

## **La Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e San Marino entra in vigore: le modifiche apportate dal protocollo siglato il 13 giugno 2012**

Di Gianni Tronci

### **Introduzione**

A seguito dello scambio delle notifiche tra i due Stati contraenti dell'avvenuta ratifica della Convenzione contro le doppie imposizioni, di seguito "*Convenzione*", entra in vigore a far data 3 ottobre 2013<sup>1</sup> la Convenzione ratificata con la L. n. 88 del 2013 pubblicata in G.U. Serie Generale n. 177 del 30 luglio 2013.

Ad i sensi dell'articolo 30 della Convenzione, le disposizioni della stessa, così come modificate dal protocollo siglato in data 13 giugno 2013, entreranno in vigore:

- per le imposte prelevate mediante ritenuta alla fonte relativamente alle somme realizzate a partire dal 1° gennaio 2014;
- per le imposte comprese nello scopo della Convenzione ed applicate con altre modalità relativamente ad i redditi per i periodi di imposta a partire dal 1° gennaio 2014.

Di seguito si evidenziano brevemente le modifiche apportate dal protocollo e dal protocollo aggiuntivo alla Convenzione<sup>2</sup>, siglati in data 13 giugno; in particolare, il protocollo sostituisce il testo degli articoli 10, 11 e 12 riguardanti dividendi, interessi e canoni ed il testo dell'articolo 26 disciplinate lo scambio di informazione tra i due Stati contraenti<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Si veda, per un elenco aggiornato delle Convenzioni concluse dall'Italia il seguente indirizzo web: [http://www.finanze.it/export/finanze/Per\\_conoscere\\_il\\_fisco/fiscalita\\_Comunitaria\\_Internazionale/convenzioni\\_e\\_accordi/convenzioni\\_stipulate.htm](http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm)

<sup>2</sup> Si ricorda che la prima versione della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e San Marino venne siglata, contestualmente al protocollo aggiuntivo, in data 31 maggio 2002; detta Convenzione peraltro non è mai entrata in vigore

<sup>3</sup> Si nota che lo scambio di informazioni tra Italia e San Marino, a seguito dell'entrata in vigore di norme di diritto domestico della Repubblica di San Marino, era già operante precedentemente l'entrata in vigore della Convenzione.

## **Dividendi, interessi e canoni**

Le norme disciplinanti la distribuzione della capacità impositiva tra gli Stati contraenti in merito ai dividendi interessi e canoni sono contenute all'interno degli articoli 10, 11 e 12 della Convenzione.

Oltre ai suddetti articoli, assume particolare rilevanza l'articolo V del protocollo alla Convenzione, siglato in data 13 giugno 2012, secondo cui le disposizioni previste agli articoli 10, 11 e 12 si rendono applicabili a condizione che lo scambio di informazioni di cui all'articolo 26 della Convenzione sia effettivamente attuato<sup>4</sup>.

A tali fini, qualora lo Stato della fonte riscontri che le disposizioni di cui all'articolo 26 della Convenzione non siano effettivamente attuate, dovrà comunicare l'intenzione di sospendere l'applicazione delle aliquote di cui agli articoli 10, 11 e 12 all'altro Stato Contraente e soltanto a partire dal primo giorno del secondo mese successivo a quello della comunicazione potrà applicare a dividendi, interessi e canoni in uscita le aliquote indicate all'articolo V del protocollo<sup>5</sup> in luogo delle aliquote determinate dal testo degli articoli 10, 11 e 12, così come modificati dal protocollo siglato il 13 giugno 2012<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Lo stesso articolo V del protocollo aggiuntivo disciplina la procedura che lo Stato contraente dovrà seguire al fine di sospendere l'applicazione delle aliquote indicate agli articoli 10 11 e 12 della Convenzione, così come modificati dal protocollo

<sup>5</sup> In particolare, in tali casi le aliquote massime applicabili dallo Stato Contraente della fonte saranno le seguenti:

- 5%, anziché 0% per i casi previsti all'articolo 10, paragrafo 2, lettera a
- 13% anziché 0% per i casi previsti all'articolo 11, paragrafo 2, lettera a
- 10% anziché 0% per i casi previsti all'articolo 12, paragrafo 2, lettera a

Dal testo del articolo V del protocollo aggiuntivo alla Convenzione non sono del tutto chiari gli effetti della sospensione sull'applicazione degli articoli 10, paragrafo 2, lettera b, 11, paragrafo 2, lettera b e 12, paragrafo 2, lettera b. Da un primo esame del testo convenzionale sembrerebbe che negli altri casi in presenza di sospensione non derivi nessuna limitazione alla capacità impositiva dello Stato della fonte, per cui, in tale ipotesi, ad i dividendi, interessi e canoni in uscita torneranno ad applicarsi le aliquote previste dalla normativa interna senza alcuna limitazione derivata dall'applicazione della Convenzione contro le doppie imposizioni.

<sup>6</sup> In data 31 luglio 2013 il "The Global Forum on Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose" ha reso pubblico l'esito dei *peer review* riportanti l'analisi degli ordinamenti fiscali di 13 giurisdizioni in merito al grado di trasparenza fiscale ed allo stato di attuazione delle normative relative allo scambio di informazioni. L'esito dell'analisi effettuata in merito alla implementazione delle normative succitate viene riassunto come segue: "The Phase 2 review finds that San Marino has generally implemented the standard of transparency and exchange of information. In recent years, San Marino has made much effort to fully cooperate in tax matters and has signed EOI agreements with 44 jurisdictions, including its major partners. All relevant information is generally available in San Marino, and this is effectively enforced by by the authorities. Nevertheless, San Marino should monitor the application of enforcement measures. The competent authority is well organised and has the necessary powers to obtain and exchange information. When requested, the competent authority has been able to provide the information in a timely manner. As the number of requests may increase in the coming years, San Marino should monitor its processes and resources . <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/SM>".

A differenza di quanto previsto dal Modello OCSE la Convenzione in oggetto contiene una specifica clausola generale di limitazione dei benefici, contenuta all'interno dell'articolo 29, paragrafo 1, che mira a contrastare i comportamenti c.d. di *treaty shopping*.

Oltre all'articolo 29, parte integrante del testo della Convenzione, al fine di evitare comportamenti abusivi, il paragrafo 8 del protocollo aggiuntivo al protocollo siglato in data 13 giugno 2012, stabilisce che “*Le disposizioni della presente Convenzione non pregiudicano il diritto degli Stati contraenti di applicare la propria legislazione fiscale interna per prevenire l'evasione, l'elusione e le frodi fiscali*”<sup>7</sup>.

Dall'applicazione degli articoli 10, 11 e 12 della Convenzione non deriva nessuna limitazione della capacità impositiva dello Stato contraente di residenza del percipiente, al contempo tale Stato, ad i sensi dell'articolo 23 e ai fini di eliminare i casi di doppia imposizione giuridica, dovrà adottare il metodo del credito di imposta sui redditi soggetti ad imposizione fiscale nell'altro Stato contraente in accordo con il testo della stessa Convenzione.

L'obbligo da parte dell'Italia di concedere il credito di imposta sui redditi assoggettati a imposizione fiscali in San Marino è limitato alla quota di imposta italiana attribuibile ad ogni specifico reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo, ciò implica che l'Italia non sarà tenuta a concedere alcun credito di imposta sui redditi assoggettati ad imposizione fiscale in San Marino ma esenti dalle imposte sul reddito in Italia, rientranti nello scopo della Convenzione.

Il paragrafo 3 dell'articolo 23 della Convenzione, inoltre, limita ulteriormente l'obbligo di concessione del credito di imposta dello Stato Contraente di residenza, disciplinando che nel caso in cui il beneficiario effettivo del reddito opti, ai sensi della normativa fiscale dello Stato contraente di residenza, per l'assoggettamento ad imposizione fiscale mediante ritenuta alla fonte a titolo di imposta del componente positivo di reddito, a quest'ultimo Stato non è fatto obbligo alla concessione del credito di imposta.

---

<sup>7</sup> L'articolo 29 della Convenzione e il paragrafo 8 del protocollo aggiuntivo al protocollo siglato in data 13 giugno 2012, mirano ad evitare che l'applicazione di una norma domestica, anti abuso o anti elusiva emanata da uno degli Stati contraenti che di fatto disconosca i benefici derivati dall'applicazione della Convenzione sia ritenuta *overriding*.

Il tema è ampiamente discusso da autorevole dottrina, si veda: Bob Michel, *Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt servata*, European Taxation, Volume 53, Number 9, 2013; Tonia Padiaditaki, *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*, Tonia Padiaditaki; OCSE Committee on Fiscal Affairs, *Tax Treaty Override* (OCSE 1989).

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

## Dividendi

L'articolo 10 della Convenzione disciplina la distribuzione di capacità impositiva tra i due Stati contraenti.

Lo Stato di residenza del percipiente i dividendi non subisce alcuna limitazione alla capacità impositiva su tali componenti di reddito.

In linea con il modello OCSE, la capacità impositiva dello Stato della fonte dei dividendi è limitata, a condizione che il percipiente sia:

- residente ai sensi della Convenzione in detto Stato;
- beneficiario effettivo di tali componente positivo di reddito.

Tali limitazioni sono previste al paragrafo 2 dello stesso articolo, come segue:

- lo Stato della fonte non assoggetta ad imposizione fiscale i dividendi corrisposti da una società ad una società, beneficiario effettivo, diversa da una società di persone, che ha detenuto almeno il 10% del capitale della società che distribuisce i dividendi per un periodo di almeno 12 mesi antecedente alla data di delibera di distribuzione dei dividendi;
- 15% dell'ammontare lordo dei dividendi in tutti gli altri casi, in cui gli utili siano distribuiti da una società<sup>8</sup> ad un residente dell'altro Stato contraente considerato beneficiario effettivo.

La formulazione della lettera a), paragrafo 2, dell'articolo 11 della Convenzione mira ad allineare la tassazione riservata ad i dividendi con quanto disposto dalla Direttiva 2011/96/EU, c.d. Madre-Figlia<sup>9</sup>, a tal fine sembra essere stato inserito il riferimento al periodo di possesso, alla percentuale di detenzione del capitale della società che paga il dividendo e l'esclusione della fattispecie in cui la società percipiente sia una società di persone.

La definizione di dividendi è esplicitamente disciplinata al paragrafo 3 dello stesso articolo, in particolare in linea con il Modello OCSE rileva, ai fini di definire la natura dello specifico componente di reddito, il regime fiscale a cui gli utili distribuiti sono assoggettati nello Stato contraente della fonte.

<sup>8</sup> Il significato dei termini "società" e "società di persone" sono definiti ad i fini della applicazione della Convenzione all'articolo 3, paragrafo 1, lettere d - e; in particolare si ritiene che le società di persone rientrino all'interno della definizione di "persona" di cui alla lettera d, cfr. commentario all'articolo 3 del Modello OCSE 2012, paragrafo 2.

<sup>9</sup> Nonostante la *ratio* dell'articolo 11, paragrafo 2, lettera a, della Convenzione nessun riferimento né in sede di interpretazione dell'articolo né in sede di applicazione della disposizione potrà essere effettuato in merito alle norme tributarie domestiche di recepimento della Direttiva 2011/96/EU ed alla giurisprudenza evoluti dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in merito, stante la non appartenenza della Repubblica di San Marino all'Unione europea.

A tal fine occorre anche rilevare che il paragrafo 2 dello stesso articolo, nel disciplinare le regole di distribuzione della capacità impositiva dei due Stati, definisce il soggetto che corrisponde il dividendo come “società”, termine che ad i fini della applicazione della Convenzione dovrà avere il significato derivato dall’art. 3, par. 1, lett. e, della stessa Convenzione.

L’applicazione della Convenzione alle c.d. *partnership* non rientra nello scopo di questo articolo vista la complessità e articolazione del tema; ad ogni buon fine si ricorda che la dottrina e la prassi ritengono che l’articolo 10 della Convenzione non possa trovare applicazione, in quanto le società di persone detenute da non residenti non potrebbero essere considerate residenti ai fini della Convenzione, essendo il reddito prodotto dalla stesse assoggettato ad imposizione fiscale in capo ai soci non residenti<sup>10</sup>.

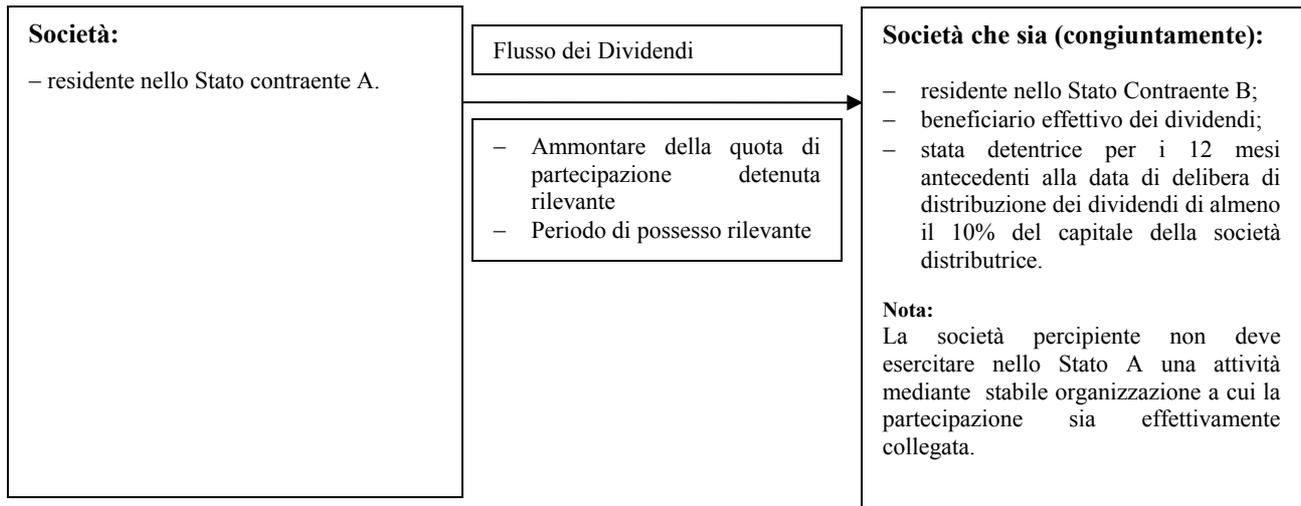
Con specifico riguardo alla Convenzione in esame si sottolinea che le società di persone italiane non rientrano all’interno della definizione di società di cui all’art. 3, paragrafo 1 *lett. e)*, ma sono incluse all’interno della definizione di persone di cui alla *lett. d)* dello stesso articolo.

---

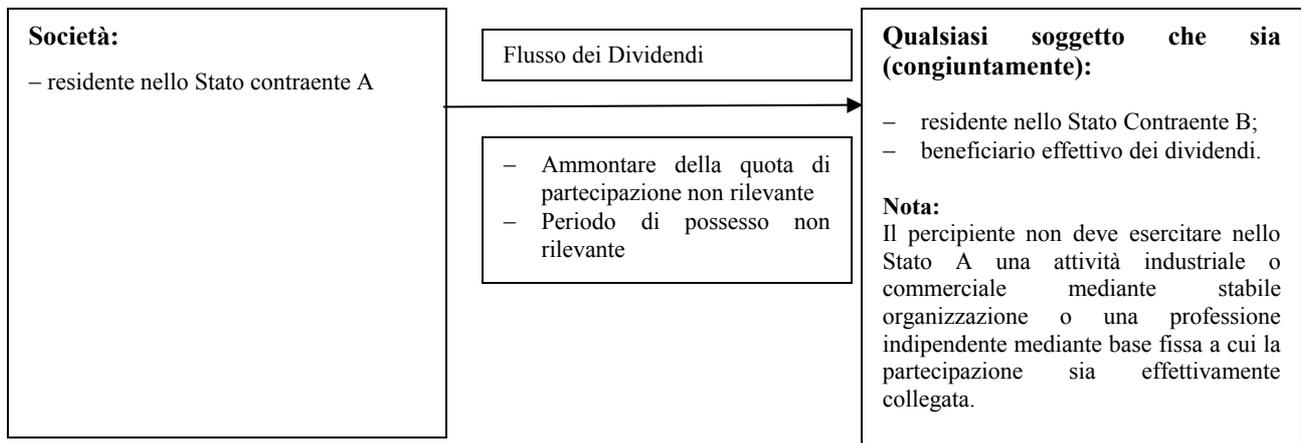
<sup>10</sup> Ad i sensi dell’articolo 23, comma 1, lettera g, del TUIR i redditi prodotti di cui agli artt. 5, 115 e 116 del TUIR sono imputabili ad i soci associati o partecipanti non residenti ed assoggettati a imposizione fiscale in Italia.

**Tabella esemplificativa:**

Fattispecie di cui articolo 10, paragrafo 2, lettera a, della Convenzione, esenzione totale da ritenuta alla fonte:



Fattispecie di cui articolo 10, paragrafo 2, lettera b, della Convenzione, ritenuta alla fonte limitata convenzionalmente al 15% dell'ammontare lordo dei dividendi:



## Interessi

L'articolo 11 della Convenzione, in linea con quanto previsto dal Modello OCSE, non pone alcuna limitazione alla capacità impositiva nei confronti dello Stato di residenza del percipiente.

In linea con il Modello OCSE, la capacità impositiva dello Stato della fonte degli interessi è limitata a condizione che il percipiente sia:

- residente ai sensi della Convenzione in detto Stato;
- beneficiario effettivo di tali componente positivo di reddito

Il paragrafo 2 dell'articolo 11 della Convenzione definisce le limitazioni di capacità impositiva riservate allo Stato contraente della fonte come segue:

- lo Stato della fonte non ha alcuna capacità impositiva, nell'ipotesi in cui l'interesse sia corrisposto ad una società<sup>11</sup> beneficiario effettivo, diversa da una società di persone, che ha detenuto almeno il 25% del capitale della società che paga gli interessi per un periodo di almeno dodici mesi antecedenti alla data di pagamento degli interessi<sup>12</sup>;
- 13% dell'ammontare lordo degli interessi pagati in tutti gli altri casi in cui gli interessi siano considerati provenienti da uno Stato contraente e corrisposti ad un residente dell'altro Stato contraente considerato beneficiario effettivo.

Occorre ricordare che ad i fini dell'individuazione del significato del termine società, utilizzato all'interno dell'articolo in oggetto, deve essere fatto riferimento alla definizione convenzionale prevista all'articolo 3, paragrafo 1, lettera e, ovvero a qualsiasi persona giuridica o qualsiasi ente considerato persona giuridica ad i fini dell'imposizione fiscale.

---

<sup>11</sup> Si veda nota 10.

<sup>12</sup> Come già scritto in commento all'articolo 10 nel precedente paragrafo, la formulazione della lettera a dell'articolo 11 della Convenzione mira ad allineare la tassazione riservata agli interessi con quanto disposto dalla Direttiva 2003/49/CE, c.d. interessi e *royalties*, a tal fine sembra essere stato inserito il riferimento al periodo di possesso, alla percentuale di detenzione del capitale della società che paga l'interesse e l'esclusione della fattispecie in cui tale società sia una società percipienti.

Inoltre, nonostante la ratio dell'articolo 11, paragrafo 2, lettera a, della Convenzione nessun riferimento diretto né in sede di interpretazione dell'articolo né in sede di applicazione della disposizione potrà essere effettuato in merito alle norme tributarie di recepimento della Direttiva 2003/49/CE ed alla giurisprudenza evoluta dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in merito, stante la non appartenenza di San Marino all'Unione Europea.

La definizione di interesse è disciplinata dal paragrafo 4 dell'articolo 11 della Convenzione, diversamente da quanto previsto dall'articolo 11, paragrafo 2, del modello OCSE, la definizione di interesse all'interno della Convenzione in oggetto prevede una regola residuale di rimando alla normativa domestica del Paese della fonte.

Per cui, ai fini della applicazione della Convenzione, saranno considerati interessi, oltre ad i redditi derivati dalle fonti esplicitamente elencate all'interno della prima parte dello stesso paragrafo, qualsiasi altro reddito considerato interesse dalla legislazione dello Stato della fonte.

Un'ulteriore fattispecie di totale limitazione della capacità impositive dello Stato della fonte è prevista all'interno dell'articolo 11, paragrafo 3, lettera a, secondo cui gli interessi dovuti dallo Stato o da un proprio ente locale sono esenti da imposizione fiscale nel Paese della fonte se corrisposti ad un residente dell'altro Stato contraente<sup>13</sup>.

Si ricorda che San Marino<sup>14</sup> ha stipulato un Accordo con l'Unione Europea che stabilisce misure equivalenti a quelle previste dalla Direttiva 2003/48/CE, Direttiva risparmio, a tal riguardo occorre notare che il disposto di cui all'articolo 12 della Convenzione non osta alla applicazione delle disposizioni del suddetto Accordo ed all'eventuale applicazione della c.d. "euro ritenuta".

---

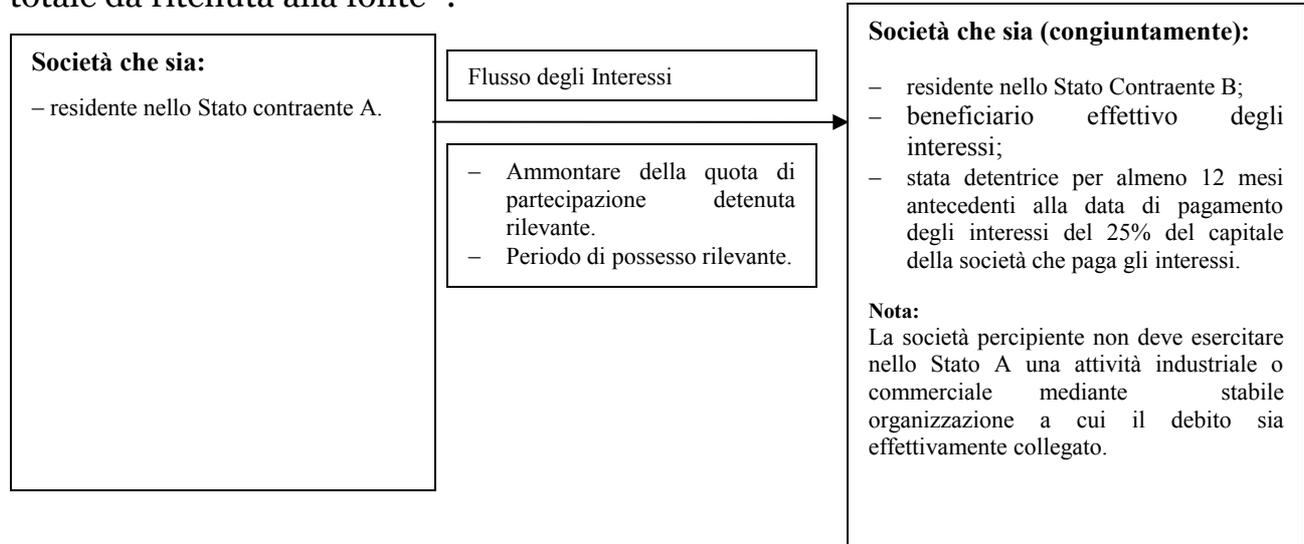
<sup>13</sup> L'ipotesi di esenzione di tali tipologie di interessi è una peculiarità che si ritrova in diverse Convenzioni concluse dall'Italia, in particolare, a titolo di esempio, le Convenzioni concluse con la Germania, Francia, Regno Unito prevedono che vi sia un'esenzione nello Stato della fonte per gli interessi:

- relativi alla vendita a credito sia di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche, che di merci consegnate da un'impresa ad un'altra impresa;
- dovuti da uno Stato contraente, una sua suddivisione politica o amministrativa o un suo ente locale, nonché interessi pagati in dipendenza di un prestito concesso, garantito o assicurato dal Governo di uno Stato contraente, dalla relativa Banca centrale o da altri enti od organismi di proprietà di detto Governo o da esso controllati.

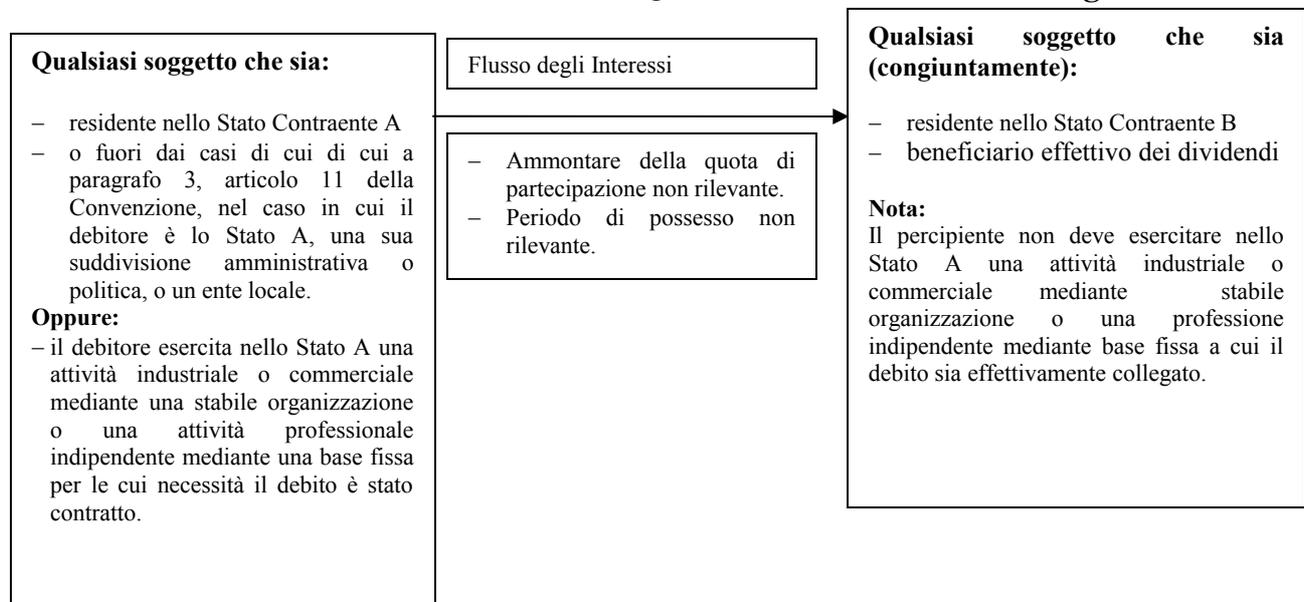
<sup>14</sup> Gli altri Stati che hanno stipulato con l'Unione Europea un Accordo per l'adozione di misure equivalenti a quelle previste dalla Direttiva 2003/48/CE, Direttiva UE sul risparmio sono: Stati Uniti d'America, Andorra, Liechtenstein, Principato di Monaco e Svizzera).

### Tabella esemplificativa:

Fattispecie di cui all'articolo 11, paragrafo 2, lettera a, della Convenzione, esenzione totale da ritenuta alla fonte<sup>15</sup>:

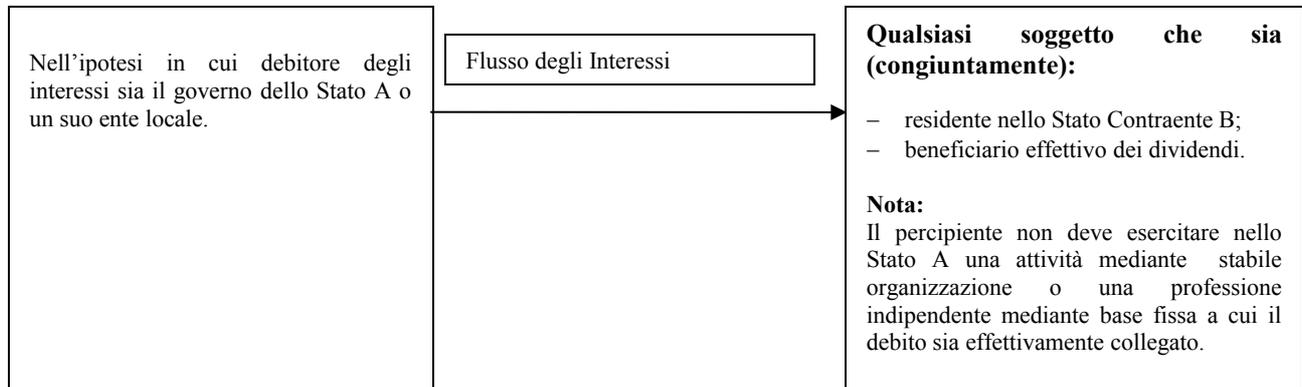


Fattispecie di cui all'articolo 11, paragrafo 2, lettera b, della Convenzione, ritenuta alla fonte limitata convenzionalmente al 13% dell'ammontare lordo degli interessi:



<sup>15</sup> Non sembra chiaro se l'articolo 11, paragrafo 2, lett. a) della Convenzione possa trovare applicazione anche nel caso in cui la società che corrisponde gli interessi non sia considerata residente nello Stato A ma eserciti in detto Stato una attività commerciale o industriale mediante stabile organizzazione per le cui necessità il debito è stato contratto.

Fattispecie di cui all'articolo 11, paragrafo 3, lettera a, della Convenzione, esenzione totale da ritenuta alla fonte:



## Canoni

L'articolo 12 della Convenzione non pone alcuna limitazione della capacità impositiva allo Stato contraente di residenza del percipiente.

A differenza di quanto previsto dal Modello OCSE, la capacità impositiva dello Stato contraente della fonte è limitata a condizione che il percipiente sia:

- residente nello altro Stato contraente;
- beneficiario effettivo delle somme corrisposte.

Il paragrafo 2 dello stesso articolo definisce le limitazioni di capacità impositiva riservate allo Stato contraente della fonte, come segue:

- lo Stato della fonte non ha alcuna capacità impositiva, nell'ipotesi in cui il canone sia corrisposto ad una società<sup>16</sup> beneficiario effettivo, diversa da una società di persone, che ha detenuto almeno il 25% del capitale della società che paga gli interessi per un periodo di almeno 12 mesi antecedenti alla data di pagamento degli interessi<sup>17</sup>;

<sup>16</sup> Si veda nota 10.

<sup>17</sup> La formulazione della lettera a dell'articolo 11 della Convenzione mira ad allineare la tassazione riservata ad i canoni con quanto disposto dalla Direttiva 2003/49/CE, c.d. interessi e *royalties*, ed a tal fine sembra essere stato inserito il riferimento al periodo di possesso, alla percentuale di detenzione del capitale della società che paga l'interesse così come l'esclusione della fattispecie in cui tale società sia una società percipienti.

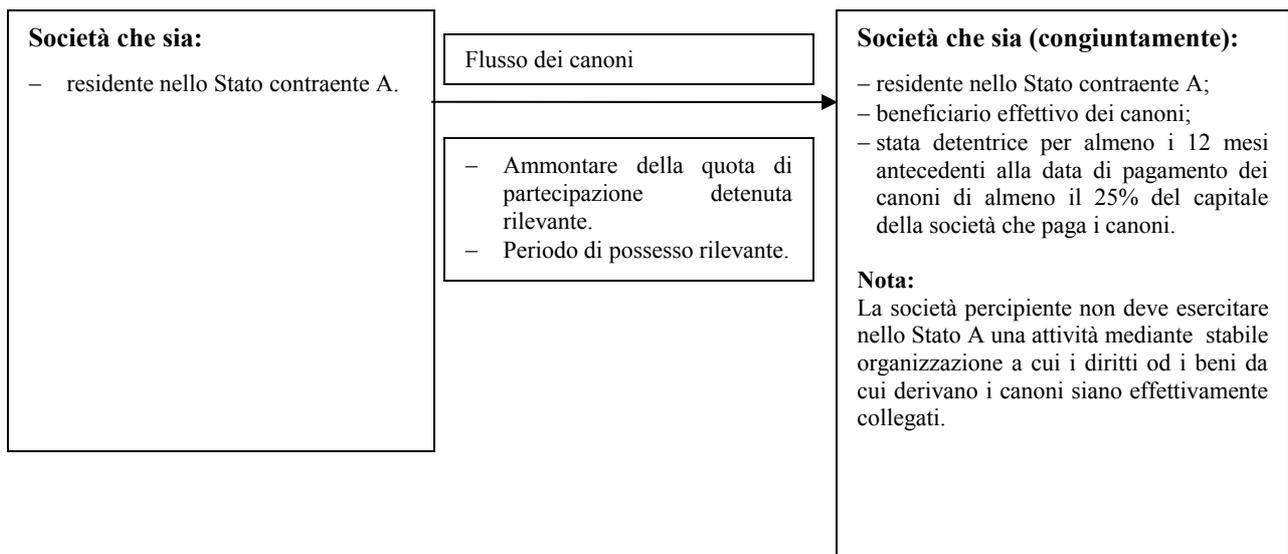
Inoltre, nonostante la *ratio* dell'articolo 11, paragrafo 2, lettera a, della Convenzione nessun riferimento diretto né in sede di interpretazione dell'articolo né in sede di applicazione della disposizione potrà essere effettuato in merito alle norme tributarie di recepimento della Direttiva 2003/49/CE ed alla giurisprudenza evoluta dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in merito, stante la non appartenenza di San Marino all'Unione Europea.

- 13% dell'ammontare lordo dei canoni pagati in tutti gli altri casi in cui i canoni siano considerati provenienti da uno Stato contraente e corrisposti ad un residente dell'altro Stato contraente considerato beneficiario effettivo.

La definizione del termine canoni, ad i fini dell'applicazione della Convenzione, è definita all'interno del paragrafo 3 dello stesso articolo, in linea con la riserva posta dall'Italia al paragrafo 2<sup>18</sup>, del Modello OCSE, all'interno della definizione di Canoni rientrano anche i redditi derivati da l'uso o concessione in uso di attrezzature industriali<sup>19</sup>.

### **Tabella esemplificativa:**

Fattispecie di cui all'articolo 12, paragrafo 2, *lett. a)* della Convenzione, esenzione totale da ritenuta alla fonte<sup>20</sup>:

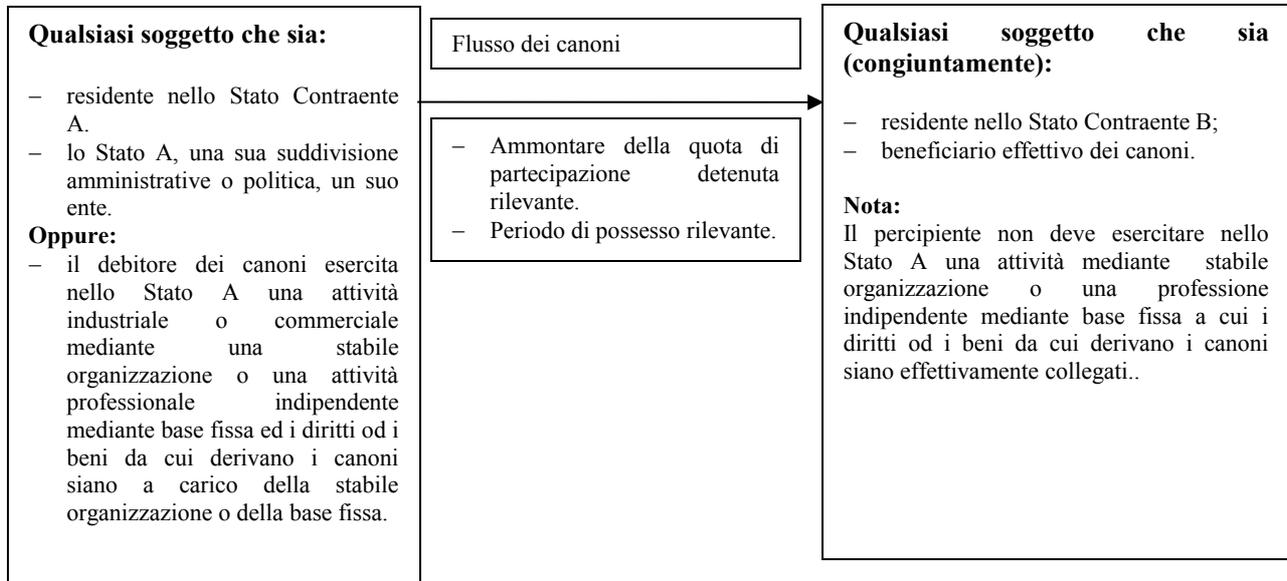


<sup>18</sup> “Italy reserve the right to continue to include income derived from the leasing of industrial, commercial or scientific equipment and containers in the definition of “royalties” as provided in paragraph 2 of article 12 of the 1977 Model Convention”.

<sup>19</sup> Si veda: Della Carità, *La ritenuta sui canoni corrisposti a non residenti per l'uso di attrezzature che si trovano nel territorio dello Stato: alcuni problemi di carattere interpretativo*, Il Fisco 2006, 5124; Reggi, *La nuova ritenuta d'imposta sui compensi pagati a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche*, Il Fisco 2005, 7368.

<sup>20</sup> Si veda nota 16.

Fattispecie di cui all'articolo 12, paragrafo 2, *lett. b)* della Convenzione, ritenuta alla fonte limitata convenzionalmente al 10% dell'ammontare lordo dei canoni:



### Scambio di informazioni (art. 26)

L'articolo 26 della Convenzione disciplina lo scambio di informazione tra i due Stati contraenti, la lettera dell'articolo così modificata dal protocollo siglato in data 23 maggio 2012 è in linea con il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni del 2005<sup>21</sup>.

L'articolo 26 della Convenzione risulta applicabile oltre che alle imposte sui redditi elencate all'interno dell'articolo 2 della stessa Convenzione, anche in merito ad imposte di qualsiasi genere e denominazione prelevate per conto degli Stati contraenti, dalle loro suddivisioni politiche o amministrative ed i loro enti locali.

L'articolo 26 della Convenzione include i paragrafi 4 e 5, così come inclusi all'interno del Modello OCSE nel corso dell'anno 2005.

<sup>21</sup> Cambiamenti al testo dell'articolo 26 del Modello OCSE sono stati approvati dal Consiglio OCSE in data 17 luglio 2012.

Il paragrafo 4 e 5 dell'articolo 26 della Convenzione precludono allo Stato contraente la possibilità di rifiutare di adempiere alla richiesta di scambio di informazioni per il solo motivo che:

- tali informazioni non hanno rilevanza ad i fini interni,
- e che la normativa interna non permetta di rivelare informazioni detenute da banche, altre istituzioni finanziarie, agenti e fiduciarie.

si nota che San Marino alla data di entrata in vigore della presente Convenzione ha concluso TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*) con 47 Stati di cui la quasi totalità risulta il linea con in Modello OCSE<sup>22</sup> ed effettivamente attuati.

25 ottobre 2013

Gianni Tronci

---

<sup>22</sup> Si veda nota 6.