



Erosione della base imponibile e scambio automatico di informazioni: il Rapporto dell'OCSE al G20 di San Pietroburgo

di Piergiorgio Valente

Al fine di favorire la cooperazione internazionale tra Stati e potenziare le misure di contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale internazionale, in data 5 e 6 settembre 2013, il vertice del G20 di San Pietroburgo si è dichiarato favorevole all'adozione delle misure elaborate in materia dall'OCSE, suggerendo altresì un rafforzamento delle funzioni del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* in materia di scambio di informazioni.

1. Premessa

In data 5 settembre 2013, l'OCSE ha pubblicato il documento "*OECD Secretary-General Report to the G20 Leaders*" (di seguito, "*Rapporto per il G20*"), in vista del *meeting* del G20 (tenutosi a San Pietroburgo il 5-6 settembre 2013), al fine di illustrare:

- gli ultimi interventi del "*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*" (di seguito, "*Global Forum*"), in materia di **scambio di informazioni**;
- i più recenti lavori OCSE finalizzati al contrasto dei fenomeni del c.d. "**base erosion and profit shifting**" e della c.d. "**offshore tax evasion**".

Già in precedenza, i *Leaders* del G20 avevano

manifestato il loro supporto ai lavori svolti dal *Global Forum* e dall'OCSE, sottolineando come sia necessario, da un lato, introdurre un sistema fiscale caratterizzato da equità e trasparenza, dall'altro garantire che tutti i contribuenti paghino "*their fair share of taxes*".

A tal proposito, l'OCSE sta portando avanti una serie di iniziative volte a:

1. rafforzare e accelerare l'attività del *Global Forum*, con particolare riguardo al processo di *peer review*;
2. adottare tutte le misure necessarie a **contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile** mediante lo spostamento di profitti, in base a quanto stabilito nell'"*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*" (di seguito, "*Action Plan*") pubblicato dall'OCSE in data 19 luglio 2013; e
3. sviluppare modelli *standard* per lo **scambio automatico di informazioni** sulla base, ad esempio, della "*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*".

2. Le attività del *Global Forum*

Come rilevato nel Rapporto per il G20, a partire dal 2009, i *Leaders* del G20 e l'intera comunità internazionale hanno rilanciato la lotta ai c.d. "paradisi fiscali", dichiarando l'intenzione di combattere le giurisdizioni non cooperative e adottare ogni misura necessaria per l'implemen-

tazione dei principi di trasparenza e scambio di informazioni e l'abolizione del segreto bancario. A tal fine, nel 2010 è stata definitivamente approvata dal *Global Forum*, su mandato del G20, la c.d. attività di *peer review*¹.

Obiettivo del processo di *peer review* è di monitorare l'effettiva attuazione, da parte degli Stati, degli obblighi assunti con la sottoscrizione di specifici accordi sullo scambio di informazioni². Per rendere più efficace la suindicata attività di verifica, il *Global Forum* ha pubblicato quattro **documenti** a contenuto metodologico-procedurale:

1. il documento “**Terms of Reference**”, il quale illustra gli **standards di trasparenza e scambio di informazioni** a cui i Paesi sono tenuti a uniformarsi, quali, ad esempio, il superamento del segreto bancario per consentire un adeguato scambio di informazioni in materia fiscale;
2. il documento “**Methodology**”, il quale contiene le norme procedurali dell'attività di verifica;
3. il documento “**Assessment criteria**”, il quale illustra le modalità di valutazione dei singoli Stati; e
4. il documento “**Schedule of Reviews**”, che individua, in relazione a ciascuno Stato, la tempistica di svolgimento dell'attività di *peer review*.

Il processo di *peer review* si svolge in due fasi:

- “**Phase 1 review**”, la quale ha ad oggetto la verifica della sussistenza di un sistema normativo-regolamentare interno adeguato a un **effettivo scambio di informazioni**; e
- “**Phase 2 review**”, che è volta a verificare la concreta implementazione degli **standards di trasparenza** e di **scambio di informazioni** previsti a livello normativo-regolamentare.

¹ Per approfondimenti sull'attività del *Global Forum*, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, Ipsoa, 2012, p. 961 ss.

² Tali accordi si basano generalmente sul Modello di *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA) dell'OCSE del 2002. Scopo di tale Modello è promuovere la cooperazione fiscale in materia fiscale, agevolando lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati contraenti. Al novembre 2013, sono stati sottoscritti circa 800 TIEAs. Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *L'accordo sullo scambio di informazioni Isola di Man-Italia*, in “Il Quotidiano Ipsoa”, 20 settembre 2013; P. Valente, *Pubblicati i rapporti OCSE sulla trasparenza dei sistemi fiscali di 13 Paesi*, in “Il Quotidiano Ipsoa”, 6 agosto 2013; P. Valente, Beccari L., “*Il network dei Tax Information Exchange Agreements (TIEA)*”, in “Il Quotidiano Ipsoa”, 3 ottobre 2012; P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni Ocse su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, in “il fisco” n. 35/2009, fascicolo n. 1, pag. 5781.

L'attività di verifica si conclude con la pubblicazione, da parte dell'OCSE, di rapporti aventi ad oggetto le risultanze sulle indagini effettuate (c.d. “*Peer Review Reports*”).

Il mandato conferito al *Global Forum* dovrebbe terminare **entro la fine del 2015**³.

Alla data del 15 novembre 2013, sono stati pubblicati 113 *Peer Review Reports* riguardanti 98 Stati. In particolare, sono state portate a termine l'84% delle verifiche previste per la fase 1 mentre, per la fase 2, sono state completate solo il 35% delle verifiche previste.

In data 30 settembre 2010, il *Global Forum* ha pubblicato i primi 8 *Peer Review Reports*⁴. Nel corso del 2011, il *Global Forum* ha pubblicato i *Peer Review Reports* di 50 Stati⁵, mentre altri sono seguiti nel corso del 2012⁶.

I più recenti *Peer Review Reports*, pubblicati in data 31 luglio 2013, costituiscono il risultato di:

- verifiche sulla concreta implementazione dello scambio di informazioni (fase 2) da parte di 11 Stati⁷;

³ Inizialmente, il mandato del *Global Forum* era stato conferito fino alla fine del 2014 con la possibilità di una estensione temporale se l'attività di verifica lo avesse richiesto. Nel corso del vertice del 25 e 26 ottobre 2011 di Parigi, il mandato del *Global Forum* è stato esteso fino alla fine del 2015.

⁴ Il *Global Forum* ha sottoposto a verifica Bermuda, Botswana, Cayman Islands, India, Giamaica, Monaco, Panama, Qatar. Degli 8 Stati verificati, non hanno superato la fase 1 del processo di *peer review* il Botswana e Panama.

⁵ Il processo di *peer review* ha riguardato i seguenti Stati: Australia, Barbados, Danimarca, Guernsey, Irlanda, Mauritius, Norvegia, San Marino, Seychelles, Trinidad e Tobago, Aruba, Bahamas, Belgio, Estonia, Ghana, Canada, Germania, Ungheria, Filippine, Singapore, Svizzera, Isola di Man, Italia, Francia, Nuova Zelanda, Stati Uniti, Andorra, Anguilla, Antigua e Barbuda, Austria, Bahrein, Isole Vergini, Curaçao, Lichtenstein, Lussemburgo, Federazione di Saint Kitts e Nevis, Isole Turks e Caicos, Regno Unito, Gibilterra, Jersey, Brunei, Macedonia, Hong Kong, Macao, Malesia, Uruguay, Vanuatu, Giappone, Paesi Bassi, Spagna.

⁶ Nel 2012, il *Global Forum* ha pubblicato 29 *Peer Review Reports* relativi ai seguenti Stati: Brasile, Cile, Costa Rica, Cipro, Repubblica Ceca, Guatemala, Malta, Messico, Saint Vincent e Grenadine, Repubblica Slovacca, Corea, Liberia, Isole Cook, Libano, Grenada, Montserrat, Saint Lucia, Emirati Arabi, Cina, Grecia, Dominica, Isole Marshall, Niue, Russia, Samoa, Saint Martin, Slovenia, Argentina e Sudafrica. I *Peer Review Reports* immediatamente precedenti a quelli del 31 luglio 2013 riguardano Belize, Nauru, Polonia, Portogallo, Finlandia, Islanda, Svezia e Turchia.

⁷ Gli Stati che al 31 luglio 2013 hanno completato la fase 2 sono: Austria, Bermuda, Brasile, Isole Vergini Britanniche, India, Lussemburgo, Malta, Monaco, Qatar, San Marino e Bahamas.

- verifiche sul *framework* giuridico-amministrativo dello scambio di informazioni (fase 1) di Lituania e Israele.

Essi evidenziano quanto segue⁸:

- *Israele*: la legislazione in vigore garantisce, in generale, un'adeguata disponibilità delle informazioni rilevanti, sebbene permangono alcuni limiti all'accesso in casi particolari;
- *Lituania*: l'adeguamento agli *standards* internazionali in materia fiscale risulta completo;
- *Austria*: nonostante siano stati realizzati significativi progressi, permangono alcuni limiti relativi allo scambio di informazioni in ambito bancario;
- *Bermuda*: il *framework* normativo-regolamentare risulta allineato con gli *standards* internazionali;
- *Brasile*: gli *standards* internazionali sono stati adeguatamente implementati;
- *India*: l'ordinamento indiano è allineato agli *standards* e il Paese è apprezzato dai *partner* quale soggetto particolarmente *compliant*, anche per effetto della lunga esperienza maturata nell'ambito dello scambio di informazioni;
- *Lussemburgo*: le misure in atto non risultano completamente conformi agli *standards* e, in diverse occasioni, l'attività di acquisizione e di trasmissione delle informazioni si è rivelata carente;
- *Malta*: le misure adottate risultano conformi agli *standards* internazionali;
- *Monaco*: il *framework* normativo-applicativo risulta conforme agli *standards*; sarebbe però opportuno introdurre eccezioni alla procedura c.d. di "previa notifica" per le richieste ricevute da Stati diversi dalla Francia (con la quale Monaco ha concluso accordi per lo scambio di informazioni);
- *Qatar*: nonostante la scarsa esperienza nello scambio di informazioni in materia fiscale, il Qatar si distingue per la conformità del proprio *framework* normativo-regolamentare agli *standards* internazionali e per aver elaborato dettagliate *guidelines* procedurali in materia;
- *San Marino*: gli *standards* di trasparenza e scambio di informazioni sono stati correttamente implementati; l'impegno nella cooperazione internazionale in materia fiscale si riflette adeguatamente nella sottoscrizione di accordi per lo scambio di informazioni con ben 44 Stati;

⁸ Sul punto, cfr. P. Valente, *Publicati i rapporti OCSE sulla trasparenza dei sistemi fiscali di 13 Paesi*, in "Il Quotidiano IPSOA", 6 agosto 2013.

- *Bahamas*: nonostante le richieste di informazioni in materia fiscale rappresentino un fenomeno piuttosto recente per lo Stato, molti Paesi hanno dichiarato che Bahamas è un *partner* affidabile ed efficiente nel rispondere alle richieste;
- *Isole Vergini Britanniche*: l'attività di verifica ha evidenziato che il Paese ha incontrato delle criticità nel processo di scambio di informazioni, anche a causa dell'assenza di specifiche misure organizzativo-procedurali a disposizione delle autorità competenti per la raccolta e la trasmissione delle informazioni.

Nel Rapporto per il G20 si evidenzia che, in una fase successiva, si procederà alla **determinazione dei ratings per 50 Stati**, quale parte del processo di **rafforzamento della cooperazione internazionale** in ambito fiscale e dell'azione di **contrasto all'evasione fiscale transfrontaliera**⁹.

Il *rating* finale verrà assegnato sulla base di un sistema di valutazione caratterizzato da quattro livelli di giudizio:

1. *Compliant*: gli *standards* minimi sono stati pienamente raggiunti;
2. *Largely compliant*: l'implementazione degli *standards* previsti presenta carenze poco rilevanti;
3. *Partially compliant*: gli *standards* minimi sono stati solo parzialmente raggiunti; e
4. *Non-compliant*: l'implementazione degli *standards* previsti presenta carenze sostanziali.

3. L'Action Plan dell'OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting

Allo scopo di contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile mediante lo spostamento dei profitti, in data 12 febbraio 2013, l'OCSE ha pubblicato il Rapporto "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" (di seguito, "Rapporto BEPS") il quale identifica i principi-chiave e le principali criticità connesse alla **tassazione delle attività transfrontaliere**.

Secondo l'OCSE, le imprese multinazionali si strutturano al fine di beneficiare dei *gaps* esistenti nei diversi ordinamenti nazionali con

⁹ Il Presidente del *Global Forum*, in linea con l'obiettivo primario del rafforzamento della cooperazione internazionale in ambito fiscale e dell'azione di contrasto all'evasione fiscale transnazionale, ha affermato che "The publication of the ratings later this year will be a crucial moment for all those committed to fighting cross-border tax evasion".

l'obiettivo di ridurre il carico fiscale complessivo del gruppo¹⁰.

Mentre una problematica evidenziata dal Rapporto BEPS è la doppia imposizione – conseguente al contemporaneo e legittimo esercizio, da parte di due Stati diversi, del c.d. *right to tax* sul medesimo elemento transnazionale di reddito – un'ulteriore criticità è rappresentata dalla c.d. **“doppia non-imposizione”**, i cui casi più rilevanti riguardano i *“mismatches between countries”*, in relazione a *“hybrid entities and hybrid financial instruments”*¹¹.

In data 19 luglio 2013, l'OCSE ha pubblicato l'*Action Plan* per il **contrasto all'erosione della base imponibile** mediante lo **spostamento dei profitti**, il quale si fonda su tre principi cardini:

¹⁰ Il Rapporto BEPS identifica le modalità attraverso cui le imprese multinazionali operano al fine di beneficiare di un ridotto livello di tassazione:

- *“low taxed branch of a foreign company”*: un'impresa costituita in un Paese a fiscalità avanzata potrebbe essere assoggettata a tassazione limitata sui redditi derivanti da finanziamenti, mediante la costituzione di una *branch* in un Paese a fiscalità privilegiata;
- *“hybrid entities”*: le entità ibride sono trattate fiscalmente in modo diverso in due ordinamenti giuridici; in particolare, quali entità trasparenti in un ordinamento e quali entità non trasparenti nell'altro;
- *“hybrid financial instruments and other financial transactions”*: particolari strumenti finanziari potrebbero presentare caratteristiche tipicamente connesse all'operazione di prestito e, allo stesso tempo, al capitale di rischio;
- *“conduit company”*: le strutture *conduit* prevedono l'“interposizione nella catena societaria” di entità al solo fine di ottenere benefici fiscali;
- *“derivatives”*: alcuni strumenti derivati possono essere utilizzati al fine di eliminare o ridurre la tassazione alla fonte sui flussi di pagamento *cross-border*.

¹¹ Il Rapporto OCSE *“Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues”* del 5 marzo 2012 evidenzia le differenze nelle legislazioni nazionali riguardanti *instruments, entities o transfers* che consentono alle imprese multinazionali di:

- dedurre i medesimi costi in più Paesi;
 - *“make income disappear”* tra Stati;
 - generare artificiosamente maggiori *“foreign tax credits”*.
- L'impiego di tali strumenti solleva notevoli criticità con riferimento all'indebita riduzione del carico fiscale in uno o più Stati interessati, all'improprio conseguimento di vantaggi competitivi che comportano il verificarsi di situazioni di concorrenza sleale, all'inusuale effetto di deprimere gli investimenti domestici preferendo quelli esteri per beneficiare dei vantaggi fiscali generati da tali strumenti, agli effetti lesivi del principio della trasparenza e dei principi di giustizia ed equità. Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Gli hybrid mismatch arrangements: conclusioni e raccomandazioni dell'OCSE*, in *“Il Quotidiano IPSOA”*, 16 marzo 2012; P. Valente, *I profili di elusività degli Hybrid Mismatch Arrangements*, in *“il fisco”* n. 33/2013, fascicolo n. 1, pag. 5108.

1. neutralizzare il fenomeno della **“doppia non-tassazione”**, al fine di impedire che vi siano attività non tassate nello Stato della fonte e nello Stato della residenza, ovvero che si possano *“spostare”* costi e ricavi al fine di beneficiare di una imposizione agevolata;
2. allineare la **tassazione “with the substance”** dell'operazione, allo scopo di impedire che le imprese multinazionali *“dissocino”* i profitti dalle attività che li hanno generati, al solo fine di conseguire un risparmio fiscale (in particolar modo nel caso di *assets* facilmente trasferibili, come *intangibles* e capitale);
3. migliorare la **trasparenza** tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nonché tra autorità fiscali.

L'*Action Plan* propone 15 interventi, da attuarsi in un periodo temporale di 18/24 mesi:

1. *digital economy*: l'attuale sistema fiscale internazionale non è in grado di affrontare le *tax issues* poste dall'avvento della c.d. **“economia digitale”**; secondo l'OCSE, si dovrebbero affrontare, segnatamente, le questioni legate alla presenza *“digitale”* di un'impresa nell'economia di un altro Paese¹²;
2. *hybrid mismatch arrangements*: al fine di neutralizzare gli effetti derivanti dalla costituzione di **entità ibride** (come, ad esempio, la doppia non tassazione e la doppia deduzione dei costi), si propone la modifica del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e l'adozione di raccomandazioni in materia entro settembre 2014;
3. rafforzamento della **disciplina CFC**: raccomandazioni sulla normativa *“Controlled Foreign Companies”* (CFC) dovrebbero essere adottate entro settembre 2015;
4. **interessi passivi** e altri *financial payments*: secondo l'OCSE, è necessario migliorare le regole volte ad evitare l'erosione della base imponibile derivante da operazioni di finanziamento infragruppo¹³;
5. *harmful tax practices*: obiettivo dell'OCSE è contrastare le c.d. **“pratiche fiscali dannose”**, enfatizzando i principi di trasparenza e sostanza economica: le norme nazionali e internazionali vigenti dovrebbero essere modificate al fine di *“allineare”* il reddito con l'at-

¹² L'*Action Plan* prevede la pubblicazione, entro settembre 2014, di un *report* avente ad oggetto tali tematiche.

¹³ A tal fine, si prevede l'adozione di specifiche raccomandazioni in materia, entro settembre 2015, con conseguente modifica delle Linee Guida OCSE entro dicembre 2015.

- tività economica che lo genera¹⁴;
6. **treaty abuse**: allo scopo di impedire il conseguimento di benefici non dovuti, derivanti dall'applicazione dei trattati internazionali, si raccomanda l'elaborazione di proposte di modifica al Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e la pubblicazione di specifiche raccomandazioni in materia entro settembre 2014;
 7. **status di stabile organizzazione**: proposte di modifica alla definizione di stabile organizzazione contenuta nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni dovrebbero essere adottate entro settembre 2015¹⁵;
 8. **beni immateriali e transfer pricing**: al fine di impedire che il trasferimento *intercompany* di un bene immateriale comporti l'erosione della base imponibile, si propone di formulare regole volte a chiarire la definizione di *intangible* e assicurare che i profitti ad esso connessi siano allocati tra le società del gruppo secondo il criterio della "creazione di valore". Obiettivo dell'OCSE è la revisione delle disposizioni previste dalle Linee Guida OCSE in tema di beni immateriali¹⁶ e la valutazione di eventuali conseguenti modifiche al Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni;
 9. **risk and capital nel transfer pricing**: il trasferimento dei rischi o l'allocatione di capitale tra le società del gruppo possono dare adito a fenomeni di erosione della base imponibile mediante lo spostamento dei profitti: proposte di modifica alle Linee Guida OCSE e al Modello OCSE di Convenzione con-
- tro le doppie imposizioni dovrebbero essere adottate entro settembre 2015;
 10. **high-risk transactions**: al fine di prevenire l'erosione della base imponibile attraverso la manipolazione dei prezzi di trasferimento e/o attraverso transazioni infragruppo ad alto rischio, si suggerisce l'adozione di proposte di modifica alle Linee Guida OCSE e al Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni entro settembre 2015;
 11. **monitoraggio**: l'*Action Plan* prevede la pubblicazione, entro settembre 2015, di raccomandazioni aventi ad oggetto analisi economiche che illustrino l'impatto dei fenomeni erosivi della base imponibile e delle misure volte a contrastarlo¹⁷;
 12. **aggressive tax planning arrangements**: si prevede l'elaborazione, entro settembre 2015, di raccomandazioni aventi ad oggetto specifiche *disclosure rules* con riferimento agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva adottati dai contribuenti; obiettivo dell'OCSE è quello di sviluppare la cooperazione e migliorare il flusso di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie¹⁸;
 13. **documentazione di transfer pricing**¹⁹: al fine di rafforzare la trasparenza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in materia di prezzi di trasferimento, si prevede di elaborare proposte di modifica alle Linee Guida OCSE e la pubblicazione di specifiche raccomandazioni in materia di documentazione

¹⁴ Il Rapporto BEPS evidenzia come "Preferential regimes continue to be a key pressure area (...) The BEPS report calls for proposals to develop solutions to counter harmful regimes more effectively, taking in account factors such as transparency and substance. In furtherance of this goal, the work of the Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) will be refocused to develop more effective solutions".

Si prevede la pubblicazione di un *report* sui regimi fiscali dei Paesi membri dell'OCSE entro settembre 2014 e una revisione dei criteri di identificazione e contrasto ai regimi c.d. "harmful" entro la fine del 2015.

¹⁵ Per ulteriori approfondimenti in materia di stabile organizzazione, cfr. P. Valente-L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione occulta: profili applicativi nelle verifiche*, Milano, IPSOA, 2013.

¹⁶ Il progetto di revisione del capitolo VI delle Linee Guida OCSE è in corso. Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, IPSOA, 2012, p. 2193 ss.; P. Valente, *Transfer pricing e beni immateriali: il Discussion Draft OCSE del 6 giugno 2012*, in "il fisco" n. 33/2012, fascicolo n. 1, pag. 5321.

¹⁷ L'attività comporterà la valutazione di una serie di dati/informazioni già esistenti e l'identificazione di nuove *information source*.

¹⁸ Il Rapporto BEPS evidenzia come "comprehensive and relevant information on tax planning strategies is often unavailable to tax administrations. Yet the availability of timely, targeted and comprehensive information is essential to enable governments to quickly identify risk areas".

¹⁹ Per approfondimenti sulla documentazione di *transfer pricing*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 561 ss.; P. Valente-S. Mattia, *Gli obblighi dichiarativi in materia di Transfer Pricing*, in "il fisco" n. 21/2013, fascicolo n. 1, pag. 3209; P. Valente-R. Betti, "Idoneità teorica e sostanziale ai fini della disapplicazione delle sanzioni nel transfer pricing", in "il fisco" n. 3/2012, fascicolo n. 1, pag. 381; P. Valente, *Strategie di comunicazione sul possesso della documentazione nel transfer pricing*, in "Corriere tributario" n. 25/2011; P. Valente-S. Mattia, *Documentazione transfer pricing per holding e subholding: come valutare il perimetro soggettivo*, in "Fiscalità e Commercio internazionale" n. 3/2011; P. Valente, *Transfer pricing: oneri di documentazione per i gruppi italiani ed esteri*, in "Fiscalità e Commercio internazionale" n. 1/2011; P. Valente, *Primi chiarimenti in materia di oneri di documentazione in Italia*, in "il fisco" n. 2/2011, fascicolo n. 1, pag. 219.

- di *transfer pricing* entro settembre 2014;
14. **procedure di risoluzione delle controversie:** allo scopo di rendere effettivi i meccanismi di risoluzione delle controversie basate sulle *Mutual Agreement Procedures* (MAP), si suggerisce l'elaborazione di proposte di modifica al Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni entro settembre 2015;
15. **strumenti multilaterali:** entro settembre 2014, dovrebbe essere pubblicato un rapporto avente ad oggetto (i) l'analisi delle principali normative e *tax issues* relative allo sviluppo di uno strumento multilaterale per l'implementazione delle misure in materia di erosione della base imponibile e *profit shifting* e (ii) le eventuali modifiche dei trattati bilaterali, al fine di affrontare in maniera innovativa ed efficace le tematiche di fiscalità internazionale.

4. Recenti sviluppi in materia di scambio automatico di informazioni

Lo **scambio automatico di informazioni** è divenuto lo **standard internazionale** nell'attività di contrasto all'evasione e alla frode fiscale²⁰.

Tra gli interventi più significativi in tema di cooperazione tra Stati si segnalano:

1. la conclusione di accordi nel contesto della disciplina "FATCA" (c.d. "accordi FATCA");
2. la sottoscrizione della "Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters" (di seguito, "Multilateral Convention" o "la Convenzione");
3. l'entrata in vigore della Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale.

Sulla base degli "accordi FATCA", gli Stati contraenti si impegnano a scambiare "*financial information*" con l'obiettivo di assicurare la *tax compliance* transfrontaliera e rendere effettiva la trasparenza fiscale nei rapporti tra le Amministrazioni finanziarie coinvolte²¹. Gli "accordi

²⁰ Lo scambio automatico implica la sistematica e periodica trasmissione di informazioni riguardanti un dato contribuente, da parte dello Stato della fonte allo Stato di residenza del contribuente medesimo. Sono oggetto di trasmissione automatica le informazioni concernenti le diverse categorie di reddito (come, ad esempio, i dividendi, gli interessi, le *royalties*, le pensioni, ecc.), il mutamento di residenza, gli atti di disposizione di immobili, i rimborsi Iva, ecc.

²¹ Il termine "*financial information*" comprende: gli interessi, i dividendi, il saldo del conto corrente, il reddito deri-

FATCA" rappresentano la base per lo sviluppo, a livello OCSE, di un modello comune e condiviso per lo scambio automatico di informazioni.

La *Multilateral Convention* disciplina la cooperazione internazionale attuata mediante l'assistenza e scambio di informazioni sul piano multilaterale²². Rientrano nell'ambito di applicazione della Convenzione lo scambio di informazioni su richiesta, lo scambio automatico di informazioni, le verifiche fiscali simultanee, lo scambio spontaneo di informazioni, le verifiche fiscali all'estero, l'assistenza per il recupero dei crediti tributari.

Lo scambio di informazioni automatico può avvenire, secondo l'art. 6 della Convenzione, per talune categorie di casi e in conformità alle procedure determinate di comune accordo tra gli Stati contraenti.

La Direttiva 2011/16/UE (la quale abroga la Direttiva 77/799/CEE) stabilisce nuove norme e procedure in relazione alla cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie dei Paesi dell'Unione europea ai fini dello scambio di informazioni per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali nel settore fiscale.

L'art. 8 della Direttiva 2011/16/UE disciplina lo scambio automatico obbligatorio di informazioni. Tale norma prevede che ogni autorità nazionale deve inviare all'autorità competente di qualsiasi altro Paese membro, mediante scambio automatico, le **informazioni disponibili sui periodi d'imposta dal 1° gennaio 2014**, riguardanti i residenti in tale altro Stato membro sulle seguenti categorie di reddito²³:

vante da specifici prodotti finanziari, i redditi percepiti dalle cessioni di strumenti finanziari e dalla cessione di qualsiasi altro strumento relativo al conto corrente.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. Valente, *Adottato un nuovo modello internazionale di accordo fiscale*, in "Il quotidiano del commercialista", www.eutekne.info, del 31 luglio 2012.

²² Alla data del 15 novembre 2013, sono oltre 60 gli Stati che hanno sottoscritto la *Multilateral Convention* dell'OCSE.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. Valente, *La convenzione sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale: trend di sottoscrizione*, in "Il Quotidiano Ipsa", 28 agosto 2013.

²³ Non rientrano nell'ambito di applicazione della Direttiva 2011/16/UE le seguenti imposte:

- l'imposta sul valore aggiunto (Iva) e i dazi doganali o accise contemplate da altre normative UE in materia di cooperazione amministrativa fra Paesi UE;
- i contributi previdenziali obbligatori;
- i diritti quali quelli per certificati e altri documenti rilasciati da autorità pubbliche; e
- le tasse di natura contrattuale, quale corrispettivo per pubblici servizi.

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

In data 12 giugno 2013, la Commissione europea ha proposto di ampliare l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni tra Amministrazioni finanziarie, di cui alla Direttiva 2011/16/UE, al fine di intensificare la lotta all'evasione fiscale.

Le **principali modifiche** proposte dalla Commissione europea riguardano:

- il paragrafo 3 dell'art. 8 della Direttiva il quale prevede la possibilità per l'autorità competente di uno Stato membro di indicare all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro "che non desidera ricevere informazioni su redditi o capitali che non superano un importo minimo". La Commissione europea ha proposto di rimuovere il riferimento a tale "soglia minima";
- l'introduzione, nell'art. 8 della Direttiva, del paragrafo 3(a) il quale prevede la possibilità per l'autorità competente di uno Stato membro di comunicare all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro, informazioni relative ai periodi di imposta a partire dal 2014, con riferimento alle seguenti categorie di reddito: dividendi, plusvalenze, altri redditi finanziari e saldi dei conti correnti;
- il paragrafo 5 dell'art. 8 della Direttiva, il quale prevede che, entro il 1° luglio 2017, la Commissione europea deve presentare una relazione avente ad oggetto una valutazione sul funzionamento dello strumento della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri attraverso l'analisi di costi e vantaggi offerti dallo scambio automatico di informazioni e degli aspetti operativi ad esso collegati²⁴.

²⁴ Inoltre, il paragrafo 5(a) dell'art. 8 della Direttiva contempla la possibilità di rafforzare il funzionamento dello scambio automatico di informazioni prevedendo che l'autorità competente di ciascuno Stato membro debba comunicare all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro le informazioni disponibili sui periodi d'imposta a partire dal 1°

La lotta alla frode e all'evasione fiscale *cross-border* è stato uno degli argomenti chiave nella discussione sviluppatasi in occasione del *meeting* informale del Consiglio Ecofin, tenutosi a Vilnius il 13-14 settembre 2013. Il dibattito si è concentrato, in particolare, sulle recenti iniziative promosse sia a livello di UE sia in seno ad altre organizzazioni operanti su scala mondiale (in particolare, OCSE e G20) in relazione allo scambio automatico di informazioni tra Stati.

In occasione del suindicato *meeting*, il Segretario generale dell'OCSE, Angel Gurría, ha sottoposto all'attenzione del Consiglio Ecofin una "*informal submission*" riguardante lo sviluppo, da parte dell'OCSE, di un "*New Global Standard On Automatic Exchange of Information*", il cui completamento è previsto per il 2014. Il **modello per lo scambio automatico di informazioni** che l'OCSE intende sviluppare dovrebbe prevedere:

- la trasmissione sistematica e periodica, dallo Stato della fonte allo Stato di residenza, di informazioni relative a determinati contribuenti;
- la definizione del contenuto delle informazioni da scambiare;
- l'identificazione di modelli e di regole di *due diligence* e di *reporting*;
- lo sviluppo di una "*technical platform*" che garantisca l'operatività concreta degli scambi di informazioni tra Stati secondo *standard* di sicurezza e di "*cost effectiveness*";
- il riferimento a un *network* di strumenti bilaterali e multilaterali quale base per realizzare lo scambio di informazioni²⁵.

gennaio 2017 "riguardanti i residenti in tale altro Stato membro su almeno tre delle categorie specifiche di reddito e di capitale elencate al paragrafo 1 dell'art. 8". La proposta di modifica della Direttiva prevede che il rafforzamento dello scambio di informazioni automatico debba riguardare tutte le categorie di reddito previste dal paragrafo 1 dell'art. 8 della Direttiva (e non solo le categorie originariamente previste). La proposta di modifica della Direttiva sancisce la possibilità di ampliare, a partire dal 2017, l'elenco delle categorie di reddito soggette a scambio di informazioni automatici, includendo tra le stesse le *royalties*.

²⁵ In questo senso, la *submission* individua quale strumento di riferimento principale la *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, così come modificata nel 2011, la quale prevede diverse forme di cooperazione amministrativa tra Stati e identifica modalità per lo scambio di informazioni in via automatica.