16/UE è stata recepita in Italia con il D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014.

Con particolare riferimento alle circostanze che possono dar luogo ad uno scambio spontaneo di informazioni, l'art. 6 del Decreto rimanda in toto alle disposizioni dell'art. 9 della Direttiva.

Il Decreto poi fissa le procedure attuative comuni a tutte le forme in cui avviene lo scambio di informazioni.

Invero, riguardo all'ambito oggettivo, l'art. 1 stabilisce che gli scambi di informazioni che avvengono sulla base della Direttiva 2011/16/UE possano interessare le “imposte di qualsiasi tipo riscosse da e per conto dell'Amministrazione finanziaria e delle ripartizioni territoriali, comprese le autorità locali”. Restano tuttavia esclusi i contributi previdenziali obbligatori, l'IVA, i dazi doganali e le accise, i diritti, quali quelli per certificati e altri documenti rilasciati da autorità pubbliche, le tasse di natura contrattuale, quale corrispettivo per pubblici servizi (art. 1, comma 5).

Sotto il profilo soggettivo, lo scambio di informazioni può riguardare una persona fisica, una persona giuridica, associazioni di persone anche prive di personalità giuridica, qualsiasi altro istituto giuridico di qualunque natura e forma, dotato o meno di personalità giuridica, che possieda o gestisca beni e che sia assoggettato a una delle imposte comprese dalla portata applicativa del decreto (art. 2).

Il Decreto individua altresì la struttura organizzativa che lo Stato deve adottare per la gestione della cooperazione amministrativa in materia fiscale (art. 3). Al riguardo, l'Autorità competente per il territorio nazionale è il Direttore generale delle finanze che a sua volta designa, con apposito provvedimento, l'ufficio centrale di collegamento e i servizi di collegamento ²¹.

Più precisamente, l'Ufficio centrale di collegamento è individuato nel Dipartimento delle Finanze che agisce quale responsabile principale della cooperazione amministrativa con gli Stati membri occupandosi di:

- monitorare il corretto funzionamento della piattaforma comune basata sulla rete comune di comunicazione e sull'interfaccia comune di sistema sviluppata dall'Unione per assicurare tutte le trasmissioni con mezzi elettronici tra le autorità competenti nel settore della fiscalità e sue successive evoluzioni;

²¹ Tali organi sono individuati con Decreto 29 maggio 2014.

- informare il Direttore generale delle finanze delle problematiche di particolare rilievo che dovessero insorgere tra o con i servizi di collegamento ovvero nei rapporti di collaborazione amministrativa con gli altri Stati membri o con la Commissione europea;
- tenere aggiornato l'elenco dei servizi di collegamento e renderlo accessibile agli Uffici centrali di collegamento degli altri Stati membri;
- inoltrare ai Servizi di collegamento di cui all'art. 2 le richieste di assistenza amministrativa ad esso comunque pervenute;
- attuare il coordinamento con gli uffici competenti dell'Agenzia delle entrate, della Guardia di Finanza e del Dipartimento delle finanze, dirimendo, ove necessario, i casi di conflitti di competenza. A tal fine può convocare i rappresentanti dei suddetti servizi di collegamento;
- ai sensi della direttiva, comunica annualmente alla Commissione Europea, il numero di tutte le richieste di assistenza inviate e ricevute nel corso di ciascun anno precedente.

I servizi di collegamento riguardano:

- l'Agenzia delle Entrate Direzione centrale accertamento, Settore internazionale, Ufficio scambio di informazioni;
- la Guardia di Finanza, Comando Generale, II Reparto, Analisi e Relazioni internazionali;
- Il Dipartimento finanze.

Per lo scambio di informazioni spontaneo sono competenti unicamente l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza.

Il Decreto fornisce altresì delle indicazioni in ordine alle modalità e termini in cui si attua uno scambio di informazioni spontaneo.

Quanto al primo aspetto, il Decreto, in conformità alla Direttiva, stabilisce che lo scambio di informazioni avvenga con modalità elettroniche, utilizzando formulari e formati adottati dalla Commissione europea (art. 9). Inoltre si prevede che l'autorità competente che fornisce le informazioni può chiedere all'organo competente dell'altro Stato di inviare un riscontro in merito. In tal caso, e con riferimento al secondo aspetto, l'autorità che ha ricevuto le informazioni riferisce “prima possibile e, comunque, entro tre mesi dal momento in cui sono noti i risultati dell'uso delle informazioni” (art. 8).

APPENDICE 1 – UTILIZZO DELLE INFORMAZIONI ACQUISITE NELL’AMBITO DELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE - ESTRATTO CIRCOLARE N. 1/2018 COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

Estratto Circolare n. 1/2018 Comando Generale della Guardia di Finanza III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate: “*Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali*” - Volume II – Parte IV

“CAPITOLO 3 - L’UTILIZZO DELLE INFORMAZIONI ACQUISITE NELL’AMBITO DELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE

1. La valorizzazione fiscale delle informazioni derivanti dall’attività di cooperazione internazionale.

Gli Stati con ordinamenti tributari a fiscalità cosiddetta avanzata si sono dotati, per il contrasto di fenomeni evasivi ed elusivi, di strumenti per lo scambio di informazioni e la collaborazione amministrativa e giudiziaria.

La cooperazione internazionale si fonda su precise basi normative dal cui rispetto non si può prescindere, pena l'impossibilità di utilizzare i dati scambiati e, quindi, la vanificazione dell'attività posta in essere. I mezzi approntati vedono, in primo piano, l'attività della Guardia di Finanza quale naturale referente degli Organi collaterali esteri e si muovono sul duplice livello della mutua assistenza e dello scambio di informazioni in ambito convenzionale, basato principalmente:

- sulle norme di diritto internazionale, ovvero le Convenzioni per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali;*
- sulle fonti comunitarie (direttive e regolamenti), che prevedono norme di dettaglio per l'interscambio informativo in materia fiscale (evidentemente, tra gli Stati membri), le quali convivono unitamente alle Convenzioni di cui all'alinea precedente.*

Da ciò consegue che il ricorso alla collaborazione internazionale va inteso quale strumento di utile ausilio investigativo ogni qualvolta, nel corso dell'attività ispettiva, gli operanti si trovino di fronte ad operazioni che destino sospetti e che siano state poste in essere da operatori nazionali direttamente o indirettamente con soggetti residenti all'estero.

Pare opportuno segnalare come il tema della cooperazione internazionale:

- da un lato, formi costantemente oggetto di iniziative a livello europeo al fine di implementare sempre più il ricorso a forme di collaborazione investigativa “condivise” e basate sulle “best practices”;*
- dall'altro, rappresenti un settore nel cui ambito si registrano forti segnali di attenzione da parte di numerose organizzazioni internazionali, con cui il Corpo si interfaccia permanentemente e costantemente.*

Nell'ambito delle attività di cooperazione internazionale, l'autorità interpellata, per procurarsi le informazioni o condurre l'indagine amministrativa richiesta, procede come se agisse “per conto proprio” o “su richiesta di un'altra autorità del proprio Stato membro” (art. 6, terzo comma della Direttiva 2011/16/UE). Tale disposizione consente al Corpo di avvalersi, nello specifico ambito, dei poteri ispettivi nel settore fiscale previsti dalla legislazione domestica.

Avuto riguardo al tema della valorizzazione fiscale delle informazioni provenienti da attività di collaborazione internazionale, occorre circoscrivere il perimetro di utilizzo di quelle di natura amministrativa di fonte estera, sia in chiave investigativa che probatoria distinguendo, a tale ultimo riguardo, l'ingresso tanto a livello di procedimento tributario di accertamento delle imposte che di procedimento penale eventualmente instaurato.

Attraverso la disamina della fonte da cui provengono le informazioni, è necessario, quindi, accertarne il valore probatorio che possono assumere nell'ambito dell'accertamento d'imposta, in quanto potrebbero essere, di conseguenza, differenti gli utilizzi, a seconda che si tratti strumenti di mutua assistenza amministrativa di diritto comunitario o convenzionali.

2. L'utilizzo delle informazioni a seguito di cooperazione in materia di imposte dirette e IVA.

a. Le informazioni ottenute mediante ricorso alla normativa internazionale.

In ordine alla tematica concernente l'utilizzabilità ai fini fiscali delle informazioni ottenute a seguito di cooperazione internazionale, giova rammentare che la normativa europea, tanto in tema di cooperazione nel settore delle imposte dirette, quanto nel settore dell'IVA, ne ha regolato i presupposti.

In particolare, relativamente alle imposte dirette, in ambito europeo, la Direttiva n. 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 "relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE" è stata recepita integralmente nell'ordinamento italiano con il D.Lgs. n. 29/2014, il quale ha modificato l'art. 31-bis del D.P.R. n. 600/1973, concernente l'assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea.

Ne consegue che le informazioni ricevute da altri Stati membri, in applicazione della citata Direttiva, hanno il medesimo valore probatorio delle informazioni che l'amministrazione finanziaria nazionale può direttamente acquisire secondo la disciplina interna. La stessa Direttiva 2011/16/UE, all'art. 16, contempla, tra l'altro, la possibilità che le informazioni comunicate tra Stati membri "[...] possono essere usate in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale [...]"

In materia IVA, invece, il Regolamento UE n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 "relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto", al pari di tutte le norme di natura regolamentare, è caratterizzato dalla portata generale, dall'obbligatorietà e, soprattutto, dalla diretta applicabilità nel Paese membro.

La citata normativa, all'art. 55, prevede, tra l'altro, che le informazioni comunicate o raccolte possano essere utilizzate unicamente nelle circostanze previste dal Regolamento. In particolare, "dette informazioni possono essere usate per accertare la base imponibile, la riscossione o il controllo amministrativo dell'imposta, ai fini di un corretto accertamento fiscale. Le informazioni possono inoltre essere usate per accertare altri contributi, dazi e imposte contemplati dall'articolo 2 della direttiva 2008/55/CE del Consiglio, del 26 maggio 2008, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure".

Inoltre, al pari di quanto avviene per le imposte dirette, le informazioni ottenute a seguito di interscambio informativo internazionale possono essere utilizzate in procedimenti giudiziari che implicino l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni giuridiche che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti.

Per quanto concerne le informazioni scambiate ed ottenute in applicazione di una "Convenzione contro le doppie imposizioni e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale" che, come noto, viene introdotta nell'ordinamento italiano con legge ordinaria, le stesse possono assumere il valore probatorio sempreché si tratti di informazioni che tale valore abbiano o possano avere secondo la legge italiana.

Al riguardo, la Corte di Cassazione (Cass., Sez. Trib., 3 marzo 2000, n. 2390) ha sostenuto che "non può essere considerata alla stregua di un'informazione anonima una segnalazione di un'amministrazione straniera anche nel caso sia priva di indicazioni circa la sua attribuzione a un funzionario responsabile e in assenza di sottoscrizione".

Nel caso di specie, la Cassazione ha fatto salvo un accertamento a carico di un contribuente italiano, fondato su una segnalazione del Dipartimento del Tesoro statunitense, respingendo gli argomenti sviluppati dalle Commissioni tributarie di primo e secondo grado.

In particolare la Suprema Corte ha ritenuto che "costituisce principio ormai comunemente accettato che la documentazione dell'attività amministrativa, soprattutto quando la stessa consiste in certificazioni o accertamenti di fatto, o nella riproduzione del contenuto di altri atti, non richiede, ad substantiam, l'indicazione della persona fisica titolare dell'organo o addirittura la sottoscrizione della stessa, essendo sufficiente la sicura riconducibilità del documento (e quindi dell'atto di cui viene riprodotto il contenuto) all'amministrazione (si vedano, fra le altre, le sentenze 20 gennaio 1994, n. 522; 11 ottobre 1996, n. 8881; 6 marzo 1999, n. 1923; 7 maggio 1999, n. 4567).

Nella specie non veniva neppure contestata la provenienza del documento dall'Amministrazione finanziaria federale U.S.A., per cui sussisteva il dovere del giudice di merito di prendere in esame e valutare la natura ed il contenuto del documento stesso, inviato all'Amministrazione finanziaria italiana nell'ambito dei rapporti di collaborazione stabiliti dall'art. 26 della Convenzione Italia-U.S.A. del 27 aprile 1984. Devesi, inoltre, osservare che, come ha esattamente rilevato la difesa erariale, i requisiti di validità formale del documento sono stabiliti dall'ordinamento di origine" e, quindi, non possono essere valutati secondo parametri italiani.

In ambito OCSE, l'art. 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni consente all'Autorità fiscale dello Stato richiedente di utilizzare le informazioni ottenute dall'Autorità fiscale dell'altro Stato contraente nei procedimenti di natura amministrativa.

Le medesime informazioni possono essere utilizzate anche per "altri fini", a condizione che questa possibilità sia ammessa dagli ordinamenti dei due Stati e che l'Autorità dello Stato interpellato dia il proprio consenso.

In tal modo si evita che le stesse informazioni vengano trasmesse più volte per scopi diversi.

b. Gli elementi acquisiti in forma irrituale.

Sulla base di quanto affermato nel paragrafo che precede, appare chiaro che gli elementi acquisiti in forma irrituale ed oggetto di successiva comunicazione alle Autorità nazionali tramite i canali della cooperazione amministrativa non hanno alcun valore ufficiale e non possono essere utilizzati quali mezzi o fonti di prova, in quanto il mancato ricorso al “canale” ufficiale ne determina l'inefficacia.

Tali informazioni, conseguentemente, pur evidenziando situazioni macroscopicamente illecite, avranno esclusivamente il valore di comuni notizie e non potranno essere poste a base, ad esempio, di verbalizzazioni o di atti di accertamento in Italia.

Evidentemente, la problematica di rilevante importanza ed attualità ruota anche attorno alle cc.dd. “liste di evasori”, ottenute nell'ambito di rapporti internazionali attraverso diverse modalità, che negli ultimi anni hanno suscitato vasta eco nell'opinione pubblica, attirando l'attenzione dei principali attori della scena politico fiscale.

In questa sede, pare utile richiamare - brevemente - l'orientamento della giurisprudenza in relazione al possibile utilizzo ai fini fiscali dei dati riferiti alla c.d. “lista Falciani”, la quale è stata oggetto di numerose controversie di natura tributaria circa la sua idoneità e, quindi, in ordine al conseguente utilizzo fiscale dei dati in essa contenuta onde procedere all'accertamento di maggiori imposte a seguito della constatazione di redditi sottratti a tassazione.

Come noto, tale lista comprendeva migliaia di schede (cc.dd. “fiches”), riferite ad oltre 130.000 soggetti - illecitamente sottratte da un ex dipendente di un istituto di credito elvetico - espressive di rapporti instaurati e disponibilità finanziarie detenute dai medesimi, anche in via fiduciaria, presso la banca svizzera. I documenti in argomento erano stati acquisiti dall'Amministrazione finanziaria francese e, da questa, trasmessi sia per via rogatoriale sia mediante gli strumenti della mutua assistenza amministrativa, all'Autorità Giudiziaria richiedente e alla Guardia di Finanza.

A seguito dell'emissione di atti di accertamento, che avevano ad oggetto le risultanze emergenti da detta documentazione, sono sorti numerosi contenziosi tributari, che hanno posto l'accento proprio sulle modalità di illegittima sottrazione della stessa alla banca che la deteneva, mediante una condotta, da parte dell'agente, integrante fattispecie penalmente rilevanti.

La stessa Corte di Cassazione francese, con sentenza n. 11-13097 del 2013, confermando l'orientamento della Corte di Appello di Parigi, ha, in effetti, ritenuto illegittime le modalità attraverso cui l'Amministrazione fiscale transalpina era venuta a conoscenza delle informazioni, negandone, conseguentemente, la relativa utilizzabilità. Sul punto, si sono registrate sentenze altalenanti dei giudici nazionali di merito orientate, in alcuni casi, a propendere per l'inutilizzabilità fiscale tout court dei documenti trasmessi dalle Autorità estere e, in altri, ad affermare il pieno utilizzo degli stessi, sul presupposto della legittimità delle modalità di acquisizione della documentazione da parte delle Autorità italiane, a nulla condizionando l'accertamento preliminare della regolarità degli atti compiuti dall'Autorità straniera in territorio estero.

La questione sembra essere stata risolta nel senso della totale utilizzabilità dei dati, a seguito di ulteriori pronunce della Corte di Cassazione (Cass., ord., 10 luglio 2013, n. 29433; ordinanze nn. 8605 e 8606 del 2015) ribadite con ordinanza n. 17503 del 1° settembre 2016, con la quale è stato statuito che:

- “in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da una specifica previsione di legge e salvi i casi in

cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, quali l'inviolabilità del domicilio, della libertà personale etc. non ravvisandosi nell'ordinamento tributario una disposizione analoga a quella contenuta nell'art. 191 c.p.p. a norma del quale le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate";

- "ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con i contribuenti i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della direttiva 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria".

Sulla base di tale approccio ermeneutico, la Corte di Cassazione sembra voler ammettere l'utilizzabilità dei dati in questione in quanto la valutazione della legittimità degli accertamenti fiscali in argomento discende prioritariamente dalle modalità di acquisizione dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria nazionale.

c. Utilizzo delle informazioni in sede processuale penale.

L'utilizzo in sede processuale penale dei dati e delle informazioni ottenuti a seguito della cooperazione amministrativa rappresenta un tema fortemente dibattuto, anche a livello giurisprudenziale.

La tematica in questione, che riguarda la possibilità e le modalità di "migrazione" delle informazioni scambiate tra le Autorità competenti dei vari Stati dal settore amministrativo a quello penale mediante il ricorso agli strumenti normativi di cooperazione internazionale, potrebbe avere riflessi in ordine ad una eventuale inutilizzabilità dei dati perché irrualmente acquisiti ovvero perché ottenuti senza il rispetto delle forme e delle garanzie previste dalla normativa processuale-penalistica. Più in particolare, si fa riferimento a quei casi a fronte dei quali, a seguito dell'attivazione della cooperazione amministrativa, sia eventualmente configurabile anche una fattispecie di natura penale connessa ad un illecito fiscale.

Come è possibile rinvenire nel testo e nel relativo commento all'articolato della Direttiva 2011/16 e del Regolamento 904/2010, indicato nel precedente paragrafo a., sia la normativa europea sia quella di matrice convenzionale/pattizia - tanto in tema di cooperazione nel settore delle imposte dirette che nel campo IVA - non precludono l'utilizzabilità ai fini penali delle informazioni oggetto di scambio.

In realtà, le previsioni normative sopra richiamate non sono da sole sufficienti a superare alcune difficoltà di ordine pratico riguardanti il travaso in campo penale domestico delle informazioni acquisite all'estero, stante la necessità di coordinamento con precise disposizioni dettate, al riguardo, dal codice di procedura penale.

Resta indubbio che è necessario adottare grande cautela nella migrazione di documenti e dati amministrativi formati all'estero verso il loro utilizzo processuale/penale, la cui ammissibilità deve essere, appunto, verificata alla stregua dei fondamentali canoni di diritto probatorio, tenuto conto che il mancato rispetto degli stessi potrebbe comportare profili di inutilizzabilità conseguenti alla compressione del diritto di difesa.

Il contesto è stato caratterizzato da divergenti orientamenti della dottrina e da esigua giurisprudenza in materia, fino ad un interessante pronunciamento della Corte di Cassazione dell'anno 2009, poi ribadito nel 2012 (Cass. Pen., Sez. III, 6 marzo 2012/12 luglio 2012, n. 27736) la quale ha evidenziato che "...le acquisizioni documentali della Guardia di

Finanza attengono al procedimento di accertamento fiscale ed avendo natura di atti amministrativi esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie”.

Nello specifico caso, la Suprema Corte ha rigettato un ricorso presentato da un soggetto che lamentava la violazione dell’art. 727 c.p.p. in quanto il Tribunale del Riesame di Napoli aveva ritenuto utilizzabili atti esteri in assenza di rogatoria internazionale, ritenendoli acquisiti in via amministrativa dalla Guardia di Finanza.

L’effetto è di notevole portata in quanto la Cassazione giudica legittimo l’ingresso nella fase dibattimentale delle informazioni acquisite a seguito di cooperazione amministrativa internazionale per l’accertamento di reati di natura tributaria concernenti gli stessi fatti, senza che sia necessario avviare apposita commissione rogatoria, salvo che non sia accertata la violazione dei diritti fondamentali riconosciuti dall’ordinamento costituzionale italiano.

3. Le prospettive di utilizzo dei dati derivanti dallo scambio automatico di informazioni.

Come sarà analizzato nella Parte V, Capitolo 11, par. 5, la tematica dello scambio automatico delle informazioni è oggetto di una costante evoluzione, sia a livello internazionale sia nazionale.

Infatti, mentre in ambito ultra-nazionale, il numero degli Stati OCSE che hanno manifestato l’intenzione di aderire alla specifica forma di scambio di informazioni è destinato a crescere, onde consentire, a decorrere dal periodo d’imposta 2017, la raccolta dei dati dei contribuenti esteri prevista dal cosiddetto “Common reporting standard” (CRS) da parte di ulteriori giurisdizioni, all’interno dei confini italiani è in via di evoluzione la questione afferente la disponibilità dei dati oggetto di scambio.

Con riferimento all’ambito nazionale, infatti, il decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 29 maggio 2014, emanato per il recepimento della Direttiva del Consiglio 2011/16/UE del 15 febbraio 2011, prevede la formale designazione dell’Ufficio Centrale di collegamento (C.L.O. – Central Liaison Office) ed i Servizi di collegamento ai fini dell’attività di cooperazione amministrativa nel settore fiscale.

All’art. 2 del citato decreto, l’Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento – Settore internazionale – Ufficio Scambio di Informazioni viene espressamente indicata quale unico Servizio di collegamento competente per lo scambio automatico.

Ad ogni buon conto, anche per i dati rivenienti dallo scambio automatico, appare indubbia l’applicazione delle regole generali enunciate nei paragrafi che precedono.”

APPENDICE 2 – EXCURSUS NORMATIVO

Anno 2000: per la prima volta viene redatta una **black list** con trentacinque paradisi fiscali.

Anno 2009: l’OCSE rafforza la sua **azione in materia di lotta ai paradisi fiscali**, quando, a crisi economica globale conclamata, il 2 aprile, in occasione del Summit di Londra (G20) si riuniscono i rappresentanti dei 20 Paesi più importanti, dichiarando la loro intenzione di:

- combattere i paradisi fiscali e le giurisdizioni non cooperative;
- implementare i principi di trasparenza e scambio di informazioni e l'abolizione del segreto bancario.

Dopo la decisione del G-20 di intraprendere azioni contro gli Stati non collaborativi in campo fiscale, l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico pubblica due liste di paradisi fiscali:

- una black list che include quattro Paesi che non si erano mai impegnati a rispettare gli standard internazionali (Costa Rica, Malaysia, Filippine e Uruguay);
- una grey list comprendente 38 Paesi (fra i quali Monaco, Liechtenstein, Antille Olandesi, Belgio, Svizzera, Singapore e Lussemburgo) che, pur essendosi formalmente impegnati a rispettare le regole dell'Ocse, non le avevano in sostanza applicate.

Tra i requisiti minimi per uscire dalle liste dei Paesi non collaborativi ed accedere alla white list viene stabilita la necessità di stipulare almeno 12 trattati bilaterali contro le doppie imposizioni ovvero 12 accordi in materia di scambio di informazioni in materia fiscale (cd. TIEA - Tax Information Exchange Agreement), requisito che nel giro di poco più di due anni venne raggiunto praticamente da tutti i Paesi precedentemente inclusi nelle liste dei Paesi non collaborativi.

Anno 2010: il Global Forum avvia l'attività di verifica della conformità dei singoli ordinamenti interni agli obblighi assunti a livello internazionale in tema di scambio di informazioni su richiesta.

Anno 2011: l'OCSE inizia a concentrarsi sull'individuazione delle possibili fonti di finanziamento del terrorismo internazionale focalizzando l'attenzione nell'individuazione dei paradisi fiscali sul rispetto della trasparenza e sullo scambio di informazioni.

Anno 2012: le modifiche di maggiore rilevanza riguardano:

- l'ampliamento delle possibilità di utilizzo delle informazioni oggetto di scambio;
- la previsione di termini temporali entro cui procedere allo scambio di informazioni;
- l'utilizzo dell'informazione scambiata per scopi diversi dall'accertamento o dalla riscossione;
- alcuni chiarimenti in materia di limiti allo scambio di informazioni;
- l'ampliamento dei poteri di raccolta delle informazioni richieste.

Anno 2014: le novità riguardano:

- definitiva adozione da parte dell'OCSE dello Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters prevedendo lo scambio automatico di informazioni quale standard della cooperazione amministrativa tra Stati in materia fiscale.
- in Italia viene recepita la Direttiva 2011/16/UE con il D.Lgs. n. 29 del 4 marzo 2014, il quale disciplina le procedure relative allo scambio delle informazioni. Secondo le disposizioni stabilite dal combinato disposto degli art. 1 e 3 del decreto, conformemente all'art. 2 della direttiva, le

nuove previsioni in materia di scambio di informazioni si applicano alle imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto dell'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro o delle sue ripartizioni territoriali, comprese le autorità locali. Gli art. 4, 5 e 6 del decreto disciplinano le forme di scambio di informazioni, il quale può essere su richiesta, automatico e spontaneo.

Anno 2015: in Italia, con la legge n.190 del 23.12.2014, art.1 commi da 678 a 681 (Finanziaria 2015), il legislatore stabilisce, con decorrenza dal 01.01.15, quanto segue:

- si considerano privilegiati i regimi fiscali speciali che consentono un livello di tassazione inferiore al 50% di quello italiano, anche se previsti da Stati e territori che applicano un regime generale di imposizione non inferiore al 50% di quello italiano;
- l'elencazione non tassativa di tali regimi fiscali verrà fornita da un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

La black list viene modificata dapprima con il D.M. 30.03.15 (che elimina dalla lista dei paradisi fiscali le Filippine, la Malaysia e Singapore) e successivamente con il D.M. 18.11.15 (che elimina anche Hong Kong).

Con il D. Lgs. n. 147 del 14.09.15, art. 10 c.1 del c.d. Decreto Internazionalizzazione, il Legislatore prevede, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 07.10.15, l'abrogazione dell'art. 168 bis Tuir in quanto di difficile attuazione (soprattutto con riferimento all'emanazione della lista prevista dal c. 2 dello stesso articolo, di Stati e territori che consentono un adeguato scambio d'informazioni e nei quali il livello di tassazione non è sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia).

L'individuazione dei paesi white list non è più contenuta nel TUIR ma nel D.Lgs. 239/96 secondo cui:

1. il riferimento per individuare gli stati considerati paradisi fiscali sarà esclusivamente l'esistenza di un accordo che garantisce un adeguato scambio d'informazioni con l'Italia (art. 6, c. 1);
2. l'elenco dei paesi che consentono lo scambio d'informazioni dovrà essere aggiornato con cadenza semestrale mediante Decreto (art. 11 c. 4 D. Lgs. 239/96).

Qualora una norma in vigore faccia invece riferimento all'abrogato art. 168 bis c. 2 (e dunque agli Stati che oltre a garantire un adeguato scambio d'informazioni, prevedono anche un livello di tassazione non sensibilmente inferiore a quello italiano) è previsto che sia fatto riferimento ai paesi di cui all'art.167 c. 4 del Tuir e quindi alla lista di cui al D.M. 21.11.2001 valida ai fini della normativa CFC.

Anno 2016: la Legge di stabilità 2016 con l'art. 1 c. 142 ha modificato nuovamente i commi 1 e 4 dell'art. 167 del TUIR ed ha disposto che, a partire dal periodo successivo a quello in corso al 31.12.15 (2016 per i soggetti solari) i regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori diversi dagli Stati dell'Unione Europea e da quelli aderenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia (art.167 c.4).

Ciò ha semplificato sostanzialmente la normativa in quanto:

- viene fissato un criterio univoco per l'identificazione dei Paesi a fiscalità privilegiata (ex lege) e direttamente applicabile dalle imprese;
- viene definito un criterio per l'identificazione dei regimi fiscali speciali.

Tale disciplina è il frutto del recepimento, se pur parziale, da parte del legislatore tributario italiano delle indicazioni provenienti dall'OCSE e contenute nell'Action 3 del progetto Beps, garantendo una maggiore oggettività e semplificazione/riduzione dei costi per l'Amministrazione Finanziaria, ma al tempo stesso comportando un aggravio di costi/risorse per le imprese dovendo operare un continuo monitoraggio degli ordinamenti tributari esteri.

A partire dal 2017-2018: 96 Paesi hanno assunto l'impegno di attuare lo scambio automatico delle informazioni finanziarie:

Giurisdizioni che si sono impegnate allo scambio di informazioni a partire dal 2017
--

Anguilla, Argentina, Barbados, Belgio, Bermuda, Isole Vergini Britanniche, Bulgaria, Isole Cayman, Colombia, Croazia, Curacao, Cipro, Repubblica Ceca, Danimarca, Dominica, Estonia, Isole Faroe, Finlandia, Francia, Germania, Gibilterra, Grecia, Groenlandia, Guernsey, Ungheria, Islanda, India, Irlanda, Isola di Man, Italia, Jersey, Corea, Lettonia, Liechtenstein, Lituania, Lussemburgo, Malta, Mauritius, Messico, Montserrat, Paesi Bassi, Niue, Norvegia, Polonia, Portogallo, Romania, San Marino, Seychelles, Repubblica Slovacca, Slovenia, Sud Africa, Spagna, Svezia, Trinidad e Tobago, Turks e Caicos, Regno Unito
--

Giurisdizioni che si sono impegnate allo scambio di informazioni a partire dal 2018
--

Albania, Andorra, Antigua e Barbuda, Aruba, Australia, Austria, Bahamas, Belize, Brasile, Brunei, Canada, Cile, Cina, Isole Cook, Costa Rica, Ghana, Grenada, Hong Kong, Indonesia, Israele, Giappone, Isole Marshall, Macao, Malesia, Monaco, Nuova Zelanda, Panama, Qatar, Russia, Saint Kitts e Nevis, Santa Lucia, Saint Vincent e Grenadines, Samoa, Arabia Saudita, Singapore, Sint Maarten, Svizzera, Turchia, Emirati Arabi Uniti, Uruguay
--

BIBLIOGRAFIA E TESTI DI RIFERIMENTO

- Global Forum on Transparency and Exchange of Information
www.oecd.org/tax/transparency
- EOI Portal
www.eoi-tax.org
- Accordi internazionali sullo scambio di informazioni attivati dall'Italia (DTC e TIEA)
<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/IT#agreements>
- Scambio automatico di informazioni
Portale: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/>
Accordi attivi: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/>
- Modello TIEA (Tax Information Exchange Agreement)
Accordo (in inglese): <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>
Protocollo (in inglese): <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>
Modello per la richiesta di informazioni (in italiano): www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/50430009.docx
- Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa in Materia Fiscale, come modificata dal protocollo 2010.
http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/fiscalita_internazionale/Convenzione_Multilaterale_2015.pdf
- Azioni sviluppate nell'ambito del progetto BEPS
<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>
- S. Barsalini, M. Dattilo, G. Scavini e L. Stefanucci, *Evasione fiscale e illeciti finanziari Strumenti di contrasto, adempimenti per gli operatori e opportunità di regolarizzazione per i contribuenti*, Guida de Il Sole 24 Ore, 2017
- Avv. D. Dawan, *Scambio di informazioni tra Stati e rogatorie internazionali*, in www.dirittopenaletributario.net
- L. De Rosa, A. Russo, A. Lo Presti, F. Cavallaro, *Voluntary Disclosure guida al rientro dei capitali*, Il Sole 24 Ore, 2015
- A. Dragonetti, A. Sfondrini, V. Piacentini, *Manuale di fiscalità internazionale*, IPSOA, 2016
- P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016
- P. Valente, *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'OCSE*, in *Il Fisco*, Fascicolo I 30/2010
- P. Valente, L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni, profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013



Commissione Fiscalità Internazionale
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti
Contabili di Pisa

CONSIGLIERE DELEGATO Massimo Masoni

PRESIDENTE Silvia Barachini

COMPONENTI

Goffredo Caverni
Laura Coli
Alessandra Corsi
Alessandro Del Seppia
Maurizio Dreucci
Elena Mosca
Attilio Navalesi
Valentina Vanni

*Hanno collaborato alla stesura del presente lavoro anche i colleghi che hanno fatto parte della
Commissione Fiscalità Internazionale 2013-2016:*

Paola Bonfanti
Angela Bozzano
Riccardo Dal Monte
Francesco Fiaschi
Paolo Venturini

