



**CORTE DEI CONTI**

SEZIONE CENTRALE DI CONTROLLO

SULLA GESTIONE DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO

**LO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI NEL  
SETTORE FISCALE  
TRA L'ITALIA E I PAESI DELL'UNIONE EUROPEA  
2019**

Deliberazione 1° aprile 2019, n. 6/2019/G



CORTE DEI CONTI





**CORTE DEI CONTI**

---

SEZIONE CENTRALE DI CONTROLLO SULLA GESTIONE DELLE  
AMMINISTRAZIONI DELLO STATO

**LO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI NEL  
SETTORE FISCALE TRA L'ITALIA E I PAESI  
DELL'UNIONE EUROPEA  
2019**

**Relatore  
Cons. Enrico Torri**

Hanno collaborato  
per l'istruttoria: B. Braconi, F. Ferrari, F. Giorleo, F. Abbondanza.

## SOMMARIO

	Pag.
Deliberazione .....	5
* * *	
Relazione .....	11
Sintesi .....	13
1. OGGETTO DELL'INDAGINE .....	23
2. LO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI FISCALI .....	27
2.1. Premessa .....	27
2.2. Le direttive Ue e il loro recepimento .....	28
2.2.1. DAC 1 .....	28
2.2.2. DAC 2 .....	31
2.2.3. DAC 3 .....	32
2.2.4. DAC 4 .....	35
2.2.5. DAC 5 .....	36
2.2.6. DAC 6 .....	37
3. L'ATTIVITÀ DEL DIPARTIMENTO DELLE FINANZE .....	39
4. L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE .....	55
4.1. Premessa metodologica dell'indagine .....	55
4.2. DAC 1 .....	56
4.3. DAC 2 .....	58
4.4. DAC 3 .....	62
4.5. DAC 4 .....	62
4.6. DAC 5 .....	63
4.7. DAC 6 .....	64
4.8. Le risorse nazionali destinate alla gestione dei flussi informativi .....	64
5. L'ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA .....	65
6. ESITI DEL CONTRADDITTORIO, CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE E RACCOMANDAZIONI.....	67
7. LEGENDA.....	75
* * *	
INDICE DELLE TABELLE	
Tabella 1 - DAC 1: dati scambiati al 30/06/2018 .....	56



## **DELIBERAZIONE**





Deliberazione n. 6/2019/G

## CORTE DEI CONTI

### SEZIONE CENTRALE DI CONTROLLO SULLA GESTIONE DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO

I Collegio

Adunanza del 14 marzo 2019

e Camera di consiglio del 14 marzo 2019

Presieduta dal Presidente della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle  
Amministrazioni dello Stato

Composta dai magistrati:

**Presidente della Sezione:** Carlo CHIAPPINELLI

**Consiglieri:** Antonello COLOSIMO, Massimo DI STEFANO, Antonio MEZZERA, Chiara BERSANI, Enrico TORRI, Paola COSA, Mauro OLIVIERO, Antonio TROCINO, Michele SCARPA, Paolo ROMANO, Mario GUARANY, Rossana RUMMO, Giampiero PIZZICONI.

\* \* \*

Visto l'art. 100, comma 2, Cost.;

vista la l. 14 gennaio 1994, n. 20 e, in particolare, l'art. 3, c. 4, ai sensi del quale la Corte dei conti svolge il controllo sulla gestione delle amministrazioni pubbliche, verificando la corrispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge e valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa;

vista la deliberazione della Sezione in data 26 gennaio 2017, n.1/2017/G, con la quale è stato approvato il programma di controllo sulla gestione per l'esercizio 2017;

vista la relazione, presentata dal cons. Enrico Torri, che illustra gli esiti dell'indagine condotta in merito a *"Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale tra l'Italia e i Paesi dell'unione europea"*;

vista l'ordinanza n. 5/2019 in data 4 marzo 2019, con la quale il presidente della Sezione ha convocato il I Collegio per l'adunanza del 14 marzo 2019, al fine della pronuncia sulla gestione in argomento;

vista la nota n. 695 del 4 marzo 2019, con la quale il Servizio di segreteria per le adunanze ha trasmesso la relazione ai seguenti uffici:

- al Ministero dell'economia e delle finanze - Gabinetto del Ministro;
- al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze - Direzione relazioni internazionali;
- al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale;
- al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato;
- all'Agenzia delle entrate - Direzione centrale coordinamento generale;
- all'Agenzia delle entrate - Direzione centrale amministrazione, pianificazione, e logistica;

udito il relatore, cons. Enrico Torri;

uditi, in rappresentanza delle amministrazioni convocate:

- per il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze - Direzione relazioni internazionali: dott.ssa Silvia Allegrini, dirigente;
- per il Ministero dell'economia e delle finanze - Organismo indipendente di valutazione della *performance*: dott.ssa Loredana De Boni, funzionario (assiste) e dott.ssa Paola Sorgente, funzionario (assiste);
- per l'Agenzia delle entrate - Direzione centrale amministrazione, pianificazione e logistica: dott. Antonio Dorrello, direttore, dott. Gioacchino Giovanni D'Angelo, capo ufficio;
- per l'Agenzia delle entrate - Divisione contribuenti: dott.ssa Francesca Vitale, dirigente.

## DELIBERA

di approvare, con le modifiche apportate dai Collegi congiunti in Camera di consiglio, la relazione concernente *“Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale tra l'Italia e i Paesi dell'unione europea”*.

La presente deliberazione e l'unita relazione saranno inviate, a cura della Segreteria della Sezione, alla Presidenza del Senato della Repubblica e alla Presidenza della Camera dei deputati, alla Presidenza della Commissione bilancio del Senato della Repubblica, alla Presidenza della Commissione bilancio della Camera dei deputati nonché alle seguenti amministrazioni:

- Presidenza del Consiglio dei ministri - Segretariato generale;
- Ministero dell'economia e delle finanze - Gabinetto del Ministro;
- Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze - Direzione relazioni internazionali;
- Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale;
- Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello

Stato;

- Agenzia delle entrate - Direzione centrale coordinamento generale;
- Agenzia delle entrate - Direzione centrale amministrazione, pianificazione, e logistica.

Le amministrazioni interessate:

comuniceranno alla Corte e al Parlamento, entro sei mesi dalla data di ricevimento della presente relazione, le misure consequenziali adottate ai sensi dell'art. 3, c. 6, l. 14 gennaio 1994, n. 20, come modificato dall'art. 1, c. 172, l. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006);

ove ritengano di non ottemperare ai rilievi formulati, adotteranno, entro trenta giorni dalla ricezione della presente relazione, l'eventuale provvedimento motivato previsto dall'art. 3, c. 64, l. 24 dicembre 2007, n. 244.

La presente deliberazione è soggetta a obbligo di pubblicazione, ai sensi dell'art. 31 d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (concernente il "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni").

La presente relazione è inviata, altresì, alle Sezioni riunite in sede di controllo.

Il consigliere relatore  
f.to Torri

Il presidente  
f.to Chiappinelli

Depositata in segreteria il 1° aprile 2019

Il dirigente  
f.to Volpe



## **RELAZIONE**



## Sintesi

1. Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali fra le amministrazioni degli Stati membri dell'Unione europea costituisce un importante strumento di contrasto all'evasione ed elusione fiscale transfrontalieri, nonché alle strategie di pianificazione fiscale aggressiva con cui le imprese possono trasferire gli utili in Paesi a minore imposizione fiscale producendo effetti sulla base imponibile di altri Stati membri.

La circostanza che la materia fiscale sia, in larga misura, rimessa alle singole amministrazioni nazionali postula, in un contesto economico globalizzato e digitalizzato, una più stretta cooperazione amministrativa tra gli Stati, al fine di garantire che gli utili siano tassati nelle giurisdizioni in cui sono generati. Negli ultimi anni si è intensificato l'interesse sulle iniziative, sviluppate sia in ambito OCSE sia in ambito UE, riguardanti lo scambio automatico di informazioni, basato su accordi che consentono di inviare e ricevere elevate quantità di dati e informazioni a scadenze prefissate, procedura che si affianca ai tradizionali mezzi di cooperazione quali lo scambio a richiesta e lo scambio spontaneo.

Nell'ambito dell'Unione europea, gli Stati membri sono da tempo impegnati a contrastare l'evasione e l'elusione fiscali transfrontaliere, attraverso una sempre maggiore cooperazione amministrativa tra le 28 amministrazioni fiscali nazionali.

In particolare, si avverte sempre più l'esigenza di garantire un quadro trasparente per lo sviluppo delle attività economiche, in relazione alla quale un ruolo preponderante assumono le recenti direttive dell'Unione europea, con cui si è progressivamente ampliato il perimetro dello scambio automatico di informazioni in materia fiscale (AEOI: *Automatic Exchange of Information*), consentendo alle autorità fiscali degli Stati membri di ricevere informazioni tempestive, complete e pertinenti su tali strutture di pianificazione fiscale potenzialmente aggressive che interessano più giurisdizioni, prevenendo condotte abusive e consentendo efficaci azioni di contrasto a tutela del gettito fiscale nazionale.

Lo scopo dell'indagine di questa Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, è stato quello di verificare l'attività posta in essere dall'amministrazione italiana con il recepimento delle direttive europee in materia, lo

stato effettivo dello scambio automatico, nonché l'utilizzo delle informazioni così acquisite con finalità di deterrenza e di contrasto alle frodi ed alle evasioni ed elusioni fiscali transfrontaliere.

2. Con il decreto legislativo n. 29/2014 è stata data attuazione alla direttiva 2011/16/UE (*Directive on Administrative Cooperation*, c.d. DAC 1), intervenuta nella materia della cooperazione amministrativa nel settore fiscale.

Di particolare rilievo è la disciplina in tema di scambio automatico obbligatorio di informazioni tra gli Stati per determinati elementi reddituali (redditi da lavoro dipendente, compensi per dirigenti, prodotti di assicurazione sulla vita, pensioni, proprietà e redditi immobiliari), in relazione ai quali scatta l'obbligo di comunicazione delle "informazioni disponibili" ex art. 5 d.lgs. n. 29/2014, se riguardanti soggetti residenti in altro Stato membro.

L'Agenzia delle entrate ha comunicato che le informazioni, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 8, comma 6, della medesima direttiva, vengono inviate entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale durante il quale le informazioni sono state rese disponibili. Il citato articolo, al comma 1, prevede altresì che siano scambiate le informazioni disponibili per i periodi d'imposta a decorrere dal 1° gennaio 2014. Con riferimento allo scambio conclusosi il 30 giugno 2018, le informazioni sono state regolarmente inviate con i dati di sintesi riepilogati in relazione. Dette informazioni vengono ogni anno estratte dalle banche dati in uso all'Amministrazione fiscale.

Per quanto riguarda più specificamente le misure adottate, l'Agenzia ha segnalato che nei Piani tecnici di automazione dell'Ufficio sono definite le modalità dello scambio automatico dei dati in base alla DAC 1, da e verso l'estero, sulla base delle regole tecniche e funzionali sviluppate in sede comunitaria.

Per quanto attiene all'effettivo impiego dei dati derivanti dallo scambio, l'Agenzia ha dato atto, in sede di adunanza pubblica, della avvenuta realizzazione di una banca dati *ad hoc* denominata INDACO (Informazioni DAll'estero per COtribuenti nazionali) dedicata a raccogliere le informazioni ricevute in esito alla DAC 1 (nonché DAC 2, 3 e 4), e che tali dati sono stati caricati su INDACO nel mese di novembre 2018; ciò consentirà, successivamente, di estrarre specifiche forniture di informazioni, ovvero di sviluppare ulteriori applicativi che consentano un proficuo utilizzo dei dati in

relazione agli scopi istituzionali dell'Agenzia; in particolare, nel mese di marzo 2019 SoGEI (Società Generale d'Informatica S.p.A., società *in house* del Ministero dell'Economia e delle Finanze) ha avviato le attività di analisi per la realizzazione di implementazioni informatiche che facilitino la consultazione delle informazioni contenute su INDACO da parte degli uffici centrali dell'Agenzia, attività la cui conclusione è prevista per il mese di giugno 2019. Inoltre la stessa Agenzia delle entrate ha rappresentato che, nel mese di aprile 2019, è previsto l'avvio di implementazione informatica che dovrebbe concludersi nel mese di luglio 2019, finalizzata a estrarre le informazioni presenti su INDACO per veicolarle in una apposita sezione di SERPICO (Servizio per le informazioni sul contribuente, in dotazione all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di finanza) in cui venga visualizzata l'eventuale presenza di uno scambio automatico di informazioni riferito a ciascun contribuente, dettagliato per anno d'imposta e per tipologia di scambio.

Con riferimento alla possibilità di far corrispondere automaticamente i dati in entrata ottenuti attraverso lo scambio automatico con quelli delle banche dati fiscali, l'Agenzia ha rilevato che, allo stato, mediante un processo automatizzato di validazione anagrafica, è possibile incrociare i dati in entrata con quelli contenuti nelle banche dati fiscali. In relazione ai dati DAC 1, gli incroci consentono di riscontrare nelle banche dati fiscali italiane l'88,59 per cento dei soggetti segnalati.

**3.** Con il decreto del ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2015, è stata data attuazione alla direttiva comunitaria 2014/107/UE (DAC 2), che ha modificato la direttiva 2011/16/UE con riguardo allo scambio automatico obbligatorio di informazioni, al fine di ricomprendere nel suo ambito di applicazione le informazioni su conti bancari, interessi, dividendi e proventi delle cessioni di attività finanziarie (art. 8, paragrafo 3-bis direttiva 2011/16/UE, introdotto dalla direttiva 2014/107/UE).

In particolare, si è previsto che gli intermediari finanziari italiani debbano raccogliere e trasmettere (automaticamente, in formato elettronico e con periodicità annuale) all'Agenzia delle entrate le informazioni relative ad ogni conto finanziario intrattenuto presso una giurisdizione partner e intestato a persone fisiche o entità (quali, ad esempio, società, fondazioni, *trust*), di cui una o più persone fisiche risultino "titolari

effettivi" ai sensi delle disposizioni antiriciclaggio, nonché a beneficiari di contratti di assicurazione sulla vita a contenuto finanziario.

Con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 125650 del 4 luglio 2017 e n. 87316 del 24 aprile 2018, sono state definite le modalità e i termini in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane delle informazioni che l'Agenzia invia agli Stati membri dell'Unione europea ai sensi della Direttiva 2014/107/UE del Consiglio (DAC 2), nonché agli altri partner internazionali ai sensi del *Common Reporting Standard (CRS)* <sup>1</sup>.

L'Agenzia ha segnalato che, per lo scambio di informazioni ai sensi della DAC 2, nei Piani tecnici di automazione dell'Ufficio sono state inserite specifiche linee di attività relative a tale tipologia di scambio, sia in entrata che in uscita, in quest'ultimo caso principalmente sulla base delle regole tecniche e funzionali sviluppate in sede comunitaria. Le informazioni ad oggi scambiate (ovvero quelle relative al primo scambio avvenuto, conclusosi entro il 30 settembre 2017 e riguardante il periodo d'imposta 2016) sono state dall'Agenzia così sintetizzate: - numero di conti finanziari segnalati da altri Stati membri: 1.073.320; - numero di conti finanziari segnalati ad altri Stati membri: 221.331. Entro il 30 settembre 2018 sono state scambiate le informazioni relative al periodo d'imposta 2017; al riguardo l'Agenzia ha comunicato i seguenti dati di sintesi: - numero di conti finanziari segnalati da altri Stati membri: 5.684.747; - numero di conti finanziari segnalati ad altri Stati membri: 1.501.156. Con un notevole incremento dei dati scambiati nel 2018 rispetto al 2017. Non vengono segnalate criticità in merito.

Con riferimento alla corrispondenza tra i dati derivanti dallo scambio in entrata e quelli già presenti nelle banche dati nazionali, l'Agenzia ha evidenziato che, anche per la DAC 2 risulta possibile, mediante un processo automatizzato di validazione anagrafica, incrociare i dati in entrata con quelli contenuti nelle banche dati fiscali. In relazione alla DAC 2, detti incroci hanno consentito di riscontrare nelle banche dati fiscali italiane l'84,63 per cento (2017) e l'85,51 per cento (2018) dei soggetti segnalati.

---

<sup>1</sup> Cfr. note 11 e 27.

Per quanto riguarda l'effettivo impiego dei dati scambiati, quanto alla realizzazione una banca dati *ad hoc* nella quale far confluire, insieme ai dati della DAC 1, anche quelli della DAC 2, si rimanda alle considerazioni di cui al punto che precede.

L'Agenzia delle entrate ha comunicato che i dati ricevuti in esito allo scambio conclusosi il 30 settembre 2017 sono già stati utilizzati in via sperimentale nell'ambito di un'apposita campagna di invito alla *compliance* rivolta a taluni contribuenti che risultavano inadempienti rispetto a specifici obblighi dichiarativi.

Detta elaborazione dei dati, ad avviso dell'Agenzia, aveva anche l'obiettivo di testare la qualità delle informazioni ricevute, utilizzate per la prima volta, sia con riferimento alla corretta identificazione dei soggetti in Anagrafe tributaria, sia in ordine agli importi e agli altri dati comunicati.

Sono state così inviate 7.076 comunicazioni a contribuenti per i quali, sulla base dei dati DAC 2 ricevuti dagli Stati membri dell'UE, ovvero degli analoghi dati ricevuti dalle Amministrazioni fiscali estere *extra-UE* aderenti al CRS, risultavano possibili anomalie dichiarative per l'anno d'imposta 2016. Alla data del 1° maggio 2018, in relazione alle comunicazioni oggetto di detta campagna di *compliance*, risulta versato un importo complessivamente pari a 1.115.552 euro tra imposte, interessi e sanzioni.

Inoltre, entro la fine del 2018 sono state inviate comunicazioni basate sull'applicazione di nuovi criteri selettivi in relazione alle medesime informazioni ricevute in ambito DAC 2/CRS con riferimento allo stesso anno 2016, integrate dai dati pervenuti o elaborati successivamente alla data della precedente lavorazione.

Con riguardo al trattamento dei dati, l'Agenzia ha fatto presente che, in data 23/11/2017, prima del loro effettivo utilizzo, l'Agenzia ha fornito al Garante per la protezione dei dati personali i dettagli circa la natura delle informazioni ricevute, le modalità di trattamento previste e le politiche accertative pianificate; non avendo il Garante espresso parere contrario, l'Agenzia ha intrapreso le attività sopra descritte.

L'Agenzia ha anche riferito di avere in corso di valutazione la possibilità di mettere a disposizione i dati di dettaglio delle suddette informazioni nel cassetto fiscale del contribuente, fin dal prossimo invio da effettuarsi entro la fine del 2018.

**4.** La direttiva 2015/2376/UE dell'8 dicembre 2015 (DAC 3), attuata con il decreto legislativo 15 marzo 2017, n. 32, ha ulteriormente modificato la direttiva 2011/16/UE

per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali; inserendo una definizione appropriata di *ruling* preventivo transfrontaliero e di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, al fine di coprire un'ampia gamma di informazioni; in particolare, con la direttiva 2015/2376 viene introdotta una definizione più ampia di *ruling* preventivo transfrontaliero e di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento.

L'Agenzia ha riferito che lo scambio dei *ruling* previsto dalla direttiva DAC 3 è avvenuto con regolarità secondo le scadenze semestrali previste e con i dettagli di seguito rappresentati: - primo scambio (effettuato entro settembre 2017): n. 625 *ruling* inviati e n. 267 *ruling* ricevuti; - secondo scambio (effettuato entro marzo 2018): n. 141 *ruling* inviati e n. 105 *ruling* ricevuti.

L'Agenzia ha comunicato che lo scambio dei *ruling* ai sensi della direttiva DAC 3, avviene mediante una piattaforma centrale gestita dalla Commissione europea, che garantisce l'effettività dello scambio, nonché la sicurezza delle trasmissioni. Inoltre, l'accesso alla piattaforma è consentito esclusivamente a utenti appositamente abilitati ed è gestito tramite accessi profilati.

I dati oggetto del primo scambio sono stati esaminati dall'Agenzia nell'ambito di un processo di analisi del rischio volto a selezionare specifiche posizioni di contribuenti. Tale processo è stato effettuato a partire da un incrocio tra i dati in ingresso e quelli presenti nelle banche dati fiscali: a seguito di tale incrocio, è stato verificato il contenuto dei *ruling* in ingresso per individuare fattispecie di interesse dell'Agenzia, sulle quali è attualmente in corso un'analisi da parte degli uffici competenti.

5. Con il Decreto del ministro dell'economia e delle finanze del 23 febbraio 2017 è stata data attuazione alla direttiva comunitaria 2016/881/UE (DAC 4), che ha modificato la DAC 1 estendendo l'ambito di applicazione e le condizioni dello scambio automatico di informazioni ai dati CbCR (*Country by Country Reporting*), ossia in materia di rendicontazione Paese per Paese.

In particolare, la direttiva prevede che i gruppi di imprese multinazionali - con soglia di ricavi consolidati pari o superiore a 750 milioni di euro e una presenza tassabile in più di uno Stato (tramite una società controllata ovvero una stabile organizzazione) - forniscano annualmente, per ogni giurisdizione fiscale in cui operano, alcune

informazioni rilevanti, tra cui l'ammontare dei ricavi, gli utili lordi o le perdite, le imposte sul reddito pagate e maturate, il numero di addetti, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti e le immobilizzazioni materiali. Gli Stati membri, dopo aver ricevuto il CbCR, dovranno condividere le informazioni con gli Stati membri in cui, alla luce delle informazioni contenute nello stesso *report*, le società del gruppo multinazionale sono residenti a fini fiscali, o sono soggette a imposte relativamente ad attività svolte tramite una stabile organizzazione.

L'Agenzia ha riferito che il primo scambio dei rapporti Paese per Paese previsto dalla direttiva DAC 4 è stato effettuato, nei termini normativamente previsti, entro il 30 giugno 2018 e, al riguardo, non vengono segnalate criticità.

6. Il 5 giugno 2018 è stato pubblicato in G.U. il decreto legislativo 18 maggio 2018, n. 60, recante norme di attuazione della DAC 5 (direttiva 2016/2258/UE del Consiglio). Il decreto legislativo, per la parte di competenza dell'Agenzia delle entrate, prevede lo scambio di informazioni con le Autorità fiscali estere su dati e documenti acquisiti nell'ambito delle procedure antiriciclaggio di adeguata verifica della clientela (c.d. procedure di "*due diligence*").

Il decreto legislativo prevede che, laddove tali informazioni siano detenute da soggetti diversi dagli intermediari finanziari che rientrano nel perimetro di applicazione dello scambio FATCA<sup>2</sup>/CRS, l'Agenzia acquisisca dette informazioni avvalendosi della Guardia di finanza. A tale proposito, il decreto stabilisce che, entro 30 giorni dalla pubblicazione dello stesso in G.U., è stipulata una convenzione tra l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza. La convenzione è stata stipulata in data 5 luglio 2018. Con riferimento alla procedura di avvalimento, la convenzione prevede che la trasmissione di dati, informazioni e documenti tra Agenzia e Guardia di finanza avvenga tramite la rete comunitaria CCN ("*Common Communication Network*"). L'Agenzia ha riferito che tale scelta consente di utilizzare un'infrastruttura già in uso, garantendo così, sia la sicurezza delle comunicazioni, sia il rispetto della clausola di invarianza finanziaria di cui all'articolo 2 del decreto medesimo.

7. In data 5 giugno 2018 è stata pubblicata la direttiva 2018/822/UE (DAC 6) che ha ulteriormente modificato la direttiva 2011/16/UE, imponendo agli intermediari di

---

<sup>2</sup> Cfr. n. 54

informare le autorità fiscali in merito ad alcuni meccanismi transfrontalieri potenzialmente utilizzabili ai fini di pianificazione fiscale aggressiva. La direttiva in esame stessa dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2019 e sarà applicabile a partire dal 1° luglio 2020.

8. Quanto alle risorse nazionali destinate alla gestione dei flussi informativi in relazione alle sopra elencate iniziative di scambio, l' Agenzia delle entrate ha segnalato che la dotazione di personale dell'Ufficio cooperazione internazionale dell' Agenzia, pari a n. 32 dipendenti, è rimasta invariata nel periodo dal 1° gennaio 2017 a oggi: gli investimenti complessivi del periodo 2017-2018, dedicati alle implementazioni tecnologiche sviluppate da Sogei S.p.A. e necessarie alla gestione delle direttive DAC 1, 2, 3 e 4, ammontano a euro 774.473,85.

9. Dall'indagine in esame è emerso che lo scambio automatico di informazioni fiscali coinvolge una moltitudine di contribuenti nei cui confronti non viene svolta una analisi preventiva e conseguente selezione del rischio di evasione.

Ciò determina e determinerà in misura sempre crescente, un notevole aumento della quantità di dati provenienti dall'estero che non necessariamente assumono rilievo ai fini degli accertamenti fiscali.

La pluralità di interessi coinvolti nella procedura - quali quello alla acquisizione delle informazioni ai fini della corretta applicazione della normativa fiscale, alla loro riservatezza, all'esigenza di non alterare la concorrenza nel mercato internazionale, al diritto di difesa dei contribuenti - potrebbe invero suggerire l'elaborazione in sede comunitaria ed internazionale, di standard comuni che individuino le fasi procedurali in cui concentrare le verifiche sulle modalità di assunzione delle informazioni già nella fase di raccolta delle medesime, salvaguardando l'interesse alla speditezza delle procedure.

Nella normativa europea sulla cooperazione amministrativa tra gli Stati nel settore fiscale, non è invero previsto il diritto del contribuente di essere informato sui dati fiscali acquisiti attraverso la procedura di collaborazione transfrontaliera, quindi antecedentemente all'emissione degli avvisi di accertamento.

Altro tema meritevole di particolare attenzione posto dallo scambio automatico in ambito europeo e internazionale è quello relativo all'incremento del volume dei dati

dei contribuenti raccolti ed elaborati, rispetto al diritto di protezione dei dati personali, stabilito tra l'altro dall'art. 16 c. 1 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e dall'art. 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Il sottolineato aumento della quantità di dati che l'amministrazione può utilizzare per effetto dello scambio automatico di informazioni fiscali, postula inoltre una maggiore allocazione di risorse da destinare alla gestione di tale flusso. La stessa Relazione della Commissione europea COM(2017) 781 *final* del 18.12.2017 sull'applicazione della direttiva 2011/16/UE (DAC 1), ha evidenziato che le risorse dedicate a tale finalità da parte delle amministrazioni fiscali permangono limitate "con un investimento minimo nella cooperazione amministrativa dell'UE da parte di diversi Stati membri".

Occorre, infine, porre una particolare attenzione al contenuto qualitativo dei dati scambiati, alla piena attuazione di corrispondenze tra le informazioni ricevute dall'estero tramite lo scambio automatico e quelle detenute a livello nazionale, all'eventuale sviluppo concertato di strumenti comuni di gestione dei rischi fiscali, tutti profili che già sembrano emergere dalle prime esperienze operative della nostra amministrazione fiscale sopra richiamate.

La difficoltà di produrre una effettiva stima dei benefici dello scambio automatico di informazioni in materia fiscale in ambito UE rispetto a quelli derivanti da accordi internazionali, segnalata dal Dipartimento delle finanze in sede istruttoria, non esclude tuttavia una valutazione complessivamente positiva sulle misure sinora adottate, le quali consentono all'autorità fiscale di un Paese in cui risiede un contribuente, di verificare che il medesimo abbia correttamente dichiarato e quindi sottoposto a tassazione un reddito di fonte estera, dotando inoltre le amministrazioni di nuovi strumenti per un'analisi efficace dei profili di rischio delle imprese multinazionali.

Trattasi di un disegno complessivo la cui calibrata ed effettiva implementazione, nel quadro di una cooperazione efficace ed efficiente fra le amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'Unione europea, si appalesa in grado di costituire un'effettiva deterrenza nella lotta contro l'evasione ed elusione fiscale transfrontaliera.



# 1 OGGETTO DELL'INDAGINE

Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali fra le amministrazioni degli Stati membri dell'Unione europea costituisce un importante strumento di contrasto all'evasione ed elusione fiscale transfrontalieri nonché alle strategie di pianificazione fiscale aggressiva con cui le imprese possono trasferire gli utili in Paesi a minore imposizione fiscale producendo effetti sulla base imponibile di altri Stati membri.

La circostanza che la materia fiscale sia, in larga misura, rimessa alle singole amministrazioni nazionali postula, in un contesto economico globalizzato e digitalizzato, una più stretta cooperazione amministrativa tra gli Stati, al fine di garantire che gli utili siano tassati nelle giurisdizioni in cui sono generati.

Il decreto legislativo n. 29/2014 ha dato attuazione alla direttiva 2011/16/UE (**DAC 1**, acronimo per *Directive on Administrative Cooperation*), concernente la reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi, disciplinando in particolare le procedure relative allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati Membri dell'Unione europea, delle "informazioni prevedibilmente rilevanti" in materia fiscale per l'amministrazione interessata e per l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati Membri (art. 1, decreto legislativo n. 29/2014); la novità più rilevante introdotta dalla direttiva 2011/16/UE è costituita dalle disposizioni sullo scambio automatico delle informazioni (art. 8) su cinque specifiche categorie di reddito e di capitale.

E' stata poi emanata la direttiva 2014/107/UE (**DAC 2**) che, al fine di intensificare la lotta all'evasione fiscale, modificando la direttiva 2011/16/UE, ha introdotto lo scambio automatico di informazioni tra Amministrazioni finanziarie sui conti finanziari; tale direttiva è stata attuata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2015.

Con il decreto legislativo 15 marzo 2017, n. 32, è stata recepita la direttiva comunitaria 2015/2376/UE (**DAC 3**), che ha modificato la DAC 1 al fine specifico di fornire alle autorità fiscali ulteriori strumenti per combattere efficacemente i fenomeni di frode, evasione fiscale e pianificazione fiscale aggressiva.

In particolare, è stato previsto lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore dei *ruling* preventivi transfrontalieri e degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (*Advance Pricing Agreement*)<sup>3</sup>.

Si deve altresì richiamare il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 febbraio 2017, posto in essere in attuazione dell'art. 1 commi 145 e 146 della legge n. 208 del 2015 e della Direttiva 2016/881/UE del Consiglio del 25 maggio 2016 (**DAC 4**), per l'adeguamento alle Direttive emanate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), sullo scambio automatico delle rendicontazioni Paese per Paese; ossia in materia di obbligo delle imprese multinazionali di predisporre e presentare annualmente una rendicontazione Paese per Paese (*Country-by-Country reporting*), che riporti l'ammontare dei ricavi e gli utili lordi, le imposte pagate e maturate, insieme con altri elementi indicatori di un'attività economica effettiva.

Infine, con il decreto legislativo 18 maggio 2018, n. 60 è stata recepita la direttiva 2016/2258/UE (**DAC5**), di modifica alla DAC 1 ed al decreto legislativo n. 29/2014, che assicura alle autorità fiscali l'accesso alle informazioni in materia di riciclaggio; in particolare consente alla Guardia di finanza e all'Agenzia delle entrate l'accesso ai dati e alle informazioni raccolti e conservati in conformità alle procedure antiriciclaggio, acquisiti a norma della direttiva n. 2015/849UE, recepita con il decreto legislativo 25.05.2017, n. 90.

Di recente (5.06.2018) è stata poi pubblicata la direttiva 2018/822/UE (**DAC 6**) che, al fine di rafforzare i mezzi a disposizione delle autorità fiscali per reagire alla pianificazione fiscale aggressiva, ha ulteriormente modificato la direttiva 2011/16/UE, imponendo agli intermediari di informare le autorità fiscali in merito ad alcuni meccanismi transfrontalieri potenzialmente utilizzabili ai fini di pianificazione fiscale aggressiva.

L'oggetto dell'indagine di questa Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, è quello di verificare l'attività posta in essere in materia dall'amministrazione italiana con il recepimento delle richiamate direttive europee, nonché di monitorare lo stato effettivo dello scambio automatico e dell'utilizzo delle

---

<sup>3</sup> Cfr *infra* nota n. 13.

informazioni così acquisite con finalità di deterrenza e di contrasto alle frodi ed alle evasioni ed elusioni fiscali transfrontaliere.



## 2 LO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI FISCALI

### 2.1 Premessa

I fenomeni dell'elusione e dell'evasione transfrontaliera, della pianificazione fiscale aggressiva e della concorrenza fiscale dannosa, ovvero l'insieme delle strategie fiscali con cui i gruppi multinazionali erodono la base imponibile riducendo i gettiti fiscali nazionali, postulano una cooperazione fiscale internazionale.

Come evidenziato nella Relazione del direttore dell'Agenzia delle entrate e presidente dell'Agenzia delle entrate-Riscossione del 4 settembre 2018 sulle iniziative realizzate ed i risultati conseguiti, la trasparenza fiscale e lo scambio di informazioni nel contesto della cooperazione internazionale rappresentano fondamentali strumenti di contrasto nei confronti dei meccanismi di sottodimensionamento di base imponibile basati sulle asimmetrie impositive e informative tra Stati <sup>4</sup>.

In particolare, negli ultimi anni si è intensificato l'interesse sulle iniziative, sviluppate sia in ambito OCSE sia in ambito UE, riguardanti lo scambio automatico di informazioni, basato su accordi che consentono di inviare e ricevere elevate quantità di dati e informazioni a scadenza prefissate, strumento che si affianca ai tradizionali mezzi di cooperazione quali lo scambio a richiesta e lo scambio spontaneo.

Nell'ambito dell'Unione europea, gli Stati membri sono da tempo impegnati a contrastare l'evasione e l'elusione fiscali transfrontaliere, attraverso una sempre maggiore cooperazione amministrativa tra le 28 amministrazioni fiscali nazionali.

In particolare, si avverte sempre più l'esigenza di garantire un quadro trasparente per lo sviluppo delle attività economiche, in relazione alla quale un ruolo preponderante assumono le recenti direttive dell'Unione europea (su cui *infra*), con cui si è sempre di più ampliato il perimetro dello scambio automatico di informazioni in materia fiscale, volte in particolare a fronteggiare meccanismi di pianificazione aggressiva che, traendo vantaggio dalla complessità delle transazioni internazionali e della digitalizzazione e globalizzazione dell'economia, determinano forme di erosione delle basi imponibili degli Stati membri.

---

<sup>4</sup> Nella relazione trovasi affermato che la recente riorganizzazione dell'Agenzia è volta a valorizzare ancor di più, nell'ambito del contrasto all'evasione ed elusione internazionale, il patrimonio informativo disponibile, soprattutto attraverso il potenziamento degli strumenti di scambio automatico di informazioni.

In questo particolare ambito, risulta pertanto fondamentale che le autorità fiscali degli Stati membri ricevano informazioni tempestive, complete e pertinenti su tali strutture di pianificazione fiscale potenzialmente aggressive che interessano più giurisdizioni, al fine di prevenire condotte abusive e porre in essere efficaci azioni di contrasto a tutela del gettito nazionale.

Particolarmente utile a tal fine si appalesa, nell'ambito della cooperazione amministrativa tra Stati, lo strumento dello scambio automatico di informazioni (AEOI: *Automatic Exchange of Information*), che consente l'invio regolare di dati fiscali predefiniti, senza previa richiesta, da uno Stato membro a quello in cui è residente un contribuente. L'obiettivo è quello di fornire informazioni fiscali sulle attività di contribuenti specifici residenti in un determinato Stato membro, ma con reddito e capitale dichiarabili in un altro Stato membro.

Come rilevato nel documento di lavoro dei servizi della Commissione europea del 18.12.2017 (SWD, *Staff Work Document*, 2017, 462 *final*), riferito alla prima direttiva in materia (n. 2011/16/UE), la comunicazione sistematica e automatica di informazioni predefinite è solo il primo passo di una lunga elaborazione. Lo Stato membro ricevente confronta i dati ricevuti con un contribuente inserito nel *database* nazionale e, se l'abbinamento viene eseguito con successo, le informazioni ricevute sono finalmente utilizzabili. La qualità dei dati deve pertanto essere garantita affinché lo Stato membro ricevente possa identificare correttamente il contribuente pertinente nella banca dati nazionale e utilizzare i dati ricevuti. Più accurate sono le informazioni fornite, minore è la necessità di interventi manuali per l'abbinamento nello Stato membro ricevente, con maggiore efficienza nell'attività di gestione delle informazioni.

## 2.2 Le direttive UE e il loro recepimento

### 2.2.1 DAC 1

La direttiva 2011/16/UE (*Directive on Administrative Cooperation*, c.d. DAC 1) è intervenuta nella materia della cooperazione amministrativa nel settore fiscale, abrogando la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi.

Lo scopo perseguito è stato quello di ampliare l'ambito oggettivo e soggettivo di detta cooperazione, al fine di garantire uno scambio di informazioni "prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione"(art. 1 DAC 1) in materia di imposte dirette e indirette.

La citata direttiva è stata recepita in Italia con il decreto legislativo 4 marzo 2014, n.29, nel quale è stato disciplinato innanzitutto lo scambio di informazioni su richiesta e previsto che l'autorità interpellata trasmetta (nel minor tempo possibile, e comunque entro 6 mesi dalla richiesta) all'autorità interpellante le informazioni richieste, di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa.

Di particolare rilievo è la disciplina in tema di scambio automatico obbligatorio di informazioni tra gli Stati per determinati elementi reddituali (come i redditi da lavoro, i compensi per dirigenti, i prodotti di assicurazione sulla vita, le pensioni, le proprietà e i redditi immobiliari), in relazione ai quali scatta l'obbligo di comunicazione delle "informazioni disponibili" ex art. 5 d.lgs. n. 29/2014, se riguardanti soggetti residenti in altro Stato membro <sup>5</sup>.

Con il decreto del Direttore generale delle finanze del 29 maggio 2014 <sup>6</sup>, l'Ufficio centrale di collegamento<sup>7</sup> è stato individuato nel Dipartimento delle finanze, Direzione relazioni internazionali, che agisce, mediante delega dell'autorità competente, quale responsabile principale della cooperazione amministrativa con gli Stati per lo scambio automatico di informazioni di cui all'articolo 5 del citato decreto legislativo 29/2014, in attuazione dell'articolo 8 della DAC 1. Detto articolo prevede che vengano scambiate le informazioni disponibili per i periodi d'imposta a decorrere dal 1° gennaio 2014 relativamente alle seguenti categorie specifiche di reddito e di capitale ai sensi della legislazione dello Stato membro che comunica le informazioni: a) redditi di lavoro dipendente; b) compensi per dirigenti; c) prodotti di assicurazioni sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni e misure analoghe; d) pensioni; e) proprietà e redditi immobiliari. In base al dettato della

---

<sup>5</sup> Per "informazioni disponibili" si intendono quelle "contenute negli archivi fiscali dello Stato membro", ex art. 3 par. 9 DAC 1; per l'effetto, in presenza del presupposto della disponibilità, lo Stato membro non può rifiutarne l'invio, salvo che lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti (art. 17 par. 3 DAC 1).

<sup>6</sup> Nota Agenzia delle entrate - Direzione centrale accertamento n. 1876 del 24.04.2017

<sup>7</sup> L'Ufficio che è stato designato quale responsabile principale dei contatti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa: art. 3 DAC 1.

DAC 1, ciascuno Stato membro era tenuto a comunicare alla commissione le categorie per le quali disponesse di informazioni. Da parte italiana è stato comunicato che le informazioni disponibili per lo scambio automatico sono quelle di cui alle lettere a), b), d) ed e) sopra indicate.

Riferisce ancora l'Agenzia che dette informazioni vengono ogni anno estratte dalle banche dati in uso all'Amministrazione fiscale.<sup>8</sup> Per quanto riguarda più specificamente le misure adottate in materia, l'Agenzia ha segnalato che nei Piani tecnici di automazione sono definite le modalità dello scambio automatico dei dati in base alla DAC 1, da e verso l'estero, sulla base delle regole tecniche e funzionali sviluppate in sede comunitaria.<sup>9</sup>

Al di fuori dei casi di scambio obbligatorio di informazioni, si è ammessa anche la possibilità di uno scambio spontaneo (art. 9 DAC 1) nelle ipotesi, ad esempio, in cui sussistano fondati motivi per ritenere esistente una perdita di gettito fiscale in un altro Stato membro, ovvero un contribuente ottenga in uno Stato membro una riduzione o un esonero d'imposta, che dovrebbe comportare un aumento d'imposta o un assoggettamento a imposta in altro Stato membro, oppure ancora nell'ipotesi in cui le relazioni d'affari fra un contribuente di uno Stato membro ed un contribuente di altro Stato membro siano svolte attraverso uno o più Paesi, in modo tale da comportare una diminuzione di imposta nell'uno o nell'altro Stato o in entrambi.

L'articolo 27 della direttiva (DAC 1) prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2013, ogni cinque anni la Commissione europea presenti una relazione al Parlamento europeo e

---

<sup>8</sup> In particolare, per quanto riguarda le informazioni relative alle proprietà immobiliari le informazioni vengono estratte dalle banche dati catastali e dalla banca dati dell'imposta di registro, mentre per quelle sui redditi immobiliari, alle informazioni desunte dalle banche dati appena citate, si aggiungono quelle desumibili dalla dichiarazione dei redditi. Per quanto riguarda le restanti categorie scambiate, le informazioni vengono estratte dalle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta interessato.

<sup>9</sup> Per quanto riguarda l'aspetto delle informazioni dall'estero, l'Agenzia segnala che le stesse sono state ricevute per tutte le categorie sopra elencate, anche se quelle afferenti alla categoria sub c) rappresentano una quota piuttosto marginale rispetto al numero di dati ricevuti per le altre categorie.

Si rappresenta, inoltre, che ai fini dell'utilizzo dei dati in questione, è stata creata una banca dati *ad hoc* nella quale confluiranno i dati provenienti sulla base di diverse fonti giuridiche internazionali, al fine di un utilizzo sistematico attraverso gli applicativi in uso. Si richiama inoltre il provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 43999 del 03 marzo 2017, concernente "Modalità di acquisizione dei dati dei richiedenti l'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero e definizione dei criteri per la formazione delle liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati", nel quale viene fatto specifico riferimento all'utilizzo delle "informazioni relative a patrimoni immobiliari e finanziari detenuti all'estero, trasmesse dalle Amministrazioni fiscali estere nell'ambito di Direttive europee e di Accordi di scambio automatico di informazioni", quali criteri per la formazione delle liste selettive di cui all'articolo 83, comma 17-bis, del decreto legge n. 112 del 2008.

al Consiglio sull'applicazione della direttiva. La relazione, presentata il 18.12.2017 (CM/2017-781, *final*), postula la lettura del documento di lavoro dei servizi della Commissione (SWD, *Staff Work Document*, 2017, 462 *final*) che la accompagna, elaborato sulla base delle informazioni fornite dagli Stati membri attraverso questionari e dati statistici dal 2013.<sup>10</sup>

Tra le conclusioni cui è pervenuta la relazione sullo scambio dati previsto dalla DAC 1, significativa appare quella secondo cui, a cinque anni dalla sua entrata in vigore, poco si sa sugli effetti realmente prodotti, in particolare sul valore dei benefici fiscali conseguiti, siccome difficile da quantificare è l'effetto deterrente riveniente dalla maggiore disponibilità di dati fiscali così acquisiti. Si sottolinea inoltre che, secondo le informazioni fornite dalle amministrazioni fiscali degli Stati membri, il numero dei funzionari distaccati negli Uffici centrali di collegamento non risulta aumentato nel tempo, mentre la cooperazione amministrativa in materia si è evoluta notevolmente in un breve lasso di tempo. Cionondimeno in sede di valutazioni finali la Commissione "presume che la direttiva abbia sortito un notevole effetto deterrente ...nella lotta contro l'evasione fiscale."

## 2.2.2 DAC 2

Con il decreto del ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2015, è stata data attuazione alla direttiva comunitaria 2014/107/UE (DAC 2), che ha modificato la direttiva 2011/16/UE con riguardo allo scambio automatico obbligatorio di informazioni, al fine di ricomprendere nel suo ambito di applicazione le informazioni su conti bancari, interessi, dividendi e proventi delle cessioni di attività finanziarie (art. 8, paragrafo 3-*bis* direttiva 2011/16/UE, introdotto dalla direttiva 2014/107/UE ).<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Il documento di lavoro dei servizi della Commissione (SWD, *Staff Work Document*, 2017, 462, *final*) contiene informazioni qualitative e quantitative sull'applicazione della direttiva 2011/16/UE. Esso prende in esame le disposizioni fondamentali della direttiva, in particolare lo scambio di informazioni (EOI) nelle sue varie forme: su richiesta (EOIR), spontaneo (SEOI) e automatico (AEOI). Nel documento si dà conto che, nel quadro dello scambio spontaneo di informazioni, il principio della pertinenza prevedibile è stato applicato in modo molto restrittivo dagli Stati membri, con specifico riferimento ai *ruling* fiscali transfrontalieri e agli accordi sui prezzi anticipati. La accresciuta consapevolezza dell'inadeguata applicazione della direttiva, ha portato la Commissione ad intervenire proponendo lo scambio automatico obbligatorio di *ruling* fiscali transfrontalieri e accordi preventivi sui prezzi, con il risultato dell'adozione finale della direttiva 2015 / 2376 / UE (DAC 3), su cui *infra*, sub 2.2.3.

<sup>11</sup> Precisa al riguardo l'Agenzia delle entrate (nota 21876 del 24.04.2017) che nella legge 18 giugno 2015, n. 95 recante "Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il governo della Repubblica italiana e il governo degli Stati Uniti d'America, finalizzato a migliorare la *compliance* fiscale internazionale e ad applicare la normativa F.A.T.C.A.

In particolare, si è previsto che gli intermediari finanziari italiani - tra gli altri, le banche, Poste spa, le società di gestione accentrata di strumenti finanziari, le società di intermediazione mobiliare (SIM), le società di gestione del risparmio (SGR), gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) - debbano raccogliere e trasmettere (automaticamente, in formato elettronico e con periodicità annuale) all'Agenzia delle entrate le informazioni relative ad ogni conto finanziario intrattenuto presso una giurisdizione partner e intestato a persone fisiche o entità (quali, ad esempio, società, fondazioni, *trust*), di cui una o più persone fisiche risultino "titolari effettivi" ai sensi delle disposizioni antiriciclaggio (c.d. *look-through approach*), nonché a beneficiari di contratti di assicurazione sulla vita a contenuto finanziario <sup>12</sup>.

### 2.2.3 DAC 3

La direttiva 2015/2376/UE dell'8 dicembre 2015 (DAC 3), attuata con il decreto legislativo 15 marzo 2017, n. 32, pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 69 del 23.03.2017, ha ulteriormente modificato la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali; inserendo una definizione appropriata di *ruling* preventivo transfrontaliero (già previsto dalla direttiva 2011/16/UE nell'ambito dello scambio spontaneo di informazioni nei casi in cui uno stato membro abbia fondati motivi di presumere che possa verificarsi una perdita di gettito fiscale in un altro stato membro) e di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento <sup>13</sup>, al fine di coprire un'ampia gamma di informazioni; in particolare, con la direttiva 2015/2376

---

(*Foreign Account Tax compliance Act*), con allegati, fatto a Roma il 10 gennaio 2014", nonché "disposizioni concernenti gli adempimenti delle istituzioni finanziarie italiane ai fini dell'attuazione dello **scambio automatico** di informazioni derivanti dal predetto Accordo e da accordi tra l'Italia e altri Stati esteri", **sono contenute disposizioni di carattere generale relative agli adempimenti posti in capo alle istituzioni finanziarie italiane concernenti la rilevazione, la comunicazione e le procedure di adeguata verifica in materia fiscale, previste dallo standard internazionale in materia di scambio di informazioni finanziarie ai fini fiscali.**

<sup>12</sup> Cfr. nota 2236/20.06.2018 del Dipartimento delle finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale.

<sup>13</sup> I *ruling* sono pronunciamenti dell'Amministrazione tributaria sull'applicazione delle norme fiscali ad una situazione specifica sottoposta dal contribuente. Fra i vari tipi di *ruling* sono compresi gli accordi tra Amministrazione fiscale e contribuente, meglio noti come "*Advanced Pricing Agreements*" (APA), che definiscono i prezzi di trasferimento di beni e servizi fra società appartenenti allo stesso gruppo, ma poste in giurisdizioni diverse, applicando metodologie accettate internazionalmente. L'APA può essere unilaterale, ovvero riguardare una Amministrazione fiscale e un contribuente, o multilaterale coinvolgendo due o più Amministrazioni di diversi Paesi. Sul tema cfr. *amplius*: deliberazione 24 maggio 2018, n. 8/2018/G, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato.

viene introdotta una definizione più ampia di *ruling* preventivo transfrontaliero e di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento <sup>14</sup>.

I *ruling* interessati riguardano gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, gli accordi preventivi inerenti l'utilizzo di *software* coperti da *copyright*, da brevetti industriali, da marchi, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera. Sono ricompresi tra i *ruling* preventivi transfrontalieri, rilevanti ai fini dello scambio automatico, anche i pareri resi su istanze di interpello aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera.

Gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento riguardano: gli accordi per la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli accordi per l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, stipulati ai sensi dell'articolo 31-ter, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600<sup>15</sup>

Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, a tenore della direttiva 2015/2376/UE, dovrà in ogni caso comprendere la comunicazione di una serie determinata di informazioni di base da rendere accessibili a tutti gli Stati membri, sulla base di un formulario tipo da definire tenendo conto dei lavori svolti in seno al

---

<sup>14</sup> L'estensione dell'obbligo di fornire automaticamente informazioni anche in materia di *ruling* preventivi transfrontalieri (*cross-border tax rulings*) e di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (*advance pricing arrangements*) nasce dalla consapevolezza che lo scambio spontaneo si è dimostrato inefficace nell'ambito delle politiche di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva, vista la discrezionalità dello stato membro di decidere l'attivazione dello scambio e la frequente assenza di reciprocità; attraverso tali accordi preventivi si possono invero realizzare consistenti rinunce alla tassazione da parte di uno Stato, attraverso meccanismi di reciproche concessioni, che possono travalicare i limiti del potere discrezionale amministrativo, generando disparità di trattamento fiscale, erosione della base imponibile negli stati membri, distorsioni alla concorrenza.

<sup>15</sup> Art. 1, comma 1, decreto legislativo 15 marzo 2017, n. 32.

Forum dell'OCSE sulle pratiche fiscali dannose, dove è attualmente in corso di elaborazione un modello per lo scambio di informazioni, nel contesto del piano d'azione sull'erosione della base imponibile e sul trasferimento degli utili.<sup>16</sup>

Viene altresì prevista l'istituzione di un registro centrale presso la Commissione europea in cui le informazioni oggetto di scambio automatico alle autorità competenti di tutti gli Stati membri relative ai *ruling* preventivi transfrontalieri e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, sono registrate.

Il decreto legislativo n. 32/2017 introduce la definizione di operazione transfrontaliera<sup>17</sup> e prevede altresì che:

- i servizi di collegamento (ovvero qualsiasi ufficio diverso dall'ufficio centrale di collegamento che è stato designato per procedere a scambi diretti di informazioni: art. 2, comma 1, lettera c, del d.lgs n. 29/2014) hanno la competenza allo scambio delle informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, nel rispetto dei termini e delle modalità previste. L'ufficio centrale di collegamento, come già sopra ricordato, è invece l'ufficio che è stato designato quale responsabile principale dei contatti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa (art. 2, comma 1, lettera b, del d.lgs n. 29/2014);
- la possibilità per il servizio di collegamento di inviare e richiedere informazioni supplementari, compreso il testo integrale del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, in conformità a quanto previsto in materia di scambio di informazioni su richiesta dall'articolo 4 del d.lgs. n. 29/2014;
- lo scambio automatico obbligatorio di informazioni non è applicabile qualora un *ruling* preventivo transfrontaliero riguardi esclusivamente la situazione fiscale di una o più persone;

---

<sup>16</sup> Cfr. nota 2236/20.06.2018 del Dipartimento delle finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale.

<sup>17</sup> Art. 1, comma 1, decreto legislativo 15 marzo 2017, n. 32 "Un'operazione o una serie di operazioni in cui, alternativamente: 1) non tutte le parti coinvolte nell'operazione o nella serie di operazioni risiedono, a fini fiscali, in Italia; 2) una o più delle parti coinvolte nell'operazione o nella serie di operazioni è simultaneamente residente a fini fiscali in Italia e in una o più giurisdizioni; 3) una delle parti coinvolte nell'operazione o nella serie di operazioni svolge la propria attività in un'altra giurisdizione tramite una stabile organizzazione e l'operazione o la serie di operazioni fa parte dell'attività o costituisce il complesso delle attività della stabile organizzazione. Un'operazione transfrontaliera o una serie di operazioni transfrontaliere comprendono anche le transazioni poste in essere da una persona giuridica rispetto alle attività che tale persona esercita in un altro Stato membro tramite una stabile organizzazione; 4) che ha un impatto transfrontaliero."

- sono esclusi dall'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni, gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con paesi terzi, nel caso in cui l'accordo fiscale internazionale, alla luce del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, non ne consenta la divulgazione a terzi;
- le informazioni di cui sopra sono trasmesse nel registro centrale istituito entro il 31 dicembre 2017 dalla Commissione europea, relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, in cui sono registrate ai fini dello scambio automatico.

#### 2.2.4 DAC 4

Con il Decreto del ministro dell'economia e delle finanze del 23 febbraio 2017 è stata data attuazione alla direttiva comunitaria 2016/881/UE (**DAC 4**), che ha modificato la DAC 1 estendendo l'ambito di applicazione e le condizioni dello scambio automatico di informazioni ai dati CbCR, ossia in materia di rendicontazione Paese per Paese o "*Country by Country Reporting*"<sup>18</sup>.

In particolare, la direttiva prevede che i gruppi di imprese multinazionali - con soglia di ricavi consolidati pari o superiore a 750 milioni di euro e una presenza tassabile in più di uno Stato (tramite una società controllata ovvero una stabile organizzazione) - forniscano annualmente, per ogni giurisdizione fiscale in cui operano, alcune informazioni rilevanti, tra cui l'ammontare dei ricavi, gli utili lordi o le perdite, le imposte sul reddito pagate e maturate, il numero di addetti, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti e le immobilizzazioni materiali (informazioni contenute, appunto, nel CbCR). Gli Stati membri, dopo aver ricevuto il CbCR, dovranno condividere le informazioni con gli Stati membri in cui, alla luce delle informazioni contenute nello stesso report, le società del gruppo multinazionale sono residenti a fini fiscali, o sono soggette a imposte relativamente ad attività svolte tramite una stabile organizzazione. La capogruppo controllante è il soggetto generalmente tenuto alla presentazione della rendicontazione; se essa non è residente nel territorio dello Stato, e si verificano

---

<sup>18</sup> L'art. 1 commi 145 e 146 della legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (Leggi di Stabilità 2016) ha previsto per le società residenti in Italia controllanti di gruppi multinazionali, l'obbligo annuale di trasmettere all'Agenzia delle entrate una rendicontazione paese per paese che riporti l'ammontare dei ricavi e gli utili lordi, le imposte pagate e maturate, insieme con altri elementi indicatori di un'attività economica effettiva.

condizioni che le impediscono l'adempimento dell'obbligo, sono previsti meccanismi di sostituzione graduale <sup>19</sup>.

La rendicontazione Paese per Paese costituisce un utile strumento attraverso cui le Amministrazioni fiscali sono messe in condizione di acquisire elementi di conoscenza sulla posizione dei gruppi multinazionali, identificandone il rischio fiscale e indirizzando di conseguenza le proprie attività investigative <sup>20</sup>.

### 2.2.5 DAC 5

Alla luce dell'utilità che le informazioni in materia di riciclaggio possono avere per le autorità fiscali, con il decreto legislativo 18 maggio 2018, n. 60, è stata recepita la direttiva comunitaria 2016/2258/UE (DAC 5), che modifica la DAC 1 e il dlgs. n. 29/2014, per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio.

L'obiettivo perseguito è assicurare alla Guardia di finanza e all'Agenzia delle entrate l'accesso ai dati e le informazioni raccolti e conservati in conformità delle procedure anti-riciclaggio, acquisiti a norma della direttiva n. 2015/849/UE, recepita con il dlgs. 25/05/2017, n. 90. In particolare, si fa riferimento ai dati e le informazioni contenuti in apposita sezione del registro delle imprese di cui all'art. 21 del decreto legislativo 21 novembre 2007 n. 231; nonché ai dati, documenti e informazioni acquisiti in assolvimento dell'obbligo di adeguata verifica della clientela (c.d. *due diligence*) di cui agli articoli 18 e 19 dello stesso decreto legislativo, fermo che, ove detenuti da soggetti diversi dagli intermediari finanziari (come notai, avvocati o commercialisti), l'Agenzia delle entrate si avvale della Guardia di finanza <sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Cfr. nota 2236/20.06.2018 del Dipartimento delle finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale.

<sup>20</sup> In particolare, ai sensi dell'art. 7 del citato decreto del ministro dell'economia e delle finanze del 23 febbraio 2017, l'Agenzia delle entrate utilizza la rendicontazione Paese per Paese ai fini della valutazione del rischio nella determinazione dei prezzi di trasferimento, nonché ai fini della valutazione di altri rischi collegati all'erosione della base imponibile ed al trasferimento degli utili e, se del caso, per analisi economiche e statistiche. In sostanza, le rettifiche sui prezzi di trasferimento da parte dell'Agenzia non possono basarsi sulle informazioni contenute nella rendicontazione Paese per Paese, ma queste ultime possono costituire la base per ulteriori indagini e controlli, solo al cui esito possono essere rettificate le basi imponibili.

<sup>21</sup> Cfr. nota 2236/20.06.2018 del Dipartimento delle finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale

## 2.2.6 DAC 6

In data 5 giugno 2018 è stata pubblicata la direttiva 2018/822/UE (**DAC 6**) che, al fine di rafforzare i mezzi a disposizione delle autorità fiscali per reagire alla pianificazione fiscale aggressiva, ha ulteriormente modificato la direttiva 2011/16/UE, imponendo agli intermediari di informare le suddette autorità in merito ad alcuni meccanismi transfrontalieri – di cui siano a conoscenza, che siano in loro possesso o di cui abbiano il controllo - potenzialmente utilizzabili ai fini di pianificazione fiscale aggressiva. Il relativo decreto legislativo di attuazione, in fase di predisposizione<sup>22</sup>, stabilisce le norme e le procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione all' Agenzia delle entrate, con altre autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea e con altre giurisdizioni estere in forza degli accordi stipulati.

Ai sensi del suddetto schema di decreto per “meccanismo transfrontaliero” si intende: uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni: 1) non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato; 2) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e in una o più giurisdizioni estere; 3) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e lo schema, accordo o progetto riguarda almeno una parte dell'attività della stabile organizzazione; 4) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione la propria attività in maniera tale da ivi configurare una stabile organizzazione; 5) lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.

---

<sup>22</sup> Con nota n 38653/2018 pervenuta il 2.11.2018 il Dipartimento delle finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale, ha comunicato che la bozza di schema di decreto legislativo di recepimento della direttiva 2018/822/UE (DAC 6), la cui attuazione dovrà avvenire entro il 31 dicembre 2019, è stata oggetto di una procedura di consultazione pubblica conclusasi il 28 settembre 2018, con cui gli operatori economici, associazioni di categoria, ordini professionali ed esperti del settore hanno avuto modo di inviare valutazioni e suggerimenti.

Sono tenuti all'obbligo di comunicazione del suddetto meccanismo transfrontaliero all'amministrazione fiscale gli intermediari e il contribuente, secondo le definizioni ivi previste.

### 3 L'ATTIVITA' DEL DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

Per ciò che concerne i profili di competenza, il Dipartimento delle finanze - Direzione relazioni internazionali (DRI)<sup>23</sup> ha rilevato che l'obiettivo della lotta alla frode e all'evasione fiscale internazionale ha da sempre rappresentato una priorità per l'Italia, che ha supportato costantemente le iniziative a livello internazionale volte a promuovere lo scambio automatico di informazioni tra Stati. La Direzione relazioni internazionali (DRI) ha seguito la "fase ascendente" delle direttive, organizzando diverse riunioni di coordinamento tra tutti i soggetti coinvolti per preparare la posizione italiana prima delle riunioni, ed ha fornito alla Direzione legislazione tributaria dello stesso Dipartimento gli elementi necessari per il recepimento interno delle direttive medesime. La DRI partecipa con propri funzionari al Gruppo "Questioni fiscali" del Consiglio dell'UE. Il Gruppo si riunisce in due sottogruppi - "Imposizione indiretta" e "Imposizione diretta" - che si occupano di proposte legislative in materia fiscale. In particolare, il sottogruppo "Imposizione diretta" segue, tra gli altri, i fascicoli in materia di cooperazione amministrativa.

Negli ultimi anni l'attenzione delle organizzazioni internazionali e dell'Unione europea sulla fiscalità internazionale si è concentrata sui fenomeni elusivi, che vedono protagoniste in particolare le multinazionali che sfruttano la diversità delle legislazioni e delle pratiche fiscali nazionali al fine di ottenere il massimo profitto con la minima tassazione. Il fenomeno, che si realizza mediante la pianificazione fiscale aggressiva, viene definito "*Base erosion and profit shifting*" (BEPS)<sup>24</sup>.

Tra le iniziative per contrastare il fenomeno, vi è quella della definizione e del consolidamento, da parte dell'OCSE, di uno standard per lo scambio automatico di informazioni sui dati finanziari (CRS: *Common Reporting Standard*), sui *ruling* e sulle rendicontazioni delle multinazionali Paese per Paese (*Country by Country Reporting*).<sup>25</sup> Queste iniziative, oltre a rendere conoscibili i redditi e le attività dei contribuenti

---

<sup>23</sup> Dipartimento delle finanze - Direzione relazioni internazionali DRI, nota 1848 del 23.03.2017; Ufficio designato, con decreto del direttore generale delle finanze del 29.05.2014, Ufficio centrale di collegamento (art. 3 DAC 1); cfr note 6 e 7 che precedono.

<sup>24</sup> Cfr. sul tema *amplius*, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello stato, Deliberazione 24 maggio 2018, n. 8/20187G.

<sup>25</sup> Rapporto compilato annualmente dalle multinazionali, contenente per ogni giurisdizione fiscale in cui operano, alcune informazioni tra cui i ricavi, gli utili al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e maturate, il numero di addetti, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti e le immobilizzazioni materiali.

impedendone l'occultamento in giurisdizioni compiacenti, hanno come scopo ulteriore la trasparenza delle pratiche adottate dalle Amministrazioni nel trattamento fiscale dei soggetti che operano nel loro territorio.

Il Consiglio dell'Unione europea ha adottato la Direttiva n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 (DAC 1) in materia di cooperazione amministrativa tra gli Stati membri dell'Unione, che ha abrogato la Direttiva del Consiglio CEE 77/799 del 19 dicembre 1977.

Con decreto del 29 maggio 2014 di recepimento della suddetta direttiva, sono stati designati l'Ufficio centrale di collegamento e i Servizi di collegamento, ai fini dell'attività di cooperazione amministrativa nel settore fiscale.

In tale contesto, la novità introdotta in sede di recepimento, è la previsione di un Servizio di collegamento presso il Dipartimento delle finanze, competente allo scambio di informazioni in materia di tributi locali, nel rispetto delle norme che disciplinano i singoli tributi (art. 3 comma 4 del d.lgs. n. 29/2014, di attuazione della direttiva DAC 1)

L'Ufficio centrale di collegamento, ex art. 3, comma 2 del decreto legislativo n.29 del 2014, è individuato nel Dipartimento delle finanze, Direzione relazioni internazionali, ufficio VI ed agisce, mediante delega dell'autorità competente, quale responsabile principale della cooperazione amministrativa con gli Stati membri.

I Servizi di collegamento, ex art. 3, commi 2 e 4, del decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29, sono individuati:

- nell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale accertamento - Settore internazionale - Ufficio scambio di informazioni, competente allo scambio automatico di cui all'art. 5 del citato decreto legislativo e allo scambio di informazioni su richiesta e spontaneo di cui agli articoli 4 e 6 del decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29;

- nella Guardia di finanza, Comando generale della Guardia di finanza - II Reparto, analisi e relazioni internazionali, competente allo scambio di informazioni su richiesta e spontaneo;

- nell'ufficio del Dipartimento finanze indicato nell'art. 3, comma 1, lett. a) decreto del Direttore generale delle finanze del 5 agosto 2013, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 186 del 9 agosto 2013, recante: "Designazione dell'Ufficio centrale di collegamento

del Dipartimento delle finanze previsto dall'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 14 agosto 2012, n. 149, ai fini del recepimento della direttiva 2010/24/UE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure"; il predetto servizio di collegamento, nell'espletamento delle proprie funzioni, si avvale di apposito contingente della Guardia di finanza.

Con l'art. 5 del citato decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29, in tema di scambio automatico obbligatorio delle informazioni fiscali disponibili sui periodi di imposta dal 1° gennaio 2014 riguardanti i residenti di altri Stati membri, il decreto ha rinviato all'art. 8 della direttiva 2011/16/UE (vedi *amplius, supra, sub* Cap. II, 2.2.1).

Riferisce il Dipartimento delle finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale<sup>26</sup>, che si è trattato di un primo approccio al tema con cui, partendo dallo scambio automatico di informazioni su cinque categorie ( redditi di lavoro dipendente; compensi per dirigenti; prodotti di assicurazioni sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni e misure analoghe; pensioni; proprietà e redditi immobiliari), si è progressivamente ampliato, su proposta della Commissione europea, l'oggetto dello scambio automatico, estendendolo a nuove categorie.

**Un primo intervento** si è avuto con la **direttiva 2014/107/UE** del Consiglio del 9.12.2014 (**DAC 2**), attuata con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, che disciplina le modalità di rilevazione, trasmissione e comunicazione all'Agenzia delle entrate delle informazioni relative ai conti finanziari, nonché le procedure relative agli obblighi di adeguata verifica ("*due diligence*") ai fini fiscali.

Osserva opportunamente il Dipartimento che la caratteristica principale della direttiva 2014/107/UE (DAC 2) è quella di incorporare, con pochi adattamenti, il *Common Reporting Standard* (CRS) nella legislazione europea, con effetti dal 1° gennaio 2016 e primo scambio delle informazioni nel 2017 <sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Dipartimento delle finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale - Ufficio X, nota 1716 del 12.04.2017.

<sup>27</sup> Nel contesto internazionale, il modello di accordo intergovernativo ha ispirato l'elaborazione, nell'ambito dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), di uno **standard comune** per lo scambio automatico di informazioni (*Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*), che prevede l'obbligo, in capo alle amministrazioni finanziarie degli Stati aderenti, di scambiarsi automaticamente i dati relativi ai conti finanziari detenuti da soggetti non residenti ad esse trasmessi dalle istituzioni finanziarie (banche, fondi comuni, assicurazioni, *trust*, fondazioni ecc.) localizzate nel loro territorio.

**Un secondo intervento** si è avuto con la direttiva 2015/2376/UE del Consiglio dell'8 dicembre 2015 (**DAC 3**), recepita con il d.lgs. n. 32/2017, avente ad oggetto lo scambio automatico obbligatorio dei *ruling* preventivi transfrontalieri e degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento<sup>28</sup>

Riferisce il Dipartimento delle finanze – Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale che il d.lgs. 32/2017, le cui disposizioni hanno effetto a decorrere dal 1° gennaio 2017, interviene sulla normativa nazionale attraverso una duplice direttrice: in primo luogo, modificando il d.lgs. n. 29/2014, che rappresenta la normativa di riferimento, integrata ed ampliata a seguito delle modifiche introdotte dalle direttive che si sono succedute in tema di cooperazione amministrativa nel settore fiscale; in secondo luogo, apportando alcune modifiche agli articoli 31-bis e 31-ter del dpr n. 600/1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

In particolare, in sede di recepimento, si è inteso fare riferimento ad una serie di accordi preventivi e pareri, anche di recente introduzione, che hanno ad oggetto un'operazione transfrontaliera.

La prima figura di *ruling* riguarda gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui all'art. 31-ter, comma 1, del dpr. n. 600/1973, introdotto dal "decreto Internazionalizzazione" (d.lgs. n. 147/2015).

La seconda categoria di *ruling* da scambiare automaticamente è costituita dagli accordi preventivi inerenti l'utilizzo di *software* coperto da *copyright*, da brevetti industriali, da marchi, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili ai sensi dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190/2014, aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Istituti finalizzati a consentire alle imprese che operano in ambito internazionale, di raggiungere un accordo di massima con l'Amministrazione finanziaria, che consenta di determinare congiuntamente le metodologie di calcolo per la corretta determinazione di quelle componenti di reddito che, in ambito societario, fanno riferimento ai prezzi di trasferimento (ovvero i corrispettivi applicati alle operazioni commerciali e/o finanziarie intercorse tra società collegate e/o controllate residenti in nazioni diverse) e alle cosiddette "*passive income*" (ovvero i redditi di capitale, dividendi, *royalties*, canoni di locazione).

<sup>29</sup> Con l'introduzione di quest'ultimo regime, il legislatore nazionale ha inteso tutelare la base imponibile nazionale con l'obiettivo di incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere, il mantenimento dei beni immateriali in Italia, evitandone la ricollocazione all'estero e l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

Sono ricompresi tra i *ruling* preventivi transfrontalieri rilevanti ai fini dello scambio automatico, anche i pareri resi su istanze di interpello presentate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettere a) e c) della legge n. 212/2000, aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera<sup>30</sup>.

Le ultime due categorie di *ruling* preventivi transfrontalieri da scambiare automaticamente ai sensi del decreto legislativo n. 32/2017, riguardano i pareri resi su istanze di interpello presentate ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 128/2015, nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo e i pareri resi su istanze di interpello sui nuovi investimenti, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs n. 147/2015, aventi ad oggetto l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera.

L'elenco termina con una formula di chiusura che comprende ogni altro accordo o parere su istanze di interpello, con caratteristiche simili alle categorie sopra evidenziate, avente ad oggetto una operazione transfrontaliera, reso sulla base di una normativa di futura emanazione.

Infine, il decreto legislativo n. 32/2017 prevede l'obbligo di scambio automatico degli **accordi preventivi sui prezzi di trasferimento**, per la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con dpr n. 917/1986 e gli accordi per l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, stipulati ai sensi dell'art. 31-ter comma 1, lettere a) e b), del dpr n. 600/1973.

---

<sup>30</sup> In particolare, si tratta dell'interpello "ordinario" e di quello "anti-abuso".

L'**interpello "ordinario"** consente a ogni contribuente, ove ricorrono condizioni di obiettiva incertezza, di chiedere un parere in ordine all'applicazione delle disposizioni tributarie riguardo un caso concreto e personale (c.d. interpello ordinario "puro"), nonché di chiedere chiarimenti in ordine alla corretta qualificazione di fattispecie, alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime (interpello ordinario "qualificatorio").

L'**interpello "anti-abuso"** costituisce lo strumento attraverso il quale il contribuente può chiedere all'amministrazione se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

Rileva il Dipartimento delle finanze che un elemento significativo è costituito dalla possibilità per il Servizio di collegamento di inviare e richiedere informazioni supplementari, compreso il testo integrale del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, in conformità a quanto previsto dall'articolo 4 del d.lgs. n. 29/2014, in materia di scambio di informazioni su richiesta <sup>31</sup>.

Sono esclusi dall'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi terzi, nel caso in cui l'accordo fiscale internazionale, alla luce del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, non ne consenta la divulgazione a terzi.

Tali accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento potranno essere oggetto di scambio di informazioni spontaneo ai sensi dell'articolo 9 della direttiva 2011/16/UE, qualora l'accordo fiscale internazionale, in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, ne consenta la divulgazione e l'autorità competente del paese terzo autorizzi la stessa <sup>32</sup>.

**Un terzo intervento** si è avuto con la direttiva n. 2016/881/UE del 25 maggio 2016 (DAC 4), che ha apportato alcune rilevanti modifiche alla direttiva n. 2011/16/UE; in particolare, si è esteso l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni introducendo nel testo della Direttiva 2011/16, l'art. 8-*bis bis*, rubricato "Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione Paese per Paese".

Riferisce il Dipartimento delle finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale, che si tratta di una misura finalizzata a consentire alle amministrazioni finanziarie degli Stati membri l'acquisizione delle informazioni necessarie per

---

<sup>31</sup> La possibilità offerta di chiedere informazioni supplementari, ex art. 1 comma 2 del dlgs 32/2017, è prevista anche dagli esiti del Progetto OCSE/G20 *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose.

<sup>32</sup> Tuttavia, ai sensi dell'ultimo periodo del nuovo comma 1-quinquies dell'articolo 5 del dlgs. 29/2014, nel caso in cui gli accordi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento siano esclusi dallo scambio automatico di informazioni, sono scambiate, ai sensi dell'articolo 8-bis, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2011/16/UE, le informazioni di cui al paragrafo 6 del medesimo articolo (in materia di identificazione, sintesi del contenuto del *ruling* preventivo transfrontaliero o dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, data, importo dell'operazione, descrizione dei criteri e dei metodi utilizzati etc.) alle quali si fa riferimento nella richiesta che ha portato all'emanazione di detto accordo bilaterale o multilaterale sui prezzi di trasferimento.

effettuare una valutazione del rischio sui prezzi di trasferimento dei gruppi di imprese multinazionali di maggiori dimensioni che, a tal fine, saranno tenute a presentare la cd. "rendicontazione Paese per Paese" (CbCR: *Country by country reporting*), cui consegue lo scambio automatico obbligatorio delle informazioni contenute nel CbCR, da parte dell'autorità competente dello Stato membro in cui è stata ricevuta la rendicontazione, nei confronti degli altri Stati membri interessati.

Il recepimento della direttiva si è avuto con il decreto 23 febbraio 2017 del Ministero dell'economia e delle finanze, che disciplina l'applicazione e le condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione Paese per Paese.<sup>33</sup>

Come sottolineato dal Dipartimento delle finanze, detta rendicontazione rappresenta un elemento essenziale della trasparenza, la quale costituisce uno dei pilastri del piano d'azione BEPS, volto a prevenire in modo efficace i fenomeni di nulla o bassa tassazione associati a pratiche che, artificialmente, separano il reddito imponibile dall'attività che lo genera <sup>34</sup>.

L'art. 8-bis bis della direttiva 2011/16, introdotto dalla direttiva 2016/881, riproduce sostanzialmente il contenuto delle indicazioni in materia di CbCR fornite in sede OCSE che, con il decreto del 23 febbraio 2017, si è inteso attuare.

In particolare, l'articolo 2 del citato decreto indica il soggetto, all'interno del gruppo multinazionale, tenuto all'obbligo di rendicontazione Paese per Paese a decorrere dal periodo d'imposta che ha inizio il 1° gennaio 2016 o in data successiva, secondo un

---

<sup>33</sup> Le prime linee guida in merito all'obbligo di rendicontazione CbCR ed allo scambio delle informazioni, ivi contenute, tra le amministrazioni finanziarie si rinvennero nel BEPS - Action 13 ("*Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*"), pubblicato il 5 ottobre 2015, a conclusione dei lavori del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* («Progetto BEPS»), avviati dall'OCSE nel luglio 2013.

Il BEPS - Action 13 ha rivisitato il Capitolo V delle Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento infragruppo, introducendo, ai fini della relativa documentazione, un approccio su tre livelli: 1. *Master File*, che raccoglie le informazioni relative al gruppo multinazionale a livello globale, illustrandone le politiche di *transfer pricing*, i contratti in essere tra le società del gruppo, l'allocazione degli *intangibles* e dei profitti; 2. *Country File*, che raccoglie informazioni in merito alle transazioni infragruppo con particolare riferimento alla società "locale" cui si riferisce; 3. CbCR, quale strumento finalizzato a rendere disponibili i principali dati quantitativi del gruppo multinazionale, consentendo alle amministrazioni fiscali di migliorare il processo di valutazione dei rischi connessi ai prezzi di trasferimento

<sup>34</sup> La direttiva 2016/881 si pone in continuità con il BEPS - Action 13, precisando che "al fine di ridurre al minimo i costi e gli oneri amministrativi sia per le amministrazioni fiscali che per i Gruppi di Imprese Multinazionali, è necessario prevedere norme che siano in linea con gli sviluppi internazionali e che contribuiscano concretamente alla loro attuazione. (...) E' pertanto opportuno tener conto degli standard dell'OCSE nella stabilire le norme sulla rendicontazione Paese per Paese".

meccanismo di "sostituzione graduale" che garantisca in ogni caso l'acquisizione, tempestiva e in forma sintetica, dei principali dati quantitativi del gruppo, in modo da consentire alle diverse amministrazioni fiscali di accedervi e migliorare il processo di valutazione e trasparenza attraverso lo scambio obbligatorio <sup>35</sup>.

Ai fini della concreta operatività del meccanismo di presentazione della rendicontazione Paese per Paese e dello scambio automatico di informazioni tra autorità fiscali, è necessario che venga comunicato all'Agenzia delle entrate, da parte dell'entità appartenente al gruppo multinazionale residente nel territorio dello Stato, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta oggetto di rendicontazione, il soggetto tenuto alla rendicontazione e la sua qualità.

In tal modo, l'Agenzia delle entrate ha conoscenza dell'entità tenuta alla rendicontazione Paese per Paese e dell'autorità cui essa verrà presentata, se alla stessa Agenzia o all'Autorità fiscale di residenza competente, dalla quale riceverà successivamente la rendicontazione paese per paese in applicazione delle disposizioni sullo scambio obbligatorio.

Il decreto attuativo fissa il termine di presentazione della rendicontazione all'Agenzia delle entrate entro e non oltre i dodici mesi successivi all'ultimo giorno del periodo di imposta di rendicontazione del gruppo multinazionale.

L'Agenzia delle entrate, utilizzando apposito modello tipo, trasmette ad ogni altro Stato membro dell'Unione europea e ad ogni altra giurisdizione con la quale è in vigore un Accordo qualificante <sup>36</sup>, le informazioni contenute nella rendicontazione Paese per Paese, relative alle entità appartenenti al gruppo residenti o aventi una stabile

---

<sup>35</sup> Nel decreto si accoglie l'impostazione propria dell'Action 13, secondo cui la capogruppo controllante del gruppo è il soggetto generalmente tenuto alla presentazione e alla trasmissione della rendicontazione Paese per Paese all'autorità fiscale del proprio Stato di residenza fiscale, la quale procederà poi allo scambio automatico con le altre amministrazioni nazionali interessate (cd. meccanismo primario). Se la controllante capogruppo non è residente nel territorio dello Stato, e si verificano una serie di condizioni che impediscono alla stessa l'adempimento dell'obbligo di redazione e trasmissione della rendicontazione Paese per Paese, sono previsti meccanismi di salvaguardia che garantiscono, ad ogni modo, il corretto adempimento del suddetto obbligo attraverso una sua "traslazione" in capo ad un'altra entità del gruppo multinazionale - anche residente nel territorio dello Stato e tenuta alla comunicazione all'Agenzia delle entrate - individuata quale entità tenuta alla rendicontazione.

<sup>36</sup> Accordo stipulato tra i rappresentanti autorizzati di giurisdizioni parti di un Accordo internazionale, in virtù del quale opera lo scambio automatico delle rendicontazioni Paese per Paese tra le medesime; con riferimento agli Stati membri dell'Unione Europea, la direttiva 2016/881/UE del Consiglio del 25 maggio 2016, equivale alla presenza di un Accordo qualificante tra Autorità competenti.

organizzazione in tale altro Stato o giurisdizione, entro quindici mesi dall'ultimo giorno del periodo di imposta di rendicontazione del gruppo multinazionale.

La prima rendicontazione, relativa al periodo di imposta che ha inizio il 1° gennaio 2016 o in data successiva, è trasmessa entro diciotto mesi dall'ultimo giorno di tale periodo.

Il Dipartimento delle finanze ha sottolineato che l'Agenzia delle entrate utilizza i dati oggetto della rendicontazione ai fini della valutazione del rischio nella determinazione dei prezzi di trasferimento, nonché ai fini della valutazione di altri rischi collegati all'erosione della base imponibile ed al trasferimento degli utili e, se del caso, per analisi economiche e statistiche; tuttavia, le rettifiche dei prezzi di trasferimento da parte dell'Agenzia delle entrate non si fondano sulla rendicontazione Paese per Paese, la quale può comunque costituire la base di ulteriori indagini in sede di accordi sui prezzi di trasferimento o durante i controlli fiscali, a seguito dei quali potranno essere eventualmente rettificare le basi imponibili.

Quanto al **contesto internazionale**, il Dipartimento delle finanze - Direzione relazioni internazionali (DRI) ha riferito<sup>37</sup> che, nel 2009, è stato ristrutturato il *Global Forum* sulla trasparenza fiscale e lo scambio di informazioni (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), con Segretariato presso l'OCSE, che comprende attualmente 154 giurisdizioni. Esso si riunisce periodicamente come luogo di confronto sulla trasparenza e lo scambio di informazioni in ambito fiscale. Ad esso il G20 ha affidato il compito di promuovere e monitorare l'effettiva trasparenza fiscale per quanto riguarda lo scambio di informazioni su richiesta (con l'emissione periodica di giudizi e *rating* sulla *performance*) e il nuovo standard unico globale di scambio automatico di informazioni fiscali a fini finanziari. L'Italia è membro del *Global Forum* e la DRI partecipa ai lavori dei sottogruppi dedicati allo scambio di informazioni (automatico e su richiesta).

Su impulso del G20, nel mese di febbraio 2014, l'OCSE ha approvato il citato *Common Reporting Standard* (CRS), seguito da un impegno da parte di 44 giurisdizioni "early adopter" per l'attuazione del CRS, nonché da una dichiarazione ministeriale da parte dei membri dell'OCSE.

---

<sup>37</sup> Dipartimento delle finanze - Direzione relazioni internazionali DRI, nota 1848 del 23.03.2017

Dal 2016 il *Global Forum* sta inoltre monitorando le giurisdizioni che si sono impegnate nell'implementazione del CRS sotto il profilo della riservatezza dei dati (l'Italia è stata giudicata conforme allo standard di riservatezza richiesto).

Quanto ai contenuti dello **standard CRS**, riferisce il Dipartimento delle finanze - DRI che lo stesso si compone di:

- un modello di accordo intergovernativo che definisce le norme che regolano lo scambio stesso;
- regole comuni che disciplinano le procedure per l'adempimento degli obblighi di adeguata verifica e di comunicazione (CRS: *Common Reporting Standard*);
- un Commentario, contenente i principali chiarimenti interpretativi;
- regole tecniche per la trasmissione delle informazioni.

A fine ottobre del 2014, a Berlino, oltre cinquanta Stati, tra cui l'Italia, hanno sottoscritto il primo accordo multilaterale per lo scambio automatico di informazioni (MCAA: *Multilateral Competent Authority Agreement*), al quale hanno aderito successivamente ulteriori Paesi fino a raggiungere il totale di 104 Paesi (alla data del 29.10.2018). Il MCAA costituisce un accordo amministrativo tra autorità competenti, con base legale nell'art. 6 della Convenzione Multilaterale OCSE-Consiglio d'Europa (COE) <sup>38</sup>.

**Nel contesto comunitario**, lo stesso Dipartimento - DRI ha ricordato che, allo scopo di fornire una base giuridica agli Stati membri per l'attuazione del CRS, gli Stati dell'Unione europea hanno adottato, sotto l'impulso della Presidenza italiana, la citata **Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014 (DAC 2)**, con la quale - come abbiamo visto - è stato ampliato per la prima volta l'ambito di applicazione della direttiva 2011/16/UE. L'Unione europea ha scelto di adottare strumenti normativi

---

<sup>38</sup> L'Italia ha aderito alla Convenzione OCSE - Consiglio d'Europa sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale. La Convenzione, aperta alla firma degli Stati membri di entrambe le organizzazioni il 25.01.1988, è stata successivamente modificata dal Protocollo entrato in vigore il 1° giugno 2011 in linea con la normativa gli standard internazionali in materia di trasparenza e scambio di informazioni. Essa prevede tutte le forme possibili di cooperazione amministrativa tra gli Stati in materia di accertamento e riscossione delle imposte, ponendosi in particolar modo l'obiettivo di contrastare l'elusione e l'evasione fiscale. La Convenzione è aperta alla firma degli Stati membri delle due Organizzazioni internazionali - il Consiglio d'Europa e l'OCSE - che hanno partecipato alla sua elaborazione. Inoltre, come emendata dal Protocollo 2010, è anche aperta alla firma di Stati non membri del Consiglio d'Europa né dell'OCSE, sulla base di una procedura specifica e di controlli previi sulla riservatezza e il trattamento dei dati.

vincolanti, le direttive, al fine di assicurare e potenziare l'attuazione uniforme degli standard OCSE.

Tali direttive, succedutesi negli ultimi tre anni, hanno progressivamente allargato il campo di applicazione dello scambio di informazioni.

L'art.26 della Direttiva 2011/16/UE prevede che la Commissione europea sia assistita da un Comitato di cooperazione amministrativa nel settore fiscale CACT (*Committee on Administrative Cooperation on Administrative for Taxation*). Il Comitato CACT si è costituito l'8 novembre 2011. Da quella data si è riunito 18 volte (l'ultima riunione ha avuto luogo il 12 marzo 2019).

**In ambito europeo**, riferisce il Dipartimento delle finanze - DRI che l'Italia partecipa anche al *Working Group ACDT* - Gruppo di lavoro sulla cooperazione amministrativa, nel quale sono analizzati profili politici e operativi relativi all'implementazione di tutte le direttive di cooperazione amministrativa.

Ai sensi dell'art 8, comma 7 bis, della Direttiva 2011/16/EU (DAC 1) relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale - modificata dalla Direttiva 2014/107/UE del 9 dicembre 2014 (DAC 2), gli Stati membri hanno la possibilità di individuare e segnalare alla Commissione europea le Istituzioni finanziarie da considerare come entità "non tenute alla comunicazione", nonché i conti finanziari da trattare come "conti esclusi" ai fini dello scambio automatico delle informazioni, nonché delle procedure di adeguata verifica richieste. Ciascuno Stato membro è tenuto a comunicare alla Commissione le eventuali modifiche intervenute al riguardo. La Commissione compila un elenco delle informazioni ricevute, che pubblica nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. Il decreto ministeriale del 28 dicembre 2015 (modificato con decreto del direttore generale delle finanze e del direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 gennaio 2019), che attua la Direttiva 2014/107/UE (DAC 2), contiene la lista delle istituzioni finanziarie escluse dall'obbligo di comunicazione e dei conti esclusi. Tali liste sono sottoposte a continui controlli, approfondimenti e aggiornamenti.

La Direzione relazioni internazionali del Dipartimento delle finanze, con il supporto dei Servizi di collegamento (Guardia di finanza e Agenzia delle entrate), provvede a compilare annualmente il questionario sul funzionamento della direttiva relativa alla

cooperazione amministrativa (ai sensi dell'art. 23 della Direttiva). Al riguardo, la stessa DRI ha rappresentato <sup>39</sup> che il 23 gennaio 2018 è stato pubblicato il nuovo Regolamento di esecuzione 2018/99 della Commissione europea, nel quale sono indicate le scadenze entro le quali inviare dati/statistiche e informazioni riguardanti lo scambio di informazioni nell'ambito della Direttiva 2011/16/UE (DAC 1). Ai sensi del citato Regolamento, ogni anno vengono trasmesse alla Commissione le informazioni statistiche relative alla DAC 1 all'interno di una tabella concordata. La Direzione Relazioni Internazionali, in qualità di Ufficio centrale di collegamento ai sensi del DM del 29 maggio 2014, coordina le informazioni (inviate e ricevute dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza) prima di trasmetterle ufficialmente a Bruxelles <sup>40</sup>. Inoltre, ai sensi del Regolamento, entro il 31 maggio di ogni anno deve essere trasmesso alla Commissione anche il questionario sul funzionamento della Direttiva, le cui informazioni sono state utilizzate dalla Commissione per preparare la relazione presentata al Parlamento europeo e al Consiglio sull'applicazione della Direttiva DAC 1 <sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Nota integrativa DRI prot. 7106 del 16.11.2018.

<sup>40</sup> Le informazioni che riguardano lo scambio di informazioni finanziarie (DAC 2) e dei *ruling* (DAC 3) sono trasmesse alla Commissione europea direttamente dall'Agenzia delle entrate (Nota integrativa DRI prot. 7106 del 16.11.2018).

<sup>41</sup> Con riferimento all'art. 23, paragrafo 3, della direttiva 2011/16/UE, che prevede una valutazione annuale dell'efficacia dello scambio automatico di informazioni che gli Stati membri devono trasmettere alla Commissione, il Regolamento 2018/99 ha introdotto in un apposito allegato (VIII), un formulario per la comunicazione della valutazione annuale dell'efficacia dello scambio automatico di informazioni e dei risultati pratici ottenuti; in particolare, **il formulario comprende, tra le altre informazioni, quella sull'efficacia dello scambio, in base ai seguenti parametri:** - trattamento delle informazioni ricevute e principali problemi tecnici (informatici) generali riscontrati; - qualità delle informazioni ricevute, compresa l'identificazione dei percipienti/delle parti; - problemi inerenti al contenuto delle informazioni ricevute e relativi suggerimenti; - utilizzo ed efficacia delle informazioni a fini di conformità, compresa l'utilità, in linea di principio, delle informazioni; - utilizzo attuale e futuro delle informazioni; - utilizzo delle informazioni per settore fiscale; - cooperazione amministrativa incoraggiata dall'utilizzo delle informazioni ricevute; - risultati pratici ottenuti, con menzione del risultato complessivo (compresi i progetti speciali); - risultato specifico di progetti speciali; - costi amministrativi e altri costi pertinenti per lo sviluppo e l'attuazione dello scambio automatico di informazioni; - costi amministrativi per le operazioni ricorrenti di scambio automatico di informazioni; - altri costi pertinenti per le operazioni inerenti al rispetto della normativa fiscale; - esperienze positive e negative; - aspetti principali che generano contenziosi e procedimenti giudiziari; - tasso di successo con riguardo all'obbligo di trasmettere le rendicontazioni paese per paese agli Stati membri interessati (numero di rendicontazioni Paese per Paese ricevute dalle autorità fiscali di altri Stati membri/numero di rendicontazioni Paese per Paese che dovevano essere ricevute dalle autorità fiscali di altri Stati membri; - tasso di adempimento delle Entità tenute alla rendicontazione per quanto riguarda l'obbligo di fornire le rendicontazioni Paese per Paese (numero di rendicontazioni paese per paese ricevute/numero di rendicontazioni paese per paese che dovevano essere ricevute); - elenco delle giurisdizioni in cui sono residenti le Controllanti capogruppo di Entità tenute alla rendicontazione con sede nell'Unione, ma in cui non sono state presentate o non sono state scambiate rendicontazioni Paese per Paese complete.

Per ciò che concerne lo scambio di informazioni sui *ruling* <sup>42</sup>, il Dipartimento delle finanze - DRI, ha preliminarmente osservato che il *ruling* è un ottimo strumento di collaborazione tra contribuente ed amministrazione in quanto consente agli operatori economici di avere certezza degli esiti fiscali delle proprie attività, specie nei casi in cui le attività si effettuano *cross-border* e potrebbero pertanto essere oggetto di doppia tassazione. Tuttavia, poiché i *ruling* e in particolare gli APA <sup>43</sup> (*Advanced Pricing Agreements*) riguardano il singolo contribuente, potrebbero essere usati in maniera distorta per favorire la singola società a discapito di altre, favorendo i fenomeni BEPS. La DRI ha ricordato che il primo intervento strutturato in materia di trasparenza dei *ruling* è avvenuto nell'ambito del progetto OCSE G20 "*Base Erosion and Profit Shifting*"<sup>44</sup>, il quale ha dato luogo alla definizione di uno standard internazionalmente condiviso di trasparenza dei *ruling*. Nell'ambito del gruppo "Forum sulle pratiche fiscali dannose" (FHTP: *Forum on Harmful Tax Practices*), è stata concordata una metodologia per lo scambio informazioni su alcune tipologie di *ruling* che, configurando trattamenti fiscali favorevoli al contribuente, possono dar luogo a distorsioni della concorrenza e allo spostamento dei profitti verso i Paesi che li concedono. Sono stati definiti i tempi e le modalità di scambio di informazioni sui *ruling* emessi in passato e di quelli futuri. Inoltre, sono state stabilite regole precise per individuare il Paese cui trasmettere le informazioni. Infine, è stato elaborato un modulo per lo scambio, adatto alla trasmissione delle informazioni tramite sistemi automatici da un Paese a quello interessato. Per verificare il funzionamento dello scambio di informazioni, sono stati anche elaborati una metodologia e un processo di esame dell'organizzazione interna dei Paesi rispetto alla raccolta delle informazioni necessarie, alla tempestività dell'invio e alla completezza delle informazioni inviate. A gennaio 2017 è partito il primo turno di verifica con la compilazione dei questionari relativi all'invio e alla ricezione delle informazioni dai singoli Paesi.

---

<sup>42</sup> Cfr. *supra*, sub nota 13.

<sup>43</sup> Cfr. *supra*, sub nota 13.

<sup>44</sup> I fenomeni BEPS derivano per lo più da comportamenti giuridicamente legittimi degli operatori economici, circostanza da cui è emersa l'esigenza di rivedere le regole di fiscalità internazionale, concordando soluzioni a livello multilaterale. L'elaborazione è avvenuta nell'ambito del BEPS *Action Plan*, composto da 15 azioni focalizzate sugli aspetti della fiscalità sfruttati dalla pianificazione fiscale aggressiva. Tra queste, l'azione 5 ha trattato, tra l'altro, dello scambio informazioni sui *ruling*. Sul punto, cfr *amplius* Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, deliberazione 24 maggio 2018, n. 8/2018/G.

In materia di trasparenza dei *ruling*, l'Unione europea è intervenuta, a dicembre 2015, introducendo nella Direttiva 2011/16/EU sulla cooperazione amministrativa, lo scambio automatico di informazioni sui *ruling* attraverso la Direttiva del Consiglio (EU) 2015/2376 (DAC 3). L'ambito di applicazione è più ampio di quello OCSE, poiché è riferito a tutti i tipi di *ruling* transfrontalieri e si individuano come destinatari delle informazioni tutti gli Stati Membri. Il d.lgs n. 32/2017 ha recepito la direttiva DAC 3, ed è stato pubblicato in GU il 23 marzo 2017.

Riferisce il Dipartimento delle finanze - DRI che lo scambio di informazioni con gli Stati Membri UE copre buona parte dei Paesi destinatari delle informazioni previsto dallo standard OCSE. Al fine di evitare duplicazioni delle attività amministrative di scambio e ottimizzare l'uso di sistemi automatici, i servizi tecnici di OCSE e Commissione UE hanno messo a punto tracciati record e infrastruttura tecnologica comuni, che potranno essere usati, sia per lo scambio in UE, che per lo scambio secondo le raccomandazioni OCSE <sup>45</sup>.

La stessa DRI ha richiamato: - la Direttiva n. 2016/881/UE (DAC 4), recepita con Decreto del 23 febbraio 2017, che ha apportato alcune modifiche alla Direttiva del 2011, in particolare obbligando i gruppi di imprese multinazionali di maggiori dimensioni a presentare una rendicontazione Paese per Paese (*Country by country reporting*); - la Direttiva 2018/822 del 25 maggio 2018 (DAC 6) che introduce obblighi di notifica alle Autorità fiscali per gli intermediari (consulenti, avvocati, banche) coinvolti nell'elaborazione di schemi di pianificazione fiscale, finalizzati all'elusione o evasione delle imposte da parte dei clienti che li utilizzano; l'obbligo di notifica sorge laddove il meccanismo transfrontaliero presenti determinati elementi distintivi (cd. "*hallmarks*" disciplinati nell'Allegato IV della Direttiva); la DAC6 dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2019 e le relative disposizioni saranno applicate dagli Stati a partire dal 1 luglio 2020.

Relativamente agli effetti realmente ottenuti dall'attuazione in concreto dello scambio automatico di informazioni finanziarie a fini fiscali in ambito europeo, la DRI ha

---

<sup>45</sup> Il Dipartimento delle finanze DRI ha precisato che lo scambio di informazioni sui *ruling* previsto in UE e in OCSE, costituisce la prima fase per assicurare la trasparenza dei *ruling*; si scambiano, infatti, alcune informazioni di base sul *ruling*, finalizzate alla valutazione del rischio e a permettere allo Stato di decidere se acquisire tutta la documentazione del *ruling*, attivando in seconda fase le normali procedure di scambio di informazioni a richiesta.

rappresentato <sup>46</sup> che l'importanza della condivisione dei suddetti dati è oggetto di discussione in ambito UE e internazionale. In particolare, è emerso che esistono attualmente delle difficoltà a produrre una effettiva stima dei benefici e che, per quanto riguarda la stima degli effetti della DAC 2, risulta problematico distinguere tra i benefici legati allo scambio automatico nell'ambito UE e i vantaggi derivanti da accordi internazionali (ad esempio dall'accordo multilaterale per la cooperazione amministrativa ai fini dello scambio automatico di informazioni finanziarie sulla base del *Common Reporting Standard* - MCAA - che è stato firmato da oltre 100 giurisdizioni alla data odierna). Inoltre, si sottolinea che, nello stimare i benefici dello scambio, bisogna prendere in considerazione "la difficoltà di distinguere tra informazioni ottenute in ambito AEOI (*Automatic Exchange of Information*) e a livello nazionale, nonché l'importanza degli effetti indiretti, cosiddetto *effetto deterrente*, che sono senz'altro molto significativi, ma anche molto difficili da stimare con un buon grado di certezza".

---

<sup>46</sup> Nota DRI prot. 7106 del 16.11.2018.



## 4 L'ATTIVITA' DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### 4.1. Premessa metodologica dell'indagine

Con riferimento all'attuazione in concreto dello scambio di informazioni in materia fiscale tra l'Italia e i Paesi dell'Unione europea, come previsto dalle direttive europee (c.d. DAC 1, 2, 3, 4 e 5), la Sezione ha chiesto all' Agenzia delle entrate di fornire un resoconto in merito allo stato di applicazione in concreto delle richiamate direttive DAC 1, 2 e 3, le cui disposizioni sullo scambio automatico e obbligatorio nel settore fiscale sono allo stato già operative, volto a chiarire i seguenti profili:

- se le informazioni ivi previste siano state effettivamente scambiate e se vi sia prova del loro effettivo impiego (con indicazione dei relativi dati statistici e di riscontro);
- se le risorse nazionali destinate alla gestione di tale flusso di informazioni siano state incrementate o meno;
- se sia possibile, allo stato, far corrispondere automaticamente i dati in entrata ottenuti attraverso lo scambio automatico, con quelli delle banche dati fiscali;
- quali siano i costi e i benefici ottenuti ed, eventualmente, quali gli aspetti pratici da evidenziare;
- se ci siano difficoltà nella gestione e nell'impiego di tali informazioni, ad esempio per mancanza di risorse o di procedimenti automatizzati di identificazione dei contribuenti;
- quali siano gli effetti realmente ottenuti in termini di riduzione delle frodi, evasioni ed elusioni fiscali di carattere transfrontaliero (con stima dei benefici fiscali eventualmente prodotti);
- se vi sia e, in caso positivo, quale sia l'effetto deterrente conseguito.

Quanto poi alle più recenti direttive DAC 4 e 5, è stato chiesto di fornire ogni elemento utile e rilevante ai fini dell'indagine in oggetto.

L'Agenzia delle entrate ha complessivamente rappresentato i seguenti elementi e profili di rilievo gestionale.

## 4.2 DAC 1

Le informazioni, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 8, comma 6, della medesima direttiva, vengono scambiate entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale durante il quale le informazioni sono state rese disponibili.

Il citato articolo, al comma 1, prevede altresì che siano scambiate le informazioni disponibili per i periodi d'imposta a decorrere dal 1° gennaio 2014. Con riferimento allo scambio conclusosi il 30 giugno 2018, le informazioni sono state regolarmente scambiate e i dati di sintesi sono di seguito riepilogati:

Tabella 1 - DAC 1: dati scambiati al 30/06/2018

	DATI RICEVUTI	DATI INVIATI
Prodotti assicurativi sulla vita	848	n.a. <sup>47</sup>
Proprietà e redditi immobiliari	43.855	1.132.458
Pensioni	658.820	225.606
Redditi di lavoro dipendente e compensi per dirigenti	59.076	490.387
<b>TOTALE</b>	<b>762.599</b>	<b>1.848.451</b>

Fonte: Agenzia delle Entrate.

Sotto il profilo tecnico-informatico, lo scambio di informazioni DAC 1 prevede che, a esito dello scambio, ciascuno Stato membro invii ai propri partner (per esempio le competenti Autorità estere) un messaggio (c.d. "*status message*") che conferma l'effettiva ricezione dei dati e la correttezza formale dei messaggi scambiati. In relazione allo scambio conclusosi il 30 giugno 2018, non sono state riscontrate, allo stato, criticità.

Riferisce l'Agenzia delle entrate che dette informazioni vengono ogni anno estratte dalle banche dati in uso all'Amministrazione fiscale. In particolare, per quanto riguarda le informazioni relative alle proprietà immobiliari, le informazioni vengono estratte dalle banche dati catastali e dalla banca dati dell'imposta di registro mentre, per quelle sui redditi immobiliari, alle informazioni desunte dalle banche dati appena

---

<sup>47</sup> Per l'Italia le informazioni disponibili per lo scambio non comprendono le informazioni relative ai prodotti assicurativi sulla vita: cfr *amplius* premessa cap II.

cite, si aggiungono quelle desumibili dalle dichiarazioni dei redditi. Per quanto riguarda le restanti categorie scambiate, le informazioni vengono estratte dalle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta interessato.

Per quanto attiene più specificamente alle misure adottate, l'Agenzia ha segnalato che nei Piani tecnici di automazione dell'Ufficio sono definite le modalità dello scambio automatico dei dati in base alla DAC 1, da e verso l'estero, sulla base delle regole tecniche e funzionali sviluppate in sede comunitaria.

In relazione alle informazioni dall'estero, dalla tabella che precede emerge che le stesse sono state ricevute per tutte le categorie sopra elencate anche se quelle afferenti alla categoria "Prodotti assicurativi sulla vita" rappresentano una quota marginale rispetto alla numerosità dei dati ricevuti per le altre categorie.

Per quanto attiene all'effettivo impiego dei dati derivanti dallo scambio, l'Agenzia ha dato atto, in sede di adunanza pubblica, della avvenuta realizzazione di una banca dati *ad hoc* denominata INDACO (Informazioni Dall'estero per COntribuenti nazionali) dedicata a raccogliere le informazioni ricevute in esito alla DAC 1 (nonché DAC 2, 3 e 4), e che tali dati sono stati caricati su INDACO nel mese di novembre 2018; ciò consentirà, successivamente, di estrarre specifiche forniture di informazioni, ovvero di sviluppare ulteriori applicativi che consentano un proficuo utilizzo dei dati in relazione agli scopi istituzionali dell'Agenzia; in particolare, nel mese di marzo 2019 SoGEI (Società Generale d'Informatica S.p.A., società *in house* del Ministero dell'Economia e delle Finanze) ha avviato le attività di analisi per la realizzazione di implementazioni informatiche che facilitino la consultazione delle informazioni contenute su INDACO da parte degli uffici centrali dell'Agenzia, attività la cui conclusione è prevista per il mese di giugno 2019. Inoltre la stessa Agenzia delle entrate ha rappresentato che, nel mese di aprile 2019, è previsto l'avvio di implementazione informatica che dovrebbe concludersi nel mese di luglio 2019, finalizzata a estrarre le informazioni presenti su INDACO per veicularle in una apposita sezione di SERPICO (Servizio per le informazioni sul contribuente in dotazione all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di finanza) in cui venga visualizzata l'eventuale presenza di uno scambio automatico di informazioni riferito a ciascun contribuente, dettagliato per anno d'imposta e per tipologia di scambio.

Viene inoltre segnalato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 43999 del 3 marzo 2017 concernente "Modalità di acquisizione dei dati dei richiedenti l'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero e definizione dei criteri per la formazione delle liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati", nel quale viene fatto specifico riferimento all'utilizzo delle "informazioni relative a patrimoni immobiliari e finanziari detenuti all'estero, trasmesse dalle Amministrazioni fiscali estere nell'ambito di Direttive europee e di Accordi di scambio automatico di informazioni" quali criteri per la formazione delle liste selettive di cui all'articolo 83, comma 17-bis, del decreto legge n. 112 del 2008.

In relazione alla possibilità di far corrispondere automaticamente i dati in entrata ottenuti attraverso lo scambio automatico con quelli delle banche dati fiscali, l'Agenzia ha rilevato che, allo stato, mediante un processo automatizzato di validazione anagrafica, è possibile incrociare i dati in entrata con quelli contenuti nelle banche dati fiscali. In relazione ai dati DAC 1, gli incroci consentono di riscontrare nelle banche dati fiscali italiane l'88,59 per cento dei soggetti segnalati.

#### 4.3 DAC 2

Con provvedimenti del direttore dell'Agenzia n. 125650 del 4 luglio 2017 e n. 87316 del 24 aprile 2018, sono state definite le modalità e i termini in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane delle informazioni che l'Agenzia invia agli Stati membri dell'Unione europea ai sensi della Direttiva 2014/107/UE del Consiglio (DAC 2), nonché agli altri partner internazionali ai sensi del *Common Reporting Standard* (CRS)<sup>48</sup>.

L'Agenzia ha segnalato che, per lo scambio di informazioni ai sensi della DAC 2, nei Piani tecnici di automazione dell'Ufficio sono state inserite specifiche linee di attività relative a tale tipologia di scambio, sia in entrata che in uscita, in quest'ultimo caso principalmente sulla base delle regole tecniche e funzionali sviluppate in sede comunitaria.

---

<sup>48</sup> Cfr, *sub* note 11 e 27.

Le informazioni ad oggi scambiate (ovvero quelle relative al primo scambio avvenuto, conclusosi entro il 30 settembre 2017 e riguardante il periodo d'imposta 2016) sono state dall' Agenzia così sintetizzate: - numero di conti finanziari segnalati da altri Stati membri: 1.073.320; - numero di conti finanziari segnalati ad altri Stati membri: 221.331. Entro il 30 settembre 2018 sono state scambiate le informazioni relative al periodo d'imposta 2017; al riguardo l' Agenzia ha comunicato i seguenti dati di sintesi: - numero di conti finanziari segnalati da altri Stati membri: 5.684.747; - numero di conti finanziari segnalati ad altri Stati membri: 1.501.156. Con un notevole incremento dei dati scambiati nel 2018 rispetto al 2017. Non vengono segnalate criticità in merito.

Analogamente a quanto evidenziato per la DAC 1, anche la DAC 2 prevede che, a esito dello scambio, ciascuno Stato membro invii ai propri partner uno *status message* che confermi l'effettiva ricezione dei dati e la correttezza formale dei messaggi scambiati.

Con riferimento alla corrispondenza tra i dati derivanti dallo scambio in entrata e quelli già presenti nelle banche dati nazionali, l' Agenzia evidenzia che, anche per la DAC 2, risulta possibile, mediante un processo automatizzato di validazione anagrafica, incrociare i dati in entrata con quelli contenuti nelle banche dati fiscali. Detti incroci hanno consentito di riscontrare nelle banche dati fiscali italiane l'84,63 per cento (2017) e l'85,51 per cento (2018) dei soggetti segnalati.

Quanto alla realizzazione di una banca dati *ad hoc* nella quale far confluire, insieme ai dati della DAC 1, anche quelli della DAC 2, si rimanda alle considerazioni di cui al punto che precede.

L' Agenzia delle entrate ha comunicato che i dati ricevuti in esito allo scambio conclusosi il 30 settembre 2017 sono già stati utilizzati, in via sperimentale, nell'ambito di una campagna di invito alla *compliance* rivolta a taluni contribuenti che risultavano inadempienti rispetto a specifici obblighi dichiarativi, in particolare all'obbligo di indicare le attività detenute all'estero nell'apposito quadro RW del modello dichiarativo, cui sono tenuti unicamente i contribuenti persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici.

In particolare, a dicembre 2017, la fornitura di dati messa a disposizione per la predetta campagna di invito alla *compliance* era composta da un numero complessivo di 523.054 conti, riconducibili alle sole persone fisiche. La maggior parte di tale fornitura (ovvero

476.429 record o conti), afferente per lo più a polizze vita presumibilmente collocate in massa in Italia tramite intermediari operanti in regime di libera prestazione di servizi (LPS), è stata cautelativamente esclusa dall'analisi, dopo verifica a campione sul corretto assolvimento degli obblighi fiscali da parte dell'assicurazione in qualità di sostituto, in applicazione dell'art. 26-ter del dPR n. 600/1973. In definitiva, i conti complessivamente elaborati per la prima attività sperimentale di selezione sono stati 46.625.

A seguito delle ulteriori lavorazioni effettuate dall'Agenzia,<sup>49</sup> sono stati individuati 25.166 contribuenti, per quali è stato effettuato un approfondimento sulla posizione dichiarativa.

Detta elaborazione, ad avviso dell'Agenzia, aveva anche l'obiettivo di testare la qualità delle informazioni ricevute, utilizzate per la prima volta, sia con riferimento alla corretta identificazione dei soggetti in Anagrafe tributaria, sia in ordine agli importi e agli altri dati comunicati.

Sono state così inviate 7.076 comunicazioni a contribuenti per i quali, sulla base dei dati DAC 2 ricevuti dagli Stati membri dell'UE ovvero degli analoghi dati ricevuti dalle Amministrazioni fiscali estere *extra-UE* aderenti al CRS <sup>50</sup>, risultavano possibili anomalie dichiarative per l'anno d'imposta 2016, relative all'omessa indicazione delle attività finanziarie e degli investimenti detenuti all'estero nel quadro RW del modello Unico, secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 1, del decreto legge n. 167 del 1990 (provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21/12/2017).

Riferisce l'Agenzia che, in esito a tale invio, 1.130 destinatari della comunicazione hanno presentato una dichiarazione integrativa (di cui 1.107 con quadro RW compilato) e, in 1.267 casi, è stato effettuato un versamento con F24, utilizzando codici tributo inerenti alla regolarizzazione della fattispecie. Alla data del 1° maggio 2018, in relazione alle comunicazioni oggetto di detta campagna di *compliance*, risulta versato un importo complessivamente pari a 1.115.552 euro tra imposte, interessi e sanzioni.

---

<sup>49</sup> Lavorazioni che, riferisce l'Agenzia, hanno comportato, fra l'altro, l'esclusione della fornitura proveniente da taluni Stati invianti, a causa della presenza di successive comunicazioni correttive, che avrebbero richiesto tempi di elaborazione più lunghi, lo scarto dei conti con valore del saldo a zero o comunque al di sotto di una determinata soglia di importo.

<sup>50</sup> Cfr nota 27.

Riferisce ancora l’Agenzia che, nell’anno 2018 sono state inviate comunicazioni basate sull'applicazione di nuovi criteri selettivi in relazione alle medesime informazioni ricevute in ambito DAC 2/CRS con riferimento allo stesso anno 2016, integrate dai dati pervenuti o elaborati successivamente alla data della precedente lavorazione.

Con riguardo al trattamento dei dati, l’Agenzia ha fatto presente che in data 23/11/2017, prima del loro effettivo utilizzo, l’Agenzia ha fornito al Garante per la protezione dei dati personali i dettagli circa la natura delle informazioni ricevute, le modalità di trattamento previste e le politiche accertative pianificate; non avendo il Garante espresso parere contrario, l’Agenzia ha intrapreso le attività sopra descritte.

La stessa Agenzia, ha comunicato che - in via cautelativa, al fine di tutelare la riservatezza dei contribuenti e di evitare l'involontaria divulgazione a soggetti terzi - il modello di lettera utilizzata per la campagna di dicembre 2017, inviato tramite posta ordinaria, non conteneva alcuna informazione di dettaglio relativamente all'attività finanziaria detenuta all'estero (importo, istituto finanziario, tipologia di attività e Stato estero). Il contribuente veniva invitato a contattare l'Ufficio competente in base al proprio domicilio fiscale per maggiori informazioni sul contenuto della comunicazione e, pertanto, non disponeva nell'immediato degli elementi utili per l'eventuale regolarizzazione della propria posizione fiscale.

Per superare tale criticità e facilitare più concretamente l'adempimento spontaneo da parte del destinatario della comunicazione, l’Agenzia riferisce di avere in corso di valutazione la possibilità di mettere a disposizione i dati di dettaglio delle informazioni nel cassetto fiscale del contribuente <sup>51</sup>.

Per ultimo <sup>52</sup> l’Agenzia delle entrate ha segnalato che è in fase di avvio una seconda campagna di promozione della *compliance*, in attesa del pronunciamento da parte del Garante per la *privacy* e che, negli ultimi mesi, i dati della DAC 2 sono stati utilizzati, sia per circoscrivere l’ambito delle richieste di informazioni o di assistenza amministrativa da indirizzare alle Autorità estere, sia per riscontrare elementi acquisiti nell’ambito di specifiche attività di controllo presso intermediari residenti.

---

<sup>51</sup> Il Cassetto fiscale è il servizio che consente la consultazione delle proprie informazioni fiscali, quali: dati anagrafici; dati delle dichiarazioni fiscali; dati di condono e concordati; dati dei rimborsi; dati dei versamenti effettuati tramite Modello F24 e F23; dati patrimoniali (atti del registro).

<sup>52</sup> Nota Direttore Agenzia delle entrate n. 495413 del 6.12.2018.

#### 4.4 DAC 3

Riferisce l’Agenzia che lo scambio dei *ruling* previsto dalla direttiva DAC 3 è avvenuto con regolarità secondo le scadenze semestrali previste e con i dettagli di seguito rappresentati:

- primo scambio (effettuato entro settembre 2017): n. 625 *ruling* inviati e n. 267 *ruling* ricevuti;
- secondo scambio (effettuato entro marzo 2018): n. 141 *ruling* inviati e n. 105 *ruling* ricevuti.

L’Agenzia ha comunicato che lo scambio dei *ruling* ai sensi della direttiva DAC 3 avviene mediante una piattaforma centrale gestita dalla Commissione europea che garantisce l'effettività dello scambio, nonché la sicurezza delle trasmissioni. Inoltre, l'accesso alla piattaforma è consentito esclusivamente a utenti appositamente abilitati ed è gestito tramite accessi profilati.<sup>53</sup>

I dati oggetto del primo scambio sono stati analizzati dall’Agenzia nell’ambito di un processo di analisi del rischio volto a selezionare specifiche posizioni di contribuenti. Tale processo è stato effettuato a partire da un incrocio tra i dati in ingresso e quelli presenti nelle banche dati fiscali: a seguito di tale incrocio, è stato esaminato il contenuto dei *ruling* in ingresso per individuare fattispecie di interesse dell’Agenzia, sulle quali è attualmente in corso un’analisi da parte degli uffici competenti.

#### 4.5 DAC 4

Riferisce l’Agenzia che il primo scambio dei rapporti Paese per Paese previsto dalla direttiva DAC 4 è stato effettuato, nei termini normativamente previsti, entro il 30 giugno 2018. La stessa Agenzia ha precisato che le analisi relativi alla DAC 4 non sono state ancora completate.

---

<sup>53</sup> Lo scambio automatico da DAC 3 avviene, secondo quanto previsto dall’art. 8 *ter* della DAC 3, al paragrafo, 5, tramite un registro centrale sicuro (*Central Directory*) per gli Stati Membri, istituito dalla Commissione; in tale registro gli Stati Membri, tramite accessi profilati, registrano le informazioni (ossia i *ruling*) da scambiare; tramite la predetta *Central Directory* gli Stati Membri sono in grado di generare il file XML che sarà oggetto di scambio; e il suddetto file XML generato dalla procedura, verrà utilizzato dall’Agenzia, sia per lo scambio ai sensi della direttiva in esame, sia per quello derivante dalle raccomandazioni OCSE ai sensi del *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 5 Report*. Oltre alla partecipazione ai lavori relativi all’implementazione della *Central Directory*, l’Agenzia riferisce di aver svolto nel 2016 le attività riguardanti la messa in opera di un sistema che consentisse la raccolta dei dati da scambiare, considerato che i *ruling* da scambiare vengono emessi da diversi uffici dell’Agenzia.

Analogamente a quanto segnalato per lo scambio DAC 1 e DAC 2, anche la DAC 4 prevede che, a esito dello scambio, ciascuno Stato membro invii ai propri partner uno *status message* che confermi l'effettiva ricezione dei dati e la correttezza formale dei messaggi scambiati.

Relativamente allo scambio conclusosi il 30 giugno 2018, non vengono segnalate criticità.

#### 4.6 DAC 5

Il 5 giugno 2018 è stato pubblicato in G.U. il decreto legislativo 18 maggio 2018, n. 60, recante norme di attuazione della DAC 5 (direttiva 2016/2258/UE del Consiglio). Il decreto legislativo, per la parte di competenza dell'Agenzia, prevede lo scambio di informazioni con le Autorità fiscali estere su dati e documenti acquisiti nell'ambito delle procedure antiriciclaggio di adeguata verifica della clientela (c.d. procedure di "*due diligence*").

Il decreto legislativo prevede che, laddove tali informazioni siano detenute da soggetti diversi dagli intermediari finanziari che rientrano nel perimetro di applicazione dello scambio FATCA/CRS<sup>54</sup>, l'Agenzia acquisisca dette informazioni avvalendosi della Guardia di finanza. A tale proposito, il decreto stabilisce che, entro 30 giorni dalla pubblicazione dello stesso in G.U., è stipulata una convenzione tra l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza. La convenzione è stata stipulata in data 5 luglio 2018. Con riferimento alla procedura di avvalimento, la convenzione prevede che la trasmissione di dati, informazioni e documenti tra Agenzia e Guardia di finanza avvenga tramite la rete comunitaria CCN ("*Common Communication Network*"). Tale scelta consente di utilizzare un'infrastruttura già in uso, garantendo così sia la sicurezza delle comunicazioni, sia il rispetto della clausola di invarianza finanziaria di cui all'articolo 2 del decreto medesimo<sup>55</sup>.

---

<sup>54</sup> Il FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) è un accordo sottoscritto da Italia e Stati Uniti che prevede lo scambio di informazioni finanziarie per contrastare l'evasione fiscale internazionale, in particolare quella relativa a cittadini e residenti statunitensi attraverso conti correnti detenuti presso le istituzioni finanziarie italiane e quella relativa a residenti italiani tramite conti correnti presso le istituzioni finanziarie statunitensi. Il CRS (*Common Reporting Standard*) e la Direttiva 2014/107/UE del Consiglio (DAC 2) rientrano nell'ambito degli accordi per lo scambio automatico internazionale delle informazioni finanziarie, con riferimento ai Paesi Ocse e dell'Unione Europea.

<sup>55</sup> Con nota 495413 del 6.12.2018, il direttore dell'Agenzia delle entrate ha comunicato di non avere, a tale data, ricevuto né inviato richieste in ordine alle informazioni oggetto della DAC 5.

#### 4.7 DAC 6

In data 5 giugno 2018 è stata pubblicata la direttiva 2018/822/UE (DAC 6) che ha ulteriormente modificato la direttiva 2011/16/UE, imponendo agli intermediari di informare le autorità fiscali in merito ad alcuni meccanismi transfrontalieri - di cui siano a conoscenza, che siano in loro possesso o di cui abbiano il controllo - potenzialmente utilizzabili ai fini di pianificazione fiscale aggressiva.

La direttiva in esame stessa dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2019 e sarà applicabile a partire dal 1° luglio 2020.

#### 4.8. Le risorse nazionali destinate alla gestione dei flussi informativi

Da ultimo, con riferimento alle risorse impiegate in relazione alle sopra elencate iniziative di scambio, l'Agenzia delle entrate ha segnalato che:

- la dotazione di personale dell'Ufficio Cooperazione Internazionale dell'Agenzia delle entrate, pari a n. 32 dipendenti, è rimasta invariata nel periodo dal 1° gennaio 2017 a oggi;
- gli investimenti complessivi del periodo 2017-2018 dedicati alle implementazioni tecnologiche sviluppate da Sogei S.p.A. e necessarie alla gestione delle direttive DAC 1, 2, 3 e 4 ammontano a euro 774.473,85.

## 5 L'ATTIVITA' DELLA GUARDIA DI FINANZA

La Guardia di finanza - Comando generale - Il Reparto, in qualità di Servizio di collegamento cui è demandato il compito di effettuare scambi direttamente con gli altri Stati membri, persegue i propri obiettivi di contrasto all'erosione della base imponibile e alla conseguente riduzione del gettito fiscale nell'ambito dell'interscambio operativo "a richiesta" e "spontaneo", in base alle disposizioni del decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29, di recepimento della direttiva 2011/16/UE (DAC 1) <sup>56</sup>.

La Guardia di finanza ha comunque evidenziato che, in data 5 luglio 2018, è stata siglata la convenzione tra il Corpo e l'Agenzia delle entrate, prevista dal decreto legislativo 18 maggio 2018 n. 60, di recepimento della direttiva 2016/2258/UE (DAC 5), che assicura alle autorità fiscali l'accesso alle informazioni in materia di riciclaggio <sup>57</sup>.

In particolare, la convenzione disciplina le modalità di accesso, in seguito all'interscambio informativo posto con organi collaterali dell'Unione europea, ai dati acquisiti da parte degli operatori non finanziari nell'espletamento degli obblighi di adeguata verifica previsti dalla normativa antiriciclaggio.

La convenzione prevede che l'Agenzia delle entrate, nell'ambito degli scambi informativi **automatico** e/o su richiesta, qualora debba ottenere le informazioni detenute ai fini dell'adeguata verifica della clientela, da soggetti obbligati alla normativa antiriciclaggio e vigilati dal Corpo, invia al Comando generale della Guardia di finanza - Il Reparto, una specifica richiesta; il suddetto Reparto, ricevuta la richiesta, attiva il Reparto competente e acquisisce le informazioni e la

---

<sup>56</sup> Il Corpo della Guardia di finanza non effettua né riceve scambi informativi "automatici", che sono incardinati presso la sola Agenzia delle entrate, Direzione centrale accertamento Settore internazionale, quale **Servizio di collegamento** (art. 2 d. dirett. del ministero dell'economia e delle finanze del 29.05.2015); e presso il Dipartimento delle finanze Direzione relazioni internazionali quale **Ufficio centrale di collegamento**, che agisce, mediante delega dell'autorità competente, quale responsabile principale della cooperazione amministrativa con gli Stati membri per lo scambio automatico di informazioni (art. 1 d. dirett. del ministero dell'economia e delle finanze del 29.05.2015; art. 5 decreto legislativo n. 29/2014, emanato a seguito del recepimento della direttiva 2011/11/UE del 16 febbraio 2011).

<sup>57</sup> Nota della Guardia di finanza - Comando generale - Il Reparto prot. 0339644/2018 del 15.11.2018.

documentazione, quindi comunica le informazioni e trasmette la documentazione acquisita all’Agenzia delle entrate, entro 90 giorni dalla ricezione <sup>58</sup>.

---

<sup>58</sup> Stante il recente recepimento, la Guardia di finanza ha rappresentato che non sono ancora pervenute richieste di acquisizione di dati riferibili alla direttiva DAC 5.

## 6 ESITI DEL CONTRADDITTORIO, CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE E RACCOMANDAZIONI

1. Il recente regolamento di esecuzione UE 2018/99 della Commissione europea del 22 gennaio 2018 <sup>59</sup>, ha introdotto un formulario per la comunicazione alla Commissione per via elettronica da parte degli Stati membri, anteriormente al 1° aprile di ogni anno, della valutazione annuale dell'efficacia dello scambio automatico di informazioni e dei risultati pratici ottenuti; in particolare, le informazioni che vengono ivi richieste attengono, tra gli altri, ai seguenti parametri: - trattamento delle informazioni ricevute e principali problemi tecnici (informatici) generali riscontrati; - qualità delle informazioni ricevute, compresa l'identificazione dei percipienti/delle parti; - problemi inerenti al contenuto delle informazioni ricevute e relativi suggerimenti; - utilizzo ed efficacia delle informazioni a fini di conformità, compresa l'utilità, in linea di principio, delle informazioni; - utilizzo attuale e futuro delle informazioni; - utilizzo delle informazioni per settore fiscale; - cooperazione amministrativa incoraggiata dall'utilizzo delle informazioni ricevute; - risultati pratici ottenuti, con menzione del risultato complessivo; - costi amministrativi per le operazioni ricorrenti di scambio automatico di informazioni.

Si tratta in sostanza di profili ben collocabili all'interno della premessa metodologica di questa Corte all'indagine <sup>60</sup>, i cui esiti istruttori - per quanto attiene alle direttive DAC 1, 2 e 3, le cui disposizioni sullo scambio automatico e obbligatorio di informazioni sono già operative ai fini di una loro valutazione gestionale - hanno consentito di appurare, grazie al contributo fornito dall'Agenzia delle entrate <sup>61</sup>, i seguenti elementi.

- **DAC 1.** Con riferimento allo scambio che si è concluso il 30 giugno 2018, le informazioni sono state regolarmente scambiate e non sono state riscontrate criticità. Per quanto attiene all'effettivo impiego dei dati derivanti dallo scambio, l'Agenzia ha dato atto, in sede di adunanza pubblica, della avvenuta realizzazione di una banca dati *ad hoc* denominata INDACO (Informazioni DAll'estero per COtribuenti nazionali)

---

<sup>59</sup> Cfr. *infra* Cap. III.

<sup>60</sup> Nota istruttoria di questa Sezione centrale, prot. n. 2189 del 13.06.2018; cfr. *supra*, Cap. IV, punto 1.

<sup>61</sup> Note Direttore vicario dell'Agenzia delle entrate prot. 202744 del 6.09.2018 e del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 495413 del 6.12.2018.

dedicata a raccogliere le informazioni ricevute in esito alla DAC 1 (nonché DAC 2, 3 e 4), e che tali dati sono stati caricati su INDACO nel mese di novembre 2018; ciò consentirà, successivamente, di estrarre specifiche forniture di informazioni, ovvero di sviluppare ulteriori applicativi che consentano un proficuo utilizzo dei dati in relazione agli scopi istituzionali dell'Agenzia; in particolare, nel mese di marzo 2019 SoGEI (Società Generale d'Informatica S.p.A., società *in house* del Ministero dell'Economia e delle Finanze) ha avviato le attività di analisi per la realizzazione di implementazioni informatiche che facilitino la consultazione delle informazioni contenute su INDACO da parte degli uffici centrali dell'Agenzia, attività la cui conclusione è prevista per il mese di giugno 2019. Inoltre la stessa Agenzia delle entrate ha rappresentato che, nel mese di aprile 2019, è previsto l'avvio di implementazione informatica che dovrebbe concludersi nel mese di luglio 2019, finalizzata a estrarre le informazioni presenti su INDACO per veicarle in una apposita sezione di SERPICO (Servizio per le informazioni sul contribuente in dotazione all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di finanza) in cui venga visualizzata l'eventuale presenza di uno scambio automatico di informazioni riferito a ciascun contribuente, dettagliato per anno d'imposta e per tipologia di scambio.

Viene inoltre segnalato il provvedimento del direttore dell'Agenzia n. 43999 del 03 marzo 2017<sup>62</sup>, nel quale viene fatto specifico riferimento all'utilizzo delle "informazioni relative a patrimoni immobiliari e finanziari detenuti all'estero, trasmesse dalle Amministrazioni fiscali estere nell'ambito di Direttive europee e di Accordi di scambio automatico di informazioni", quali criteri per la formazione delle liste selettive di cui all'articolo 83, comma 17-bis, del decreto legge n. 112 del 2008.

Con riferimento alla possibilità di far corrispondere automaticamente i dati in entrata ottenuti attraverso lo scambio automatico con quelli delle banche dati fiscali, l'Agenzia ha segnalato che, allo stato, mediante un processo automatizzato di validazione anagrafica, è possibile incrociare i dati in entrata con quelli contenuti nelle banche dati fiscali. In relazione ai dati DAC 1, gli incroci consentono di riscontrare nelle banche dati fiscali italiane l'88,59 per cento dei soggetti segnalati.

---

<sup>62</sup> Concernente "Modalità di acquisizione dei dati dei richiedenti l'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero e definizione dei criteri per la formazione delle liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati",

- **DAC 2.** Entro il 30 settembre 2018 sono state scambiate le informazioni relative al periodo d'imposta 2017 e non vengono segnalate criticità in merito. Con riferimento alla corrispondenza tra i dati derivanti dallo scambio in entrata e quelli già presenti nelle banche dati nazionali, l'Agenzia evidenzia che, anche per la DAC 2 risulta possibile, mediante un processo automatizzato di validazione anagrafica, incrociare i dati in entrata con quelli contenuti nelle banche dati fiscali e che, nella fattispecie, detti incroci hanno consentito di riscontrare nelle banche dati fiscali italiane l'84,63 per cento (2017) e l'85 per cento (2018) dei soggetti segnalati.

Per quanto riguarda l'effettivo impiego dei dati scambiati, quanto alla realizzazione una banca dati *ad hoc* nella quale confluiranno, insieme ai dati della DAC 1, anche quelli della DAC 2, si rimanda alle considerazioni che precedono relative alla DAC 1.

L'Agenzia delle entrate ha comunicato che i dati ricevuti in esito allo scambio conclusosi il 30 settembre 2017 sono già stati utilizzati in via sperimentale nell'ambito di un'apposita campagna di invito alla *compliance* rivolta a taluni contribuenti che risultavano inadempienti rispetto a specifici obblighi dichiarativi <sup>63</sup>.

Detta elaborazione dei dati, ad avviso dell'Agenzia, aveva anche l'obiettivo di testare la qualità delle informazioni ricevute, utilizzate per la prima volta, sia con riferimento alla corretta identificazione dei soggetti in Anagrafe tributaria, sia in ordine agli importi e agli altri dati comunicati.

Sono state così inviate 7.076 comunicazioni a contribuenti per i quali, sulla base dei dati DAC 2 ricevuti dagli Stati membri dell'UE, ovvero degli analoghi dati ricevuti dalle Amministrazioni fiscali estere *extra-UE* aderenti al CRS <sup>64</sup>, risultavano possibili anomalie dichiarative per l'anno d'imposta 2016. Alla data del 1° maggio 2018, in relazione alle comunicazioni oggetto di detta campagna di *compliance*, risulta versato un importo complessivamente pari a 1.115.552 euro tra imposte, interessi e sanzioni.

Inoltre, si riferisce dell'invio, entro il 2018, di comunicazioni basate sull'applicazione di nuovi criteri selettivi in relazione alle medesime informazioni ricevute in ambito DAC 2/CRS con riferimento allo stesso anno 2016, integrate dai dati pervenuti o elaborati successivamente alla data della precedente lavorazione.

---

<sup>63</sup> Cfr *amplius, supra*, cap IV, punto 3.

<sup>64</sup> Cfr. *sub* note 11 e 27.

Con riguardo al trattamento dei dati, l’Agenzia ha fatto presente che, in data 23/11/2017, prima del loro effettivo utilizzo, ha fornito al Garante per la protezione dei dati personali i dettagli circa la natura delle informazioni ricevute, le modalità di trattamento previste e le politiche accertative pianificate; non avendo il Garante espresso parere contrario, l’Agenzia ha intrapreso le attività sopra descritte.

L’Agenzia ha anche riferito di avere in corso di valutazione la possibilità di mettere a disposizione i dati di dettaglio delle suddette informazioni nel cassetto fiscale del contribuente.

- **DAC 3.** Riferisce l’Agenzia che lo scambio dei *ruling* previsto dalla direttiva DAC 3 è avvenuto con regolarità secondo le scadenze semestrali previste e con i dettagli di seguito rappresentati: - primo scambio (effettuato entro settembre 2017): n. 625 *ruling* inviati e n. 267 *ruling* ricevuti; - secondo scambio (effettuato entro marzo 2018): n. 141 *ruling* inviati e n. 105 *ruling* ricevuti. L’Agenzia ha comunicato che lo scambio dei *ruling* ai sensi della direttiva DAC 3 avviene mediante una piattaforma centrale gestita dalla Commissione europea, che garantisce l'effettività dello scambio, nonché la sicurezza delle trasmissioni. Inoltre, l'accesso alla piattaforma è consentito esclusivamente a utenti appositamente abilitati ed è gestito tramite accessi profilati. I dati oggetto del primo scambio sono stati analizzati dall'Agenzia nell'ambito di un processo di analisi del rischio volto a selezionare specifiche posizioni di contribuenti. Tale processo è stato effettuato a partire da un incrocio tra i dati in ingresso e quelli presenti nelle banche dati fiscali: a seguito di tale incrocio, è stato esaminato il contenuto dei *ruling* in ingresso per individuare fattispecie di interesse dell'Agenzia, sulle quali è attualmente in corso un'analisi da parte degli uffici competenti.

**2.** Dall’indagine in esame è emerso che lo scambio automatico di informazioni fiscali coinvolge una moltitudine di contribuenti nei cui confronti non viene svolta una analisi preventiva e conseguente selezione del rischio di evasione.

Ciò determina e determinerà in misura sempre crescente, un notevole aumento della quantità di dati provenienti dall’estero che non necessariamente assumono rilievo ai fini degli accertamenti fiscali.

La circostanza che precede postula che l'indubbia utilità dello strumento nell'attività di contrasto all'evasione fiscale in un contesto economico globalizzato, vada coniugata con la presenza di adeguate garanzie a tutela dei contribuenti.

La pluralità di interessi coinvolti nella procedura - quali quello alla acquisizione delle informazioni ai fini della corretta applicazione della normativa fiscale, alla loro riservatezza, all'esigenza di non alterare la concorrenza nel mercato internazionale, al diritto di difesa dei contribuenti - potrebbe invero suggerire l'elaborazione in sede comunitaria ed internazionale, di standard comuni che individuino le fasi procedurali in cui concentrare le verifiche sulle modalità di assunzione delle informazioni già nella fase di raccolta delle medesime, salvaguardando l'interesse alla speditezza delle procedure.

Nella normativa europea sulla cooperazione amministrativa tra gli Stati nel settore fiscale, non è invero previsto il diritto del contribuente di essere informato sui dati fiscali acquisiti attraverso la procedura di collaborazione transfrontaliera, quindi antecedentemente all'emissione degli avvisi di accertamento.<sup>65</sup>

La possibilità per gli Stati membri di estendere l'obbligatorietà del contraddittorio con i contribuenti ad una fase istruttoria antecedente il termine delle indagini, non elide l'opportunità che un tale livello di protezione dei diritti dei medesimi sia adottato in un quadro normativo europeo al fine di garantire, sulla base di criteri uniformi, un controllo sulla correttezza delle informazioni fiscali trasmesse; quanto precede al fine di evitare che la diversa provenienza e le diverse modalità di acquisizione dei dati inseriti in un provvedimento fiscale, rendano più difficile il diritto di difesa del contribuente sia in sede di contraddittorio con l'amministrazione, che in sede giudiziale.<sup>66</sup>

---

<sup>65</sup> Ai sensi dell'art. 8, comma 3-bis della direttiva 2011/16/UE vigente "...l'importo e la qualificazione dei pagamenti effettuati...sono determinati conformemente alla legislazione nazionale dello Stato membro che comunica le informazioni". (Analogamente, per lo scambio di informazioni su richiesta, cfr. art 6 comma 3, della direttiva 2011/16/UE vigente). In sostanza, la posizione del contribuente, relativamente al quale le direttive europee non prevedono il diritto di essere sentito (*right to hearing*) in occasione della procedura di cooperazione amministrativa, dipende dalla normativa degli Stati che trasmettono le informazioni.

<sup>66</sup> Allo stato attuale un contribuente, per l'esercizio di un compiuto diritto di difesa avverso un avviso di accertamento fondato su dati raccolti e trasmessi da altro Stato membro in base alla propria normativa interna, dovrebbe essere in condizione di valutarne la regolarità, l'accuratezza e il valore probatorio; situazione meno agevole di quella riscontrabile nel caso di informazioni rivenienti da un ambito meramente domestico. Ad esempio, i dati reddituali sono l'esito di una elaborazione e valutazione da parte dello Stato che trasmette le informazioni, in base alla normativa interna (cfr. art. 3, punto 9 DAC 1); dati che lo Stato destinatario a sua volta interpreterà e

Altro tema meritevole di particolare attenzione posto dallo scambio automatico in ambito europeo e internazionale, è quello relativo all'incremento del volume dei dati dei contribuenti raccolti ed elaborati, rispetto al diritto di protezione dei dati personali, stabilito tra l'altro dall'art. 16 c. 1 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e dall'art. 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. La disciplina europea, con riferimento agli interessi dei soggetti interessati alla raccolta e trasmissione dei dati fiscali, richiama al rispetto della direttiva sulla protezione dei dati personali <sup>67</sup>. Peraltro, lo stesso diritto alla protezione dei dati personali può essere limitato nel caso in cui tale limitazione sia necessaria e proporzionata, tenendo conto delle perdite di gettito potenziali per gli Stati membri e dell'importanza cruciale delle informazioni per lottare efficacemente contro la frode <sup>68</sup>. I suddetti requisiti di necessità e proporzionalità, tuttavia, sul piano logico-giuridico ben possono collidere con uno scambio in forma massiva di informazioni e dati, ovvero in assenza di una preventiva valutazione di rischio dei contribuenti cui eventualmente subordinare la trasmissione dei dati <sup>69</sup>.

**3. Il sottolineato aumento della quantità di dati che l'amministrazione può utilizzare per effetto dello scambio automatico di informazioni fiscali, postula inoltre una maggiore allocazione di risorse da destinare alla gestione di tale flusso. La stessa**

---

utilizzerà secondo la propria normativa. Tematica questa di particolare rilievo pratico in quanto, dall'operazione interpretativa di qualificazione dei redditi, possono derivare modalità diverse di esercizio e attribuzione della potestà impositiva dei singoli Stati.

<sup>67</sup> In particolare, l'art. 25 della direttiva 2011/16/UE, come modificato dalla direttiva 2014/107/EU richiama al rispetto delle disposizioni di attuazione della direttiva 94/56/CE del 24.10.1995, ora sostituita dalla direttiva 2016/679/UE, sulla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati; la suddetta direttiva, all'art. 23, stabilisce tra l'altro che "Il diritto dell'Unione o dello Stato membro ... può limitare, mediante misure legislative, la portata dei diritti di cui...all'art. 5... qualora tale limitazione ... sia una misura necessaria e **proporzionata** ... per salvaguardare ... un rilevante interesse economico o finanziario dell'Unione o di uno Stato membro, anche in materia monetaria, di bilancio e tributaria...".

<sup>68</sup> Preambolo direttiva 2011/16/UE, *Considerando* n. 27.

<sup>69</sup> In tal senso, la direttiva 2014/107/UE, nel *considerando* n. 10 prevede che "determinate categorie di Istituzioni finanziarie e di conti che presentano un rischio ridotto di essere utilizzati a fini di evasione fiscale dovrebbero essere esclusi dall'ambito di applicazione della presente direttiva." e che "il trattamento delle informazioni ai sensi della presente direttiva è necessario e commisurato allo scopo di consentire alle amministrazioni fiscali degli Stati membri di individuare correttamente e inequivocabilmente i contribuenti interessati ed essere in grado di applicare e far osservare la propria normativa fiscale in situazioni transfrontaliere, di valutare la probabilità che siano perpetrate evasioni fiscali e di evitare ulteriori inutili indagini". Prodromi di un principio di proporzionalità teso a contrastare una estrazione massiva e uno scambio indiscriminato dei dati e delle informazioni in materia fiscale. Si rammenta altresì che l'art. 5 lettera c della citata direttiva 2016/679/UE, sulla tutela dati personali, in vigore dal 24.05.2016, fissa tra gli altri il principio che i "I dati personali sono...adeguati, pertinenti e limitati a quanto necessario rispetto alle finalità per le quali sono trattati (minimizzazione dei dati);".

relazione della Commissione europea COM(2017) 781 *final* del 18.12.2017 sull'applicazione della direttiva 2011/16/UE (DAC 1), ha evidenziato che le risorse dedicate a tale finalità dalle amministrazioni fiscali permangono limitate, "con un investimento minimo nella cooperazione amministrativa dell'UE da parte di diversi Stati membri"<sup>70</sup>.

Per quanto attiene all'ambito nazionale, l'Agenzia delle entrate ha da ultimo comunicato che la dotazione di personale dell'Ufficio cooperazione internazionale, pari a 32 dipendenti, è rimasta invariata nel periodo dal 1° gennaio 2017 ad oggi<sup>71</sup>.

Appaiono dunque condivisibili le ulteriori considerazioni della Commissione europea<sup>72</sup> secondo cui la DAC non è di per sé uno strumento per rafforzare la capacità delle amministrazioni fiscali in quanto, senza risorse adeguate, l'amministrazione fiscale può fare ben poco, pur in presenza di un numero maggiore di dati; in particolare, se gli Stati membri non dispongono di personale adeguato per analizzare e utilizzare i dati ricevuti, non si può ritenere che lo scambio automatico di informazioni abbia conseguito il suo scopo, né che sia stato efficace.

Il profilo che precede si correla in maniera stringente con i principi di necessità e proporzionalità postulati dalla normativa e dalla giurisprudenza comunitarie; dovendosi in particolare valutare l'impatto che un così massivo scambio di dati può avere sulla capacità di effettivo controllo e utilizzo da parte dell'amministrazione finanziaria, nella perdurante condizione di scarsità di risorse dedicate.

**4.** Occorre infine porre una particolare attenzione al contenuto qualitativo dei dati scambiati, alla piena attuazione di corrispondenze tra le informazioni ricevute dall'estero tramite lo scambio automatico e quelle detenute a livello nazionale, all'eventuale sviluppo concertato di strumenti comuni di gestione dei rischi fiscali,

---

<sup>70</sup> La relazione sottolinea che il numero di funzionari delle amministrazioni fiscali distaccati alla cooperazione amministrativa dell'UE nell'Ufficio centrale di collegamento (UCC) va da 1 a 5 unità per la maggior parte degli Stati membri, e che, comunque, non è stato segnalato alcun aumento del personale assegnato all'UCC nel tempo, mentre la cooperazione amministrativa ha esteso la propria portata e si è evoluta notevolmente in un brevissimo lasso di tempo.

<sup>71</sup> Nota prot. 202744/6.09.2018 dell'Agenzia delle entrate Direzione centrale amministrazione pianificazione e logistica.

<sup>72</sup> COM(2017) 781 *final* del 18.12.2017.

tutti profili che già sembrano emergere dalle prime esperienze operative della nostra amministrazione fiscale sopra richiamate e che sarà necessario perfezionare.

La rilevata difficoltà di produrre una effettiva stima dei benefici dello scambio automatico di informazioni in materia fiscale in ambito UE rispetto a quelli derivanti da accordi internazionali <sup>73</sup>, non esclude tuttavia sul piano operativo l'impatto positivo che le misure sinora adottate, quali ad esempio lo scambio automatico dei *ruling* o i rendiconti Paese per Paese (*Country by country reporting*), hanno fornito all'amministrazione fiscale, dotandola di nuovi strumenti per un'analisi efficace dei profili di rischio delle imprese multinazionali <sup>74</sup>.

Trattasi di un disegno complessivo la cui calibrata ed effettiva implementazione, nel quadro di una cooperazione efficace ed efficiente fra le amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'Unione europea, si appalesa in grado di costituire un'effettiva deterrenza nella lotta contro l'evasione ed elusione fiscale transfrontaliera, la cui natura dinamica ha già richiesto e certo richiederà in futuro, costanti aggiornamenti sotto il profilo normativo, informatico e procedimentale, nonché appropriati investimenti da parte dei singoli Stati <sup>75</sup>.

---

<sup>73</sup> Cfr. nota Dipartimento delle finanze - DRI n. 7106 del 16.11.2018

<sup>74</sup> Cfr. comunicato stampa Agenzia delle entrate del 20.07.2018

<sup>75</sup> Cfr. In tal senso, vedi anche Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio COM(2018) 844 *Final* del 17.12.2018.

## 7 LEGENDA

**APA:** *Advanced Pricing Agreement*; accordi tra Amministrazione fiscale e contribuente, che definiscono i prezzi di trasferimento di beni e servizi fra società appartenenti allo stesso gruppo, ma poste in giurisdizioni diverse, applicando metodologie accettate internazionalmente.

**AEoI:** *Automatic Exchange of Information*; scambio automatico di informazioni in materia fiscale tra le autorità fiscali degli Stati membri dell'Unione europea.

**BEPS:** *Base erosion and profit shifting*; piano d'azione elaborato da OCSE e G20 volto a contrastare i fenomeni di erosione della base imponibile e spostamento artificioso dei profitti verso giurisdizioni con trattamento fiscale più favorevole, da parte di gruppi multinazionali.

**CACT:** *Committee on Administrative Cooperation for Taxation*; comitato di cooperazione amministrativa nel settore fiscale, previsto dall'art. 26 della direttiva 2011/16/UE.

**CbCR:** *Country by Country Reporting*; rendicontazione paese per paese; l'art. 1 commi 145 e 146 della legge n. 208 del 28 dicembre 2015 ( Leggi di Stabilità 2016) ha previsto per le società residenti in Italia controllanti di gruppi multinazionali, l'obbligo annuale di trasmettere all'Agenzia delle entrate una rendicontazione paese per paese che riporti l'ammontare dei ricavi e gli utili lordi, le imposte pagate e maturate, insieme con altri elementi indicatori di un'attività economica effettiva.

**CRS:** *Common Reporting Standard*; standard internazionale comune in materia di scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, elaborato in ambito OCSE.

**DAC:** *Directive on Administrative Cooperation*; direttive UE sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale.

**FATCA:** *Foreign Account Tax Compliant Act*; disciplina USA che impone obblighi informativi a carico delle istituzioni finanziarie non statunitensi che detengono investimenti negli USA.

**FHTP:** *Forum on Harmful Tax Practices*; forum sulle pratiche fiscali dannose, nell'ambito del progetto BEPS.

**MCAA:** *Multilateral Competent Authority Agreement*; primo accordo multilaterale tra autorità competenti per lo scambio automatico di informazioni fiscali, firmato dall'Italia a Berlino il 29.10.2014.

**OCSE:** Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico; organizzazione internazionale di studi economici con sede a Parigi.



CORTE DEI CONTI - CENTRO UNICO PER LA FOTORIPRODUZIONE E LA STAMPA - ROMA

