



Porre fine ai fenomeni fraudolenti

il contrasto ai professionisti che favoriscono i
reati tributari e la criminalità dei colletti
bianchi

**Porre fine ai fenomeni fraudolenti:
il contrasto ai professionisti che favoriscono
i reati tributari e la criminalità dei colletti
bianchi**

Il presente documento è stato approvato dal Comitato OCSE Affari Fiscali il 16 novembre 2020 e finalizzato per la pubblicazione dal Segretariato dell'OCSE.

Il presente documento, così come tutti i dati e tutte le mappe geografiche che esso comprende, non pregiudica lo status o la sovranità su ogni territorio, con riferimento alla delimitazione delle frontiere e dei confini internazionali e alla denominazione di ogni territorio, città o area.

Si prega di citare sempre la presente pubblicazione come riportato qui sotto:

OECD (2021), Porre fine ai fenomeni fraudolenti: il contrasto ai professionisti che favoriscono i reati tributari e la criminalità dei colletti bianchi, OECD, Paris.

Titolo originale: OECD (2021), Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes, OECD, Paris

<http://www.oecd.org/tax/crime/ending-the-shell-game-cracking-down-on-the-professionals-who-enable-tax-and-white-collar-crimes.htm>

La traduzione in italiano è stata curata dalla Sezione linguistica italiana presso l'OCSE.

Illustrazione: © Zenza Flarini – Shutterstock.com

© OECD 2021

Siete autorizzati a copiare, scaricare o stampare i contenuti OCSE per uso personale. Siete altresì autorizzati a usare estratti delle pubblicazioni, banche dati e prodotti multimediali dell'OCSE nei vostri documenti per presentazioni, blog, siti web e materiale didattico, a condizione che l'OCSE sia adeguatamente menzionata come fonte e detentrica del copyright. Tutte le richieste di pubblicazione per uso pubblico o commerciale e i diritti di traduzione devono essere trasmesse a rights@oecd.org. Le richieste di riproduzione di parte del materiale per uso pubblico o commerciale devono essere indirizzate direttamente al Copyright Clearance Center (CCC) all'indirizzo info@copyright.com o al Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.

Indice

Abbreviazioni e acronimi	5
Sintesi	7
1 Il ruolo dei professionisti facilitatori nei reati tributari e negli altri reati finanziari	11
1.1. Chi sono i professionisti facilitatori	11
1.2. I servizi prestati dai professionisti facilitatori	12
2 Individuazione dei professionisti facilitatori	24
2.1. Sensibilizzazione delle organizzazioni sull'esistenza dei professionisti facilitatori	24
2.2. Valutazione della minaccia posta dai professionisti facilitatori	24
2.3. Individuazione dei professionisti facilitatori attraverso lo sviluppo e l'analisi di indicatori	25
2.4. Fonti di dati per individuare l'attività dei professionisti facilitatori	27
3 Contrasto dei professionisti facilitatori	29
3.1. Sanzioni giuridiche per i professionisti facilitatori	29
3.2. Ingiunzioni	33
3.3. Regolamentazione e vigilanza da parte degli enti professionali	33
4 Dissuasione dei professionisti facilitatori	37
4.1. Prevenzione degli abusi	37
4.2. Strumenti di <i>disclosure</i>	42
4.3. Norme di comunicazione obbligatoria (<i>mandatory disclosure rules</i>)	43
5 Un approccio interistituzionale e internazionale per favorire indagini efficaci	45
5.1. Approcci interistituzionali a livello nazionale	45
5.2. Cooperazione internazionale	47
5.3. L'attività del <i>Data Leaks Group</i> del JITSIC sulla strategia di contrasto agli intermediari	51
Riferimenti bibliografici	52
Allegato A. Altri lavori in questo campo	56
Allegato B. Esempio di modulo per una "Group EOI request"	58

Riquadri

Riquadro 1. <i>Trust</i> istituiti all'estero e impiegati nelle catene di proprietà finalizzate a occultare la titolarità effettiva e i flussi finanziari	14
Riquadro 2. Strutture di dividendi per oscurare la titolarità effettiva e il reddito da investimenti in località <i>offshore</i>	15
Riquadro 3. Professionisti facilitatori che costituivano strutture <i>offshore</i> intercettati grazie a un'operazione sotto copertura	16
Riquadro 4. Ricorso a fornitori di servizi <i>offshore</i> per occultare i flussi finanziari	16
Riquadro 5. Falsificazione di documenti per evadere l'imposta sul reddito	17
Riquadro 6. Falsificazione di documenti per ottenere un rimborso d'imposta ingiustificato	17
Riquadro 7. Frode commessa con la costituzione di una società <i>phoenix</i>	19
Riquadro 8. Operazioni di <i>dividend stripping</i> e <i>cum-ex</i>	20
Riquadro 9. Esempio di CMS – Il sequestro di Bestmixer.io	23
Riquadro 10. Possibili indicatori da utilizzare nella valutazione del rischio volta a individuare la presenza di professionisti facilitatori	26
Riquadro 11. Modello di punteggio per individuare i professionisti facilitatori nel Paese X	26
Riquadro 12. Fonti di dati utilizzati nelle indagini sui professionisti facilitatori	27
Riquadro 13. India: Utilizzo delle fonti di dati nelle indagini sui professionisti facilitatori	28
Riquadro 14. Francia: Sanzioni amministrative nei confronti dei facilitatori	30
Riquadro 15. Messico: Riforme giuridiche per il contrasto ai professionisti facilitatori	31
Riquadro 16. Francia: Indagini e azioni penali a carico di professionisti facilitatori	32
Riquadro 17. India: <i>Task Force on Shell Companies</i> , la task force sulle società di comodo	35
Riquadro 18. L' <i>Australian Taxation Office</i> avvisa i contribuenti circa i nuovi strumenti per la indebita riduzione del carico fiscale	39
Riquadro 19. Regno Unito: Approccio basato sulla promozione e la prevenzione per incoraggiare l'adempimento degli obblighi fiscali	39
Riquadro 20. Regno Unito: Introduzione della responsabilità delle imprese per prevenire la facilitazione criminosa dei reati fiscali	41
Riquadro 21. Regno Unito: Il <i>National Economic Crime Centre</i>	47
Riquadro 22. Operazione congiunta del <i>Joint Chiefs of Global Tax Enforcement</i>	50
Riquadro 23. Il caso del BitClub Network	50

Abbreviazioni e acronimi

AML	Anti Money Laundering – Antiriciclaggio
ATO	<i>Australian Taxation Office</i> – Amministrazione Tributaria Australiana
CIN	<i>Corporate Identification Number</i> – Numero di iscrizione al registro delle imprese
CMS	<i>Crypto-asset Mixing Service</i> – Servizi di <i>mixing</i> di criptoattività
CRS	Common Reporting Standards – Standard comune di comunicazione di informazioni
CTF	<i>Counter-Terrorism Financing</i> – Finanziamento della lotta al terrorismo
DIN	<i>Director Identity Number</i> – Numero identificativo dell'amministratore
DLG	<i>Data Leaks Group</i> del JITSIC – Gruppo di lavoro sulle fughe di dati del JITSIC
DNFBP	<i>Designated non-financial businesses and professions</i> – Imprese e professioni non finanziarie designate
DOJ	Department of Justice – Dipartimento di giustizia (degli Stati Uniti d'America)
UE	Unione europea
GAFI	Gruppo di azione finanziaria internazionale
FIOD	<i>Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst</i> – Autorità Olandese per l'intelligence e le indagini sui reati finanziari
Forum globale	Forum globale sulla trasparenza e lo scambio di informazioni a fini fiscali
HMRC	<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i> – Autorità fiscale e doganale del Regno Unito
IAD	<i>Income and Asset Disclosure</i> – Comunicazione di informazioni relative al reddito e alle attività
ICAI	<i>Institute of Chartered Accountants of India</i> – Istituto indiano degli esperti contabili
ICIJ	<i>International Consortium of Investigative Journalists</i> – Consorzio internazionale dei giornalisti d'inchiesta
IDS	<i>JITSIC Intermediaries Disruption Strategy</i> – Strategia di contrasto agli intermediari del JITSIC
IESBA	<i>International Ethics Standard Board for Accountants</i> – Consiglio sulle norme deontologiche internazionali per le professioni contabili
FMI	Fondo monetario internazionale
IRS	<i>Internal Revenue Service</i> – Amministrazione fiscale degli Stati Uniti

J5	<i>Joint Chiefs of Global Tax Enforcement</i> – Partenariato internazionale tra i vertici delle amministrazioni tributarie di Australia, Canada, Paesi Bassi, Regno Unito e Stati Uniti d'America
JITSIC	<i>Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration</i> – Task force JITSIC
NECC	<i>National Economic Crime Centre</i> – Centro nazionale della criminalità economica del Regno Unito
NFRA	<i>National Financial Reporting Authority</i> – Autorità di informazione finanziaria in India
OCSE	Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico
PAN	<i>Permanent Account Number</i> – Numero di conto permanente in India
PEP	Persone politicamente esposte
Standard AEOI	Standard per lo scambio automatico di informazioni finanziarie ai fini fiscali
StAR	<i>Stolen Asset Recovery Initiative</i> – Iniziativa di recupero di fondi pubblici indebitamente sottratti
SOS	Segnalazione di operazione sospetta
TFTC	<i>Tax force on Tax Crimes and Other Crimes (OECD)</i> – Task force dell'OCSE sui reati tributari e altri reati

Sintesi

Negli ultimi decenni il mondo ha assistito a reati finanziari sempre più sofisticati, perpetrati oltre i confini nazionali, ed è cresciuto di pari passo l'interesse del pubblico per la lotta contro tali frodi a seguito di notizie ampiamente trattate dai media, quali i Panama Papers e i Paradise Papers (ICIJ, 2020^[1]). Questi reati sono spesso favoriti da avvocati, contabili, istituti finanziari e altri professionisti che contribuiscono alla creazione di strutture giuridiche e finanziarie con lo scopo di perpetrare operazioni di evasione fiscale e reati finanziari complessi. Il ristretto novero di professionisti che contribuisce a commettere e/o occultare tali reati non solo lede lo stato di diritto ma la loro stessa professione, la fiducia dei cittadini nel sistema giuridico e in quello finanziario, nonché la parità di trattamento tra i contribuenti. In ultima analisi, questa condotta compromette l'interesse collettivo teso a garantire che le tasse siano pagate e che siano disponibili per l'utilizzo pubblico. È quindi essenziale contrastare l'azione dei professionisti che facilitano la commissione di illeciti economico-finanziari (i professionisti facilitatori, *professional enablers*) per combattere alla fonte l'attività criminale.

La maggior parte dei professionisti rispetta la legge e svolge un ruolo importante nell'aiutare imprese e cittadini a comprendere e osservare le norme e nel contribuire all'efficiente funzionamento del sistema finanziario. Occorre operare una distinzione tra questi professionisti che rispettano la legge e un piccolo gruppo che sfrutta le proprie competenze e conoscenze del diritto per promuovere, commercializzare e favorire attivamente la commissione di reati da parte dei propri clienti. Questo rapporto intende offrire un supporto ai responsabili delle politiche fiscali e alle autorità incaricate dell'applicazione della legge per contrastare le azioni di questo ristretto novero di avvocati, consulenti fiscali, notai, istituti finanziari e altri intermediari che operano in veste di professionisti facilitatori per favorire gli illeciti dei propri clienti.

I professionisti facilitatori ricoprono un ruolo fondamentale nell'agevolare i contribuenti a frodare lo Stato e sottrarsi ai propri obblighi tributari, per esempio mettendo loro a disposizione strutture e regimi non trasparenti per occultare la vera identità dei soggetti che intraprendono attività illegali. Questo tipo di attività ha assunto rilevanza politica nazionale e internazionale e il tema è stato ampiamente trattato dai mezzi di informazione. Gli scandali emersi rivelano altresì il più ampio problema che l'evasione fiscale pone per la società: mina la fiducia dei cittadini, le finanze pubbliche e genera un crescente senso di instabilità causata dalla diseguaglianza. Sulla scia della pandemia da COVID-19, continuano a venire alla luce nuovi rischi, come il potenziale ruolo dei professionisti facilitatori nell'accedere in modo fraudolento ai fondi di sostegno legati alla pandemia, una circostanza che evidenzia il rischio persistente che i professionisti facilitatori rappresentano per la società.

I governi riconoscono dunque la necessità di contrastare i professionisti facilitatori che perseguono attivamente le possibilità di occultare e commettere i reati tributari e i reati finanziari di altro tipo, al fine di bloccare una parte essenziale della pianificazione e conduzione delle attività criminali. Questa strategia non è l'unica necessaria per contrastare tutti i reati fiscali e finanziari, ma può essere efficace dal punto di vista economico, poiché limita l'accesso a sofisticati mezzi di evasione e frode fiscale e riduce pertanto le opportunità di compiere reati di questo tipo.

Pur riconoscendo l'importanza del problema, i Paesi hanno manifestato la difficoltà di ostacolare con efficacia i professionisti facilitatori. Questo rapporto esamina diverse strategie dei Governi e delle Pubbliche Amministrazioni per individuare, dissuadere e contrastare le attività di questi intermediari.

Il rapporto

Il presente rapporto delinea le azioni che le autorità possono intraprendere per contrastare il problema dei professionisti facilitatori in cinque aree principali:

1. comprensione del ruolo dei professionisti facilitatori;
2. metodi per individuare i professionisti facilitatori;
3. quadri giuridici e normativi per contrastare i professionisti facilitatori;
4. strategie per dissuadere i professionisti facilitatori; e
5. misure multilaterali, nazionali e internazionali per contrastare i professionisti facilitatori.

Sebbene nella categoria dei professionisti facilitatori rientri un ampio numero di soggetti, intermediari e istituzioni che forniscono una vasta gamma di servizi le cui caratteristiche variano da Paese a Paese, il presente rapporto evidenzia gli approcci comuni impiegati per contrastare il ricorso ai professionisti facilitatori. Questo lavoro si rivolge principalmente alle autorità competenti per gli illeciti tributari ma intende anche essere di aiuto alle altre autorità incaricate dell'applicazione della legge, dati i collegamenti tra i reati fiscali e le altre violazioni finanziarie, come il riciclaggio di denaro o la corruzione, e le analogie nelle modalità con cui i reati sono commessi, in particolare nella misura in cui sottolinea l'importanza della cooperazione tra agenzie e del multilateralismo in generale.

Il testo è stato curato dalla *Task force* dell'OCSE sui reati tributari e altri reati (TFTC) e attinge dall'esperienza sia dei Paesi membri dell'OCSE sia dei Paesi non membri.

Conclusioni e strategie di risposta raccomandate per contrastare i professionisti facilitatori

Il presente rapporto promuove una migliore comprensione del problema posto dai professionisti facilitatori e delle varie azioni di contrasto, nell'ottica di incoraggiare i Paesi a elaborare una strategia nazionale apposta per opporsi ai professionisti facilitatori che partecipano attivamente ai reati tributari e ad altri reati finanziari.

Il rapporto invita i Paesi a valutare l'adozione di una strategia, o a rafforzare quella esistente, per contrastare i professionisti facilitatori. In questo ambito, i Paesi dovranno tenere conto delle strategie di risposta consigliate per combattere i professionisti facilitatori, enunciate di seguito nella Tabella 1.

Tabella 1. Strategie di risposta raccomandate per contrastare i professionisti facilitatori

Raccomandazione	Elementi principali
<p>Sensibilizzazione</p> <p><i>Assicurare che gli investigatori che conducono accertamenti per i reati fiscali dispongano delle conoscenze, delle informazioni e delle competenze analitiche necessarie per individuare le tipologie di professionisti facilitatori che operano sul loro territorio e per determinare i rischi posti dalle modalità con cui i professionisti facilitatori elaborano, commercializzano,</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Valutare la necessità di una definizione comune di professionisti facilitatori, tenendo conto del ruolo e dei diversi livelli di colpevolezza nei vari settori • Informare le amministrazioni pubbliche delle categorie di servizi prestati dai professionisti facilitatori e delle ragioni per cui rappresentano un rischio

<p><i>attuano e occultano i reati tributari e finanziari.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Mettere a punto indicatori di rischio per individuare i professionisti facilitatori, basandosi sulle varie fonti di dati disponibili
<p>Legislazione</p> <p><i>Assicurare che la legge conferisca a investigatori e magistrati poteri sufficienti per individuare, perseguire e sanzionare i professionisti facilitatori di reati fiscali, in modo da dissuadere e sanzionare i soggetti riconosciuti come tali.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Valutare l'eventuale necessità di uno specifico regime di responsabilità del professionista facilitatore, che funga da ulteriore deterrente per tale condotta ● Valutare se il quadro giuridico offre ai magistrati mezzi sufficienti per provare il reato costituito dall'agire come facilitatore professionista ● Riflettere sull'eventualità che il segreto professionale rappresenti un ostacolo per il buon esito delle indagini e dell'azione legale ● Verificare l'eventualità che la capacità dei sospettati di risolvere i casi ostacoli l'effetto deterrente della legge ● Esaminare la possibilità di ricorrere a organi professionali di vigilanza o di regolamentazione per bloccare l'attività dei professionisti facilitatori
<p>Dissuasione e contrasto</p> <p><i>Assicurare che sia in atto una strategia coerente e multidisciplinare per prevenire e contrastare le attività dei professionisti facilitatori, in particolare favorendo la comunicazione di informazioni, facendo ricorso agli organi di vigilanza e a settori specifici, incentivando la disclosure tempestiva e la segnalazione delle irregolarità (whistleblowing) e adottando concretamente modalità di applicazione rigorose.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Prevenire gli abusi attraverso la comunicazione con i contribuenti e la formazione dei professionisti ● Sfruttare le competenze degli organi professionali di vigilanza e regolamentazione e le informazioni a disposizione degli stessi ● Incentivare la buona <i>governance</i> societaria e una cultura del rispetto delle regole ● Creare meccanismi per la <i>collaborazione</i> volontaria (voluntary disclosure), la segnalazione e il <i>whistleblowing</i> ● Valutare l'introduzione di norme sulla <i>comunicazione</i> obbligatoria (mandatory disclosure) di informazioni che impongano agli intermediari di segnalare eventuali sistemi fraudolenti già nelle prime fasi del loro avvio
<p>Cooperazione</p> <p><i>Assicurarsi che le autorità competenti massimizzino l'utilizzo di informazioni, strumenti di intelligence e i poteri di indagine resi disponibili da altri organismi nazionali e internazionali in modo da contrastare professionisti facilitatori altamente specializzati e attivi su scala transnazionale.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Avvalersi di meccanismi interistituzionali, come segnalazione di sospetti, condivisione di informazioni, indagini a cui partecipano più organismi e altri meccanismi proattivi di cooperazione ● Sfruttare i meccanismi di cooperazione internazionale, come l'ampia possibilità di scambi di informazioni (su richiesta e automatici, richieste di gruppo, scambi spontanei e condivisione con altre autorità), nonché i meccanismi di cooperazione multilaterale
<p>Attuazione</p> <p><i>Nominare nel territorio di propria competenza un responsabile e un organismo incaricato di sovrintendere all'attuazione della strategia contro i professionisti facilitatori, di esaminarne l'efficacia nel corso del tempo e di apportare modifiche, se necessario.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Assicurare che i responsabili degli organismi incaricati dell'applicazione delle politiche e della legge si impegnino ad affrontare e contrastare i professionisti facilitatori, a contribuire alla strategia e a implementare gli aspetti della strategia di loro competenza ● Nominare un referente nazionale incaricato di assicurare il coordinamento tra le diverse autorità competenti e di valutare le esigenze, le criticità e i punti di forza di ciascuna di esse nel loro lavoro di contrasto dei professionisti facilitatori ● Organizzare dibattiti trasparenti tra le amministrazioni pubbliche, le imprese, i cittadini, il mondo accademico e le associazioni di categoria per tener conto delle esperienze e delle opinioni di tutti i settori

-
- | | |
|--|--|
| | <ul style="list-style-type: none">• Garantire la disponibilità di risorse adeguate per un'attuazione efficace della strategia contro i professionisti facilitatori |
|--|--|
-

1 Il ruolo dei professionisti facilitatori nei reati tributari e negli altri reati finanziari

1.1. Chi sono i professionisti facilitatori

I professionisti facilitatori di reati tributari e altri reati finanziari sono, in genere, intermediari che sfruttano le proprie conoscenze professionali per consentire ad altri di commettere un reato fiscale (ed eventualmente altri reati finanziari correlati). Si tratta per esempio di consulenti fiscali, avvocati e consulenti legali, contabili, consulenti finanziari, banche e istituti finanziari, fornitori di servizi per la costituzione di imprese, rappresentanti legali, notai, *trustee* per i *trust* di interesse imprenditoriale, fornitori di servizi alle imprese e ai *trust* e altri promotori di sistemi per favorire l'evasione fiscale.

1. I professionisti che rispettano la legge e che operano nella legalità rappresentano un segmento importante del sistema giuridico e finanziario e contribuiscono a garantire l'adempimento della legge. I professionisti facilitatori formano un gruppo distinto di professionisti che, intenzionalmente e attivamente, elabora strategie per favorire la commissione di reati (sia al servizio dei clienti onesti sia di quelli che compiono reati tributari e altri reati finanziari). Il presente rapporto riguarda i professionisti facilitatori completamente o parzialmente al servizio di clienti che pongono in essere condotte criminali.

2. Un professionista facilitatore è generalmente una persona fisica o giuridica che ha la competenza professionale per prestare ai clienti un servizio specifico che consentirà loro di commettere un reato tributario o un altro reato finanziario.¹ Nella maggior parte dei Paesi non esiste una definizione propria del termine "professionista facilitatore" (*professional enabler*). Le caratteristiche che accomunano questi soggetti, tuttavia, sono le seguenti:

- possesso di qualifiche o formazione professionali;
- competenza nelle pratiche fiscali, legali o finanziarie;
- esperienza nella creazione di strutture fiscali o strutture che presentano elementi transnazionali; e
- esperienza nella costituzione di strutture opache per evitare indagini sulle attività fiscali ed economiche dei clienti.

3. Per alcuni Paesi, il concetto di professionista facilitatore è circoscritto e si riferisce alla condotta più proattiva e intenzionale, mentre altri Paesi adottano una prospettiva più ampia per ricomprendere i

¹ Il Riquadro 16 presenta un esempio di persone fisiche o istituzioni finanziarie nei cui confronti pendono azioni legali per il loro ruolo di professionisti facilitatori.

soggetti che sanno, o hanno motivi di sapere, che i loro servizi verranno utilizzati in modo improprio. Possono, per esempio, esservi distinzioni tra:

- soggetti che favoriscono in modo generico i reati fiscali, fornendo i servizi elencati alla sezione 1.2;
- promotori di evasione fiscale che attivamente progettano e commercializzano sistemi per favorire l'evasione fiscale;
- facilitatori e fornitori di servizi che pongono in essere alcuni aspetti di schemi di evasione fiscale, ma che possono avere un livello diverso di conoscenza o competenza e il cui ruolo è solo una parte di un quadro più ampio.

In base al Paese, tali distinzioni possono determinare reati fiscali distinti, livelli diversi di sanzioni, il ricorso a sanzioni civili (non penali) oppure la configurazione come reato di alcune violazioni aggravate, ma non di altre.

4. I professionisti offrono vari servizi aziendali leciti ai clienti, come consulenza legale e contabile, ma possono altresì essere esperti nel trovare lacune giuridiche che lasciano spazio per architettare strategie di elusione fiscale. Queste strategie si configurano all'interno delle cosiddette "zone grigie della legge" e consentono ai professionisti di approfittare delle inadeguatezze o ambiguità del quadro giuridico di una giurisdizione per ottimizzare la situazione fiscale del proprio cliente. Sebbene la possibilità di sfruttare queste "zone grigie" non sia tecnicamente illegale, le giurisdizioni dovrebbero limitarla, potenziando la rispettiva legislazione fiscale e promuovendo la cooperazione internazionale. Attraverso il Quadro Inclusivo dell' OCSE/G20 sul BEPS (OECD, 2020^[2]),² l'OCSE lavora da anni su questo tema, il quale non è tuttavia l'argomento centrale del presente rapporto.

5. Questa pubblicazione analizza invece le situazioni in cui i professionisti, nell'ambito dei servizi e della consulenza forniti, si spingono oltre l'interpretazione alla ricerca di lacune giuridiche fino a facilitare la frode e l'evasione fiscale tramite un intervento e una partecipazione attiva. La differenza tra prestare assistenza legale o consulenza professionale lecita e partecipare alla commissione di un reato risiede nel tipo di consulenza che il professionista offre e nell'eventualità che da tale consulenza derivino attività illegali.

6. Il presente rapporto ipotizza una definizione ampia dei professionisti facilitatori, la cui caratteristica è quella di aver ricevuto una formazione professionale o di possedere una competenza specifica nell'ambito di alcune professioni chiave. I professionisti facilitatori sono professionisti competenti che sfruttano la propria conoscenza per agevolare la commissione di reati tributari ed economici, generalmente su vasta scala e attraverso mezzi complessi. Questa definizione ampia permette alle autorità di mettere a punto una strategia di carattere globale, incentrata sui professionisti facilitatori che favoriscono attivamente la commissione dei reati fiscali, ma riconoscendo al tempo stesso che anche i facilitatori meno consci della propria complicità continuano a rappresentare un problema (sia quando chiudono consapevolmente un occhio sia quando dovrebbero ragionevolmente conoscere i rischi).

1.2. I servizi prestati dai professionisti facilitatori

I professionisti facilitatori sono in grado di offrire una varietà di servizi, molti dei quali sono legittimi servizi alle imprese, che, tuttavia, possono essere impiegati per agevolare la commissione di reati economico-finanziari.

² Al Quadro Inclusivo dell'OCSE/G20 sul BEPS aderiscono oltre 135 Paesi, per contrastare l'elusione fiscale, migliorare la coerenza delle norme fiscali internazionali e assicurare un contesto di maggiore trasparenza in materia tributaria.

7. Secondo quanto rilevato dal TFTC, gli esempi che seguono illustrano i servizi più comuni o problematici che i professionisti facilitatori prestano. La semplice erogazione di tali servizi non implica che l'erogatore sia un professionista facilitatore dato che molti dei servizi in questione sono non solo legittimi, ma parte essenziale del sistema finanziario globale. Nondimeno, quando vi è l'intenzione di inserire il servizio all'interno di uno schema per commettere un reato fiscale, o quando il fornitore del servizio chiude consapevolmente un occhio o dovrebbe ragionevolmente sapere che i suoi servizi sono richiesti per questo scopo, si presume che vi sia l'operato di un professionista facilitatore.

8. Se è vero che le tipologie di servizi illeciti forniti dai professionisti facilitatori variano in ciascuna giurisdizione, la realizzazione di comparazioni permette l'individuazione di tendenze comuni, tra cui, per esempio:

- occultare redditi o mascherare la natura e la fonte degli utili, allo scopo di evadere il fisco;
- oscurare la titolarità effettiva di beni, spesso attraverso complesse strutture giuridiche che interessano numerose giurisdizioni, con la finalità di evitare indagini;
- offrire consulenza su come evadere gli obblighi tributari con transazioni, documentazioni o dichiarazioni falsificate.

9. Le sezioni che seguono descrivono diverse tipologie di servizi che, secondo quanto stabilito dai Paesi, sono comunemente offerti dai professionisti facilitatori. Molte di queste attività potrebbero non solo facilitare i reati tributari ma anche altri reati finanziari come il riciclaggio di denaro, e ciò necessita l'adozione di approcci multidisciplinari, come illustrato più avanti nel capitolo 5.

1.2.1. Costituzione di società, trust e altre strutture societarie

10. La maggior parte dei Paesi che hanno contribuito al presente rapporto hanno sottolineato il ruolo preponderante di società, *trust* e altre persone giuridiche e strumenti societari nei casi di frode fiscale e reati finanziari. Le strutture societarie attraggono i criminali principalmente per due ragioni: conferiscono un senso di legittimità (IMF, 2019^[3]) e, il velo societario permette di mantenere le entità distinte dalle persone fisiche e sono pertanto utili per schermare l'identità del titolare effettivo, come si chiarisce di seguito (Halter et al., 2011^[4]). È possibile, per esempio, dissimulare fondi di origine illecita nell'ambito di legittime operazioni societarie, unendo profitti leciti e illeciti che possono essere trasferiti in altre entità societarie o in conti correnti nazionali o esteri. In quest'ottica, i servizi professionali per la costituzione di tali entità e strumenti giuridici, sebbene rappresentino di per sé un'attività lecita e importante, possono anche richiamare l'attenzione degli investigatori e inquirenti, laddove tali veicoli siano poi utilizzati per attività illegali.

11. L'impiego di strutture societarie per scopi illeciti è favorito in quei contesti dove la costituzione di società è veloce, semplice e ha un costo contenuto. Se da un lato la rapidità con cui è possibile costituire strutture societarie è spesso mirata a ridurre l'onere degli adempimenti per i titolari d'impresе legittime e a incoraggiare la crescita economica nazionale, dall'altro lato questa pratica può altresì creare situazioni di vulnerabilità che vengono sfruttate dai criminali. Quando è possibile costituire rapidamente nuove società, i criminali non hanno bisogno di infiltrarsi nelle aziende consolidate. In molti casi, i truffatori si servono di strutture societarie aventi sede in più giurisdizioni per ostacolare le indagini e offrire quanto più possibile una parvenza di legittimità. Possono, per esempio, costituire la società di facciata sul territorio nazionale, mentre i conti e le attività sono delocalizzati nelle giurisdizioni *offshore*. La scelta del tipo di persona giuridica può, inoltre, essere intenzionale, per trarre vantaggio da quegli strumenti dove la separazione tra la titolarità giuridica e la titolarità effettiva dei beni è pensata per impedire agli investigatori di individuare il proprietario o recuperare i beni dallo stesso.

12. Numerosi Paesi hanno indicato di avere avviato in questo ambito progetti specifici per analizzare il ricorso a intermediari specializzati nella costituzione di imprese o a fornitori di servizi alle imprese e ai *trust*, proprio a causa della diffusione del ruolo dei professionisti facilitatori nella creazione delle strutture

societarie utilizzate per favorire l'evasione fiscale o l'occultamento della titolarità effettiva e dei redditi. Tra i servizi di questo tipo prestati dai professionisti facilitatori si annoverano, per esempio:

- prestare assistenza nell'apertura di società di comodo, registrandole a nome di altre persone giuridiche, o di conti bancari intestati in modo da oscurare la titolarità, sia a livello nazionale che internazionale;
- garantire la conservazione sicura di informazioni incriminanti;
- fornire strumenti di gestione o assistenza nell'investimento di fondi non dichiarati che sono proventi di attività criminali in giurisdizioni estere;
- fare da intermediatore con altri prestatori di servizi, per esempio in una giurisdizione *offshore*, allo scopo di creare una struttura transnazionale che viene più difficilmente intercettata dalle autorità incaricate dell'applicazione della legge.

Riquadro 1. Trust istituiti all'estero e impiegati nelle catene di proprietà finalizzate a occultare la titolarità effettiva e i flussi finanziari

Esempio fornito dalla Nuova Zelanda

A seguito di alcune rivelazioni emerse nei *Panama Papers*, il Paese è venuto a conoscenza del possibile uso improprio di *trust* neozelandesi da parte di fornitori di servizi alle imprese e ai *trust*. Tale uso improprio era incentrato sulla copertura della titolarità effettiva dei soggetti controllanti ultimi, sfruttando la buona reputazione internazionale della Nuova Zelanda, considerata un Paese con un solido impianto regolatorio. I *trust* neozelandesi venivano quindi inseriti come ulteriore anello nelle catene di proprietà internazionali, rendendo più complicato per le autorità il pronto tracciamento della titolarità effettiva ultima e dei flussi finanziari. Erano i fornitori di servizi alle imprese e ai *trust* a facilitare questa attività, attraverso la costituzione e gestione di *trust* esteri.

Nel momento in cui tali informazioni sono venute alla luce, l'amministrazione neozelandese competente si è mossa rapidamente per rafforzare le norme sulla comunicazione per i *trust* esteri. Sono state introdotte nuove regole che introducono l'obbligo di iscrizione dei *trust* esteri (*trust* costituiti da soggetti non residenti) presso l'amministrazione fiscale nazionale (*Inland Revenue*) e l'obbligo di fornire informazioni complete sui *settlor* (disponenti), i *trustee*, i beneficiari o i soggetti che detengono poteri in relazione al *trust* o al *trustee*. In sede di iscrizione occorre altresì produrre l'atto costitutivo del *trust* e la documentazione di supporto. Per conservare l'iscrizione del *trust* estero, vi è l'obbligo permanente di fornire all'*Inland Revenue* informazioni complete sull'assegnazione del reddito al *trust*, unitamente alle comunicazioni annuali.

Le informazioni raccolte in base a queste nuove direttive sono archiviate in un registro conservato dall'*Inland Revenue*. Queste informazioni possono essere condivise con l'unità di informazione finanziaria della polizia e con il Ministero dell'Interno, che controlla i fornitori di servizi alle imprese e ai *trust* a scopo di antiriciclaggio. I dati pertinenti sui *trust* esteri sono altresì forniti, su richiesta, ai firmatari di convenzioni fiscali con la Nuova Zelanda, secondo quanto stipulato nei trattati per lo scambio di informazioni.

L'introduzione di questi obblighi di comunicazione rafforzati per i *trust* esteri è stata pensata per assicurare la trasparenza necessaria a scoraggiarne l'uso improprio, in particolare da parte di quei fornitori di servizi alle imprese e ai *trust* che approfittano delle regole di comunicazione semplificate per operare. Le previsioni si sono rivelate corrette e il numero di *trust* esteri ora amministrati in Nuova Zelanda è significativamente calato del 75%, passando da 11 671 (al 31 maggio 2016) a 2 965 (al 31 maggio 2019).

1.2.2. Costituzione di strutture offshore per occultare titolarità effettiva e proventi

13. I professionisti facilitatori destano generalmente preoccupazione per il loro coinvolgimento nella costituzione di strutture *offshore*. In particolare, le strutture *offshore* possono essere utilizzate per celare la titolarità effettiva oppure per occultare proventi/attività. Le strutture *offshore* per oscurare la titolarità effettiva possono essere impiegate, per esempio, per celare i proventi di un reato (come i redditi su cui non si pagano le imposte o le tangenti) oppure per tentare di evadere obblighi dichiarativi (come quelli previsti dallo Standard per lo scambio automatico di informazioni contabili e finanziarie ai fini fiscali – Standard AEOI). Quando si frappongono una serie di persone giuridiche o strumenti societari in giurisdizioni diverse, come una sequenza di società di comodo con complesse strutture di titolarità e controllo, è più difficile per gli investigatori intercettare con rapidità e precisione la persona che detiene i beni e, nel caso di un soggetto criminale, recuperare tali beni.

14. I Paesi hanno altresì segnalato che i professionisti facilitatori agevolano specificamente la creazione di strumenti che possono essere utilizzati per oscurare la titolarità effettiva, come azioni al portatore e amministratori o azionisti prestanome. In questi casi, il professionista in questione è il principale artefice della creazione di questi strumenti destinati a celare l'identità dei soggetti coinvolti in reati tributari o altri reati finanziari. Può trattarsi, per esempio, del caso in cui il professionista facilitatore metta a disposizione amministratori, *trustee*, azionisti quali meri prestanome, ecc., per mascherare la titolarità effettiva del proprio cliente. Il semplice utilizzo di un prestanome comporta il rischio di oscurare notevolmente la titolarità effettiva dell'entità o dei beni, perché questa pratica è spesso regolata da accordi privati tra persone e la sua esistenza potrebbe non risultare subito chiara per gli investigatori fiscali. Un prestanome può inoltre essere, a sua volta, una società, circostanza che aggiunge per gli investigatori un ulteriore livello di opacità e complessità nell'individuare i soggetti che detengono la titolarità effettiva e il controllo finale. Il ricorso ad amministratori prestanome può pertanto essere considerato un indicatore di rischio che segnala la presenza di attività criminali e professionisti facilitatori.

Riquadro 2. Strutture di dividendi per oscurare la titolarità effettiva e il reddito da investimenti in località offshore

Esempio fornito dai Paesi Bassi

Un contribuente olandese crea una struttura di pianificazione fiscale aggressiva. Il contribuente vende la sua società unipersonale a responsabilità limitata a un presunto soggetto terzo. Il soggetto terzo è spesso un'entità giuridica olandese, le cui azioni sono detenute da un'entità costituita in una giurisdizione *offshore*, che è in effetti gestita dal contribuente olandese tramite amministratori prestanome. L'entità *offshore* effettua dei pagamenti al titolare effettivo finale, tuttavia i pagamenti sono mascherati sotto forma di donazioni o prestiti a condizioni favorevoli, anziché pagamenti di dividendi che normalmente avrebbero implicazioni fiscali. L'intero piano è perpetrato dal contribuente olandese per occultare ed evadere di proposito gli obblighi di imposta sui dividendi imponibili.

Poiché gli importi sono trasferiti a un conto bancario estero del titolare effettivo finale e tale conto non è dichiarato nella dichiarazione dei redditi del contribuente olandese, le autorità tributarie olandesi non sono in grado di intercettare l'evasione, a meno che non ricevano informazioni sul piano di evasione fiscale, per esempio informazioni sul conto bancario estero del contribuente, ottenute grazie allo scambio automatico di informazioni contabili e finanziarie ai fini fiscali.

Riquadro 3. Professionisti facilitatori che costituivano strutture *offshore* intercettati grazie a un'operazione sotto copertura

Esempio fornito dagli Stati Uniti d'America (DOJ, 2014^[5])*

La Società A, una società di investimenti con sede in una giurisdizione *offshore*, si occupava della gestione patrimoniale e di strategie di investimento per soggetti con elevata disponibilità di capitali. I funzionari statali hanno ricevuto informazioni secondo cui la società cercava di invogliare cittadini statunitensi a investire *offshore*. Non era noto se la Società A informasse i cittadini statunitensi dell'obbligo di dichiarare i conti *offshore* alle amministrazioni competenti, come prevedeva la legge.

Alcuni agenti sotto copertura hanno contattato i consulenti d'investimento della Società A, comunicando di essere interessati a investire *offshore* e richiedendo un incontro di persona per discutere di alcuni dei capitali sensibili da essi detenuti. Gli agenti hanno spiegato di avere architettato un piano di frode bancaria e di avere l'esigenza di trasferire 2 milioni di USD per evitare una verifica contabile basata su rilevazioni storiche da parte della banca e non essere individuati dai funzionari delle forze dell'ordine.

I consulenti d'investimento hanno risposto di non occuparsi in genere dei clienti statunitensi ma hanno invitato i funzionari a incontrare un legale in un'altra giurisdizione straniera per costituire una fondazione in tale località. Sarebbe stata quindi la fondazione *offshore* a diventare loro cliente e non un cittadino statunitense e tale fondazione avrebbe avuto il compito di celare la vera titolarità effettiva.

Gli agenti sotto copertura si sono recati nell'altra giurisdizione straniera, hanno pagato 5 000 USD per la costituzione dell'entità *offshore* e trasferito successivamente i fondi dagli Stati Uniti verso la prima giurisdizione straniera, dove i capitali sono stati diluiti in altri conti societari, prima di essere trasferiti nella seconda giurisdizione straniera, sotto la gestione della Società A. Nel corso dell'intera operazione, i consulenti d'investimento della Società A erano perfettamente a conoscenza del loro ruolo nella gestione di fondi non tassati e provenienti da una presunta truffa bancaria.

Dopo alcuni mesi, i funzionari hanno contattato i consulenti d'investimento per informarli di voler chiudere il conto. I fondi sono stati spostati tramite l'entità *offshore* e riportati nel Paese di origine. I consulenti hanno commesso un reato di riciclaggio, dal momento che hanno consapevolmente investito fondi illeciti e si sono serviti di una società di comodo per occultare la vera origine e titolarità dei fondi.

Quando sono scattati gli arresti, gli arrestati hanno collaborato con i funzionari statali. I colpevoli sono stati condannati alla detenzione federale e, grazie alle informazioni fornite dai professionisti facilitatori, sono partite indagini ulteriori. Dalle osservazioni e gli insegnamenti tratti da questo esempio si deduce che mirare ai promotori delle truffe, anziché ai singoli investitori che trasferiscono fondi all'estero, è molto più utile e le indagini producono risultati di portata molto più ampia.

* Nota: questo esempio è stato fornito attraverso fonti di informazione pubblicamente disponibili.

Riquadro 4. Ricorso a fornitori di servizi *offshore* per occultare i flussi finanziari

Esempio basato su elementi fattuali forniti da Svezia e Regno Unito

Si è osservato come un fornitore di servizi *offshore* mettesse a disposizione dei propri clienti pacchetti di servizi che includevano carte prepagate anonime di emittenti *offshore* e strutture *offshore* associate a conti bancari *offshore*, servizi che venivano tutti pubblicizzati *online*. I clienti erano incoraggiati a

utilizzare domini di posta elettronica crittografata per comunicare con il fornitore dei servizi *offshore* e assicurare la segretezza. I clienti potevano utilizzare vari metodi per effettuare accrediti sulle proprie carte prepagate *offshore*, come inviare contanti tramite servizi di trasferimento di denaro e inoltrare fondi attraverso molteplici banche corrispondenti prima di raggiungere il conto messo a disposizione dal fornitore di servizi *offshore*. Il fornitore in questione aveva conti bancari aperti presso numerose banche diverse, che venivano spesso cambiati per evitare che le autorità preposte al rispetto della legge li individuassero.

1.2.3. Fornitura di falsa documentazione

15. Molti Paesi hanno indicato come tra i principali servizi dei professionisti facilitatori vi sia la fornitura di documentazione falsa. Essi sfruttano le loro conoscenze professionali per produrre documenti falsi che sembrano autentici oppure per alterare in modo fraudolento documenti originali e permettere così ai propri clienti di evadere le imposte grazie a informazioni false o alterate. Se è vero che molti obblighi legali e normativi, come l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi annuale, del bilancio o della documentazione di supporto per le operazioni di società regolarmente registrate, rappresenterebbero normalmente un ostacolo alla capacità di commettere reati tributari e altri reati finanziari, i Paesi hanno constatato che i professionisti facilitatori falsificavano le pratiche per permettere ai loro clienti di evadere i rispettivi obblighi fiscali o per fornire alla criminalità organizzata una parvenza di legittimità e ingannare investitori, fornitori, clienti e investigatori.

16. Numerosi Paesi hanno segnalato un'altra criticità: talvolta non tutte le parti coinvolte sono consapevoli di agire di concerto con un professionista facilitatore che ha falsificato o alterato documenti. Gli acquirenti terzi in buona fede sono così esposti al rischio di essere ingannati o truffati. È pertanto estremamente importante disporre di regimi sanzionatori mirati specificamente ai professionisti facilitatori.

Riquadro 5. Falsificazione di documenti per evadere l'imposta sul reddito

Un consulente fiscale crea strutture per un soggetto con elevata disponibilità di capitali, la Sig.ra X, per aiutarla a evadere il pagamento dell'imposta sul reddito. Il consulente in questione è noto per pubblicizzare uno specifico regime di evasione fiscale, in base al quale consiglia ai clienti di emigrare dal loro Paese di origine verso una giurisdizione estera, ma di rimanervi intenzionalmente per un periodo inferiore al numero minimo di giorni necessari per ottenere la residenza fiscale nella giurisdizione estera. Il consulente presenta quindi la dichiarazione dei redditi per conto della Sig.ra X, nel Paese di origine di quest'ultima, con informazioni falsificate e documenti che dimostrano apparentemente che la Sig.ra X è emigrata e non ha più legami personali con il suo Paese di origine. Questa situazione permette alla Sig.ra X di figurare come nomade fiscale che non è soggetta al versamento delle imposte sul reddito generato in qualsiasi parte del mondo, né nel suo Paese di origine, né nella giurisdizione estera. In realtà, la Sig.ra X continua a risiedere abitualmente nel suo Paese di origine ma è in grado di evadere le imposte sul reddito attraverso una finzione giuridica architettata dal suo consulente fiscale, che falsifica i documenti da presentare alle autorità tributarie.

Riquadro 6. Falsificazione di documenti per ottenere un rimborso d'imposta ingiustificato

Esempio fornito dagli Stati Uniti d'America (IRS, 2020_[61])*

Le dichiarazioni dei redditi sull'imposta federale devono essere presentate all'*Internal Revenue Service* (IRS) con cadenza annuale. Molti cittadini statunitensi scelgono di pagare un contabile o un commercialista per preparare e presentare la loro dichiarazione dei redditi sull'imposta federale anziché procedere da soli. L'IRS autorizza i contabili e i commercialisti a effettuare la registrazione e ottenere l'abilitazione per presentare la dichiarazione telematica. Sfortunatamente una percentuale, seppure esigua, di commercialisti sfrutta le proprie competenze per commettere frodi anziché per assistere i cittadini statunitensi a preparare e presentare le rispettive dichiarazioni dei redditi sull'imposta federale nel rispetto della legge.

In questo esempio, il commercialista, all'insaputa dei suoi clienti, dichiarava perdite commerciali e donazioni benefiche false sulle dichiarazioni dei redditi sull'imposta federale dei suoi clienti. Queste false informazioni hanno prodotto una riduzione del reddito imponibile del contribuente, aumentando pertanto il rimborso d'imposta federale allo stesso spettante. Il commercialista ha fidelizzato i clienti, perché i rimborsi d'imposta federale erano generalmente maggiori di quelli che avrebbero potuto ottenere se si fossero rivolti ad altri commercialisti.

Le informazioni fraudolente inserite in dichiarazione per tutti i clienti, nel corso di tre periodi di presentazione, hanno prodotto un debito d'imposta, derivante da finalità criminali, superiore a 1 milione di USD. Il commercialista è stato condannato a 37 mesi di carcere e non potrà più esercitare la professione.

* Nota: questo esempio è stato fornito attraverso fonti di informazione pubblicamente disponibili.

1.2.4. Assistenza nelle procedure di insolvenza, fallimento e liquidazione

17. Le procedure di insolvenza rappresentano un'opportunità per le persone fisiche che, con l'aiuto dei professionisti facilitatori, possono abusare del sistema per sviare le indagini ed evadere il pagamento di imposte e altri debiti. Le frodi legate alle procedure di insolvenza hanno luogo quando una società conduce la propria attività in modo fraudolento e spesso vengono commesse prima della procedura di insolvenza prevista per la società. Anche se il fallimento riguarda la posizione finanziaria di una persona fisica, le vittime sono spesso le società che hanno accordato crediti a quest'ultima e le autorità tributarie a cui vanno versate le imposte.

18. Le frodi commesse con la costituzione di società *phoenix* (*phoenixing*) hanno luogo quando le attività di una società in fallimento vengono trasferite a una società appositamente costituita (la società *phoenix*). Si procede a sciogliere la società fallita, che si lascia alle spalle una serie di debiti e di creditori truffati, comprese le autorità tributarie. La nuova società è spesso identica o simile alla vecchia società ma è in grado di condurre l'attività senza che si rilevino i precedenti della società sciolta.

19. Costituire una nuova società dalle ceneri di una società fallita è legale, ma la frode si configura quando gli amministratori sfruttano la società *phoenix* per trasferire le attività della società in fallimento al di sotto del loro valore di mercato, prima della procedura di insolvenza, normalmente verso un'altra società di cui essi stessi, o una parte loro collegata, sono titolari effettivi. Grazie a questo stratagemma, gli amministratori riducono in modo fraudolento i fondi disponibili per il rimborso dei creditori quando la società debitrice verrà dichiarata insolvente.

20. I professionisti facilitatori potranno intervenire costituendo una società nominalmente controllata da terzi (che potrà essere o meno fittizia), contribuendo a creare uno schema di titolarità effettiva attraverso cui i soggetti controllanti delle società in fallimento possono incanalare le attività prima della liquidazione. I creditori rimangono, di conseguenza, truffati, ivi inclusa l'amministrazione tributaria, che è creditrice per i debiti d'imposta non pagati. In alcuni Paesi sono in vigore disposizioni di legge che consentono ai liquidatori o ai creditori di intraprendere azioni nei confronti dei singoli soggetti che cercano rifugio dietro il velo societario.

21. L'esempio che segue riporta un caso, in forma anonimizzata, di una condanna per frode da *phoenixing*.

Riquadro 7. Frode commessa con la costituzione di una società *phoenix*

Il Sig. X e il suo complice, il Sig. Y, gestivano una società che si occupa di pratiche di insolvenza. Il Sig. Y ha creato un'identità fittizia – il Sig. Z – fornendone i dettagli al Sig. X che ha usato il fittizio Sig. Z per:

- depositare documenti falsi e fuorvianti in cui si conferisce al Sig. Z la carica di amministratore;
- sostituire una persona reale che ricopre la carica di amministratore con l'identità fittizia e retrodatare la nomina ad amministratore di 18 mesi; e
- redigere altri documenti societari falsi utilizzando l'identità fittizia, come documenti riguardanti le imposte e i rapporti di lavoro.

Il Sig. X si è servito dell'identità fittizia per favorire le procedure di concordato preventivo per i debiti di tre società in amministrazione controllata. Grazie al finto Sig. Z, i professionisti facilitatori, Sig. X e Sig. Y, sono riusciti a dichiarare che la nuova società *phoenix* fosse controllata dal Sig. Z, quando la titolarità effettiva rimaneva in capo ai titolari delle società in fallimento. Questo strumento ha permesso ai professionisti facilitatori di scorporare illecitamente le attività delle società in fallimento e trasferirle alla società del finto Sig. Z, prima dell'avvio della procedura di liquidazione delle società in fallimento.

Il Sig. Y e il Sig. X avevano già fornito consulenza in pratiche di insolvenza agli amministratori di queste società e a quattro altre società. L'indagine è scattata a seguito di una segnalazione di illecito da parte del liquidatore esterno di una delle società in fallimento.

1.2.5. Facilitazione di frodi fiscali attraverso operazioni *cum-ex*

22. Un esempio che illustra le differenze tra le pratiche legali e le pratiche illegali attuate dai professionisti facilitatori è il cosiddetto Scandalo *cum-ex*, emerso a metà del decennio 2010-20. Consulenti fiscali e avvocati hanno adottato per decenni una strategia di ottimizzazione fiscale, nota come *dividend stripping* o *cum-cum*, che consiste nel trasferire i titoli detenuti in una società a un'entità estera per evitare di pagare l'imposta sui dividendi e poi rivenderli al titolare originario. Un'operazione di *dividend stripping* rientra nelle aree grigie della legge. In molti Paesi, trasferire titoli in una giurisdizione dove i dividendi non sono tassati proprio prima del giorno del loro pagamento non costituisce una pratica illegale.

23. Quando le operazioni di *dividend stripping* sono state vietate in Germania, i professionisti facilitatori hanno ideato una nuova strategia, definita *cum-ex*. Il *cum-ex* era uno schema illecito di frode fiscale che coinvolgeva un fitto mosaico di intermediari e società che effettuavano molteplici scambi di titoli in un arco di tempo molto breve, prima e dopo il giorno del pagamento dei dividendi. Il titolo viene scambiato con tanta frequenza e rapidità che le autorità tributarie non riescono più a individuare chi abbia o meno pagato le imposte sul titolo, finendo per rimborsare imposte che non hanno mai riscosso. I professionisti facilitatori hanno escogitato questo schema fiscale fraudolento, lo hanno attivamente commercializzato a clienti altamente esigenti e lo hanno implementato sapendo che in numerose giurisdizioni avrebbe configurato un reato penale. La condotta tenuta con le operazioni *cum-ex* costituisce una frode fiscale nella maggior parte delle giurisdizioni e, in quanto tale, è una pratica illegale, la cui responsabilità penale ricade sui professionisti che l'hanno perpetrata. I professionisti facilitatori in questione hanno evitato di proposito l'utilizzo di questo schema nei paesi dove sapevano che sarebbero stati con tutta probabilità perseguiti penalmente.

24. Sebbene in base alla legislazione di molti Stati membri dell'Unione europea, il *dividend stripping* non è un'operazione illegale, è pur sempre una pratica dannosa che negli ultimi 15 anni è costata a questi stessi Paesi oltre 55 miliardi di EUR in imposte non versate, in particolare in Austria, Belgio, Danimarca e Germania. Lo schema fraudolento *cum-ex* è costato allo Stato tedesco almeno 7,2 miliardi di EUR in mancate entrate tra il 2005 e il 2012.

25. Si illustra di seguito un esempio di operazione di *dividend stripping* e dello strumento fiscale fraudolento *cum-ex*.

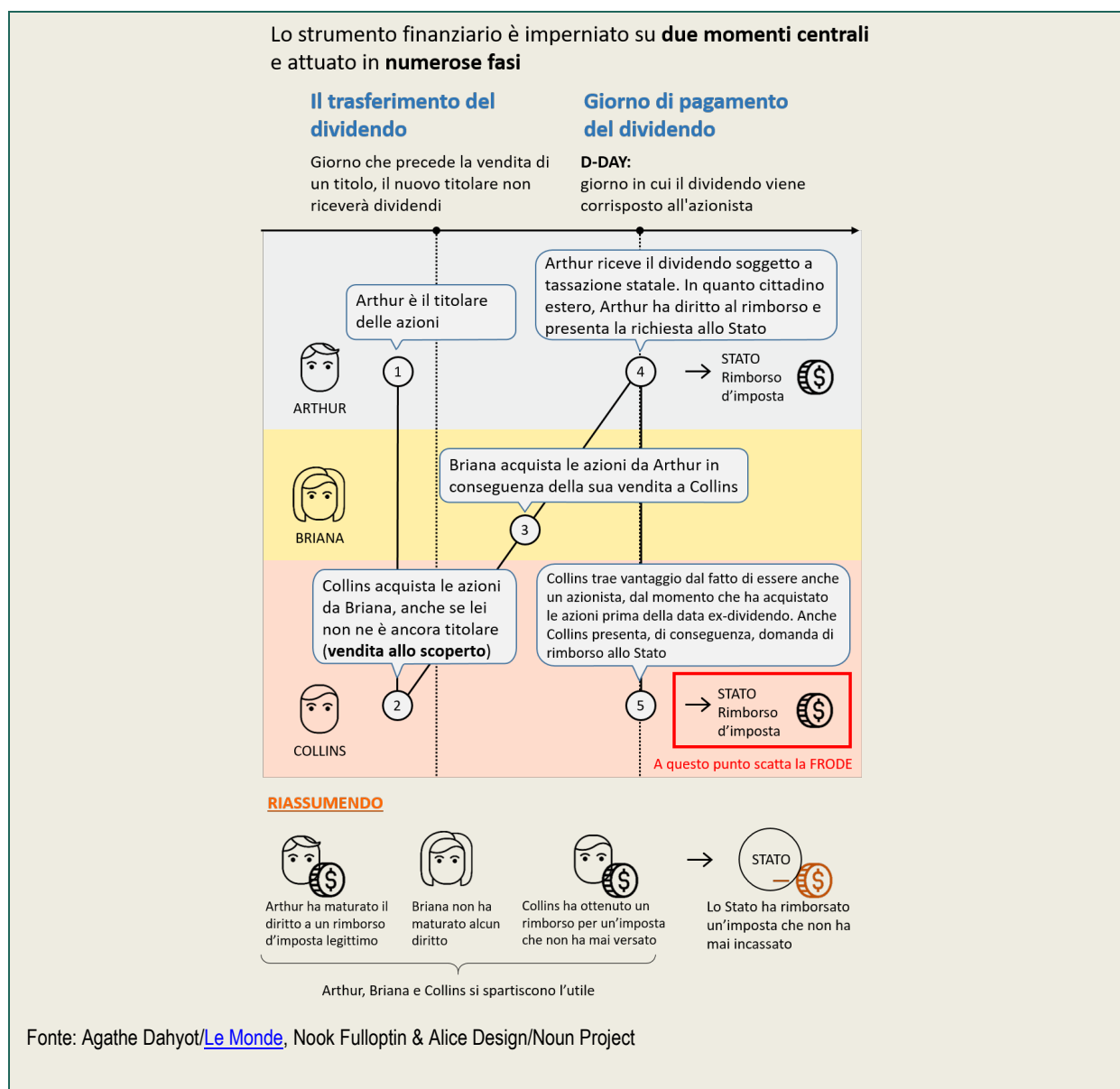
Riquadro 8. Operazioni di *dividend stripping* e *cum-ex*

Dividend stripping

Prima del pagamento dei dividendi, Andrew, azionista di una società francese, residente negli Stati Uniti, trasferisce i suoi titoli a Boris, un altro azionista residente a Dubai. Alla data del pagamento dei dividendi, il pagamento viene effettuato a Boris, a Dubai. In base alla convenzione tra Francia ed Emirati Arabi Uniti, i dividendi pagati a Boris non sono tassati. Dopo la data del pagamento, Boris restituisce le azioni ad Andrew, insieme ai dividendi percepiti. Grazie a questa strategia di *dividend stripping*, Andrew riesce a evitare il pagamento dell'imposta sui suoi dividendi.

Cum-ex

Lo schema illegale *cum-ex* è più complesso rispetto alle strategie tradizionali di *dividend stripping*, come illustra il diagramma che segue. Nel diagramma in questione, i professionisti facilitatori Arthur, Briana e Collins lavorano insieme e condivideranno gli introiti derivanti da questa truffa.



1.2.6. Facilitazione di reati finanziari attraverso le cryptoattività

26. Le attività virtuali sono una rappresentazione digitale di un valore che può essere digitalmente scambiato o trasferito e che può essere utilizzato per finalità di pagamento o investimento (FATF, 2012-2019^[7]). Questa definizione comprende attività virtuali sia convertibili sia non convertibili in valuta legale (FATF, 2014, p. 4^[8]). Ai fini del presente rapporto, il termine “criptoattività” si riferisce alle attività virtuali sotto forma di *token* convertibili in valuta legale, come il dollaro USA o l'euro (per esempio, bitcoin, Ethereum, Litecoin, ecc.). Il termine “portafoglio” si riferisce ai conti di cryptoattività che possono essere utilizzati per conservare tali attività sia *online* che *offline*. Per erogatori di servizi di attività virtuali si indicano, inoltre, persone fisiche o giuridiche che forniscono servizi come lo scambio, il trasferimento, la custodia o che partecipano in altro modo alla fornitura di servizi finanziari (FATF, 2012-2019, p. 127^[7]).

27. I rischi che le cryptoattività comportano nel facilitare i reati finanziari sono stati evidenziati dal Gruppo di azione finanziaria internazionale (GAFI) sin dal 2014 (FATF, 2014^[8]; FATF, 2019^[9]). Il ruolo dei professionisti facilitatori nella criminalità finanziaria agevolata dalle cryptoattività non è, tuttavia, ben

documentato allo stato attuale ed è in continua evoluzione. È possibile che professionisti facilitatori esperti, che operano nell'ambito di modelli tradizionali di criminalità finanziaria, utilizzino altresì le criptoattività per i loro piani criminali. Come illustra il manuale dell'OCSE *Money Laundering and Terrorist Financing Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*, i trader di criptoattività che accettano di scambiare queste ultime con valuta legale possono ricoprire un ruolo importante nelle operazioni di riciclaggio di denaro e assumere potenzialmente la funzione di professionisti facilitatori (OECD, 2019^[10]). Le criptoattività rappresentano un tipo di attività virtuale sotto forma di *token*, spesso caratterizzata da minori livelli di regolamentazione e minore visibilità per le autorità rispetto alle valute legali e, pertanto, da un maggior grado di anonimato nelle operazioni e nell'offuscamento dei flussi finanziari, tutti fattori che le rendono allettanti per gli evasori fiscali e gli altri criminali.

28. Tra i professionisti facilitatori nel campo delle criptoattività possono esservi gli operatori di mercati clandestini sul *dark web* (per esempio il sito *Silk Road*, ormai chiuso definitivamente). Questi mercati clandestini permettono ai criminali la compravendita di merci di contrabbando e rubate, di stupefacenti, materiale pedopornografico, armi o altri articoli e servizi illegali. Operare su questi mercati richiede un livello molto alto di competenza tecnica, pertanto gli operatori di questi servizi possono definirsi professionisti facilitatori di attività criminali, tra cui, a titolo non esaustivo, i reati finanziari. Anche i fruitori devono possedere competenza tecnica per poter accedere al mercato del *dark web* in modalità anonima, operazione che può altresì essere agevolata dai professionisti facilitatori. Questi ultimi possono quindi agire in veste di intermediari tra gli operatori del mercato, i venditori di beni e servizi illegali e il cliente finale che opera su tale mercato. I mercati del *dark web* impiegano le criptoattività quale metodo primario di pagamento per le rispettive operazioni, al fine di sfruttare il maggior anonimato e la capacità di facilitare transazioni in grado di aggirare le tutele del sistema finanziario regolamentato tradizionale.

29. La maggior parte delle criptoattività basate sulla *blockchain* pubblica (come i bitcoin) opera con un elevato livello di trasparenza dei flussi di *token*. Tutte le operazioni sono pubblicamente visibili attraverso servizi di *blockchain explorer*, che permettono a chiunque di seguire i flussi di *token* e verificare le transazioni eseguite sulla *blockchain* pubblica. Nel caso, per esempio, di furto di bitcoin da una piattaforma di scambio, questi ultimi vengono "marchiati", affinché gli altri utenti possano tracciare l'origine dei proventi. Per occultare la marchiatura e la tracciabilità dei bitcoin, occorre quindi riciclare in primo luogo le criptoattività rubate, prima che il sistema le possa prelevare (convertire in altre criptovalute o in valuta legale).

30. I professionisti facilitatori possono intervenire agevolando il riciclaggio dei proventi di un reato tramite i servizi di *mixing* di criptoattività (CMS).³ Un CMS è un servizio a pagamento che potenzialmente potrebbe permettere a soggetti criminali di diluire le proprie criptoattività derivanti da reati con criptoattività legali di altri utenti, per oscurare il percorso del *token* e tentare di riciclare le criptoattività "marchiate" attraverso l'anonimizzazione.⁴ Dopo aver raggruppato assieme le attività, il CMS le invia nuovamente ai propri utenti, normalmente sotto forma di portafogli di nuova costituzione. Questo passaggio permette ai criminali di ottenere criptoattività pulite in portafogli nuovi, rendendo estremamente difficile scoprirne la loro origine criminale. Vale la pena ricordare che non vi sono limiti al numero di portafogli che un utilizzatore di criptoattività può creare. Contrariamente all'apertura di un conto utente sulla maggioranza delle piattaforme di scambio di criptoattività, non vi sono requisiti di *due diligence* del cliente per immettere un nuovo portafoglio nella *blockchain*. I soggetti criminali possono pertanto creare e utilizzare migliaia di portafogli per oscurare le proprie operazioni e attività sulle *blockchain* pubbliche.

31. Un CMS può pertanto agevolare gli utenti nella condotta di attività criminali sul *dark web*, nonché nel riciclaggio di proventi derivanti, per esempio, da un attacco di uno scambio di criptoattività. In questo

³ Questi servizi sono altresì detti *tumbler*, *blender* di criptoattività o bitcoin *mixer*.

⁴ Una criptoattività "marchiata" indica un *token* che può essere ricondotto a una specifica operazione derivante da un reato (per esempio, il furto di criptoattività da una piattaforma di scambio).

caso, i professionisti facilitatori possono essere società che forniscono intenzionalmente questo servizio utilizzando i rispettivi algoritmi proprietari per favorire il riciclaggio dei proventi oppure, attraverso un CMS, possono provvedere all'anonimizzazione di attività derivanti da reati. Dati i rischi di reato finanziario che questa tecnologia emergente può comportare e considerato che può rappresentare una nuova attività per i professionisti facilitatori, i Paesi dovranno continuare a monitorare questo settore in termini di rischio, vigilanza e regolamentazione. Alla luce del rischio di reati finanziari posto da attività virtuali e fornitori di servizi di attività virtuali, il GAFI ha modificato i propri standard per raccomandare ai Paesi di assicurare che i fornitori di questo tipo, presenti nelle loro giurisdizioni, siano in grado di gestire e attenuare i rischi legati alle attività che comportano l'impiego di tecnologie di anonimizzazione (FATF, 2019, p. 28^[9]). Secondo quanto previsto dagli standard del GAFI, si definisce generalmente CMS un fornitore di servizi di attività virtuali che facilita gli scambi e i trasferimenti di tali attività.

Riquadro 9. Esempio di CMS – Il sequestro di Bestmixer.io

Bestmixer.io è stato lanciato nel 2018 ed è presto diventato uno dei tre maggiori CMS. Nel 2019, la società aveva raggiunto un fatturato di circa 27 000 bitcoin, pari approssimativamente a un valore di 200 milioni di USD.

A giugno 2018, l'Autorità Olandese per l'intelligence e le indagini sui reati finanziari (*Fiscale inlichtingen-en opsporingsdienst* – FIOD) ha iniziato a collaborare con la società di servizi per la sicurezza online McAfee per indagare sul servizio e verificare se si occupasse di riciclaggio di proventi criminali.

Dalle indagini è emerso come molte delle criptoattività diluite tramite Bestmixer.io avessero un'origine o una destinazione criminale, a dimostrazione che il servizio veniva probabilmente utilizzato per occultare e riciclare proventi criminali. Il 22 maggio 2019, la FIOD ha messo sotto sequestro sei server di Bestmixer.io, con la collaborazione dell'EUROPOL e delle autorità lussemburghesi. La FIOD ha raccolto informazioni su tutte le operazioni condotte sulla piattaforma tra il 2018 e il 2019, ivi inclusi indirizzi IP, informazioni sulle operazioni, indirizzi bitcoin e messaggi di chat. Queste informazioni sono attualmente in fase di analisi, in collaborazione con l'EUROPOL.

Il 17 febbraio 2020, la FIOD ha arrestato un trentunenne, sospettato di aver riciclato oltre 100 000 EUR con due complici. L'arresto è avvenuto in relazione alle indagini su Bestmixer.io. Il sospettato è stato intercettato attraverso il suo indirizzo IP, che era collegato a un portafoglio bitcoin che utilizzava il CMS per riciclare proventi criminali. La FIOD ha dichiarato che potranno esserci altri arresti in relazione all'indagine su Bestmixer.io.

Nel 2020, erano numerosi i CMS che operavano nel contesto delle criptoattività, rappresentando un rischio significativo di riciclaggio di denaro attraverso criptoattività.

2 Individuazione dei professionisti facilitatori

Per gestire le minacce e i rischi che i professionisti facilitatori presentano, occorre attuare procedure per identificare questi soggetti e raccogliere informazioni rilevanti su di essi.

2.1. Sensibilizzazione delle organizzazioni sull'esistenza dei professionisti facilitatori

32. Nella loro attività di adempimento normativo, le diverse funzioni di un'autorità tributaria hanno la possibilità concreta di trovarsi di fronte all'operato di professionisti facilitatori: dalle funzioni responsabili di promuovere l'adempimento fiscale volontario a quelle con compiti di verifica o indagine, fino a quelle incaricate dell'applicazione vera e propria della legge, come le sanzioni civili e l'azione in sede penale. Se il personale di un'autorità tributaria non sa che cosa sia un professionista facilitatore, è probabile che le minacce rappresentate da quest'ultimo passino inosservate.

33. Consolidare e aumentare la consapevolezza del personale è pertanto fondamentale per migliorare la comprensione generale delle minacce e dei rischi posti dai professionisti facilitatori. Nel Regno Unito, per esempio, sono stati realizzati moduli di apprendimento *on line* per il personale delle autorità tributarie, per spiegare che cosa si intenda con il termine "professionisti facilitatori" e come procedere per individuarli. Un altro approccio è quello di nominare un funzionario di riferimento in ciascuna organizzazione, che si faccia carico del problema rappresentato dai professionisti facilitatori. Questa figura può fungere da principale punto di contatto per rispondere alle domande poste dal personale e condividere i riscontri su casi che hanno riguardato la presenza di professionisti facilitatori. Al funzionario di riferimento potrebbe andare altresì il compito sensibilizzare l'organizzazione, con riunioni, incontri e sessioni formative, e collaborare con un più ampio team nazionale, responsabile dell'attuazione della strategia sui professionisti facilitatori.

2.2. Valutazione della minaccia posta dai professionisti facilitatori

34. Una volta circoscritta la propria definizione di professionista facilitatore, un Paese può valutare come individuare, catalogare e misurare l'attività di questi soggetti. Misurare le minacce e i rischi posti dai professionisti facilitatori è importante, perché comprendere le dimensioni e la natura del problema sarà utile per stabilire il migliore approccio per contrastarlo.

35. Non tutti i Paesi hanno adottato lo stesso approccio per affrontare le questioni riguardanti i professionisti facilitatori: alcuni hanno scelto di concentrarsi su specifiche tipologie di professionisti facilitatori oppure su quelli che agiscono in settori a rischio più elevato, con strategie molteplici e simultanee, in base all'area oggetto di studio. La misura appropriata dipenderà, pertanto, dalla portata e dagli obiettivi della strategia sui professionisti facilitatori di un Paese.

36. Per misurare le dimensioni e la natura della problematica posta dai professionisti facilitatori sarà necessario discernere tutte le potenziali fonti di dati che possono contenere riferimenti a tali facilitatori o ai rispettivi clienti e, successivamente, mettere a punto metodi per individuare i rischi che questi soggetti rappresentano. Questo processo potrebbe comportare il riconoscimento di indicatori tra i dati disponibili come forme di condotta sospetta in un settore le quali potrebbero essere sintomo di facilitazione di un reato tributario, oppure la creazione di nuovi indicatori, attingendo da informazioni disponibili internamente, per dimostrare quando un professionista facilitatore è sotto indagine. Nel Regno Unito, per esempio, i sistemi interni di gestione delle informazioni permettono ora al personale che partecipa a un'indagine in corso di indicare se un professionista facilitatore sia sospettato o meno di coinvolgimento in un caso. Queste informazioni vengono raccolte e registrate in un'unica sede, in modo tale da consentire alle autorità di avere una visione d'insieme dei casi di facilitazione. Il tipo di misure e indicatori per ciascun Paese dipenderà naturalmente dal tipo di dati disponibili e potrebbe richiedere strategie molteplici per aree di rischio diverse. Stabilire un livello minimo di comprensione del fenomeno è importante e getterà le basi per misurare il successo di qualsiasi successiva strategia per contrastare i professionisti facilitatori.

2.3. Individuazione dei professionisti facilitatori attraverso lo sviluppo e l'analisi di indicatori

37. L'utilizzo di dati e informazioni è uno strumento essenziale per aiutare a individuare specifici professionisti facilitatori, oltre alla più ampia configurazione di schemi e strutture che questi utilizzano. I professionisti facilitatori rappresentano, tuttavia, un sottoinsieme di professionisti attivo in una serie di operazioni che potrebbero essere soggette alla vigilanza di diversi organi di regolamentazione e indagine (per esempio, organi di regolamentazione professionale, autorità di regolamentazione finanziaria, unità di informazione finanziaria e amministrazioni tributarie), pertanto le informazioni sono spesso conservate in banche dati e sistemi diversi, presso diverse organizzazioni o all'interno delle stesse. Per tale motivo è difficile individuare tendenze e modelli o persino i soggetti recidivi. Una migliore analisi del rischio posto dai singoli professionisti facilitatori rappresenta un metodo per orientare indagini e interventi e portare avanti azioni coordinate ed efficaci di contrasto e dissuasione.

38. Numerosi Paesi dispongono di team specializzati, incaricati di verificare l'adempimento normativo in aree note per la loro complessità, come per esempio l'individuazione dei facilitatori associati a molteplici società di comodo o che pubblicizzano l'impiego di strutture *offshore*. Molti Paesi, per esempio, hanno raccolto informazioni sui professionisti facilitatori che hanno legami con i fornitori o le società fornitrici di servizi *offshore*, allo scopo di utilizzarle nelle analisi di dati e nelle strategie di verifica. I riscontri provenienti dai Paesi indicano che le giurisdizioni *offshore*, conosciute come *hotspot* di attività per specifiche strutture di evasione, sono spesso utilizzate ripetutamente dagli stessi professionisti facilitatori. La scoperta di una particolare struttura o di un fornitore di servizi malintenzionato permetterà alle autorità tributarie di individuare altre strutture costituite dagli stessi professionisti facilitatori. I riscontri dei Paesi dimostrano anche, tuttavia, che questi *hotspot* possono cambiare, per esempio, dopo essere stati intercettati oppure quando viene ideata una nuova strategia e le strategie nazionali di contrasto dei professionisti facilitatori devono quindi mostrare flessibilità per adattarsi alle nuove informazioni che ricevono. Il Riquadro 10. evidenzia alcuni degli indicatori identificati tramite le casistiche fornite dai Paesi membri del TFTC, che potrebbero essere utilizzati per gli esercizi di valutazione del rischio. Il Riquadro 11. descrive uno studio anonimizzato di un modello di punteggio, realizzato per individuare i professionisti facilitatori, attraverso specifici servizi professionali presi in esame dal Paese X.

Riquadro 10. Possibili indicatori da utilizzare nella valutazione del rischio volta a individuare la presenza di professionisti facilitatori

- Una società non si trova nel luogo in cui ha dichiarato di avere la sede
- Gli indirizzi delle entità giuridiche o degli amministratori non sono tracciabili
- Esistono molteplici società di comodo con lo stesso indirizzo
- Esistono molteplici società con amministratori in comune
- La sede di una società coincide con una casella postale presso cui è risaputo hanno sede società illegali
- Presenza di professionisti con un'elevata percentuale di attività legata alla liquidazione di piccole società
- Presenza di professionisti che promuovono piani fiscali sulla base di premi o commissioni legate al risultato o di tutela contrattuale che garantisce la copertura da qualsiasi responsabilità finanziaria derivante da una strategia fiscale
- Un soggetto viene nominato più volte alla carica di amministratore, al punto che non sarebbe possibile espletare i compiti che spettano a tale funzione in misura sostanziale e significativa
- Individuazione di intermediari fiscali privi di esperienza in fatto di adempimenti e dichiarazioni fiscali
- Individuazione di soggetti associati a professionisti facilitatori conosciuti
- Individuazione di soggetti associati a strutture di evasione conosciute
- Individuazione di soggetti associati a strutture *offshore* conosciute che oscurano la titolarità effettiva per facilitare le condotte fraudolente

Riquadro 11. Modello di punteggio per individuare i professionisti facilitatori nel Paese X

Il Paese che ha fornito questo studio ha chiesto di rimanere anonimo

La strategia del Paese X non mira a una categoria definita di professionisti facilitatori, impiega invece un modello di punteggio per individuare i professionisti facilitatori che offrono prodotti di evasione fiscale con un elemento transnazionale, volti a evadere le imposte nel Paese X o a rendere difficoltosa l'intercettazione dell'evasione fiscale da parte delle autorità preposte (il modello si basa sull'ipotesi che i professionisti facilitatori pubblicizzino i propri prodotti). La metodologia si avvale dei sistemi interni propri dell'autorità tributaria e dei motori di ricerca *online* per localizzare le offerte di servizi di consulenza professionale che abbiano una correlazione con il Paese X. Le ricerche sono condotte utilizzando una base di oltre 60 parole chiave per individuare questi specifici servizi professionali, con un modello di punteggio che assegna diverse ponderazioni suddivise per paese, modelli di comportamento e parole chiave, in funzione del rischio. Questo modello di punteggio è pertanto in grado di generare per il Paese X un elenco ponderato in base al rischio delle società di servizi e dei professionisti facilitatori su cui indagare.

Le indagini successive potranno comprendere l'analisi dei dati sui trasferimenti di denaro da e verso specifici fornitori di servizi o professionisti facilitatori individuati attraverso il suddetto modello di punteggio. Questa metodologia permette alle autorità del Paese X di avere un quadro del tipo e del

numero dei clienti che ricorrono ai servizi del facilitatore e di individuare modelli e tendenze oltre a fornire informazioni utili per ulteriori indagini sui singoli clienti, facilitatori e società coinvolte.

2.4. Fonti di dati per individuare l'attività dei professionisti facilitatori

39. I Paesi hanno ritenuto che i metodi elencati nel seguente riquadro siano utili per individuare gli illeciti commessi dai professionisti facilitatori.

Riquadro 12. Fonti di dati utilizzati nelle indagini sui professionisti facilitatori

- Informazioni ricavate con attività di *data mining*, derivanti da fughe di notizie da Paesi *offshore*, che cercano collegamenti con i professionisti attivi nella propria giurisdizione, i clienti e le strutture che tali professionisti hanno in comune
- Analisi delle informazioni derivanti da segnalazioni di operazioni sospette (SOS), ivi incluse le SOS sui trasferimenti elettronici internazionali di fondi, per intercettare le operazioni ripetute, le professioni o le persone oggetto di tali segnalazioni
- Creazione di meccanismi di segnalazione per i funzionari di un'amministrazione tributaria, per segnalare sospetti o formulare interrogazioni concernenti intermediari coinvolti in strutture o transazioni sospette
- Informazioni ricavate dai programmi di collaborazione volontaria
- Segnalazioni anonime o di *whistleblower*
- Informazioni ottenute dalla pubblicità *online* di schemi fiscali o strutture *offshore*
- Statistiche sulle società che sono state radiate e confronto di tali informazioni con quelle riguardanti le società che si sono avvalse dello stesso fornitore di servizi
- Statistiche sugli amministratori interdetti e confronto di tali informazioni con quelle riguardanti gli amministratori che lavorano per lo stesso fornitore di servizi
- Creazione di una banca dati interna sulle società di comodo, gli indirizzi sospetti, gli amministratori e le persone sospette, ecc. da consultare o utilizzare per attività di *data mining*
- Creazione di una banca dati sui professionisti facilitatori conosciuti e i soggetti correlati
- Convalida dell'autenticità dei documenti presso le amministrazioni competenti (per esemptio, uffici passaporti, conservatori di registro, autorità di regolamentazione finanziaria, altre autorità incaricate dell'applicazione della legge, ecc.)
- Convalida dell'identità dei contribuenti attraverso firme, fotografie o impronte digitali presso gli archivi pubblici o delle autorità tributarie
- Consultazione del *Directory on Aggressive Tax Planning (ATP) dell'OCSE*, una banca dati riservata di oltre 400 schemi di pianificazione fiscale aggressiva (OECD, n.d.^[11])

40. Si illustra di seguito un esempio fornito dall'India sull'impiego di attività di *data mining* per scoprire contribuenti e amministratori disonesti e altri professionisti facilitatori.

Riquadro 13. India: Utilizzo delle fonti di dati nelle indagini sui professionisti facilitatori

Nel 2017, le autorità indiane hanno istituito una speciale *task force* con il compito di individuare ed eradicare le società di comodo. Alla luce del loro impiego nella commissione dei reati tributari e degli altri reati finanziari, le società di comodo sono considerate un rischio per la base imponibile.

Data la sua densità di popolazione, in India, le informazioni su persone fisiche, contribuenti, società e amministratori sono conservate in banche dati diverse, da parte di diversi dipartimenti e ministeri governativi. L'autorità competente per le informazioni sulle persone fisiche (*Unique Identification Authority*) utilizza i numeri "Aadhaar", un sistema di identificazione univoca per le persone fisiche basato sulla biometria. Il dipartimento competente per la conservazione delle informazioni sui contribuenti (*Income Tax Department*) utilizza i *permanent account number* (PAN), numeri di identità univoci del contribuente, obbligatori per tutti i contribuenti (ma non necessariamente per tutte le persone fisiche). Infine, il Ministero incaricato di gestire il registro delle società e degli amministratori (*Ministry of Corporate Affairs*) provvede alla registrazione del numero di iscrizione al registro delle imprese (*corporate identity number* – CIN) – e del numero identificativo dell'amministratore (*director identification number* - DIN).

Uno dei compiti essenziali per individuare le società schermo è consistito nel riuscire ad analizzare i dati conservati nei tre diversi dipartimenti statali e portare avanti l'attività di *data mining* nelle tre banche dati. I risultati di questa triangolazione di informazioni tra i dipartimenti statali sono stati straordinari. Grazie al collegamento tra i numeri "Aadhaar" e i PAN, sono stati individuati e rimossi dal sistema numerosi titolari di PAN fantasma, duplicati di titolari di PAN o PAN fasulli. Sono stati inoltre individuati casi di mancata indicazione fraudolenta del PAN, un metodo che in passato era comune tra i truffatori per non essere intercettati dall'*Income Tax Department* e che serviva per occultare le operazioni che comportavano elevate quantità di capitali e per aiutare i truffatori a sfuggire alle indagini o alle verifiche. Il controllo incrociato delle informazioni associate ai DIN e ai CIN ha altresì permesso di individuare amministratori fraudolenti e società di comodo. Le anomalie sono in effetti emerse con la scoperta di società che avevano depositato il bilancio ma non la dichiarazione annuale dei redditi o, viceversa, società che avevano depositato la dichiarazione annuale dei redditi ma non il bilancio, come previsto per legge. Questa operazione ha portato all'interdizione di 309 000 amministratori e alla radiazione di 226 000 società da parte del Ministero. Questa repressione sull'attività fraudolenta di amministratori, PAN e società fraudolente ha inoltre permesso di accertare la responsabilità di circa 400 professionisti facilitatori.

Il semplice fatto di unire informazioni e banche dati già in possesso delle autorità indiane ha contribuito a far emergere migliaia di casi di truffa e inadempimento da parte di persone fisiche, società, amministratori e altri professionisti facilitatori, come i contabili. La triangolazione di informazioni ha fornito altresì alle autorità indiane un quadro più preciso delle circostanze in cui gli illeciti venivano perpetrati ripetutamente dagli stessi gruppi di persone, un particolare che indicava in quali ambiti potessero agire i professionisti facilitatori e in quale direzione garantire l'avvio di ulteriori indagini.

3

Contrasto dei professionisti facilitatori

Gli avvocati, i consulenti fiscali, i notai e i contabili svolgono un prezioso ruolo di presidio della legalità, tutelando l'integrità del sistema giuridico e finanziario. Le competenze peculiari di cui dispongono, unitamente al segreto professionale garantito dalla legge, conferiscono loro una funzione sociale di particolare rilievo. Si tratta di esperti che godono di una posizione di fiducia e beneficiano di alcuni diritti non concessi invece ad altre figure professionali. Le giurisdizioni dovrebbero assicurarsi che i consulenti svolgano le loro mansioni nel rispetto della legge, sanzionando i rari professionisti che sfruttano le proprie competenze, conoscenze professionali e prerogative per progettare schemi finalizzati alla violazione della legge. A tale scopo è necessario che i Paesi si dotino di un quadro normativo in grado di consentire agli investigatori e al sistema giudiziario di contrastare e punire i professionisti che intervengono in tali reati e li facilitano.

41. È importante che i Paesi prevedano sanzioni penali per i comportamenti illeciti dei professionisti facilitatori colpevoli dei reati più gravi. I Paesi hanno inoltre riferito il ricorso a sanzioni civili, meccanismi ingiuntivi o radiazioni dall'albo da parte di organi professionali di vigilanza e regolamentazione come secondo o terzo livello di intervento a disposizione delle autorità per contrastare, dissuadere e sanzionare gli autori di reati. Tali metodi permettono di tenere conto dei diversi gradi di partecipazione ai reati dei professionisti facilitatori. Un ampio corredo di sanzioni giudiziarie e di strumenti repressivi a disposizione dei poteri pubblici garantisce alle autorità incaricate dell'applicazione della legge la flessibilità e il quadro normativo necessari per far fronte ai rischi associati ai professionisti facilitatori.

3.1. Sanzioni giuridiche per i professionisti facilitatori

I Paesi hanno riferito vari approcci giuridici per sanzionare le azioni dei professionisti facilitatori. Le giurisdizioni devono affrontare la questione della configurazione come reato della condotta dei professionisti facilitatori in base al quadro normativo nazionale. In generale, tali condotte non sono configurate come reato distinto, ma disciplinate mediante disposizioni che puniscono la responsabilità concorsuale in reati fiscali o considerate circostanza aggravante quando un professionista partecipa a un reato fiscale. Alcuni Paesi dispongono inoltre di regimi sanzionatori di natura civile riservati specificamente ai professionisti facilitatori e promotori.

42. I professionisti facilitatori rappresentano una tipologia distinta di coautori di reati, le cui azioni possono essere configurate come reato quando consistono nel concorrere in un reato fiscale, agevolarlo o renderlo possibile. In alcuni Paesi inoltre sono punibili come particolari concorrenti in reati fiscali e altri reati finanziari, a cui viene comminata una pena più severa rispetto ai semplici concorrenti in reato.

43. Alcuni Paesi hanno segnalato che tali disposizioni sul concorso in reato sono state utilizzate di frequente per perseguire le condotte dei professionisti facilitatori coinvolti in un reato fiscale o altri reati finanziari. In altri Paesi, le autorità hanno avuto difficoltà nell'imputare ai professionisti facilitatori il concorso in reati penali a causa della mancanza di precedenti, dell'ingente carico amministrativo legato all'onere della prova o per l'impossibilità di perseguire con successo il reato primario. Alcuni Paesi, quali l'Australia, la Francia e il Regno Unito, dispongono altresì di un solido regime sanzionatorio civile destinato ai professionisti che facilitano o promuovono strumenti per favorire l'evasione fiscale. Nel Riquadro 14 è riportato un esempio di sanzioni amministrative per i facilitatori in Francia.

Riquadro 14. Francia: Sanzioni amministrative nei confronti dei facilitatori

La legge n. 2018-898 del 23 ottobre 2018 ha introdotto una nuova ammenda fiscale per gli intermediari che agevolano violazioni gravi da parte dei contribuenti. È stata inoltre introdotta una nuova sanzione amministrativa, distinta dalla sanzione penale, applicabile ai soggetti che contribuiscono con i loro servizi alla preparazione di strumenti fraudolenti o abusivi.

La legge definisce l'elenco dei servizi passibili di sanzioni, tra cui:

- consentire al contribuente di occultare la propria identità indicando una falsa identità o un prestanome o ricorrendo a una persona fisica o giuridica o a qualsiasi organizzazione, *trust* o altro istituto comparabile con sede all'estero;
- consentire al contribuente di occultare la propria situazione o attività tramite un atto falso o l'intervento di un'entità fittizia;
- consentire al contribuente di beneficiare indebitamente di una deduzione fiscale dal reddito, un credito di imposta, una riduzione di imposta o un'esenzione fiscale tramite l'emissione irregolare di documenti;
- eseguire per conto del contribuente qualsiasi atto finalizzato a indurre in errore l'amministrazione.

L'importo dell'ammenda è fissato al 50% dei proventi derivati dal servizio fornito al contribuente, ma non può essere inferiore a 10 000 EUR.

44. I Paesi che considerano l'adozione di specifiche disposizioni di diritto penale riguardanti i professionisti facilitatori dovrebbero tenere conto dei seguenti elementi fondamentali:

- definire i professionisti facilitatori come complici di reati fiscali ed economici in conformità con le peculiarità tecniche dei singoli quadri normativi nazionali;
- promulgare leggi che riguardino e sanzionino specificamente i facilitatori di reati fiscali e altri reati finanziari;
- estendere le sanzioni oltre le pene detentive e le ammende (per esempio, l'interdizione dell'esercizio dell'attività) e applicare diverse tipologie di sanzioni in funzione dei vari livelli d'intenzionalità;
- abolire il segreto professionale relativo alle informazioni riservate in possesso di professionisti facilitatori direttamente indagati per un reato fiscale o economico;
- determinare termini di prescrizione di lunghezza adeguata e cause di interruzione e sospensione della prescrizione che tengano conto della durata e della complessità di tale tipo di indagini;
- assicurarsi che esista un fondamento giuridico per la cooperazione degli organi di vigilanza professionali con le autorità preposte alle indagini;

- accertarsi che gli organismi investigativi dispongano degli strumenti giuridici adeguati per condurre indagini complesse sui professionisti facilitatori (per esempio, il potere di sequestrare mezzi di prova e beni e di interrogare testimoni e sospetti).

Riquadro 15. Messico: Riforme giuridiche per il contrasto ai professionisti facilitatori

Negli ultimi anni il Messico ha introdotto varie riforme giuridiche per lottare contro l'importanza crescente dei professionisti facilitatori e le loro ampie reti e operazioni nel Paese.

Nel quadro delle riforme, alcune leggi federali sono state modificate al fine di inserire ufficialmente i reati fiscali nel novero dei reati legati alla criminalità organizzata, appositamente definiti in modo da includere le attività dei professionisti facilitatori. L'azione penale contro i professionisti facilitatori ai sensi della legge sulla criminalità organizzata comporta una sentenza fino a 16 anni di reclusione, oltre alle pene applicabili al reato fiscale sottostante. I poteri legislativi conferiti da tale legge autorizzano inoltre il sequestro dei beni associati a reati legati al crimine organizzato, anche nei casi in cui non è ancora stata pronunciata una sentenza penale, come azione preventiva per far cessare le attività del professionista facilitatore e garantire l'adeguata tutela dei beni all'origine del reato fiscale o che ne costituiscono un provento.

Le riforme hanno ampliato l'applicazione della Convenzione delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato transnazionale ai reati fiscali contemplati dall'ordinamento messicano, consentendo alle autorità del Paese un più ampio ricorso a particolari tecniche investigative quali operazioni di infiltrazione, misure di protezione dei testimoni e intercettazione di comunicazioni private, anche nel caso di reati agevolati da professionisti facilitatori.

La legge sulla sicurezza nazionale è stata inoltre modificata per inserire alcuni reati fiscali aggravati nel novero degli atti contro la sicurezza dello Stato, per esempio quando un professionista facilitatore agevola la falsificazione di documenti. Tale legge consente alle autorità giudiziarie messicane di disporre una custodia cautelare per i soggetti accusati di concorso in reato fiscale aggravato in qualità di professionisti facilitatori e aumenta le risorse a disposizione dei magistrati messicani in casi di questo tipo.

Infine, il codice penale federale è stato modificato per estendere alle imprese l'applicazione della responsabilità penale per la maggior parte dei reati fiscali, in modo che le persone giuridiche che facilitano reati fiscali siano perseguibili in base ad esso.

La serie di riforme legislative adottate in Messico dimostra l'importanza della questione per il Governo messicano e la necessità per le autorità di disporre dei poteri adeguati, sanciti dalla legge, per indagare, perseguire, sanzionare e contrastare le attività dei professionisti facilitatori nel Paese.

45. È importante che le sanzioni previste per i professionisti facilitatori di reati fiscali e altri reati finanziari abbiano un effetto dissuasivo. L'istituzione di pene severe costituisce un aspetto fondamentale della dissuasione. Le pene, che si tratti di sanzioni pecuniarie, della confisca di beni o della reclusione, dovrebbero essere sufficientemente dissuasive da far desistere i professionisti dal favoreggiamento di reati.

46. Come menzionato in precedenza, si dovrebbero applicare sanzioni penali ai reati più gravi commessi dai professionisti facilitatori, per mostrare al pubblico che gli autori di reati fiscali gravi subiscono pesanti conseguenze, commisurate al danno causato dalle loro azioni alla società. In tali casi, i professionisti facilitatori dovrebbero essere perseguiti in forma pubblica e aperta in modo da ottenere gli auspicati effetti deterrenti legati alla reputazione e sviluppare la cultura del rispetto degli obblighi fiscali e la morale fiscale. Il Riquadro 16 di seguito riporta un esempio di successo del perseguimento penale di alcuni professionisti facilitatori in Francia. Spetterà ad ogni Paese determinare se l'approccio più efficace

consiste nell'avviare un'azione penale o nel comminare sanzioni amministrative; tali opzioni dovrebbero essere incluse in tutte le strategie nazionali di contrasto alle attività dei professionisti facilitatori.

Riquadro 16. Francia: Indagini e azioni penali a carico di professionisti facilitatori

Nell'ottobre 2008 una unità specializzata nell'attività di ispezione dell'amministrazione tributaria francese ha eseguito una perquisizione nei locali commerciali di un fornitore di servizi societari sospettato di facilitare frodi fiscali. La perquisizione ha rivelato l'esistenza di un vasto sistema destinato a clienti francesi e finalizzato alla frode fiscale e al riciclaggio di denaro, conducendo alla scoperta di prove di reati fiscali e finanziari. I documenti rinvenuti hanno evidenziato che l'imprenditore francese aveva contattato centinaia di clienti suoi connazionali per vendere loro società schermo già costituite con sede in centri finanziari o giurisdizioni extraeuropee a bassa tassazione.

Dai documenti è risultato che l'imprenditore francese sospettato, che aveva un tempo promesso "un paradiso fiscale per tutti", aveva contribuito a rendere l'evasione fiscale più facile e meno onerosa per i contribuenti ordinari e le piccole imprese in Francia.

Nel luglio 2011 la Procura della Repubblica francese ha avviato un'indagine in materia. Gli esiti investigativi hanno dimostrato che l'impresa impiegava due avvocati francesi, un azionista prestanome e un amministratore di nazionalità estera, oltre a personale di supporto ubicato a Parigi e fuori dalla Francia. I sistemi per favorire l'evasione fiscale si avvalevano dei servizi di banche estere, in particolare una banca europea situata nell'area baltica, che fornivano conti bancari privati e carte di credito ai clienti francesi. Dalle indagini è emerso inoltre che gli autori del reato avevano organizzato un sistema di evasione fiscale "su larga scala" tramite una rete di società *offshore*, in relazione con fornitori di servizi a società *offshore*. I titolari effettivi delle società di comodo non figuravano nel registro delle imprese locale. Il professionista facilitatore francese, inoltre, evadeva a sua volta le imposte sui redditi mediante gli stessi strumenti per l'evasione fiscale *offshore*.

Oltre ai professionisti facilitatori della frode, anche i clienti che avevano fatto ricorso a tali strumenti sono stati oggetto di procedimenti fiscali. Le autorità tributarie francesi hanno effettuato verifiche fiscali su tutti i clienti individuati nel corso delle indagini.

Il tribunale penale francese ha pronunciato la seguente sentenza nei confronti dell'organizzatore francese di questo vasto strumento per l'evasione e dei suoi complici:

- Il principale autore del reato è stato riconosciuto colpevole di frode fiscale, falsificazione di documenti, truffa, riciclaggio di denaro e associazione a delinquere. È stato condannato a cinque anni di reclusione con due anni di sospensione condizionale e a una multa pari a 3 000 000 di EUR. È stata inoltre disposta nei suoi confronti l'interdizione dall'esercizio della professione di consulente commerciale e di gestione.
- Uno degli avvocati francesi che aveva preso parte all'organizzazione dei sistemi per favorire l'evasione fiscale è stato riconosciuto colpevole di riciclaggio aggravato di denaro e condannato a una pena detentiva di tre anni con sospensione condizionale e a una sanzione pecuniaria di 50 000 EUR.
- Una delle banche coinvolte è stata riconosciuta colpevole di riciclaggio di denaro e condannata a una multa di 80 000 000 EUR e all'interdizione dell'esercizio dell'attività aziendale in Francia per un periodo di cinque anni.

L'intervento coordinato dell'amministrazione tributaria e dei servizi incaricati dell'indagine e dell'azione penale francesi ha consentito di portare a termine, con esito positivo, le indagini, il perseguimento e la sanzione del professionista facilitatore francese e dei suoi complici. Il caso è stato perseguito nel quadro di un dibattito pubblico ed è stato ampiamente commentato dai media. Le sanzioni penali applicate

sono state efficaci nel contrastare le attività illecite dei professionisti facilitatori e hanno mostrato al pubblico che i professionisti che agevolano le frodi fiscali e il riciclaggio di denaro, siano essi persone fisiche o istituti finanziari, incorrono in pene severe.

47. Nella pratica, i casi di minore rilevanza possono essere affrontati con approcci diversi per vari motivi: per ragioni amministrative le autorità che dispongono di risorse limitate potrebbero decidere di perseguire solo i reati più gravi dei professionisti facilitatori, oppure la natura della partecipazione del professionista potrebbe non giustificare una sanzione penale o civile. Le seguenti sezioni esaminano pertanto ulteriori metodi a disposizione delle autorità per porre fine alle attività dei professionisti facilitatori.

3.2. Ingiunzioni

Le decisioni giudiziarie e le ingiunzioni che vietano di prestare servizi giuridici, contabili o di consulenza sono state citate come strumenti di cui i Paesi possono avvalersi per porre fine alle condotte dei professionisti facilitatori. A seconda del Paese e della professione in questione, le ingiunzioni possono essere utilizzate per imporre o, al contrario, vietare una specifica condotta a un facilitatore, su istanza presentata al giudice, o per interdire completamente l'esercizio dell'attività dei professionisti facilitatori nella loro area di competenza.

48. Negli Stati Uniti, per esempio, esistono strumenti di applicazione di natura civile e penale per perseguire i promotori di frodi fiscali e i professionisti abilitati alla compilazione delle dichiarazioni dei redditi che agiscono in modo fraudolento. Un programma di ingiunzione civile, amministrato dalla sezione tributaria del dipartimento della giustizia degli Stati Uniti (DOJ), può vietare a singoli individui o imprese di commettere determinate irregolarità o di compilare dichiarazioni dei redditi per conto di terzi. Ulteriori procedimenti penali possono essere avviati nei confronti degli individui o delle imprese che violano l'ingiunzione. Inoltre, il sito web del dipartimento della giustizia pubblica un elenco degli individui fraudolenti e delle imprese chiuse tramite ingiunzione del DOJ (n.d.^[12]; ^[13]). In tal modo tutti i contribuenti e i consulenti fiscali sono informati dell'identità dei professionisti abilitati alla compilazione delle dichiarazioni dei redditi e delle imprese privi di scrupoli. Risulta chiaro altresì che le autorità porranno fine alle attività dei professionisti che agevolano condotte illecite, con un effetto dissuasivo sul settore di attività e favorendo il consolidamento della morale fiscale e di una cultura di rispetto degli obblighi tributari.

3.3. Regolamentazione e vigilanza da parte degli enti professionali

Nella maggior parte dei Paesi sono presenti organi di regolamentazione e vigilanza ai fini del contrasto al riciclaggio e al finanziamento del terrorismo ed enti professionali che procedono all'autogoverno dei propri membri tramite un codice di condotta o un'analoga serie di obblighi di carattere etico. Si può trattare, per esempio, dell'ordine degli avvocati o altra associazione professionale nel caso delle professioni forensi, o di un ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o il consiglio sulle norme deontologiche internazionali per le professioni contabili (IESBA, n.d.^[14]). Tali enti professionali e organi di regolamentazione possono ricevere segnalazioni di irregolarità o condotte criminose da parte di membri della professione e hanno la facoltà di imporre sanzioni, sospendere o revocare le licenze delle imprese per l'esercizio commerciale o radiare membri o imprese dall'associazione professionale. Tali organi dovrebbero svolgere un ruolo attivo nella strategia di contrasto alle condotte dei professionisti facilitatori.

49. La strategia e il quadro normativo dei Paesi per far fronte ai professionisti facilitatori dovrebbero quindi avvalersi della cooperazione e del coinvolgimento degli ordini professionali e degli organi di regolamentazione o vigilanza per garantire la radiazione dall'albo o l'interdizione dell'esercizio della professione per i facilitatori che hanno commesso irregolarità, in modo da impedire loro di continuare a fornire servizi fraudolenti.

3.3.1. Vigilanza e regolamentazione

50. I Paesi dovrebbero disporre di un solido quadro di vigilanza e regolamentazione che adotti gli standard del GAFI pertinenti ai fini del contrasto del riciclaggio di denaro e del finanziamento del terrorismo. Gli standard del GAFI richiedono, in particolare, la regolamentazione e il controllo di imprese e professioni non finanziarie designate (*designated non-financial businesses and professions*, DNFBP), tra cui figurano gli avvocati, i notai, i contabili, altri professionisti giuridici indipendenti e i fornitori di servizi a imprese e *trust*. Il GAFI ha altresì elaborato linee guida per un controllo efficace, basato sui rischi, del settore di attività.⁵ Un'adeguata regolamentazione e vigilanza in questi campi sono importanti in quanto possono avere un effetto dissuasivo e di sensibilizzazione dei facilitatori. Lo svolgimento regolare di controlli consentirà ai Paesi di monitorare e far applicare gli obblighi in materia di lotta contro il riciclaggio di denaro e il finanziamento del terrorismo che incombono ai professionisti, mentre il dialogo costante con i vari settori di attività permetterà di capire i rischi presenti e futuri legati ai facilitatori. Tali quadri normativi semplificano inoltre l'individuazione e la segnalazione di attività sospette poste in essere dai facilitatori.

3.3.2. Sanzioni da parte di organi di regolamentazione o enti professionali

51. Gli organi di vigilanza e regolamentazione possono avere la facoltà di imporre sanzioni o sospendere e revocare le licenze delle imprese o dei professionisti che non soddisfano le norme in materia di antiriciclaggio e lotta al finanziamento del terrorismo oltre a rappresentare un ulteriore strumento per contrastare i professionisti facilitatori di reati fiscali. Un esempio proveniente dal Regno Unito riguarda il ricorso agli obblighi di vigilanza previsti dalle norme di contrasto al riciclaggio di denaro e al finanziamento del terrorismo per radiare i professionisti che esercitano la loro attività presso servizi di trasferimenti di denaro o fornitori di servizi a *trust* e imprese e non soddisfano i requisiti di competenza e onorabilità. Si tratta di un modo rapido ed efficace per revocare la licenza di esercizio di attività commerciale delle imprese e porre fine alle condotte dei professionisti facilitatori allo scopo di limitare l'attività criminosa ed evitare ulteriori perdite di entrate tributarie. Alcuni Paesi ricorrono ad autorità di vigilanza settoriali o agli ordini professionali per irrogare sanzioni e disciplinare gli illeciti, in quanto tali organi possono procedere civilmente, invece che penalmente, contro un individuo. Le indagini possono portare alla chiusura di imprese e alla sospensione o alla revoca della licenza. In tal caso il soggetto non sarà condannato alla reclusione, ma gli verrà impedito di continuare a commettere reati abusando della propria licenza professionale.

52. Il ricorso agli ordini professionali e agli organi di vigilanza e regolamentazione consente inoltre di dare più ampia risonanza alla condotta del facilitatore e alle relative sanzioni nell'ambito del suo settore di attività, grazie alla pubblicazione nelle riviste professionali, sui siti web o nell'albo della professione. Il seguente caso di studio descrive il nuovo organo amministrativo istituito in India per rafforzare l'indipendenza del controllo e la facoltà di applicare azioni disciplinari professionali.

⁵ Cfr. Allegato A del presente rapporto.

Riquadro 17. India: *Task Force on Shell Companies*, la task force sulle società di comodo

Nel 2017 il Governo indiano ha istituito una speciale *task force* incaricata dell'individuazione e dell'eliminazione delle società di comodo. Come evidenziato nello studio di caso riportato nel Riquadro 13, l'India, utilizzando i dati disponibili, ha lanciato una campagna di repressione delle attività illecite di amministratori e società fraudolente, durante la quale sono stati individuati circa 400 professionisti facilitatori.

L'elenco dei 400 professionisti facilitatori è stato quindi trasmesso all'istituto indiano degli esperti contabili (*Institute of Chartered Accountants of India, ICAI*) perché avviasse un'azione disciplinare nei confronti dei suoi membri. Tuttavia, a causa di conflitti di interessi con alcuni membri dell'ICAI, i procedimenti disciplinari sono rimasti in stallo e non sono mai stati applicati. L'ICAI era, in precedenza, un organo di autogoverno della professione contabile. Nel 2013 il Parlamento ha stabilito per via legislativa l'istituzione di un nuovo organo di vigilanza per le professioni contabili e di revisione, ma la decisione non è stata correttamente applicata fino alla recente creazione dell'autorità indiana di informazione finanziaria (*National Financial Reporting Authority, NFRA*) ai sensi della suddetta legge. La NFRA dispone di poteri d'indagine in materia di mancanze professionali commesse da esperti contabili o imprese di revisione contabile, con la facoltà di imporre sanzioni e interdire il professionista o l'impresa per un periodo massimo di dieci anni. In quanto autorità di regolamentazione indipendente, la NFRA è in grado di esaminare in maniera adeguata la condotta dei professionisti facilitatori individuati dalla *Task Force on Shell Companies* e di intraprendere gli opportuni provvedimenti disciplinari o interdire gli esperti contabili riconosciuti colpevoli di irregolarità.

3.3.3. Interdizione dall'incarico di amministratore di società

53. La maggior parte dei Paesi ha riferito di disporre di una procedura di interdizione dall'incarico nei confronti degli amministratori di società sospettati di facilitare reati. Tale procedura varia in funzione del Paese, ma l'autorità pubblica responsabile dell'amministrazione degli enti societari dispone generalmente del potere e degli strumenti per la revoca o la destituzione degli amministratori. I motivi previsti per l'interdizione possono variare, ma quello più comune è l'omissione di agire da parte dell'amministratore quando avrebbe, per esempio, dovuto dichiarare il fallimento o intraprendere azioni volte a limitare le perdite dell'impresa, ecc. Le conseguenze dell'interdizione e la sua durata variano notevolmente a seconda delle giurisdizioni. In alcuni ordinamenti,⁶ nel caso di reati gravi, un amministratore decaduto è interdetto per sempre dalla funzione.

54. In alcuni Paesi esistono inoltre registri pubblici, facilmente accessibili, che riportano l'elenco degli amministratori interdetti. Tale strumento è considerato utile dalle autorità pubbliche, in quanto l'interdizione di un amministratore in un Paese non impedisce al soggetto di esercitare la stessa funzione in un altro Paese. I registri pubblici degli amministratori interdetti e una più ampia condivisione di informazioni tra le autorità pubbliche consentono di individuare collettivamente gli amministratori che svolgono attività di professionisti facilitatori di attività fraudolente in diversi Paesi.

55. Sebbene le norme relative agli amministratori di imprese varino notevolmente da una giurisdizione all'altra, sono riportate di seguito alcune regole prudenziali comuni che i Paesi possono adottare in materia di amministrazione societaria:

⁶ Per esempio, in Australia, in India e nel Regno Unito.

- Imporre che l'amministratore abbia la propria residenza nella giurisdizione. Questa misura semplifica il contatto con una persona responsabile in caso di indagini e costituisce anche un forte deterrente per i criminali che cercano di prendere le distanze dal reato.
- Imporre che gli amministratori soddisfino criteri di "competenza e onorabilità" o esigere una verifica equivalente, sottoponendoli a verifiche di solvibilità e all'obbligo di dichiarare precedenti incarichi di amministratori, qualsiasi interdizione sia nella giurisdizione che in altri Paesi, qualsiasi procedimento giudiziario in corso o condanna penale, ecc.

4 Dissuasione dei professionisti facilitatori

L'intervento sulle azioni degli intermediari prima che abbiano favorito la realizzazione di illeciti può contribuire a limitare tempestivamente la diffusione dei rischi legati ai professionisti facilitatori e, in tal senso, la comunicazione e la sensibilizzazione sono fondamentali. Quando la condotta dei professionisti facilitatori è già in essere, è necessario predisporre meccanismi per disincentivarla e ostacolarla, sfruttando per esempio la funzione delle autorità di regolamentazione e degli enti professionali o istituendo dispositivi per la comunicazione obbligatoria o di collaborazione volontaria (obligatory and voluntary disclosure) e la segnalazione di irregolarità (*whistleblowing*). Il presente capitolo descrive una serie di meccanismi che i Paesi possono integrare nella loro strategia di contrasto.

4.1. Prevenzione degli abusi

Esistono vari metodi per dissuadere i professionisti facilitatori dal compiere attività criminose e, in molti casi, una strategia di prevenzione convincente si rivela più efficace di un'indagine. I Paesi adottano diversi approcci basati sulla comunicazione, il coinvolgimento e la sensibilizzazione, la responsabilità d'impresa e il governo societario per favorire una cultura di adempimento spontaneo degli obblighi e fare in modo che i professionisti in procinto di favorire reati siano consapevoli dei rischi in cui incorrono.

4.1.1. Comunicazione

56. Una strategia di prevenzione fondamentale consiste nel fornire orientamenti chiari e accessibili sull'applicazione delle norme penali e fiscali. Alcuni Paesi dispongono altresì di apposite unità incaricate di attività di comunicazione a scopo dissuasivo ed elaborano strategie finalizzate a favorire una cultura di adempimento volontario degli obblighi tributari. La comunicazione dovrebbe accompagnare l'intero ciclo di vita di un determinato rischio costituito dai professionisti facilitatori: prima che il professionista facilitatore decida di agire, dopo l'individuazione di un determinato strumento per l'evasione fiscale e dopo la condanna del facilitatore.

Prima che il professionista facilitatore decida di agire: azione preventiva

57. Tra le strategie di comunicazione preventive figurano informazioni e istruzioni chiare sui parametri della normativa fiscale e le conseguenze dell'inadempienza, un dialogo costante con i consulenti fiscali e i contribuenti, utili richiami degli obblighi dichiarativi, ecc. L'insieme di tali strategie può favorire la diffusione di una cultura dell'adempimento spontaneo degli obblighi e limitare le opportunità di sfruttare le "aree grigie".

58. Tra gli esempi degli strumenti di comunicazione che possono essere utilizzati a tal fine figurano:

- informazioni online tramite i siti web delle pubbliche amministrazioni: si può trattare della pubblicazione di schede informative, istruzioni, decisioni pubbliche, comunicati stampa, articoli di attualità e avvisi
- messaggi mirati di posta elettronica a imprese registrate, filtrati per settore di attività e ubicazione: per esempio, nel Regno Unito tutte le imprese appena registrate ricevono un messaggio di posta elettronica di benvenuto con collegamenti a informazioni e siti web rilevanti per favorire un comportamento di osservanza degli obblighi tributari
- eventi in presenza: interazione costante tramite presentazioni o dialogo con imprese, principali organi settoriali, intermediari e consulenti fiscali, ecc.
- seminari sul web: presentazioni online, in diretta, durante le quali i consulenti fiscali hanno l'opportunità di partecipare a una sessione interattiva dal vivo per acquisire una maggiore consapevolezza delle loro responsabilità e avere l'occasione di porre domande. I seminari hanno avuto successo in alcuni Paesi, in particolare per le imprese di determinati settori di attività in cui si possono affrontare questioni di interesse comune, e costituiscono un modo efficace per raggiungere un vasto pubblico
- podcast regolari per comunicare ai consulenti fiscali nuovi messaggi, criticità o servizi forniti dalle autorità fiscali
- campagne congiunte: collaborazione con altri servizi amministrativi e autorità incaricate dell'applicazione della legge allo scopo di aiutare le imprese a capire le proprie responsabilità
- video clip su YouTube per informare i clienti e le imprese registrate attraverso elementi visivi. Lo scopo è aiutare i clienti a utilizzare servizi essenziali come le dichiarazioni dei redditi o l'iscrizione ai servizi informatici sulla rete per semplificare e rendere più accessibile l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.

Dopo l'individuazione di un particolare strumento: azione mirata

59. Quando un determinato rischio è noto, è possibile ricorrere anche a strumenti di comunicazione mirati, per esempio comunicando gli obblighi previsti dalla legge per favorirne l'adempimento nelle aree in cui si riscontra scarsa ottemperanza o dove emergono nuovi rischi. Il Riquadro 18, di seguito, riporta un esempio dall'Australia, dove l'*Australian Taxation Office (ATO)* si avvale di un dispositivo di allerta per avvisare i contribuenti e i consulenti fiscali dell'emergenza di strumenti a rischio elevato che suscitano preoccupazione. Il Riquadro 19 descrive l'esempio dell'approccio dell'*HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs)* destinato a favorire l'adempimento degli obblighi fiscali a fronte di un rischio noto.

Riquadro 18. L'*Australian Taxation Office* avvisa i contribuenti circa i nuovi strumenti per la indebita riduzione del carico fiscale

Esempio fornito dall'Australia

L'*Australian Taxation Office* (ATO) pubblica avvisi destinati ai contribuenti relativi a schemi nuovi o emergenti che presentano un rischio fiscale elevato. Quando l'ATO viene informata di uno schema rischioso, potenzialmente non conforme alla legge, è in grado di rispondere in modo tempestivo per avvertire il pubblico. Tramite il ricorso agli avvisi, l'ATO è in grado di informare i contribuenti e i consulenti dei propri timori relativi a uno schema privo di valore giuridico, che comporta lo sfruttamento di aree grigie della normativa o l'errata applicazione, deliberata, della legge o costituisce un'evasione o una frode fiscale. L'ATO può inoltre indicare le pene previste per i contribuenti che ricorrono allo schema in questione o per i facilitatori che ne favoriscono l'utilizzo.

L'esperienza dell'ATO mostra che tale prassi permette di prevenire l'utilizzo di strumenti fiscali illegali e impedisce la diffusione di uno strumento fiscale di questo tipo presso altri fornitori di servizi. In generale, in questo contesto si riscontra un minor numero di strumenti illegali commercializzati su vasta scala.

Riquadro 19. Regno Unito: Approccio basato sulla promozione e la prevenzione per incoraggiare l'adempimento degli obblighi fiscali

Esempio fornito dal Regno Unito

L'HMRC dispone di una serie di approcci basati sulla promozione e prevenzione che consentono di reagire ai rischi individuati e promuovere attivamente l'osservanza degli obblighi fiscali presso gruppi di clienti o settori di attività in cui sono emersi tali rischi in modo da impedire future inadempienze.

- Approccio tramite i mezzi di comunicazione di massa, "*one-to-many*": un messaggio è inviato a un vasto pubblico (singoli individui e imprese) riguardo a una questione specifica inerente la tipologia di impresa o le incombenze tributarie.
- Approccio "*Nudge*": messaggio generale volto a favorire un cambiamento di comportamento. Si può trattare, per esempio, di un cambiamento nella formulazione dei messaggi che esorti a un maggiore rispetto degli obblighi: "Siete pregati di agire così" invece di "Dovete agire così" o "Se non agite così, subirete queste conseguenze".

Dopo la condanna di un facilitatore: pubblicizzare gli esiti

60. Infine, un'efficace misura dissuasiva consiste nel pubblicizzare diffusamente tutti i reati fiscali di alto profilo commessi, i facilitatori coinvolti e le pene comminate agli autori dei reati, come la reclusione, le multe, la revoca della licenza o la chiusura dell'attività. È importante per far presente al pubblico che i soggetti che commettono reati fiscali ne subiscono le conseguenze, per ribadire i principi dell'imposizione equa e restaurare la fiducia del pubblico nel sistema tributario, contribuendo così alla più ampia diffusione della morale fiscale (OECD, 2019^[15]). È prassi comune nella maggior parte dei Paesi non divulgare informazioni sui capi di imputazione e le indagini in corso fino alla chiusura di un caso. Tuttavia, dopo la conclusione del caso, accade spesso che siano pubblicizzate in qualche modo informazioni sui reati e sulle conseguenze della condotta criminosa del loro autore. I casi perseguiti con successo possono essere

presentati tramite comunicati stampa dalle autorità incaricate dell'applicazione della legge, che elaborano inoltre strategie di comunicazione adeguate per assicurare la copertura mediatica tramite altre fonti di notizie, blog e riviste professionali. L'informazione del pubblico sulle conseguenze di tali condotte è fondamentale per evitare che in futuro vengano commessi reati analoghi.

4.1.2. Dialogo e sensibilizzazione

61. Le amministrazioni fiscali possono far fronte ai comportamenti non conformi instaurando un dialogo diretto con i professionisti che potrebbero facilitare reati fiscali. Collaborando con tali settori di attività e con gli organi rappresentativi delle professioni, i Paesi possono approfondire la comprensione delle pratiche commerciali coinvolte e garantire una sensibilizzazione mirata. Questa maggiore trasparenza di cui beneficiano le autorità può inoltre permettere ai Paesi, se necessario, di elaborare apposite strategie destinate ai settori che presentano il rischio più elevato. Allo stadio della prevenzione, se possibile, tale sensibilizzazione è più efficace quando si instaurano rapporti di collaborazione fruttuosi tra i contribuenti, gli intermediari e i colleghi dell'amministrazione tributaria.

62. In alcuni Paesi si sono ottenuti risultati positivi con attività di sensibilizzazione nei settori ad alto rischio per i professionisti facilitatori. Grazie al dialogo con i settori professionali e alle attività di consulenza e formazione, i facilitatori meno coscienti del ruolo che ricoprono nell'agevolazione di illeciti sono sensibilizzati sul loro contributo e sul rischio che la loro condotta comporti conseguenze sul piano giuridico. Inoltre, il fatto che le autorità tributarie stiano esaminando un settore di attività avrà generalmente un effetto dissuasivo, permettendo al tempo stesso ai poteri pubblici di acquisire una conoscenza più approfondita dei comportamenti e delle norme nel settore dei servizi professionali.

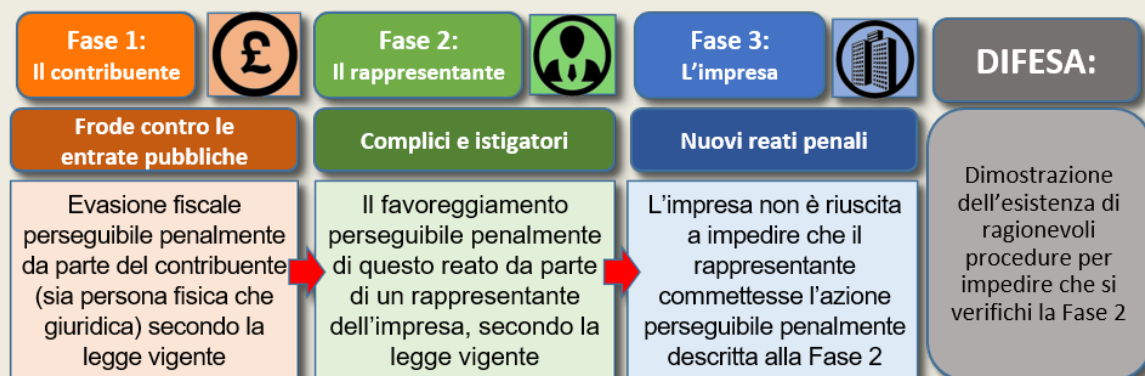
4.1.3. Favorire la responsabilità aziendale e il buon governo societario

63. I professionisti facilitatori forniscono abitualmente servizi per o in nome di un'impresa. Il loro ruolo può quindi essere determinato dalla cultura aziendale delle organizzazioni per cui lavorano e l'atteggiamento di un'impresa in materia di osservanza degli obblighi fiscali può avere ripercussioni dirette sul comportamento di un professionista che fornisce servizi per suo conto. Il comportamento può essere influenzato, per esempio, da incentivi diretti, quali sistemi di premi che incoraggiano l'assunzione di rischi, da carenze del sistema, come la formazione dei dipendenti, da una cultura che preferisce ignorare alcune prassi, come un'applicazione poco rigorosa dell'adeguata verifica dei clienti, o dal fatto che i vertici aziendali non abbiano esplicitato chiaramente il rifiuto di prendere parte in frodi fiscali. Tale problema è stato individuato nel Regno Unito, dove la normativa prevede ormai la responsabilità delle imprese che non hanno impedito l'agevolazione di reati fiscali al loro interno, come illustrato nell'esempio seguente.

Riquadro 20. Regno Unito: Introduzione della responsabilità delle imprese per prevenire la facilitazione criminosa dei reati fiscali

Nel Regno Unito le autorità incaricate dell'applicazione della legge potevano difficilmente sanzionare il ruolo delle imprese nel favoreggiamento di frodi fiscali nei casi in cui i professionisti facilitatori fornivano i loro servizi per conto o in nome di un'impresa. L'attribuzione della responsabilità penale all'impresa comportava l'onere della prova della partecipazione dei dirigenti all'attività illecita e del fatto che ne fossero a conoscenza. Era quindi difficile perseguire grandi imprese multinazionali (tenuto conto della loro struttura); peraltro, tale approccio poteva condurre a comportamenti scorretti, come spingere i dirigenti di un'impresa a chiudere un occhio sugli illeciti commessi dai propri rappresentanti allo scopo di proteggere l'impresa dalla responsabilità penale.

Per superare tale difficoltà, nel 2017 è stata promulgata una legge che configura i nuovi reati societari (*Corporate Criminal Offences, CCO*): le imprese che non impediscono ai loro associati (ad esempio i professionisti facilitatori) di adottare condotte criminose per l'agevolazione di reati fiscali sono penalmente responsabili. La nuova figura di reato pone rimedio alla questione dell'imputazione di responsabilità penali a persone giuridiche; spetta ormai alle imprese impegnarsi per migliorare i propri sistemi, controlli e cultura. Questa nuova fattispecie di reato non altera le responsabilità penali a livello individuale, ma consente di perseguire un'impresa per non avere impedito a una persona ad essa associata di commettere atti già configurati come reati.



Il reato societario è un reato a responsabilità oggettiva, il che significa che se è stato commesso un reato fiscale (fase 1) e la frode è stata agevolata con una condotta criminosa da un professionista facilitatore (fase 2), l'impresa sarà ritenuta responsabile del nuovo reato societario, tranne se può provare di avere messo in atto procedure ragionevoli per prevenire che persone che agiscono per loro conto o a loro nome agevolino l'evasione fiscale. Si tratta della difesa prevista dalla legge, intesa a esortare le società a impegnarsi per istituire sistemi e controlli atti a impedire che i propri rappresentanti facilitino l'evasione fiscale.

64. Le strategie nazionali di contrasto ai professionisti facilitatori dovrebbero cercare di incentivare le società ad assumere la responsabilità del comportamento della persona giuridica nel suo complesso, compresi i propri rappresentanti, predisponendo adeguati sistemi e controlli. La promozione di una cultura di buon governo societario e di responsabilità d'impresa è essenziale per consolidare la percezione da parte del pubblico che le grandi aziende non si sottraggono allo stato di diritto. Si tratta di un elemento di rilievo per mantenere la fiducia nel sistema tributario e diffondere una solida cultura di osservanza degli obblighi fiscali e una morale fiscale. La maggior parte delle imprese considera importante essere ritenuta socialmente responsabile, per motivi di immagine che a loro volta hanno ripercussioni sui ricavi. Pertanto, queste misure dovrebbero favorire un atteggiamento selettivo da parte delle imprese nei confronti degli

intermediari e dei consulenti fiscali con cui lavorano, per evitare di essere associate ai professionisti facilitatori poco inclini al rispetto degli obblighi.

4.2. Strumenti di *disclosure*

4.2.1. Programmi di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*)

65. I programmi di collaborazione volontaria permettono ai contribuenti di inviare alle autorità tributarie informazioni riguardanti una condotta fraudolenta precedentemente adottata, quale una dichiarazione dei redditi non conforme, una richiesta indebita di detrazioni, crediti o agevolazioni fiscali, o dichiarazioni dei redditi passate contenenti false informazioni od omissioni. I contribuenti sono generalmente incitati a collaborare spontaneamente aderendo a tali programmi tramite incentivi quali offerte di riduzione della pena o condoni fiscali oppure quando sanno che le autorità tributarie verranno probabilmente a conoscenza delle loro dichiarazioni fraudolente grazie a programmi per la trasparenza e lo scambio delle informazioni, come lo standard per lo scambio automatico di informazioni contabili e finanziarie ai fini fiscali (lo standard AEOI). I programmi di collaborazione volontaria possono essere permanenti o di durata limitata, di portata generale o concentrati su un particolare tipo di informazioni, come i programmi di collaborazione volontaria sui conti offshore statunitensi (US Offshore Voluntary Disclosure Programs).

66. Tali programmi possono generare ingenti entrate per le amministrazioni tributarie. Alcuni dati in proposito sono riportati nel recente rapporto OCSE *10th Anniversary Report of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (OECD, 2019, p. 32^[16]):

Fino al novembre 2019, i programmi di collaborazione volontaria e le indagini in ambito fiscale hanno contribuito a reperire circa 102 miliardi di EUR di entrate supplementari (imposte, interessi, multe). I programmi di collaborazione volontaria hanno apportato il contributo più significativo a questo importo, con quasi 40 giurisdizioni che hanno segnalato una collaborazione, in qualsiasi forma, tra il 2009 e il 2019. Per esempio, le collaborazioni volontarie hanno permesso di recuperare 462 milioni di EUR in Australia, 13,6 miliardi di EUR in Brasile, quasi 6 miliardi di EUR in Germania, 29 milioni di EUR in Ungheria, 54 milioni di EUR in Lussemburgo e oltre 900 milioni di EUR in Messico. Oltre 1 milione di contribuenti hanno collaborato spontaneamente dichiarando i propri beni.

67. Le procedure di collaborazione volontaria non costituiscono solo un'occasione per diffondere l'osservanza degli obblighi fiscali tra i contribuenti e aumentare il gettito fiscale, ma possono permettere inoltre di individuare i professionisti facilitatori. Le informazioni raccolte possono essere analizzate per identificare i facilitatori più attivi su cui avviare indagini, nonché per approfondire la comprensione della portata e della natura delle minacce. L'analisi delle strutture impiegate nei casi dichiarati può essere utilizzata per la valutazione dei rischi e il perfezionamento della regolamentazione e della legislazione, per esempio ponendo rimedio alle lacune giuridiche. A ciò si aggiunge l'effetto deterrente supplementare dovuto al fatto che i professionisti sanno che il loro nome potrebbe emergere nel corso delle procedure con il rischio dell'avvio di procedimenti nei loro confronti.

4.2.2. Persone che segnalano irregolarità (*whistleblower*), fonti anonime e altri meccanismi di segnalazione

68. Le segnalazioni anonime e i *whistleblower* sono stati all'origine di indagini concluse con successo in numerosi Paesi e continuano ad essere un'utile fonte di informazioni in un contesto generalizzato di crescente malcontento nei confronti degli evasori fiscali e di coloro che li facilitano. In Australia è stato predisposto un meccanismo di segnalazione accessibile al pubblico per denunciare specificamente gli strumenti per favorire l'evasione fiscale e i loro promotori (ATO, 2019^[17]). Tale meccanismo di segnalazione volontaria è accessibile a tutti *online* e consente alle autorità tributarie di ricevere un maggior numero di informazioni su strumenti fiscali commercializzati di recente o nuovi promotori, nonché su una

serie di altre questioni. L'eventualità di essere oggetto di una segnalazione può portare a una diminuzione degli strumenti fiscali commercializzati su larga scala, in particolare da parte di imprese di grandi dimensioni che non vogliono correre il rischio di danneggiare la propria reputazione.

69. Alcuni Paesi prevedono inoltre incentivi per i soggetti che rivelano informazioni utili per portare a termine con successo l'indagine su un caso, come per esempio una ricompensa pecuniaria o una percentuale dei beni recuperati in seguito al buon esito del caso o l'immunità giudiziaria per il *whistleblower*. In Messico, per esempio, il codice di procedura penale nazionale è stato modificato per garantire l'immunità da procedimenti penali al *whistleblower*, anche nel caso in cui il soggetto abbia preso parte a un reato fiscale o finanziario, se fornisce informazioni essenziali per il perseguimento dei beneficiari effettivi dei reati. Per permettere a tali informatori di farsi avanti, si raccomanda ai Paesi di predisporre meccanismi di facile accesso perché i denunciatori possano segnalare gli illeciti e garanzie amministrative per proteggere l'anonimato della persona e la riservatezza delle informazioni fornite (OECD, 2017^[18]).

4.3. Norme di comunicazione obbligatoria (*mandatory disclosure rules*)

Le norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni sono leggi adottate da Paesi che impongono agli intermediari o ai contribuenti di segnalare alle autorità se hanno commercializzato, attuato o realizzato transazioni o strumenti con particolari caratteristiche. Tali caratteristiche distintive possono servire a rilevare informazioni quali una pianificazione fiscale aggressiva transfrontaliera, strutture *offshore* e strutture che eludono la segnalazione nel quadro dello standard AEOI (scambio automatico di informazioni) o dissimulano la titolarità effettiva.

70. Grazie a una comunicazione tempestiva su tali strumenti tramite le norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni, le autorità fiscali sono in grado di intervenire nelle prime fasi del ciclo di vita della commissione di reati fiscali, prima che gli strumenti siano stati realizzati e abbiano avuto effetti nocivi. Inoltre, l'obbligo di segnalare tali strumenti ha un effetto dissuasivo sui professionisti facilitatori che in questo contesto riflettono attentamente prima di agire e possono essere dissuasi dall'elaborare strumenti illegali. La mancata segnalazione può inoltre dare adito a specifici procedimenti penali o civili. Può altresì agire come deterrente per i clienti, se sono informati del fatto che lo strumento considerato sarà segnalato alle autorità fiscali.

71. Il rapporto OCSE del 2018 sul modello di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni per far fronte ai meccanismi di elusione del Common Reporting Standard e alle strutture *offshore* opache (*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangement and Opaque Offshore Structures*) contiene modelli di inquadramento e buone prassi che possono essere utili ai Paesi per l'elaborazione di un regime di comunicazione che risponda alle loro esigenze.⁷

72. Per esempio, in seguito all'adozione della *Direttiva del consiglio (UE) 2018/822* da parte degli Stati membri dell'Unione europea, la maggior parte di essi ha ormai introdotto, o è in procinto di farlo, una legislazione nazionale per le norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni, che prevede sanzioni rilevanti in caso di inadempienza. Conformemente alla Direttiva, vi saranno inoltre scambi automatici di informazioni regolari tra Stati membri dell'UE, che possono servire come dati di base per l'analisi e la valutazione dei rischi legati ai professionisti facilitatori a livello nazionale.

⁷ Il rapporto dell'OCSE del 2015 sull'azione 12 del BEPS relativa alle norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni (*2015 OECD BEPS Action 12 report on Mandatory Disclosure Rules*), per quanto elaborato in un contesto diverso, può costituire una base utile.

73. Quando una comunicazione obbligatoria perviene all'amministrazione fiscale, le informazioni dovrebbero essere trasmesse agli investigatori competenti dei reati fiscali, in modo che possano valutare se si tratta di uno strumento di natura potenzialmente criminosa su cui sarebbe opportuno indagare in modo approfondito. Se l'indagine è condotta da un'agenzia distinta, si dovrebbe predisporre un meccanismo per la condivisione di tali informazioni, nel quadro dell'approccio interistituzionale descritto nel capitolo 5 più sotto.

5 Un approccio interistituzionale e internazionale per favorire indagini efficaci

Nessuna autorità incaricata dell'applicazione della legge può, da sola, contrastare in modo esauriente la questione dei professionisti facilitatori, che operano internazionalmente e in vari campi. Per colmare il divario è necessario abbandonare gli approcci a compartimenti stagni. Le autorità incaricate dei reati tributari devono, invece, collaborare con le altre autorità sul territorio di loro competenza e a livello internazionale. Il presente capitolo presenta alcuni approcci interistituzionali e multilaterali per contrastare specificatamente i professionisti facilitatori.

5.1. Approcci interistituzionali a livello nazionale

Molte amministrazioni pubbliche intervengono in varie fasi del contrasto alle violazioni finanziarie, per esempio a livello di prevenzione, identificazione, indagini, perseguimento dei reati e recupero dei proventi da essi derivati (OECD, 2017_[19]). Di conseguenza, vari organismi interagiscono con i professionisti facilitatori, effettuano attività di vigilanza o sono responsabili delle indagini in corso nei loro confronti, come le amministrazioni fiscali, i regolatori dei mercati finanziari, le unità di informazione finanziaria, le forze di polizia e i magistrati.

74. Per definire strategie solide e coerenti al fine di prevenire, identificare, contrastare e perseguire i professionisti facilitatori, è necessario istituire sistemi che consentano lo scambio di informazioni tra gli organismi competenti. In primo luogo, sarebbe necessario introdurre dispositivi per segnalare e condividere sospetti di attività fraudolenta da parte di un professionista facilitatore. Bisognerebbe altresì prevedere forme di scambio di informazioni quanto più ampie possibili: condivisione spontanea di *intelligence*, scambio di informazioni dettagliate in caso di richiesta, e, per le banche dati pertinenti, accesso automatico e diretto alle informazioni (registri degli amministratori interdetti, liste di professionisti facilitatori conosciuti o dei loro soci, liste di sistemi conosciuti proposti da professionisti facilitatori).

75. Per attuare tali approcci nella maniera più efficace, i Paesi dovrebbero:

- introdurre meccanismi legali riguardanti le modalità per la segnalazione e lo scambio di informazione tra le autorità;
- reperire le informazioni esistenti sui professionisti facilitatori detenute da ogni autorità, per determinare quali tipi di informazioni saranno utili agli altri organismi;

- formare e sensibilizzare le autorità sul ruolo delle altre autorità e sulle informazioni da esse detenute in tema di professionisti facilitatori per rendere possibile uno scambio efficace di informazioni;
- identificare il principale punto di contatto di ogni autorità incaricato di ricevere e diffondere le segnalazioni dei sospetti di attività fraudolente dei professionisti facilitatori.
- fornire indicazioni operative sulle modalità per richiedere informazioni alle altre autorità e per condividerle con esse, ad esempio attraverso la descrizione delle procedure e l'elaborazione di formulari per favorire scambi di informazioni fluidi ed efficienti;
- istituire un meccanismo di monitoraggio per la condivisione dei riscontri sui risultati dello scambio di informazioni, che possa consentire di modificare le indicazioni operative;
- adottare misure giuridiche e pratiche per tutelare la riservatezza delle informazioni e l'integrità dei lavori realizzati dagli altri organismi.

76. Oltre allo scambio di informazioni, sono necessari meccanismi più efficaci e adattati ai singoli casi che facilitino l'adozione di approcci interistituzionali sui professionisti facilitatori. Tali approcci dovrebbero comprendere:

- **Squadre investigative congiunte:** tali squadre consentono agli organismi con interessi in comune di effettuare indagini congiunte. Si favorisce così un approccio multidisciplinare che permette agli investigatori di sfruttare una vasta serie di specialità, competenze ed esperienze investigative. Le indagini congiunte possono anche consentire di evitare la duplicazione del lavoro risultante da ispezioni parallele e di accrescere l'efficienza, poiché consentono agli agenti di ogni organismo di focalizzarsi su diversi aspetti di un'indagine. Per esempio, se un professionista facilitatore escogita sistemi per favorire l'evasione fiscale tramite richieste di rimborso fraudolente e crea falsi giustificativi delle transazioni per riciclare denaro, un'indagine congiunta in materia fiscale e di riciclaggio di denaro permetterebbe di raccogliere in maniera efficiente tutte le prove necessarie per assicurare la condanna per questi due capi d'accusa, sensibilizzando i vari organismi sulle correlazioni tra questi reati.
- **Centri di intelligence interistituzionali:** sono destinati a centralizzare i processi di raccolta e di analisi di informazioni per un certo numero di organismi. Possono raccogliere e analizzare dati esistenti detenuti da numerose autorità e condurre ricerche in proprio. La centralizzazione di queste attività consente di sviluppare competenze in un dato campo e di ridurre i costi legati alla duplicazione delle iniziative. Un centro di *intelligence*, per esempio, potrebbe essere incaricato di analizzare le fughe di notizie su sistemi *offshore* allo scopo di identificare i professionisti facilitatori a elevato rischio che operano nel Paese interessato. Queste informazioni potrebbero essere condivise con tutti gli organismi competenti per essere utilizzate in future indagini.
- **Distacco di personale:** questo sistema consente l'assegnazione temporanea di operatori ad altri organismi. È una maniera efficace di trasferire competenze, stabilire contatti destinati a facilitare la cooperazione in un prossimo futuro e favorire lo scambio di esperienze e conoscenze specialistiche. Consente in particolare di sensibilizzare gli operatori sulle informazioni detenute dalle agenzie omologhe e sulle loro competenze oltre ad ottimizzare l'efficacia degli altri dispositivi di scambio di informazioni e di cooperazione.
- **Programmi di formazione che coinvolgono tutti gli organismi pubblici ("whole-of-government"):** i programmi di formazione che riuniscono operatori di vari organismi rappresentano una preziosa opportunità di costruire relazioni personali e di condividere esperienze a fronte di problemi comuni. I programmi mirati di questo tipo, incentrati sui professionisti facilitatori, permettono di condividere informazioni in materia di tendenze, orientamenti sulle tecniche investigative, migliori pratiche della gestione dei casi e identificazione dei problemi riguardanti altri organismi.

77. I Paesi che elaborano strategie di contrasto ai professionisti facilitatori dovrebbero cercare di utilizzare al meglio un approccio basato su una cooperazione interistituzionale in materia.

Riquadro 21. Regno Unito: Il *National Economic Crime Centre*

Il *National Economic Crime Centre* (Centro nazionale della criminalità economica – NECC) è un centro collaborativo interistituzionale fondato nel novembre 2018 per modificare radicalmente la strategia di lotta alla criminalità economica e ai finanziamenti illeciti. Il NECC – che raggruppa servizi di repressione della criminalità, magistrati, amministrazioni pubbliche e organi di regolamentazione del Regno Unito – definisce le priorità che guidano le attività operative.

In risposta alle minacce rappresentate dai professionisti facilitatori, per esempio, a metà del 2019 il NECC ha istituito l'*Enabler Practitioners Group*. Questo ente interistituzionale favorisce l'identificazione dei casi e incoraggia gli investigatori e i magistrati a utilizzare l'intera gamma dei poteri legislativi e normativi a loro disposizione. A livello strategico, il NECC facilita la condivisione di informazioni con il settore privato, consentendo alle autorità del Regno Unito di approfondire la conoscenza di queste minacce e influenzando le azioni pubbliche sui professionisti che facilitano i reati finanziari.

5.2. Cooperazione internazionale

La criminalità finanziaria, comprendente i reati tributari, rappresenta un problema globale che necessita di una soluzione globale. Con la globalizzazione si è accresciuta la capacità dei professionisti facilitatori di operare internazionalmente e di effettuare transazioni che consentono di inviare istantaneamente fondi all'estero. Tuttavia, le autorità incaricate dell'applicazione della legge hanno minore conoscenza sulle attività compiute al di fuori del loro territorio. La cooperazione internazionale è quindi un aspetto essenziale della lotta ai professionisti facilitatori e comprende i canali tradizionali per lo scambio di informazioni e nuove forme di cooperazione internazionale in tempo reale.

5.2.1. Scambio di informazioni

78. Oltre 160 giurisdizioni in tutto il mondo hanno aderito al Forum globale sulla trasparenza e lo scambio di informazioni a fini fiscali (Global Forum) e si sono impegnate a garantire un'attuazione efficace delle norme internazionali sulla trasparenza e lo scambio di informazioni a fini fiscali. Le reti destinate allo scambio di informazioni si sono sviluppate a una velocità senza precedenti ed è oggi possibile richiedere informazioni a quasi tutti i Paesi del mondo grazie agli accordi bilaterali e multilaterali sullo scambio di informazioni e la cooperazione, come la Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, che è stata sottoscritta da 130 giurisdizioni (OECD, 2020^[20]).

79. Negli ultimi dieci anni la quantità di informazioni scambiate tra le amministrazioni fiscali, su richiesta e automaticamente, è notevolmente aumentata e in tale periodo sono state formulate oltre 250 000 richieste. Inoltre, quasi 100 giurisdizioni scambiano automaticamente informazioni sugli attivi finanziari detenuti in tutto il mondo. Nel 2019 quasi 100 Paesi hanno effettuato scambi automatici di informazioni, consentendo alle amministrazioni fiscali di ottenere informazioni su 84 milioni di conti finanziari detenuti all'estero dai residenti di questi Paesi, per un totale di attivi pari a 10 000 miliardi di EUR. Ciò rappresenta un notevole aumento rispetto al 2018, il primo anno in cui si è proceduto a tali scambi, quando sono state scambiate informazioni su 47 milioni di conti finanziari, per un ammontare di 5000 miliardi di EUR. Questo aumento è legato al maggior numero di giurisdizioni che ricevono informazioni ma anche alla più vasta portata delle informazioni scambiate (OECD, 2020, p. 5^[21]).

80. Ciò dimostra che l'impegno di utilizzare gli strumenti per lo scambio di informazioni, favorito dal meccanismo di *accountability* rappresentato dal Forum globale, apre enormi possibilità in materia di cooperazione internazionale ed esercita un'influenza dissuasiva sui professionisti facilitatori. In quest'epoca di trasparenza fiscale, gli studi dimostrano che c'è stato un netto calo a livello mondiale dei depositi bancari detenuti da stranieri nei centri finanziari internazionali, con un decremento del 24% (410 miliardi di USD) tra il 2008 e il 2019 (O'Reilly, Parra Ramirez and Stemmer, 2019^[22]).

81. Ciò significa altresì che i professionisti facilitatori dispongono di possibilità più limitate di operare al di fuori del controllo delle amministrazioni fiscali. Nell'ambito di una strategia per contrastare tali soggetti, i Paesi dovrebbero cercare di sfruttare appieno questo utile strumento e dovrebbero continuare a fornire una rapida assistenza alle autorità omologhe straniere per ridurre le conseguenze dell'operato dei professionisti facilitatori a livello mondiale. Qualora possibile, i Paesi dovrebbero anche cercare di ampliare l'uso dello scambio di informazioni. Per esempio, la maggior parte degli accordi sullo scambio di informazioni prevede disposizioni in materia di:

82. **Richieste di gruppo:** i Paesi possono richiedere informazioni a un'amministrazione fiscale omologa su un gruppo di contribuenti, anche se non sono identificati individualmente. Ciò può essere particolarmente utile nel caso in cui un professionista facilitatore situato in un Paese abbia contribuito attivamente a favorire l'evasione fiscale da parte di contribuenti residenti in un altro Paese, senza che si conosca l'identità dei clienti individuali. L'allegato B presenta un modello di formulario di richieste di gruppo, proposto dal programma JITSIC del *Forum on Tax Administration* dell'OCSE. Un esempio tratto dal Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE illustra questo principio (OECD, 2017, p. 493^[23]):⁸

Il fornitore di servizi finanziari B è situato nello Stato B. Le amministrazioni fiscali dello Stato A hanno scoperto che B vende un prodotto finanziario ai residenti dello Stato A utilizzando informazioni fuorvianti secondo cui tale prodotto eliminerebbe l'assoggettamento all'imposta sui redditi nello Stato A per i redditi generati dal prodotto. Per beneficiare del prodotto è necessario aprire un conto presso il fornitore B che si incarica di effettuare l'investimento. L'amministrazione fiscale dello Stato A ha pubblicato un avviso ai contribuenti, mettendo in guardia tutti i contribuenti sul prodotto e chiarendo che non consente di ottenere l'effetto fiscale suggerito e che i redditi generati dal prodotto devono essere dichiarati. Ciò nonostante, B continua a vendere il prodotto sul suo sito Internet e lo Stato A detiene prove del fatto che B vende il prodotto anche tramite una rete di consulenti. Lo Stato A ha già scoperto che vari contribuenti residenti hanno investito nel prodotto e che tutti hanno omesso di dichiarare il reddito generato dai propri investimenti. Lo Stato A ha esaurito gli strumenti a sua disposizione sul territorio nazionale per ottenere informazioni sull'identità dei suoi residenti aventi investito nel prodotto. Lo Stato A richiede informazioni alle autorità competenti dello Stato B su tutti i residenti dello Stato A che (i) hanno aperto un conto presso B e (ii) hanno investito nel prodotto finanziario. Nella richiesta, lo Stato A fornisce le suddette informazioni e apporta altresì precisazioni sul prodotto finanziario e sullo stato delle indagini.

83. **Scambio spontaneo di informazioni:** questo meccanismo consente all'amministrazione fiscale di condividere informazioni che possono interessare un'amministrazione omologa straniera. Tali scambi possono accelerare notevolmente le azioni di contrasto nei confronti dei professionisti facilitatori, poiché allertano l'amministrazione omologa sui rischi che altrimenti potrebbe ignorare o scoprire solo dopo anni in seguito a ispezioni effettuate in proprio. Lo scambio spontaneo di informazioni potrebbe per esempio essere utile nel caso in cui un'amministrazione fiscale abbia scoperto l'identità di un professionista facilitatore che opera in un Paese straniero, sia venuta a conoscenza di un determinato dispositivo commercializzato o attuato in questo Paese, oppure abbia identificato i clienti di un professionista facilitatore residenti in questo Paese.

⁸ Commentario all'articolo 26, paragrafo 8(h) in OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Si vedano anche i paragrafi 5.2 e i paragrafi 8(e) – 8(h) e 8.1

84. **Condivisione di informazioni fiscali con altre con altre autorità preposte al rispetto della legge:** la Convenzione Multilaterale, e alcune convenzioni fiscali bilaterali, generalmente limitano l'uso di informazioni scambiate internazionalmente ai soli fini fiscali. Tuttavia, tenendo conto della correlazione tra gli illeciti tributari e altri reati finanziari, come il riciclaggio di denaro e la corruzione, le informazioni ricevute da una Parte possono essere trasmesse ad altri organismi e utilizzati ad altri scopi, a condizione che:

- la legislazione del Paese che fornisce tali informazioni autorizzi il loro uso ad altri scopi; e
- le autorità competenti del Paese che ha inviato queste informazioni autorizzino tale uso.

85. Questo tipo di condivisione può essere introdotto bilateralmente e offrire ad altre autorità preposte al rispetto della legge la possibilità di trarre vantaggio, ove opportuno, dai recenti progressi in materia di scambio internazionale di informazioni fiscali per contrastare e perseguire i professionisti facilitatori. Nell'ambito di questi più vasti scambi di informazioni, è necessario assicurarsi che gli organismi a cui sono inviate tali informazioni siano in grado di proteggerne la riservatezza.

5.2.2. Sistema di comunicazione nell'ambito dello standard comune di comunicazione di informazioni (CRS) dell'OCSE

Nel 2017 l'OCSE ha introdotto, sul portale per lo scambio automatico di informazioni, un sistema di comunicazione che consente di segnalare eventuali tentativi di aggirare lo standard comune di comunicazione di informazioni (*Common Reporting Standard – CRS*). Questo sistema fa parte di un processo più ampio introdotto dall'OCSE per contrastare le strategie volte ad evitare l'obbligo di dichiarazione nell'ambito del CRS, in modo da potere sistematicamente analizzare e contrastare qualsiasi lacuna reale o percepita come tale. Questo sistema di comunicazione continua a essere un'utile fonte di informazione per identificare l'eventuale commercializzazione da parte di professionisti facilitatori di meccanismi di elusione del CRS. Qualora il Segretariato dell'OCSE sia informato del fatto che un rischio di questo tipo pesa su un dato Paese, condivide l'informazione con le autorità interessate.

5.2.3. Joint Chiefs of Global Tax Enforcement (J5)

86. Il Partenariato internazionale tra i vertici delle amministrazioni tributarie (*Joint Chiefs of Global Tax Enforcement – J5*) è un accordo operativo tra l'Australia, il Canada, i Paesi Bassi, il Regno Unito e gli Stati Uniti per la lotta contro la criminalità fiscale internazionale e il riciclaggio di denaro, in particolare le minacce rappresentate dalle criptovalute, dai reati informatici e dai professionisti facilitatori che rendono possibile l'evasione fiscale su scala mondiale. Il Gruppo riunisce esperti in materia di fiscalità, strutture *offshore*, criptovalute e reati informatici di questi cinque Paesi per scambiare rapidamente informazioni, rafforzare le capacità e, in definitiva, per effettuare operazioni congiunte. Il Riquadro 23 presenta un esempio di questi eventi organizzati negli Stati Uniti e nei Paesi Bassi, a cui hanno partecipato esperti, investigatori e data scientists con lo scopo di condividere competenze e capacità. Queste attività comuni hanno portato al perseguimento penale di un sistema fraudolento basato su una rete di criptoattività.

87. Il J5 è stato istituito nel 2018 in seguito a un appello alla mobilitazione da parte dell'OCSE affinché i Paesi si impegnassero maggiormente nel contrasto agli intermediari che facilitano i reati fiscali (HMRC & OECD, 2017^[24]). Le prestazioni professionali fornite dai professionisti facilitatori, in costante evoluzione, si basano sulla tecnologia moderna e su metodi sempre più complessi per occultare attivi e ricavi illeciti tramite l'utilizzo di strutture *offshore* e strumenti finanziari. Questi cinque Paesi devono affrontare lo stesso tipo di minacce da parte di organizzazioni criminali e soggetti facoltosi che praticano l'evasione fiscale *offshore*. Grazie alle risorse condivise e agli sforzi comuni del J5, le autorità dei cinque Paesi dispongono di maggiori conoscenze, dati e capacità analitiche, che accrescono simultaneamente le risorse di ogni Paese.

88. Il J5 ha istituito un asse di intervento dedicato in particolare alla lotta contro i professionisti facilitatori. Ogni Paese ha condiviso informazioni sui soggetti che operano nel proprio territorio, qualora

esse rivestano interesse internazionale. Queste indagini riguardano sofisticati professionisti facilitatori di livello internazionale, specializzati nell'evasione fiscale, come gli istituti finanziari internazionali e i loro intermediari che aiutano i contribuenti a occultare redditi e attivi. In precedenza, si pensava che questi facilitatori di alto livello che favoriscono pratiche molto dannose di evasione fiscale potessero sfuggire al controllo dei Paesi membri.

Riquadro 22. Operazione congiunta del *Joint Chiefs of Global Tax Enforcement*

La prima azione di vasta portata del *Joint Chiefs of Global Tax Enforcement* si è svolta nel gennaio 2020, quando un'operazione congiunta della durata di una giornata contro una struttura sospettata di presunte attività di evasione fiscale è stata organizzata nel Regno Unito, negli Stati Uniti, in Canada, in Australia e nei Paesi Bassi.

L'iniziativa faceva parte di una serie di indagini in vari Paesi su un istituto finanziario internazionale situato in America Centrale che proponeva prodotti e servizi destinati presumibilmente a facilitare il riciclaggio di denaro e l'evasione fiscale in tutto il mondo. Si sospettava che questo istituto consentisse a vari clienti di utilizzare un sofisticato sistema per occultare e trasferire fondi in maniera anonima, con lo scopo di evadere gli obblighi fiscali e riciclare i proventi di reato.

Durante questa operazione congiunta i partecipanti hanno raccolto prove e informazioni e avviato attività di *intelligence* nell'ambito di mandati di perquisizione, mandati di comparizione e di interrogatori. Ciò ha permesso di ottenere notevoli informazioni, sulla cui base sono state avviate indagini che potrebbero portare a nuove azioni penali, civili e normative in ogni Paese.

Riquadro 23. Il caso del BitClub Network

Un esempio di frode sulle criptoattività a opera di professionisti facilitatori (IRS, 2020^[25]; DOJ, 2020^[26])*

Il BitClub Network, in attività dall'aprile 2014 al dicembre 2019, era un sistema fraudolento che ha estorto denaro agli investitori in cambio di quote di una fittizia *mining pool* di criptoattività, ricompensando i partecipanti che attiravano nuovi investitori. Questo sistema di *mining* di criptoattività ha fruttato almeno 722 milioni di USD a danno degli investitori.

Negli Stati Uniti gli agenti speciali della sezione delle indagini penali dell'IRS (*IRS Criminal Investigation – IRS-CI*) si sono occupati del caso sotto la supervisione del *Joint Chiefs of Global Tax Enforcement* (J5). Nel novembre 2019, l'IRS-CI ha organizzato un evento a Los Angeles (*Crypto Challenge*), coinvolgendo investigatori, esperti di criptoattività e data scientists provenienti dai Paesi del J5, nel tentativo congiunto di individuare i responsabili di reati fiscali in tutto il mondo. In occasione dell'evento, l'autorità olandese per l'*intelligence* e le indagini sui reati finanziari (*Fiscal Intelligence and Investigation Service – FIOD*) ha collaborato con l'IRS-CI per approfondire le indagini sul caso del BitClub Network.

Il 9 luglio 2020 un cittadino rumeno che viveva in Germania ha confessato di aver preso parte a una frode informatica e di avere offerto e venduto titoli non registrati nell'ambito della sua partecipazione al BitClub Network. Ha partecipato alla creazione e alla gestione del BitClub Network, di cui era programmatore. In questa veste ha utilizzato le sue competenze professionali per falsificare le cifre dei presunti guadagni delle attività di estrazione dei bitcoin, presentando cifre maggiori rispetto ai guadagni reali. Ha quindi, di fatto, agito in quanto professionista facilitatore nell'ambito di una frode sulle criptoattività.

L'imputato potrebbe essere ora condannato a una pena massima di cinque anni di carcere e a un'ammenda di 250 000 USD (cifra due volte superiore ai guadagni dell'imputato o alle somme estorte alle vittime). Sono state inoltre avviate azioni penali contro altre persone che hanno partecipato alla frode.

*Nota: questo esempio è stato redatto sulla base di informazioni disponibili pubblicamente.

5.3. L'attività del *Data Leaks Group* del JITSIC sulla strategia di contrasto agli intermediari

89. Il *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration* (JITSIC) raggruppa 40 amministrazioni fiscali di tutto il mondo che si sono impegnate a adottare modalità più efficaci ed efficienti per lottare contro l'elusione fiscale. Sebbene la portata delle loro attività esuli dall'ambito di questo rapporto, che si concentra sui reati tributari, il modello di cooperazione internazionale utilizzato dal JITSIC, e in particolar modo i lavori sulla strategia di contrasto agli intermediari, possono essere presi ad esempio per eventuali iniziative simili di altri servizi incaricati della lotta ai reati tributari e dell'applicazione della legge.

90. La piattaforma del JITSIC consente ai Paesi membri di condividere *intelligence*, collaborare attivamente alle indagini e svolgere attività congiunte in materia di rispetto degli obblighi fiscali. I membri del JITSIC possono condividere in maniera rapida informazioni e *intelligence* grazie alle procedure del JITSIC e ai quadri legali esistenti in forza di strumenti giuridici bilaterali o multilaterali pertinenti.

91. Il gruppo di lavoro sulle fughe di dati (*Data Leaks Group* – DLG) del JITSIC è stato creato in seguito ai lavori del gruppo responsabile della valutazione iniziale dei *Paradise Papers* (*Paradise Papers Initial Assessment Group* – PPIAG) svolti dal JITSIC. Il DLG è stato istituito nel 2018 per proseguire le attività di valutazione dei rischi legati al rispetto degli obblighi fiscali in merito alle informazioni rivelate dai *Paradise Papers* e pubblicate dal Consorzio internazionale dei giornalisti d'inchiesta (CIGI). Obiettivo del DLG era trovare soluzioni pratiche e favorire o raccomandare ai membri del JITSIC strategie pertinenti in tema di conformità agli obblighi tributari. Il DLG è stato altresì incaricato, in base alle necessità, di avviare analisi congiunte su informazioni che saranno ottenute tramite fughe di dati.

92. I lavori del JITSIC in questo campo hanno stabilito che gli intermediari che favoriscono i reati finanziari sono una categoria a elevato rischio nei confronti dei quali sarebbe utile adottare azioni multilaterali mirate in materia di rispetto degli obblighi fiscali. Le informazioni raccolte nell'ambito del progetto sui *Panama Papers* del JITSIC e del PPIAG hanno rivelato che questi intermediari propongono spesso le stesse strutture, nelle quali riuniscono vari contribuenti. Concentrandosi sugli intermediari, i Paesi membri del JITSIC possono identificare più facilmente altri dispositivi analoghi, limitando la loro diffusione e ottimizzando le strategie volte all'individuazione, al trattamento e alla mitigazione dei rischi. Il DLG ha quindi avviato lavori sulla strategia di contrasto agli intermediari (*Intermediaries Disruption Strategy* – IDS) del JITSIC per concentrare su questi soggetti un'azione multilaterale in materia di conformità agli obblighi fiscali.

Riferimenti bibliografici

- ATO (2019), *Report schemes and promoters*, <https://www.ato.gov.au/General/Tax-planning/Report-schemes-and-promoters/> (consultato il 4 marzo 2020). [17]
- DOJ (2020), *Romanian Programmer Admits That He Helped Create Bitclub Network, A Fraud Scheme Worth At Least \$722 Million*, <https://www.justice.gov/usao-nj/page/file/1293331/download> (consultato il 17 settembre 2020). [26]
- DOJ (2014), *Caribbean-Based Investment Advisor Sentenced for Using Offshore Accounts to Launder and Conceal Funds*, <https://www.justice.gov/opa/pr/caribbean-based-investment-advisor-sentenced-using-offshore-accounts-launder-and-conceal> (consultato l'8 gennaio 2021). [5]
- DOJ (n.d.), *Civil Employment Tax Injunctions*, <https://www.justice.gov/tax/civil-employment-tax-injunctions> (consultato il 4 marzo 2020). [13]
- DOJ (n.d.), *Program to Shut Down Schemes and Scams*, <https://www.justice.gov/tax/program-shut-down-schemes-and-scams> (consultato il 4 marzo 2020). [12]
- FATF (2019), *Best Practice on Beneficial Ownership for Legal Persons*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/publications/methodsandtrends/documents/best-practices-beneficial-ownership-legal-persons.html>. [31]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach for Legal Professionals*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Risk-Based-Approach-Legal-Professionals.pdf>. [35]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach for the Accounting Profession*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/RBA-Accounting-Profession.pdf>. [36]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach for Trust & Company Service Providers (TSCPs)*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/RBA-Trust-Company-Service-Providers.pdf>. [37]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach to Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers*, Financial Action Task Force, <http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/Guidance-RBA-virtual-assets.html>. [9]
- FATF (2018), *Concealment of Beneficial Ownership*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/publications/methodsandtrends/documents/concealment-beneficial-ownership.html>. [32]

- FATF (2018), *Professional Money Laundering*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/publications/methodsandtrends/documents/professional-money-laundering.html>. [33]
- FATF (2014), *Virtual Currencies: Key Definitions and Potential AML/CFT Risks*, Financial Action Task Force, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Virtual-currency-key-definitions-and-potential-aml-cft-risks.pdf>. [8]
- FATF (2013), *Money Laundering and Terrorist Financing Vulnerabilities of Legal Professionals*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/fr/documents/documents/mltf-vulnerabilities-legal-professionals.html>. [34]
- FATF (2012-2019), *International Standard on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation*, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>. [7]
- Halter, E. et al. (2011), *The Puppet Masters: How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It*, Stolen Asset Recovery (StAR) initiative. World Bank, <http://documents.worldbank.org/curated/en/784961468152973030/The-puppet-masters-how-the-corrupt-use-legal-structures-to-hide-stolen-assets-and-what-to-do-about-it>. [4]
- HMRC & OECD (2017), *Closing Statement of the Fifth OECD Forum on Tax and Crime*, <https://www.oecd.org/tax/crime/closing-statement-oecd-forum-on-tax-and-crime-november-2017.pdf>. [24]
- ICIJ (2020), *Offshore Leaks Database*, <https://offshoreleaks.icij.org/> (consultato il 18 settembre 2020). [1]
- IESBA (n.d.), *International Ethics Standard Board for Accountants*, <https://www.ethicsboard.org/> (consultato il 4 marzo 2020). [14]
- IMF (2019), *Chapter 2. Curbing Corruption*, International Monetary Fund, <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/03/18/fiscal-monitor-april-2019>. [3]
- IRS (2020), *Examples of Abusive Return Preparer Investigations - Fiscal Year 2017*, <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/examples-of-abusive-return-preparer-investigations-fiscal-year-2017> (consultato il 14 aprile 2020). [6]
- IRS (2020), *Romanian programmer admits that he helped create Bitclub network, a fraud scheme worth at least \$722 million*, <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/j5-media-release-07-09-2020.pdf> (consultato il 17 settembre 2020). [25]
- O'Reilly, P., K. Parra Ramirez and M. Stemmer (2019), "Exchange of information and bank deposits in international financial centres", *OECD Taxation Working Papers*, No. 46, OECD Publishing, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/025bfebe-en>. [22]
- OECD (2020), *Base Erosion and Profit Shifting*, <https://www.oecd.org/tax/beps/> (consultato il 18 settembre 2020). [2]
- OECD (2020), *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> consultato il 4 marzo 2020). [20]

- OECD (2020), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors - July 2020*, OECD, <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf>. [21]
- OECD (2019), *Money Laundering and Terrorist Financing Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/crime/money-laundering-and-terrorist-financing-awareness-handbook-for-tax-examiners-and-tax-auditors.pdf>. [10]
- OECD (2019), *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/tax-morale-f3d8ea10-en.htm>. [15]
- OECD (2019), *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Multilateral Co-operation Changing the World*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>. [16]
- OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm>. [30]
- OECD (2018), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: Implementation Handbook*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters.htm>. [27]
- OECD (2017), *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes - Third Edition*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>. [19]
- OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [23]
- OECD (2017), *The Detection of Foreign Bribery, Chapter 2. The Role of Whistleblowers and Whistleblower Protection*, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/corruption/anti-bribery/OECD-The-Role-of-Whistleblowers-in-the-Detection-of-Foreign-Bribery.pdf>. [18]
- OECD (2016), *Exchange of Information on Request: Handbook for Peer Reviews 2016-2020 Third Edition*, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>. [28]
- OECD (n.d.), *Co-operation and exchange of information on ATP*, <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/co-operation-and-exchange-of-information-on-atp.htm> (consultato il 5 giugno 2020). [11]
- OECD/FATF (2011), *Identification and Quantification of the Proceeds of Bribery: A joint OECD-StAR Analysis*, OECD Publishing, <https://star.worldbank.org/publication/identification-and-quantification-proceeds-bribery>. [41]
- OECD/IDB (2019), *A Beneficial Ownership Implementation Toolkit*, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>. [29]

- StAR (2012), *On the Take: Criminalizing Illicit Enrichment to Fight Corruption*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/take-criminalizing-illicit-enrichment-fight-corruption>. [38]
- StAR (2012), *Politically Exposed Persons: Preventive Measures for the Banking Sector*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/politically-exposed-persons>. [40]
- StAR (2012), *Public Office, Private Interests: Accountability through Income and Asset Disclosure*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/public-office-private-interests>. [39]
- StAR (2011), *Asset Recovery Handbook: A Guide for Practitioners*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/asset-recovery-handbook>. [45]
- StAR (2011), *Barriers to Asset Recovery: An Analysis of the Key Barriers and Recommendations for Action*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/barriers-asset-recovery>. [44]
- StAR (2010), *Stolen Assets Recovery: Towards a Global Architecture for Asset Recovery*, Stolen Assets Recovery Initiative, <https://star.worldbank.org/publication/towards-global-architecture-asset-recovery>. [42]
- StAR (2009), *Stolen Asset Recovery: A Good Practice Guide for Non-conviction-based Asset Forfeiture*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/towards-global-architecture-asset-recovery>. [43]
- StAR (2009), *Stolen Asset Recovery: Management of Returned Assets*, StAR, <https://star.worldbank.org/publication/management-returned-assets>. [46]
- The Egmont Group (2013), *The Role of Financial Intelligence Units in Fighting Corruption and Asset Recovery: An Egmont Group White Paper*, The Egmont Group, https://egmontgroup.org/en/filedepot_download/1661/55. [47]
- The Egmont Group (2011), *Enterprise-wide STR Sharing: Issues and Approaches*, The Egmont Group, https://egmontgroup.org/en/filedepot_download/1661/47. [48]
- UNODC (2017), *Effective management and disposal of seized and confiscated assets*, United Nations Office on Drugs and Crime, https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2017/17-07000_ebook_sr.pdf. [49]
- UNODC (2012), *Manual on International Cooperation for the Purposes of Confiscation of Proceeds of Crime*, United Nations Office on Drugs and Crime, https://www.unodc.org/documents/organized-crime/Publications/Confiscation_Manual_Ebook_E.pdf. [50]
- UNODC (2011), *Handbook on Identity-related crime*, United Nations Office on Drugs and Crime, https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Handbook_on_ID_Crime/10-57802_ebooke.pdf. [51]

Allegato A. Altri lavori in questo campo

Il presente rapporto mira a contribuire ai lavori avviati dalla comunità internazionale per costruire società più solide, inclusive ed eque, rafforzando la capacità dei responsabili politici e delle autorità incaricate dell'applicazione della legge di affrontare i rischi che pesano sulla società. Altri organismi hanno realizzato interventi significativi che possono essere rilevanti in questo campo. Tra questi si possono citare:

In ambito tributario:

- i lavori del Forum globale sulla trasparenza e lo scambio di informazioni, che comprendono le iniziative per ottimizzare l'efficacia degli strumenti destinati allo scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali e per favorire la trasparenza (OECD, 2018^[27]; OECD, 2016^[28]), in particolare nel campo della titolarità effettiva (OECD/IDB, 2019^[29]);
- i lavori del Comitato Affari Fiscali, ivi compresi quelli destinati a fornire indicazioni sui meccanismi giuridici disponibili per lo scambio di informazioni e la cooperazione multilaterale in ambito tributario, come i recenti lavori riguardanti il Modello di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni (OECD, 2018^[30]);
- i lavori del *Forum on Tax Administration*, ivi compreso il Gruppo del *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration* (JITSIC), che propone alle amministrazioni fiscali un meccanismo per favorire lo scambio di informazioni, collaborare attivamente alle indagini, condividere strategie e *intelligence* sui rischi e le questioni operative, anche nell'ambito del gruppo di lavoro sulle fughe di dati.

Per il contrasto al riciclaggio, i lavori del Gruppo d'Azione Finanziaria Internazionale (GAFI), comprendenti:

- le linee guida e le migliori pratiche sulla titolarità effettiva (FATF, 2019^[31]);
- l'occultamento della titolarità effettiva (FATF, 2018^[32]);
- le tecniche e gli strumenti utilizzati dai professionisti del riciclaggio di denaro (FATF, 2018^[33]);
- le linee guida per le professioni giuridiche sui rischi legati alla partecipazione ad attività di riciclaggio di denaro e di finanziamento del terrorismo (FATF, 2013^[34]);
- le linee guida per un approccio basato sul rischio destinato alle professioni giuridiche (FATF, 2019^[35]), ai contabili (FATF, 2019^[36]), ai prestatori di servizi per le società e i *trust* (FATF, 2019^[37]).

Nel campo dell'anticorruzione, i lavori dell'Iniziativa congiunta di recupero di fondi pubblici indebitamente sottratti (StAR) avviata dalla Banca mondiale e dall'Ufficio delle Nazioni Unite sulla Droga e il Crimine (UNODC), ivi compresi:

- le linee guida e le migliori pratiche sulla configurazione come reato dell'arricchimento illecito dei pubblici ufficiali (StAR, 2012^[38]);
- l'analisi delle caratteristiche essenziali dei regimi di comunicazione di informazioni relative al reddito e alle attività (*Income and Asset Disclosure – IAD*) e le sfide insite nella loro attuazione (StAR, 2012^[39]);

- lo studio delle varie strutture utilizzate per occultare la titolarità effettiva che coinvolgono gli alti funzionari pubblici e le raccomandazioni per l'elaborazione di una strategia anticorruzione (Halter et al., 2011^[4]);
- le raccomandazioni destinate alle banche e alle autorità di vigilanza per migliorare le misure preventive in materia di riciclaggio di denaro legato a persone politicamente esposte, coinvolte in fatti di corruzione (StAR, 2012^[40]);
- lo studio OCSE/StAR sull'identificazione e la quantificazione dei proventi di corruzione attiva nelle transazioni economiche internazionali (OECD/FATF, 2011^[41]).

Per quanto riguarda l'applicazione della legge:

- i lavori dell'Iniziativa di recupero di fondi pubblici indebitamente sottratti (StAR), sul recupero dei beni, comprendenti una serie di pubblicazioni riguardanti: il ruolo della comunità internazionale e delle autorità nazionali (StAR, 2010^[42]); gli orientamenti in materia di confisca di beni senza il presupposto della condanna (StAR, 2009^[43]); i principali ostacoli al recupero dei beni nelle giurisdizioni straniere e le buone pratiche per neutralizzarli (StAR, 2011^[44]); i sistemi per il recupero dei proventi di corruzione nelle giurisdizioni straniere e le relative sfide (StAR, 2011^[45]); e la gestione di beni indebitamente sottratti che sono stati recuperati (StAR, 2009^[46]).
- i lavori del Gruppo Egmont delle Unità di informazione finanziaria (Egmont), per quanto riguarda: il ruolo delle unità d'informazione finanziaria (UIF) sulla lotta alla corruzione e il recupero dei beni (The Egmont Group, 2013^[47]); gli orientamenti per il regime di condivisione delle segnalazioni di operazioni transfrontaliere sospette (The Egmont Group, 2011^[48]).
- i lavori dell'Ufficio delle Nazioni Unite sulla Droga e il Crimine (UNODC), sulle questioni di applicazione della legge, ivi compresi: la gestione e la cessione dei beni sequestrati e confiscati (UNODC, 2017^[49]); gli orientamenti sulla cooperazione internazionale in materia di recupero dei beni (UNODC, 2012^[50]); e la configurazione come reato delle violazioni connesse all'identità e il contrasto a queste ultime (UNODC, 2011^[51]).

Allegato B. Esempio di modulo per una “Group EOI request”

Richiesta di informazioni ai sensi del TIEA/DTC/MAC⁹ applicabile tra [giurisdizione] e [giurisdizione]

Il modulo compilato costituisce un'informazione confidenziale tra le autorità competenti disciplinate da [fondamento giuridico se applicabile]

1.	Destinatario ¹		
2.	Mittente: ²		
3.	Referente ³	Nome:	
		E-mail:	
		Telefono:	
		Lingue parlate:	
4.	Fondamento giuridico:		
5.	Numero di pratica e informazioni affini	Numero di pratica: ⁴	
		Richiesta iniziale:	Si prega di barrare la casella: <input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No In caso di risposta negativa, si prega di fornire eventuali numero/i di pratica e data/e della/e richiesta/e e/o della/e risposta/e relativi:
		Numero di allegati alla richiesta:	
		Numero totale di pagine degli allegati:	
6.	Urgenza della risposta	Eventuale data dopo la quale le informazioni non saranno più utili:	

⁹ Si prega di verificare che il titolo corrisponda all'accordo della giurisdizione richiedente e di contattare la giurisdizione richiesta prima di inviare una richiesta di gruppo (in cui i contribuenti siano identificati o meno).

	L'urgenza della risposta è dovuta a:	Si prega di barrare la casella: <input type="checkbox"/> Termini di prescrizione; data: <input type="checkbox"/> Sospetto reato fiscale <input type="checkbox"/> Contenzioso in corso <input type="checkbox"/> Altre ragioni (si prega di specificare):
7.	Sintesi ⁵	
8.	Identità della persona/delle persone sottoposte a verifica o indagine: ⁶	
9.	Periodo/i di imposta sottoposto/i a verifica o presupposto impositivo in relazione ai quali è richiesta l'informazione: ⁷	
10.	Imposta/e cui attiene la richiesta: ⁸	
11.	Fine conforme allo strumento per lo scambio di informazioni applicabile, per cui l'informazione è richiesta:	Si prega di barrare una o più caselle: <input type="checkbox"/> Calcolo, accertamento e riscossione delle imposte relativi a questioni civili/amministrative in materia fiscale, ⁹ <input type="checkbox"/> Ispezioni o azioni giudiziarie a fini fiscali, <input type="checkbox"/> Altro (si prega di specificare):
12.	Contesto di riferimento: ¹⁰	
13.	Spiegazione per confermare che tutti i possibili mezzi a disposizione sul territorio nazionale sono stati utilizzati per ottenere l'informazione richiesta, fatti salvi i casi in cui il ricorso a tali mezzi darebbe luogo a difficoltà sproporzionate: ¹¹	
14.	Ragioni per cui si ritiene che l'informazione richiesta sia prevedibilmente rilevante ai fini fiscali indicati/per la verifica: ¹²	
15.	Informazione richiesta: ¹³	

16.	Ragioni per cui si ritiene che l'informazione richiesta sia detenuta nella giurisdizione richiesta o che una persona in tale giurisdizione controlli o detenga l'informazione richiesta:	
17.	Nome e indirizzo della persona ritenuta essere in possesso dell'informazione richiesta (se noti):	
18.	Richiesta di non informare i contribuenti coinvolti o sottoposti a verifica:	<p>Si prega di barrare la casella: <input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No</p> <p>Ragioni:</p> <p><input type="checkbox"/> Se sì, l'autorità competente del Paese richiedente dà conferma che, in circostanze simili, potrebbe garantire la stessa procedura.</p>
19.	Eventuale forma in cui l'informazione è richiesta: ¹⁴	<p>Nel caso di invio di copie, si richiede un'autentica:</p> <p>Si prega di barrare la casella: <input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No</p> <p>Se sì, quali:</p> <p>Ulteriori specifiche, quali la traduzione della risposta:</p> <p>Si prega di barrare la casella: <input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No</p> <p>Se sì, quali:</p>
20.	<p>Nel compilare la richiesta, l'autorità competente richiedente afferma che:</p> <p>(a) tutte le informazioni ricevute in relazione alla presente richiesta saranno considerate confidenziali e usate solo per i fini previsti dall'accordo che è alla base della presente richiesta;</p> <p>(b) la richiesta è conforme alla legge e alla prassi amministrativa della propria giurisdizione, nonché all'accordo sulla base del quale essa è stata effettuata;</p> <p>(c) l'informazione sarebbe ottenibile sulla base della propria normativa interna e della ordinaria prassi amministrativa in circostanze simili.</p>	

Data

Firma autorizzata dell'autorità competente richiedente

Note unicamente ad uso della giurisdizione richiedente. Eliminare le note prima dell'invio.

- ¹ Si prega di indicare il nome e l'indirizzo dell'autorità competente per la giurisdizione richiesta.
- ² Si prega di indicare il nome e l'indirizzo dell'autorità competente per la giurisdizione richiedente.
- ³ Il referente che è autorizzato allo scambio di informazioni.
- ⁴ Si prega di fornire un **numero di pratica** che l'autorità competente per la giurisdizione richiesta potrà utilizzare in caso di domande e che permetterà di recuperare la richiesta e i documenti ad essa relativi.
- ⁵ Si prega di fornire una descrizione breve e concisa della richiesta che presenti i fini fiscali della verifica e lo scopo della richiesta.
- ⁶ Si veda il Commentario dell'articolo 26 del Modello di convenzione dell'OCSE (DTC), in particolare i paragrafi riguardanti la richiesta di gruppo, vale a dire i paragrafi 5.2 e 8(e) – 8(h) e 8.1.
- ⁷ Si prega di verificare che lo strumento applicabile per lo scambio di informazioni sia attivato e in vigore per il periodo della richiesta e il periodo in verifica. Per gli anni precedenti, se l'azione penale o l'accertamento non si potessero solitamente esercitare a causa del regime di prescrizione applicabile, precisare in che modo si estende o si potrebbe estendere la durata del termine di prescrizione.
- ⁸ Si prega di verificare lo strumento per lo scambio di informazioni applicabile e specificare il nome dell'imposta/delle imposte (per esempio imposta sul reddito delle società). Aggiungere altresì il tipo di imposta (personale, sulle società, ecc.) ove il nome non sia sufficientemente indicativo del tipo di imposta.
- ⁹ Si ritiene che le verifiche relative alle questioni civili/amministrative in materia fiscale siano da inserire in questa sezione.
- ¹⁰ Si prega di fornire le necessarie informazioni di contesto, che tipicamente includono una breve sintesi della verifica o ispezione in corso e una spiegazione di come la richiesta di informazioni sia collegata a tale verifica o ispezione. Le informazioni di contesto, se del caso, dovrebbero precisare in che modo un progetto o un'altra fonte di informazione possono essere utili al trattamento della richiesta da parte della giurisdizione richiesta.
- Allegare qualsiasi altro fondamento di fatto della richiesta, quali: informazioni in merito a verifiche simili dei contribuenti, interviste o altre ricerche, se del caso, nonché tipi di comportamento delle persone. Ove altre persone (persone fisiche, società, società di persone, trust, etc.), incluse persone residenti in altri Paesi, siano rilevanti ai fini della verifica o dell'ispezione e della richiesta, si prega di specificare, ove noto, la loro relazione con il contribuente e fornire informazioni sufficienti per la loro identificazione. Se del caso, inserire un allegato che presenti il sistema/la struttura della frode.
- Se lo si preferisce, fare riferimento a un allegato per fornire le informazioni di contesto o includere una sintesi delle informazioni di contesto con una descrizione completa in un allegato.
- ¹¹ Si prega di fornire le informazioni necessarie per confermare che tutti i mezzi disponibili sul territorio nazionale sono stati utilizzati per ottenere l'informazione, fatti salvi i casi in cui il ricorso a tali mezzi darebbe luogo a difficoltà sproporzionate. Se non si sono utilizzati tutti i mezzi disponibili sul territorio nazionale per ottenere l'informazione perché ciò avrebbe dato luogo a difficoltà sproporzionate, si prega di fornire una descrizione dei mezzi e delle difficoltà sproporzionate.
- ¹² Si prega di spiegare le ragioni per le quali si ritiene che l'informazione richiesta sia rilevante per l'ispezione. Fare riferimento alla definizione di "rilevanza prevedibile" del Commentario all'articolo 26 del Modello di convenzione dell'OCSE DTC, in particolare ai paragrafi riguardanti la richiesta di gruppo, vale a dire i paragrafi 5, 5.1, 5.2 e 8(h), nonché gli articoli 1 e 5(5) del modello OCSE di Accordo sullo scambio di informazioni ai fini fiscali (TIEA) e relativo Commentario. Secondo i requisiti di conformità allo standard di "rilevanza prevedibile", è necessario fornire una descrizione dettagliata del gruppo di persone oggetto della richiesta e dei fatti e delle circostanze che hanno portato alla richiesta, nonché l'indicazione di un chiaro fondamento di fatto delle ragioni per cui si ritiene che i contribuenti appartenenti a tale gruppo non abbiano rispettato la legge. Tale fondamento di fatto potrebbe per esempio provenire da precedenti ispezioni o da programmi di collaborazione volontaria. Ciò potrebbe comprendere una presentazione dei principi di diritto penale o tributario applicabili, del perché vi siano motivi di credere che i suddetti contribuenti non abbiano rispettato la legge e della maniera in cui l'informazione potrebbe servire a determinare se i contribuenti in oggetto hanno ottemperato alla legge.

¹³ L'informazione richiesta dovrebbe essere prevedibilmente rilevante e conforme all'informazione fornita nelle sezioni precedenti, per esempio in quella riguardante il contesto di riferimento. Si prega di essere più precisi possibile circa l'informazione di cui si fa richiesta, poiché essa sarà alla base della procedura di raccolta delle informazioni posta in atto dall'autorità competente richiesta. Per le richieste di gruppo, considerare l'eventualità di richiedere solo dati/informazioni (non documenti). Identificare le domande con numeri/lettere per facilitare il lavoro dell'amministrazione.

¹⁴ Si prega di specificare la forma in cui si richiede l'informazione e se è necessaria un'autentica o una traduzione della risposta, e in che lingua, e le ragioni di tali richieste. Si prega di considerare il tempo e i costi supplementari, su cui potrebbe essere necessario accordarsi, necessari all'autentica dei documenti e alla traduzione.

Porre fine ai fenomeni fraudolenti: il contrasto ai professionisti che favoriscono i reati tributari e la criminalità dei colletti bianchi

La criminalità cosiddetta dei colletti bianchi si palesa in reati come l'evasione fiscale, le tangenti e la corruzione e si cela spesso dietro strutture giuridiche e operazioni finanziarie complesse, agevolate da avvocati, esperti contabili, istituzioni finanziarie e altri "professionisti facilitatori" ossia professionisti che favoriscono tali reati. Tali reati incidono in modo considerevole sulle entrate pubbliche, la fiducia dei cittadini, la crescita economica e, non da ultima, sulla ripresa dalla crisi dovuta alla pandemia da COVID-19.

Il presente rapporto illustra una serie di strategie e di azioni che i governi possono intraprendere per contrastare gli intermediari che favoriscono l'evasione fiscale e altri reati finanziari per conto di clienti che pongono in essere condotte criminali.

Il presente lavoro intende fare luce sul danno arrecato da questi individui e sottolinea l'importanza di un'azione armonizzata, a livello nazionale e internazionale, per reprimere le attività di professionisti facilitatori, raccomandando una serie di strategie di risposta per dissuadere, contrastare, indagare e perseguire i professionisti che favoriscono i reati tributari e la criminalità dei colletti bianchi.



Per ulteriori informazioni:



ctp.contact@oecd.org



www.oecd.org/tax/crime



[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)