



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer



Mastercourse Fiscalità Internazionale

Parma, 07.05.2014

Prof. Piergiorgio Valente



Elenco delle Convenzioni dell'Italia al 31.07.2013 (anno di stipula)

Albania Tirana, 12.12.1994	Cina Pechino, 31.10.1986	Filippine Roma, 05.12.1980	Israele Roma, 08.09.1995
Algeria Algeri, 03.02.1991	Cipro Nicosia, 24.04.1974 (Protocollo aggiuntivo di modifica) Nicosia, 04.06.2009	Finlandia Helsinki, 12.06.1981	Jugoslavia⁽³¹⁾ Belgrado, 24.02.1982
Arabia Saudita Riad, 13.01.2007	Corea del Sud Seul, 10.01.1989	Francia Venezia, 05.10.1989	Kazakistan Roma, 22.09.1994
Argentina Roma, 15.11.1979 (Protocollo di modifica) Bologna, 03.12.1997	Costa d'Avorio Abidjan, 30.07.1982	Georgia Roma, 31.10.2000	Kuwait Roma, 17.12.1987 (Protocollo di modifica) Kuwait, 17.03.1998
Armenia Roma, 14.06.2002	Croazia Roma, 29.10.1999 (scambio di note correttivo) Zagabria, 28.02.2003	Germania Bonn, 18.10.1989	Lettonia Riga, 21.05.1997
Australia Canberra, 14.12.1982	Danimarca Copenaghen, 05.05.1999	Ghana Accra, 19.02.2004	Libano Beirut, 22.11.2000
Austria Vienna, 29.06.1981 (Protocollo aggiuntivo) Roma, 17.04.1987	Ecuador Quito, 23.05.1984	Giappone Tokyo, 20.03.1969 (Protocollo di modifica) Roma, 14.02.1980	Lituania Vilnius, 04.04.1996
Bangladesh Roma, 20.03.1990	Egitto Roma, 07.05.1979	Giordania Amman, 16.03.2004	Lussemburgo Lussemburgo, 03.06.1981
Belgio Roma, 29.04.1983 Bruxelles, 11.10.2004 (Protocollo aggiuntivo)	Emirati Arabi Uniti Abu Dhabi, 22.01.1995	Grecia Atene, 03.09.1987	Macedonia Roma, 20.12.1996
Bielorussia Minsk, 11.08.2005	Estonia Tallinn, 20.03.1997	India New Delhi, 19.02.1993	Malaysia Kuala Lumpur, 28.01.1984
Brasile Roma, 03.10.1978	Etiopia Roma, 08.04.1997	Indonesia Giacarta, 18.02.1990	Malta La Valletta, 16.07.1981 (Protocollo di modifica) Roma, 13.03.2009
Bulgaria Sofia, 21.09.1988		Irlanda Dublino, 11.06.1971	Marocco Rabat, 07.06.1972
Canada Toronto, 17.11.1977 (Protocollo di modifica) Ottawa, 20.03.1989		Islanda Roma, 10.09.2002	Mauritius Port Luis, 09.03.1990 Port Luis, 09.02.2010 (Protocollo aggiuntivo)
Cecoslovacchia Praga, 05.05.1981			Messico Roma, 08.07.1991
			Moldavia Roma, 03.07.2002
			Mozambico Maputo, 04.12.1998

Convenzioni stipulate dall'Italia



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer

Norvegia

Roma, 17.06.1985

Nuova Zelanda

Roma, 06.12.1979

Oman

Muscat, 06.05.1998

Paesi Bassi

L'Aja, 08.05.1990

Pakistan

Roma, 22.06.1984

Polonia

Roma, 21.06.1985

Portogallo

Roma, 14.05.1980

Qatar

Roma, 15.10.2002
(Protocollo di modifica)
Doha, 19.03.2007

Regno Unito

Pallanza, 21.10.1988

Romania

Bucarest, 14.01.1977

Russia

Roma, 09.04.1996
(Protocollo aggiuntivo)
Lecce, 13.06.2009

San Marino

Roma, 21.03.2002

Senegal

Roma, 20.07.1998

Singapore

Singapore, 29.01.1977
(Protocollo aggiuntivo)
Singapore, 24.05.2011

Siria

Damasco, 23.11.2000

Slovenia

Lubiana, 11.09.2001

Spagna

Roma, 08.09.1977

Sri Lanka

Colombo, 28.03.1984

Stati Uniti

Washington, 25.08.1999

Sud Africa

Roma, 16.11.1995

Svezia

Roma, 06.03.1980

Svizzera

Roma, 09.03.1976

Tanzania

Dar Es Salam
07.03.1973

Thailandia

Bangkok, 22.12.1977

Trinidad & Tobago

Port of Spain, 26.03.1971

Tunisia

Tunisi, 16.05.1979

Turchia

Ankara, 27.07.1990

Ucraina

Kiev, 26.02.1997

Uganda

Kampala, 06.10.2000

Ungheria

Budapest, 16.05.1977

Unione

Sovietica⁽⁷¹⁾

Roma, 26.02.1985

Uzbekistan

Roma, 21.11.2000

Venezuela

Roma, 05.06.1990

Vietnam

Hanoi, 26.11.1996

Zambia

Lusaka, 27.10.1972



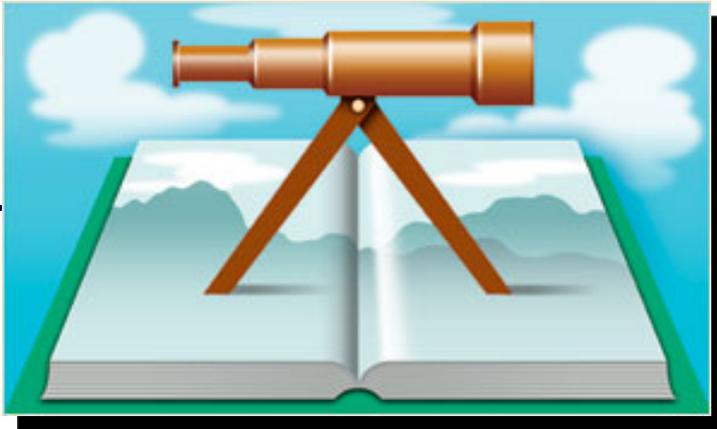
Elenco delle Convenzioni dell'Italia al 31.07.2013 (anno di ratifica)

1988	Unione Sovietica							
1989	Belgio	Cina	Ecuador	Filippine	Grecia	Pakistan	Polonia	Sri Lanka
1990	Bulgaria	Regno Unito						
1991								
1992	Corea	Francia	Germania	Kuwait	Venezuela			
1993	Paesi Bassi	Turchia						
1994	Algeria	Indonesia	Mauritius	Messico				
1995	Bangladesh	India						
1996	Kazakistan							
1997	Israele	Russia						
1998	Albania	Sud Africa	Vietnam					
1999	Estonia	Lituania	Macedonia					
2000	Senegal							
2001								
2002	Oman	Ucraina	Danimarca					
2003	Monzambico	Etiopia	Geirgia					
2004	Siria	Uzbekistan						
2005	Uganda							
2006	Ghana							
2007	Armenia							
2008	Islanda	Lettonia						
2009	Giordania	Slovenia	Stati Uniti	Arabia Saudita	Bielorussia	Croazia		
2010	Qatar							
2011	Libano	Moldavia	Canada					
2012								
2013	Belgio	San Marino						

Scambio di informazioni



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer



Scambio di informazioni



Lo scambio di informazioni

Fonti normative

- **Articolo sullo scambio di informazioni contenuto nelle singole convenzioni (generalmente art. 26)**
- **Direttiva n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977**
- **Direttiva n. 93/2003/CE**
- **Regolamento CE n. 1798/2003**



L'articolo 26

Scambio di informazioni

Quali informazioni?

- **Non è limitato dagli articoli 1 e 2 della convenzione, quindi possono essere scambiate:**
 - **le informazioni necessarie per l'applicazione delle disposizioni della Convenzione;**
 - **quelle necessarie per l'applicazione delle disposizioni interne relative alle imposte di qualsiasi genere (precedentemente, limitato alle sole imposte coperte dalla convenzione);**
 - **quelle relative a soggetti residenti e non residenti.**



Scambio di informazioni

Forme dello scambio di informazioni:

(i) su richiesta

- **L'Amministrazione di uno Stato presenta all'Amministrazione dell'altro Stato una specifica richiesta, per informazioni su un particolare caso concreto:**
 - **sussistenza di una specifica obbligazione di condurre ispezioni e verifiche per fornire le informazioni richieste;**
 - **l'obbligazione non sussiste se l'articolo è redatto in modo da escludere la sussistenza di obbligo (vedi trattato Italia-Svizzera);**
 - **l'obbligazione sussiste anche se le informazioni sono relative alla sola responsabilità per le imposte estere (ma →vedi riserva del Giappone al Commentario)**



Scambio di informazioni

Forme dello scambio di informazioni: (ii) automatico

- **Gli Stati si trasmettono regolarmente e senza previa richiesta, informazioni concernenti alcune categorie di reddito (es. *royalties*, interessi)**
- **E' necessario un previo accordo tra gli Stati**



Scambio di informazioni

Forme dello scambio di informazioni: (iii) spontaneo

- **Uno Stato ottiene informazioni che ritiene utili per l'altro Stato, trasmette le informazioni senza previa richiesta:**
 - **in ambito convenzionale non sussiste un'obbligazione**
 - **in ambito comunitario, la Direttiva prevede un obbligo per gli Stati in alcuni casi (cfr. art. 4; Corte di Giustizia CE, causa C-420/98)**



L'articolo 26

Scambio di informazioni: limiti

Uno Stato non è tenuto:

- (i) ad adottare provvedimenti amministrativi o (ii) a fornire informazioni, in deroga alla propria legislazione o prassi amministrativa;
- (i) ad adottare provvedimenti o (ii) a fornire informazioni che l'altro Stato non potrebbe ottenere in base alla propria legislazione
 - **possibilità di invocare il segreto bancario (cfr. Rapporto Ocse, *Improving Access to Bank Information*, 2003, cap. IV: es. Svizzera, Austria, Lux, Belgio);**
- a fornire informazioni divulgative di un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, oppure informazioni la cui rilevazione sarebbe contraria all'ordine pubblico

Il Commentario invita ad una interpretazione restrittiva

I limiti non si applicano nella Direttiva sul Risparmio



L'articolo 26

Scambio di informazioni

Riservatezza

- **Le informazioni ottenute devono essere tenute segrete**
- **possono essere rilevate sono alle persone o autorità incaricate dell'accertamento e della riscossione e alle autorità giudiziarie**
- **possono essere rilevate al contribuente e al suo legale o rappresentante (Commentario, para. 12)**
- **non possono essere utilizzate per fini diversi da quelli fiscali, salvo nella misura in cui siano state rese pubbliche in sede giudiziaria (Commentario, para. 13)**



L'articolo 26

Scambio di informazioni

Scambi triangolari

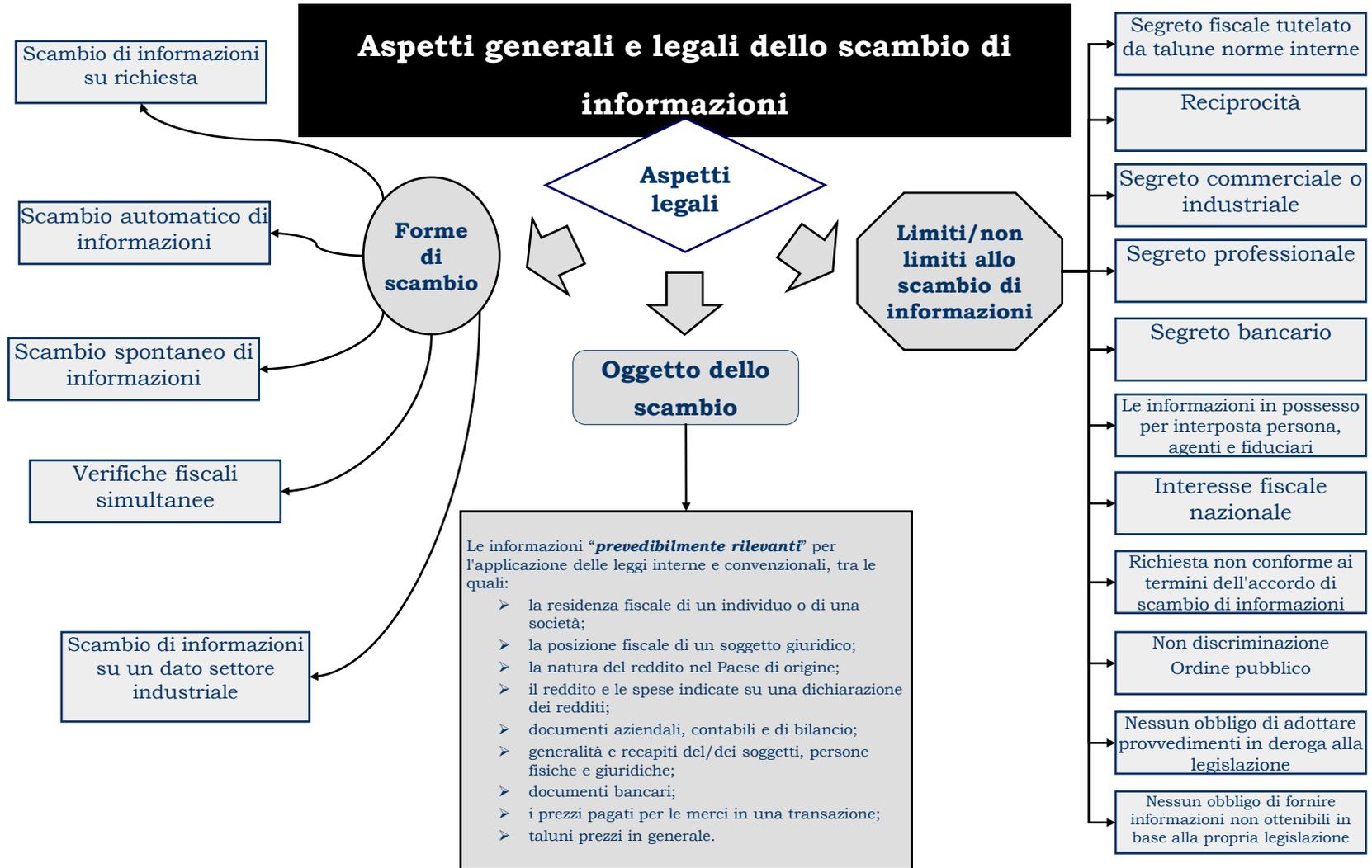
- **Stato A e Stato B hanno concluso un trattato**
- **Stato A e Stato C hanno concluso un trattato**
- **A ottiene informazioni da B, in base al loro trattato**
- **Le informazioni possono essere di interesse per C**
- **Può A trasmetterle a C?**
 - **Non è possibile a causa della formulazione dell'art. 26;**
 - **Gli Stati possono prevederlo espressamente**
 - **Nella Direttiva, è ammesso previo consenso dello Stato B**



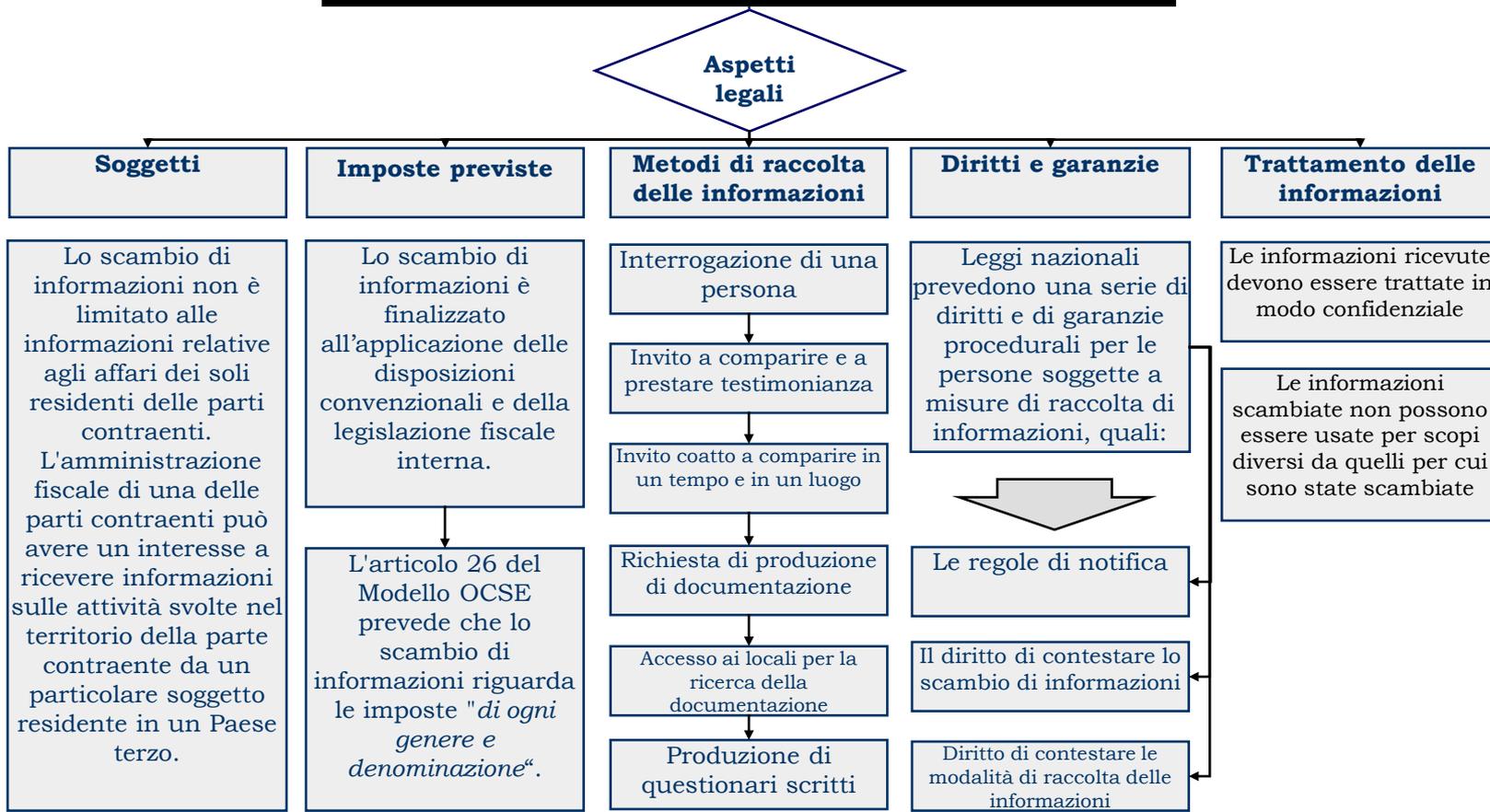
Scambio di informazioni



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer



Aspetti generali e legali dello scambio di informazioni





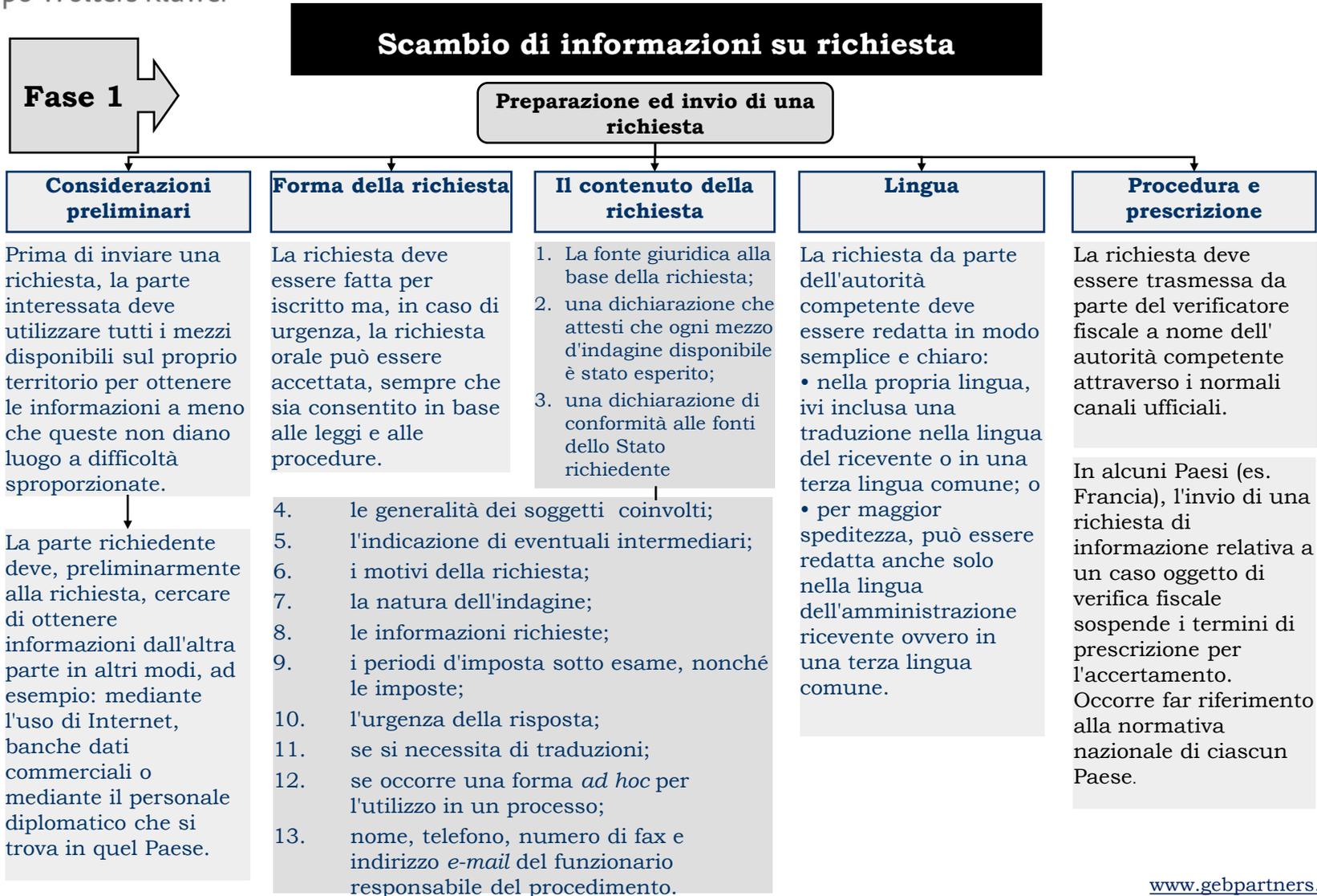
Scambio di informazioni su richiesta

Lo scambio di informazioni su richiesta descrive una situazione in cui una autorità competente chiede informazioni determinate ad un'altra autorità competente.
In genere, le informazioni richieste si riferiscono a un esame, inchiesta o indagini relative ad un contribuente per gli anni fiscali previsti.



Lo scambio di informazioni su richiesta avviene in **5 fasi:**



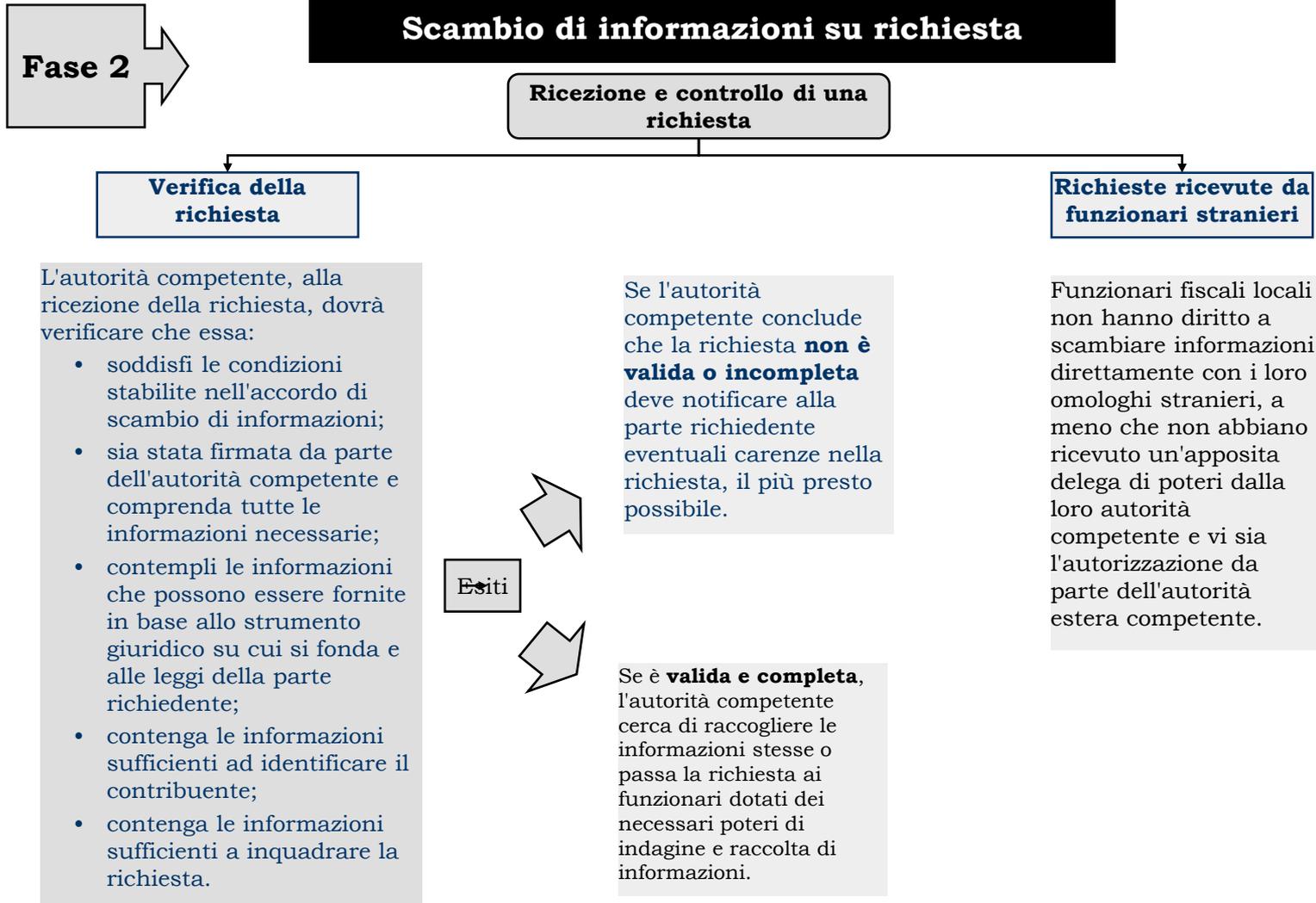


Scambio di informazioni



IPSOA Scuola di formazione

Gruppo Wolters Kluwer





Scambio di informazioni su richiesta

Raccolta delle informazioni



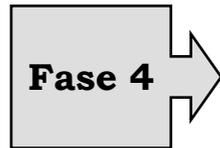
La raccolta di informazioni per un Paese dovrebbe avere la massima priorità, in quanto:

- lo scambio di informazioni è obbligatorio, e
- una risposta rapida ed esauriente può contribuire allo stesso tipo di trattamento nella situazione inversa.

Le informazioni richieste possono essere di due tipi:

- informazioni che sono già a disposizione dell'amministrazione fiscale (ad es. dichiarazione dei redditi), oppure
- le informazioni ottenute dalle autorità competenti, ma che richiedono più tempo ai fini della raccolta.

La traduzione della risposta nella lingua del richiedente potrebbe essere prontamente apprestata in presenza di competenze linguistiche a livello locale o dell'autorità competente. Le informazioni dovrebbero rispettare il formato per il cui fine dette informazioni sono richieste (ad esempio, copie autenticate dei documenti originali).



Scambio di informazioni su richiesta

Risposta alla richiesta

Verifica della richiesta

Sulla base delle informazioni che sono state raccolte, l'autorità competente predisporrà la risposta alla richiesta di informazioni. In alcuni Paesi la risposta può anche essere preparata da un ufficio locale delle imposte: in tal caso l'autorità competente avrà solo il compito di rivedere la risposta. Se previsto dal diritto interno, e salvo eccezioni, l'autorità competente notificherà al contribuente.

Checklist degli elementi della risposta

L'autorità competente dovrà verificare che la risposta includa:

- la fonte giuridica alla base della richiesta;
- un riferimento alla richiesta in risposta alla quale le informazioni sono fornite;
- le informazioni richieste, comprese le copie dei documenti;
- la ragione per cui talune informazioni non potevano essere fornite o non potevano essere fornite nella forma richiesta;
- gli importi di denaro in valuta corrente;
- il tipo di intervento necessario per raccogliere le informazioni;
- i periodi d'imposta per i quali le informazioni sono fornite;
- menzione del fatto che il contribuente o una terza persona è stata informata dello scambio;
- menzione dell'eventuale presenza di obiezioni a notificare al contribuente la ricezione delle informazioni;
- menzione dell'eventuale presenza di obiezioni alla divulgazione di tutte o di alcune parti delle informazioni fornite, al contribuente;
- un richiamo al fatto che l'uso delle informazioni fornite è soggetto alle norme applicabili sulla riservatezza;
- nome, telefono, numero di fax e indirizzo e-mail del funzionario fiscale, che può essere contattato in caso di necessità.

Scambio di informazioni



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer

Fase 5 →

Scambio di informazioni su richiesta

Feedback

**Importanza del
*feedback***

Permette il miglioramento della qualità dello scambio di informazioni.

È in grado di migliorare la motivazione dei funzionari nel fornire informazioni.

È utile per le autorità competenti in quanto serve come indicatore dell'utilità dello scambio.

Possibile contenuto

Il *feedback* per l'autorità competente destinataria della richiesta - e che ha fornito le informazioni - può includere dati e risultati raggiunti, ad esempio, i metodi/gli schemi di evasione fiscale rilevati e una valutazione complessiva di quanto sia stata utile l'informazione per l'amministrazione fiscale richiedente.



Scambio di informazioni su richiesta

Esempi di scambio di informazioni su richiesta

Interessi

Il contribuente C, residente nello Stato A, corrisponde interessi su finanziamento alla società D, residente nello Stato B. C sostiene di non essere il *beneficial owner* di D. Le autorità fiscali dello Stato A ritengono che C sia il *beneficial owner* di D e che il finanziamento sia volto, nella sostanza, a rimpatriare reddito non dichiarato e percepito nello Stato A. Le autorità fiscali dello Stato A possono richiedere:

- i bilanci di D, relativi agli anni oggetto di verifica;
- la documentazione contrattuale e bancaria a dimostrazione della corresponsione degli interessi a D;
- informazioni relative all'identità degli *shareholders/beneficial owners* di D;
- statuto/atto costitutivo di D.

Fatturazione dei servizi

Il contribuente A richiede all'amministrazione fiscale del proprio Stato di residenza una deduzione per servizi fatturati da C, residente nello Stato B. I servizi, in realtà, sono stati prestati dal contribuente residente T. Dalla dichiarazione di T risulta che l'ammontare fatturato a C per i servizi resi è significativamente inferiore all'ammontare fatturato da C ad A. Le autorità fiscali ritengono che C agisca quale *re-invoicing agent* in quanto lo stile di vita di T è di gran lunga superiore al reddito dichiarato. In sostanza, la differenza tra l'ammontare dichiarato da T e l'ammontare fatturato da C è versata su un conto corrente di T presso un istituto bancario nello Stato estero B. Le autorità fiscali dello Stato di residenza di T possono richiedere:

- nominativo ed indirizzo dei dipendenti di C, al fine di individuare esatta natura e ruolo di C nell'operazione;
- copia delle fatture emesse da T nei confronti di C;
- le schede contabili di C relativi agli anni oggetto di verifica.

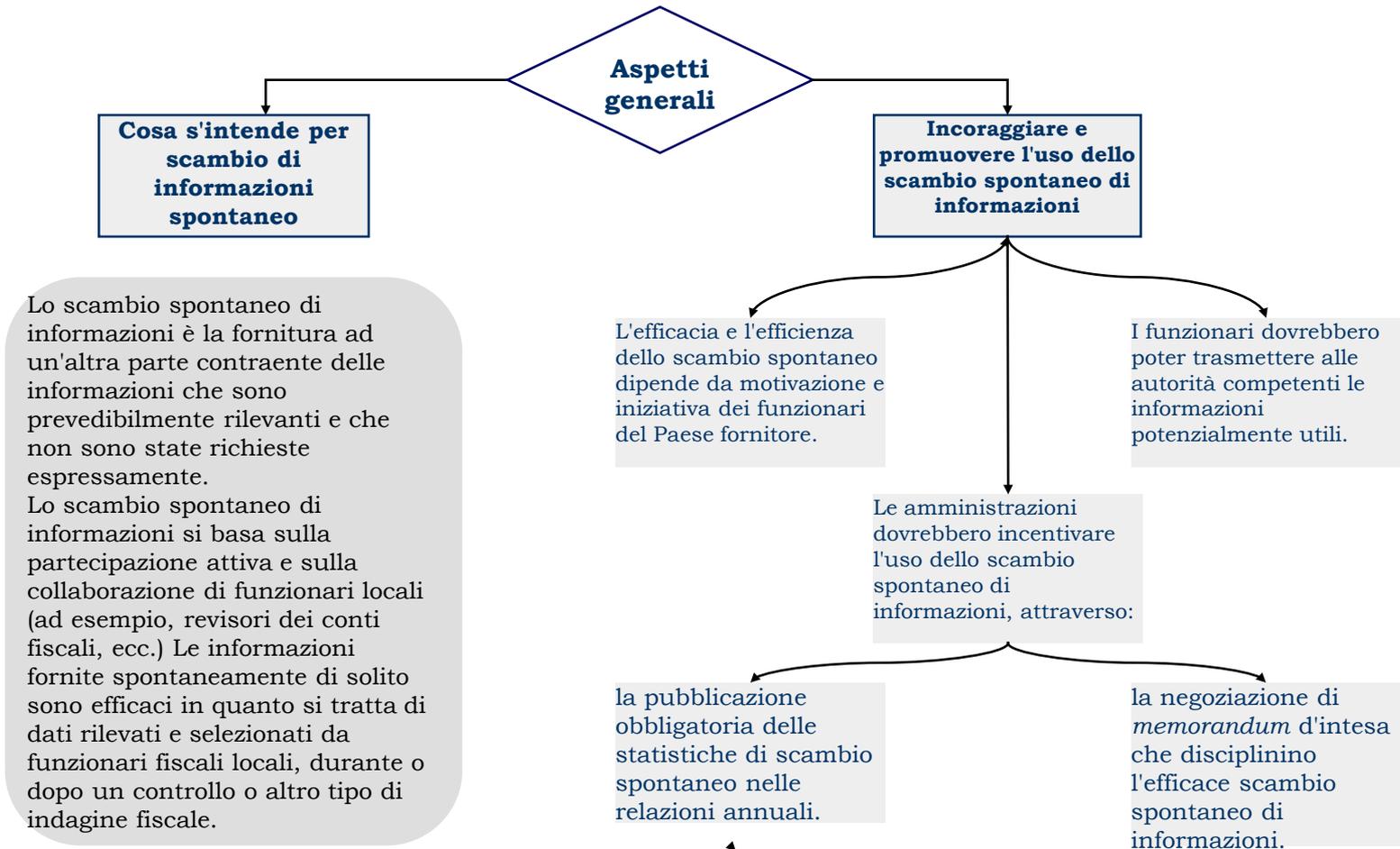
Operazioni di import/export

Il contribuente T acquista componenti elettronici da C, residente nello Stato B. Le autorità fiscali rilevano che il prezzo corrisposto da T di gran lunga eccede i *comparable prices* del settore di riferimento. Esse sospettano che l'ammontare fatturato sia sensibilmente più elevato di quello che C corrisponde al produttore dei componenti. C, quindi, agirebbe quale agente ed i suoi ricavi sarebbero in realtà corrisposti a un terzo correlato a T. Le autorità fiscali dello Stato di residenza di T possono richiedere informazioni:

- in merito all'*import/export* diretto, ovvero tramite C, nonché sull'attività svolta presso gli stabilimenti di C;
- sul numero dei dipendenti di C.

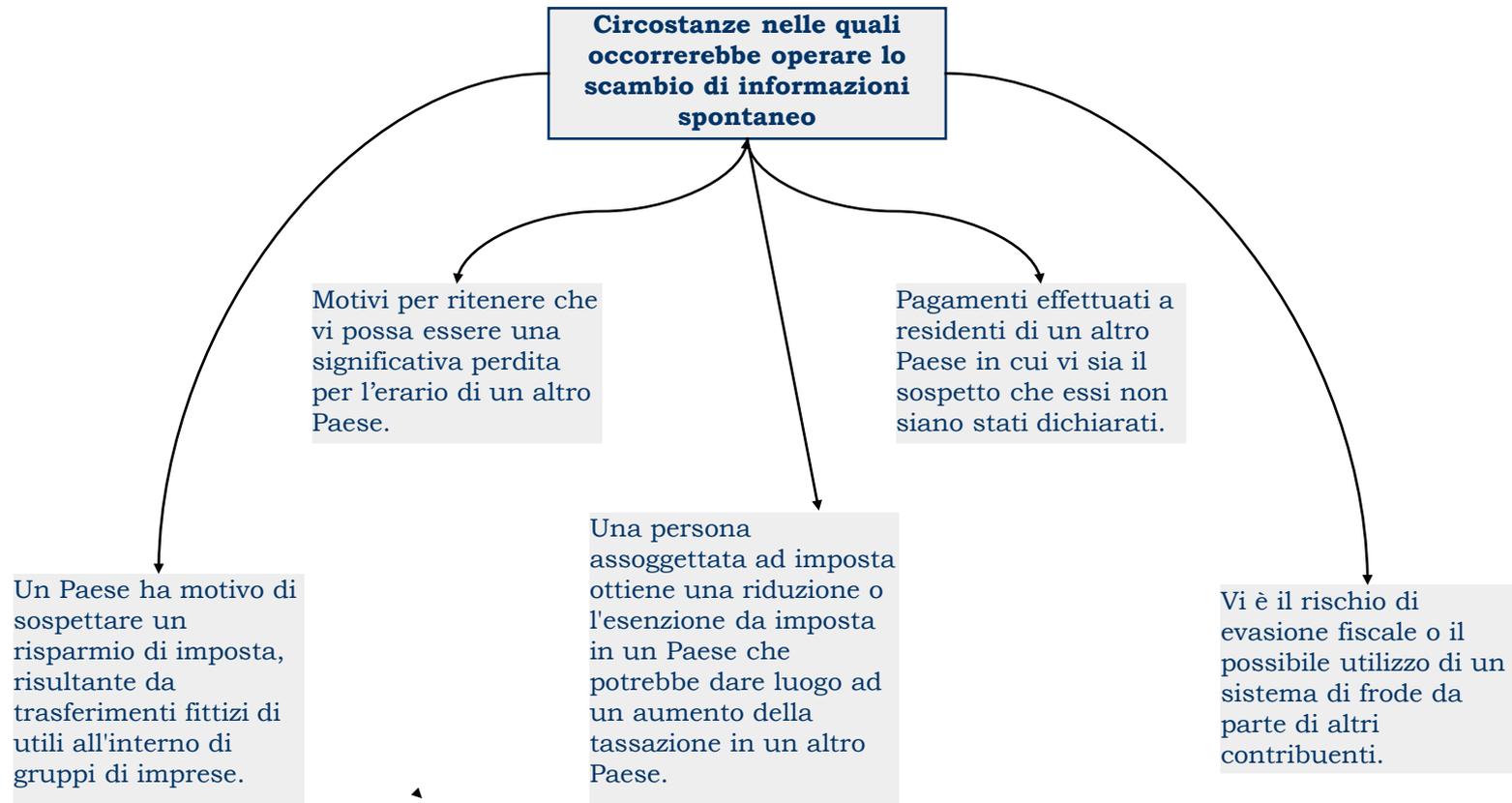


Scambio di informazioni spontaneo



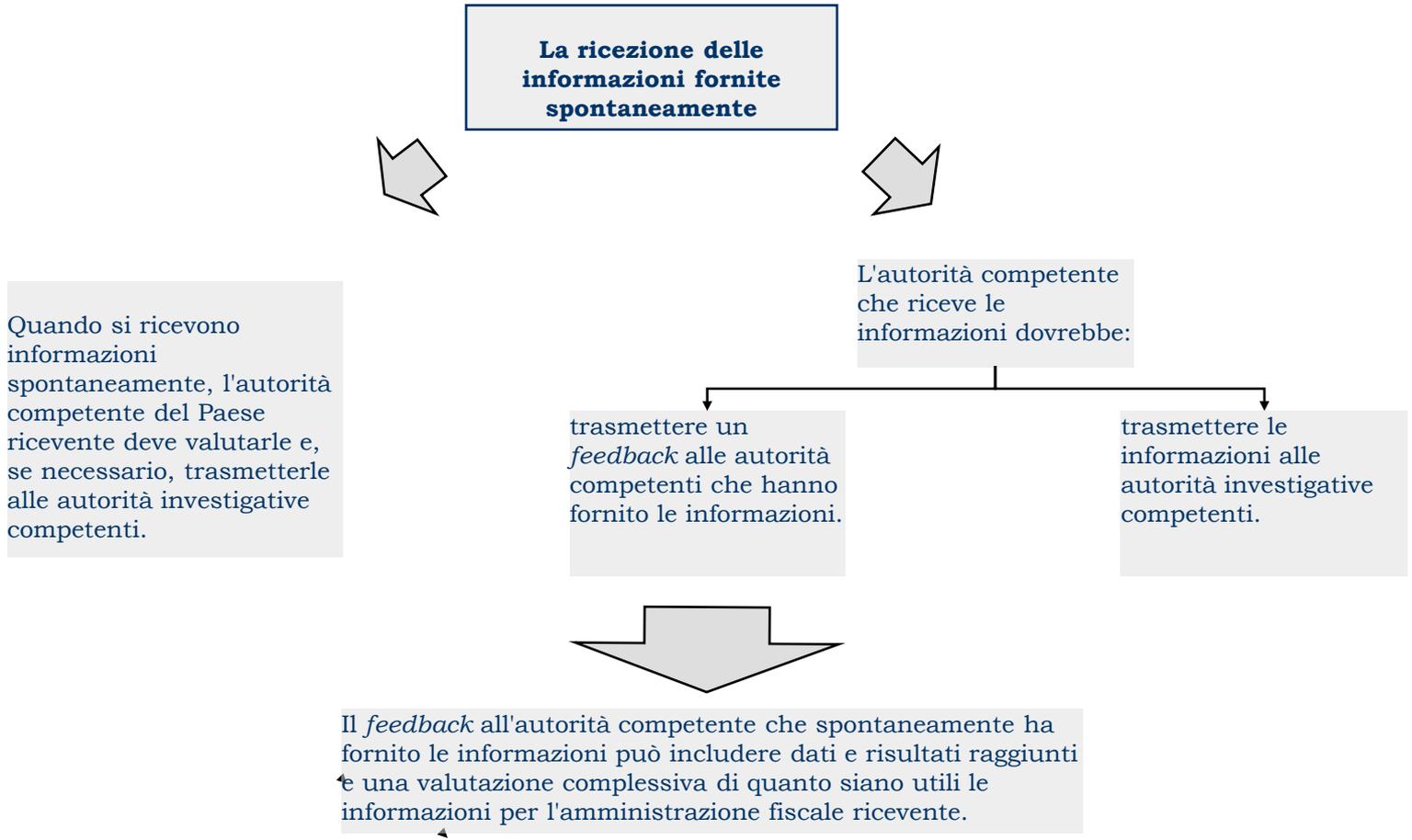


Scambio di informazioni spontaneo





Scambio di informazioni spontaneo





Scambio di informazioni spontaneo

Dalla verifica della società X con sede nello Stato A risulta un pagamento di € 40.000 per *management fees* a favore della società Y, con sede nello Stato B. Se dalle fatture risulta che il pagamento è stato effettuato a favore di Y, dall'esame del conto bancario di X si desume invece che, nella medesima data, sono stati effettuati due depositi, rispettivamente di € 25.000 e 15.000. L'agenda del *managing director* riporta: "Bill Z (i.e., il soggetto che ha prestato i *management services*) richiede un pagamento di € 25.000 a favore di Y e di € 15.000 a favore di Bill Z". Dal momento che il secondo ammontare potrebbe non risultare dagli *accounts* di Y e ritenendo che l'informazione potrebbe essere di interesse dello Stato B, le autorità competenti dello Stato A danno inizio ad uno spontaneo scambio di informazioni con le autorità competenti dello Stato B.

Scenari in cui uno scambio spontaneo di informazioni può essere utile

In un Paese viene utilizzato il metodo di esenzione al fine di evitare le doppie imposizioni sul reddito da lavoro dipendente. Mevia, residente nel Paese A, è stata esente da imposta nel Paese A, perché ha lavorato per più di 183 giorni nel Paese B, durante l'anno fiscale 2003. Poiché la convenzione tra il Paese A e il Paese B assegna il diritto di imposizione sul reddito di lavoro dipendente di Mevia al Paese B, il Paese A informa spontaneamente il Paese B del fatto che è stata concessa l'esenzione fiscale a Mevia per l'anno fiscale 2003.

L'informazione fornita anonimamente all'amministrazione fiscale del Paese A rivela che Tizio, un residente del Paese A, è stato titolare di ingenti somme di denaro depositate sul suo conto bancario da suo padre nel Paese B, che è proprietario di un ristorante. Tizio ha comunicato che il padre invia il denaro per due ragioni: (1) il padre può evitare di pagare le imposte sul reddito da attività di ristorazione con l'invio di ingenti somme di denaro contante *offshore*, e (2) il padre fornisce assistenza finanziaria al figlio nel Paese A. Una verifica svolta nei confronti di Tizio rivela che egli non ha mai presentato una dichiarazione dei redditi nel Paese A; dal suo estratto conto bancario risultano interessi derivanti dal denaro depositato da suo padre. Il verificatore del Paese A calcola che 50.000€ sono stati depositati periodicamente sul conto bancario di Tizio per tutto l'anno d'imposta 2003. Il verificatore ritiene che le informazioni raccolte durante l'*audit* sarebbero utili per l'amministrazione fiscale del Paese B, perché sospetta che il reddito non sia stato dichiarato in quel Paese. Il verificatore discute quindi la questione con la sua autorità competente al fine di fornire uno scambio spontaneo di informazioni al Paese B. Lo scambio spontaneo di informazioni comprende, *inter alia*, una copia della relazione dei verificatori, copie di estratti conto e il nome del padre di Tizio.



Scambio di informazioni automatico

Che cos'è lo scambio automatico

Lo scambio automatico di informazioni consiste nella trasmissione sistematica e periodica di alcune informazioni dal Paese di origine al Paese di residenza (ad esempio dividendi, interessi, *royalties*, salari, pensioni, ecc.)
Questa informazione è ottenuta in via *routinaria* nel Paese di origine (in genere attraverso rendicontazione dei pagamenti da parte del pagatore). Lo scambio automatico può anche essere utilizzato per trasmettere altri tipi di informazioni utili, quali i cambiamenti di residenza, l'acquisto o la disposizione di beni immobili, ecc.

Benefici

Molti Paesi effettuano questo scambio utilizzando diversi tipi di supporti: nastri, dischetti, CD ROM, ecc. Le informazioni ricevute su detto supporto possono essere inserite nella banca dati del Paese ricevente, il quale potrà confrontarle agevolmente con i dati in proprio possesso. Lo scambio automatico su detti supporti offre inoltre l'occasione per una più efficace e efficiente distribuzione delle informazioni scambiate agli uffici fiscali locali.

Fonti

1. Convenzione fiscale bilaterale;
2. l'art. 6 del *Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*;
3. l'art. 3 della Direttiva 77/799/CEE;
4. Direttiva 2003/48/CE;
5. Regolamento del Consiglio europeo sulla cooperazione amministrativa in materia di IVA (1798/2003);
6. Regolamento del Consiglio del 16.11.2004 in materia di accise;
7. Modello CIAT di accordo.

Oggetto dello scambio automatico

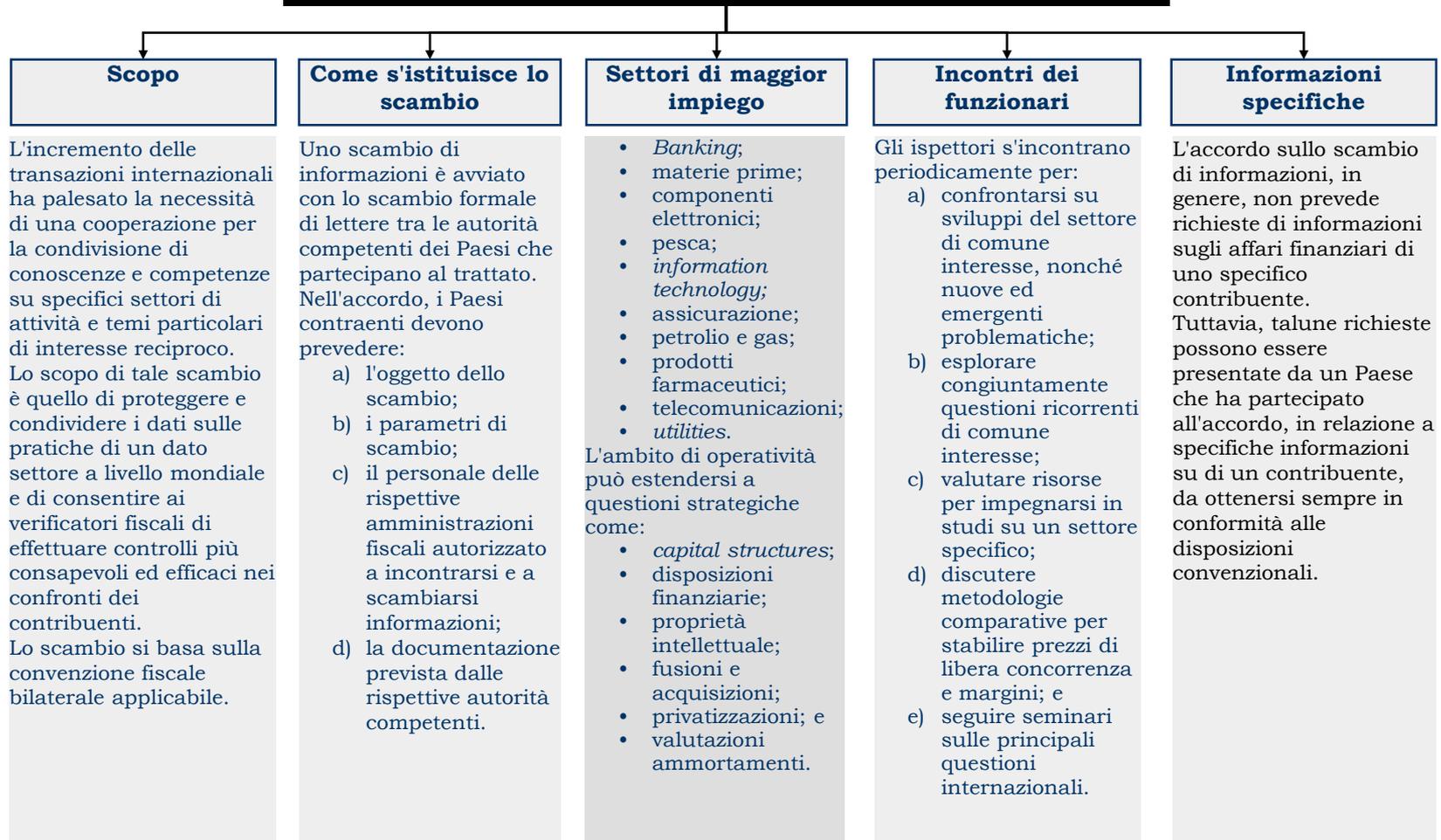
- Cambiamento di residenza da uno Stato all'altro Stato;
- proprietà e redditi derivanti da beni immobili;
- dividendi;
- interessi;
- *royalties*;
- redditi di capitale;
- salari, stipendi e altre remunerazioni analoghe;
- gettoni di presenza e altre remunerazioni analoghe;
- redditi di artisti e sportivi, pensioni e altre remunerazioni analoghe;
- stipendi e altre remunerazioni analoghe per funzioni pubbliche.

Attuazione

Lo scambio automatico di informazioni richiede la standardizzazione dei formati, al fine di essere efficiente.
Nel 1981 l'OCSE ha progettato un modulo cartaceo per lo scambio automatico che ha introdotto la standardizzazione di alcune informazioni particolari (C (81) 39/definitivo).
Nel 1992 l'OCSE ha progettato lo *Standard Magnetic Format* (SMF) per la trasmissione delle informazioni sul contribuente su nastro magnetico.

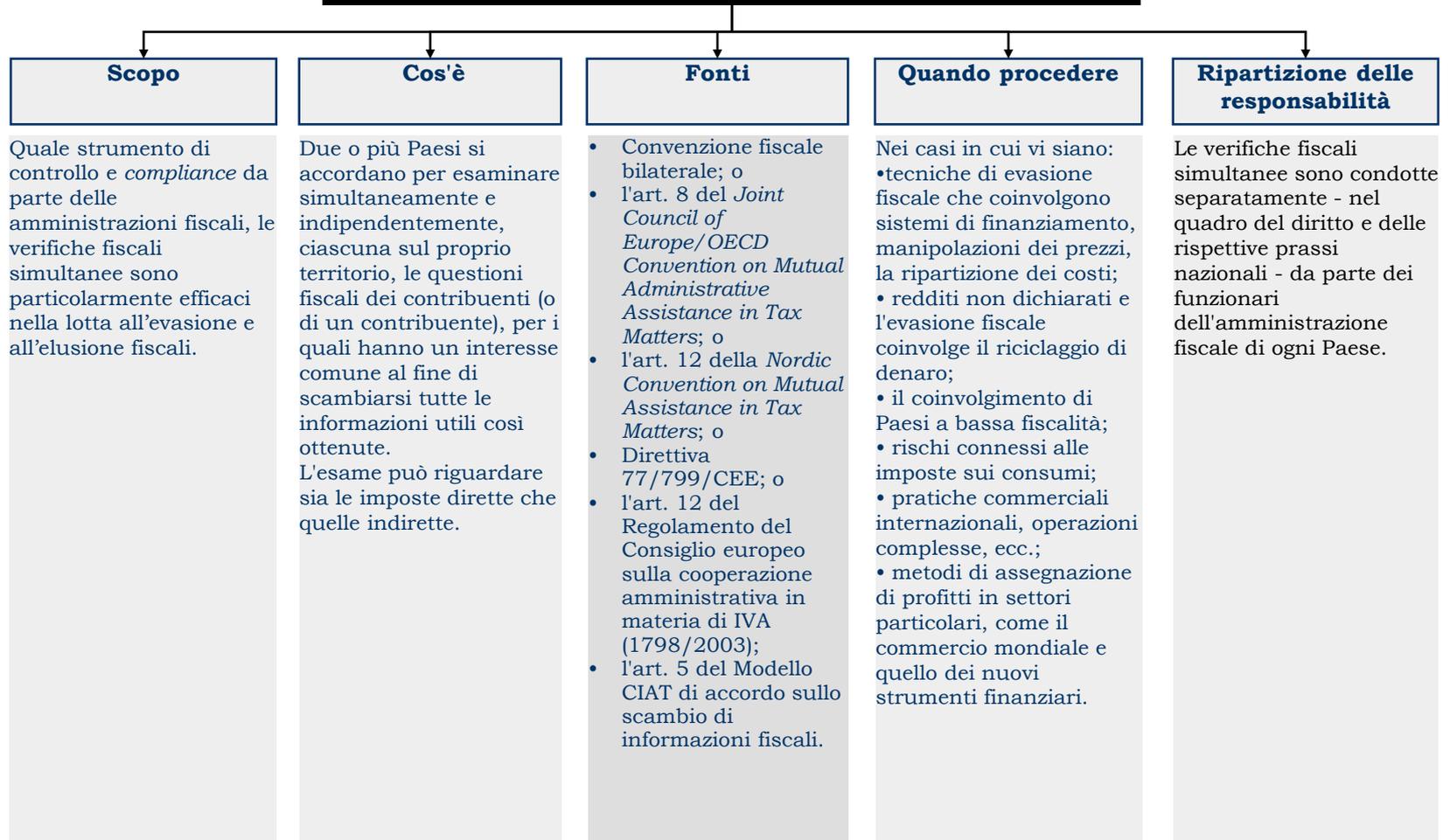


Scambio di informazioni su un dato settore



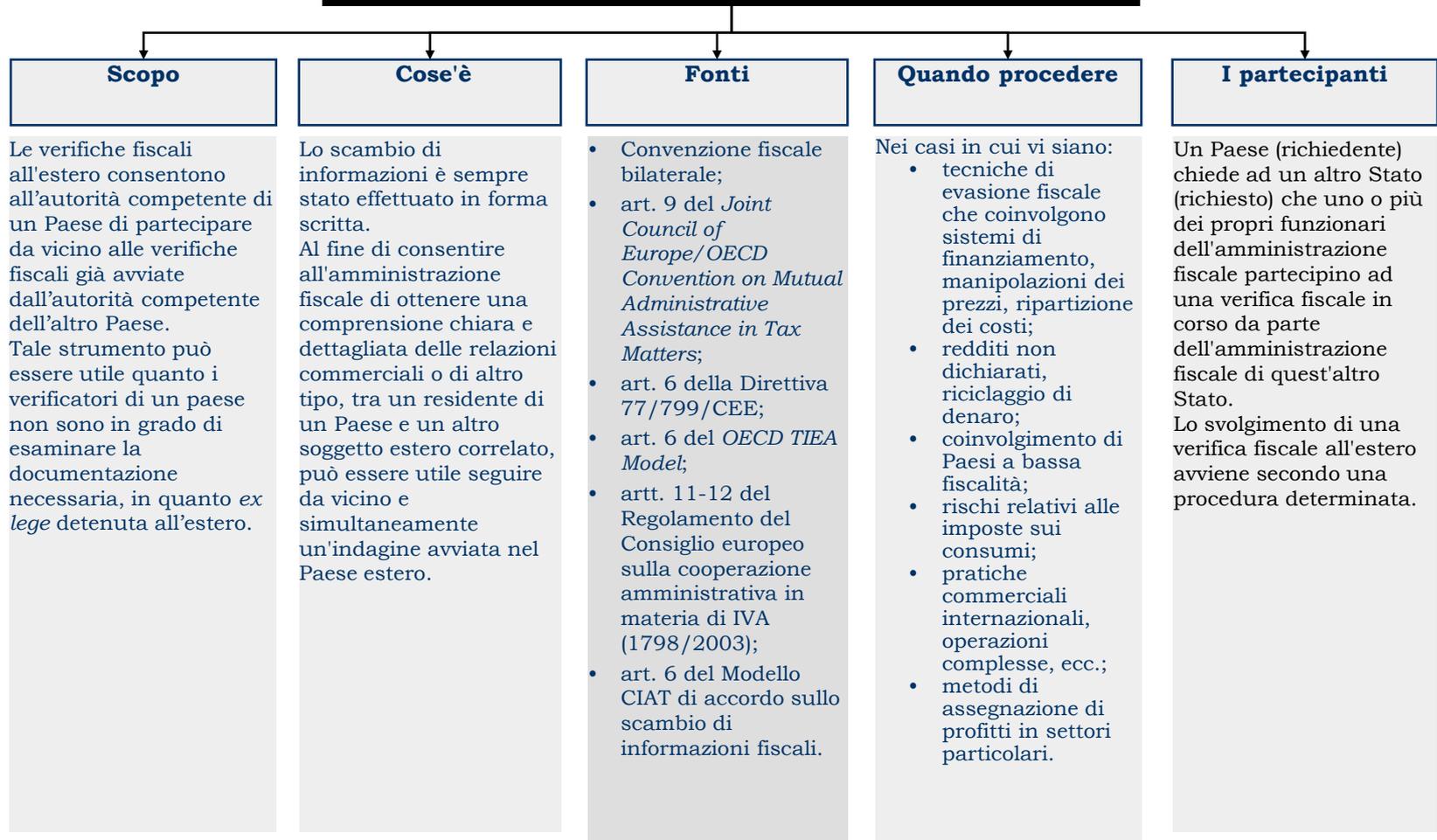


Verifiche fiscali simultanee



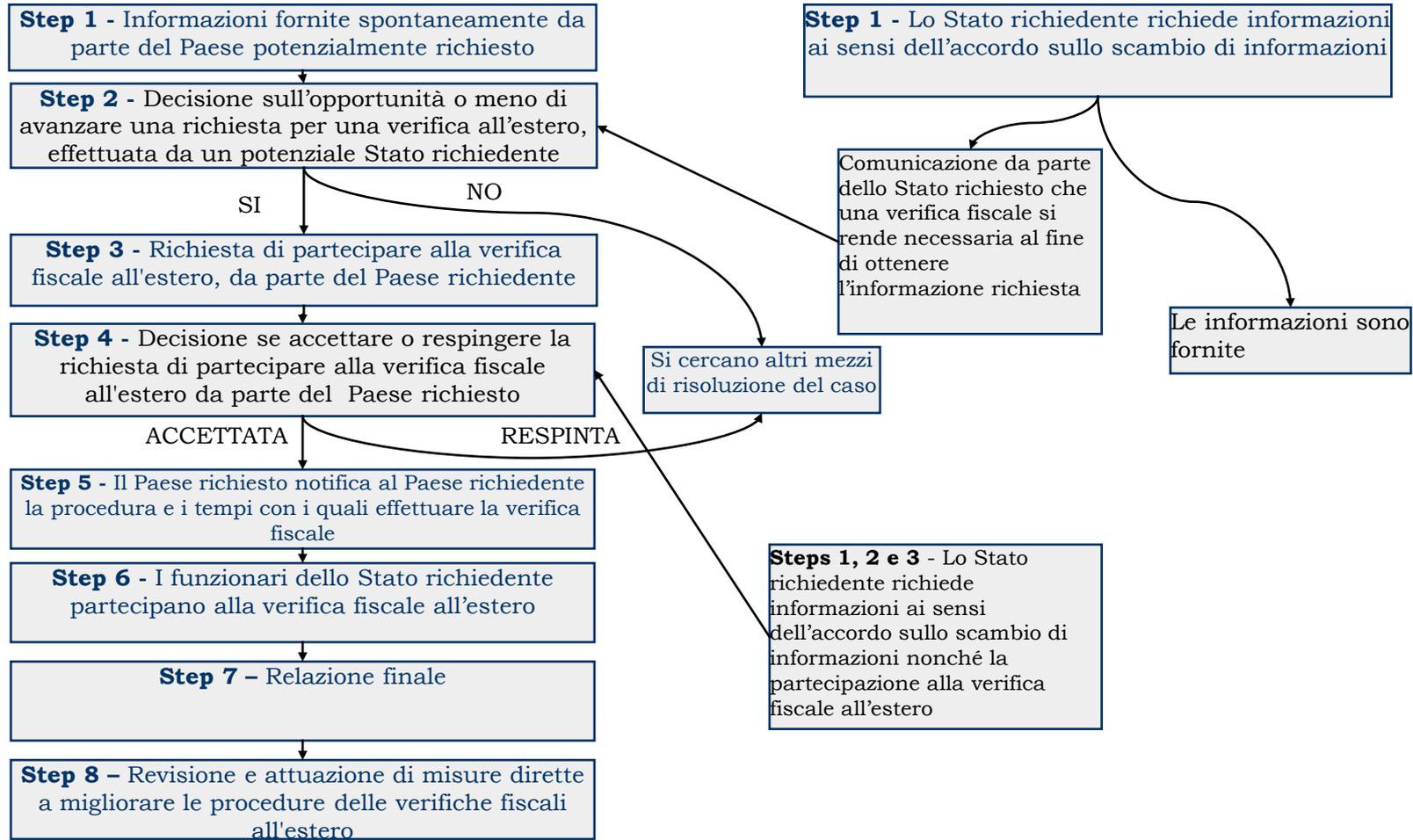


Verifiche simultanee all'estero





Verifiche simultanee all'estero: procedura



Piergiorgio Valente

Mail:

p.valente@gebnetwork.it

Blog:

<http://piergiorgiovalente.postilla.it/>

MILANO

Viale Bianca Maria, 45 – 20122

Tel. +39 02 762613.1

Fax +39 02 76001091

TORINO

Via San Pio V, 27 – 10125

Tel. +39 011 5628970

Fax +39 011 5727604

www.gebpartners.it

