



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

LA COOPERAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE

di Paola Scotto di Santolo

Indice: 1. Premessa – 2. Il contesto economico politico – 3. Le convenzioni internazionali – 4. Le fonti comunitarie – 5. Le principali tipologie di scambio di informazioni – 6. Esame della modulistica in uso – 7. Limiti e condizioni allo scambio di informazioni – 8. Alcuni problemi aperti - 9. Conclusioni e prospettive future

1. PREMESSA

Il 6 aprile 2010 l'Ocse e il Consiglio d'Europa hanno firmato un protocollo di modifica della Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in campo fiscale che era stata sottoscritta a Strasburgo il 25 gennaio 1988. Lo scopo della modifica è quello di adeguare le disposizioni convenzionali agli standards di trasparenza e scambio di informazioni accettati a livello internazionale, con la espressa finalità di aiutare i governi a combattere l'evasione fiscale internazionale. Il protocollo è stato sottoscritto in occasione dell'assemblea ministeriale dell'organizzazione che si è svolta a Parigi il 27 e il 28 maggio 2010.

Il presente lavoro ha la finalità di illustrare lo stato della cooperazione fiscale internazionale alla luce delle recenti novità.

2. II CONTESTO ECONOMICO POLITICO

L'economia moderna è caratterizzata da una forte globalizzazione o internazionalizzazione, in cui l'interdipendenza dei rapporti economici nello spazio riguarda tutti i fattori della produzione e della ricchezza: le persone, le società, i servizi, i beni, i capitali. Ciò comporta una forte integrazione degli scambi commerciali internazionali e la crescente dipendenza dei paesi gli uni dagli altri, per cui sostanziali modifiche che avvengono in una parte del pianeta avranno ripercussioni anche in un altro angolo del pianeta stesso, in tempi relativamente brevi.

In questo quadro le fiscalità statali si devono confrontare sempre più con fattispecie che, in ragione dei presupposti e dei soggetti passivi ad esse collegati, presentano elementi di estraneità con il territorio (società o persone fisiche che trasferiscono la propria residenza all'estero o che producono parte dei loro redditi all'estero o che hanno rapporti commerciali con soggetti residenti all'estero). Da qui nasce l'esigenza della cooperazione tra le amministrazioni fiscali. E' uno dei paradossi dell'avvento della globalizzazione: da un lato gli Stati si confrontano in termini di competizione fiscale e dall'altro devono cooperare per salvaguardare i propri sistemi fiscali interni.

La cooperazione tra amministrazioni fiscali è giustificata sulla base di due fondamentali argomentazioni: la prima, che deriva dalla citata internazionalizzazione dell'economia, è dovuta all'esistenza di elementi e situazioni fiscalmente rilevanti che si realizzano e perfezionano all'esterno del territorio dello Stato e di essi è necessaria l'esatta individuazione e quantificazione per il corretto funzionamento di un tributo. La seconda risiede nei limiti che l'ordinamento internazionale pone alla potestà amministrativa tributaria dei singoli Stati che non può legittimamente attuarsi al di fuori del territorio del medesimo Stato.

Poiché l'adozione di strumenti interni di contrasto all'evasione risulta inadeguato a fronteggiare le nuove e più estese forme di evasione e frode fiscale internazionale, la collaborazione fiscale internazionale si rende assolutamente necessaria.

In questo contesto di internazionalizzazione dell'economia, si assiste al fenomeno da tempo noto e studiato della pianificazione fiscale personale e societaria altrimenti noto attraverso il neologismo di delocalizzazione. Si verifica sempre più spesso che società e persone fisiche trasferiscono la loro residenza all'estero, in determinati paesi dove possono beneficiare di un regime fiscale meno oneroso di quello italiano. Così accanto al risparmio fiscale legittimo si verificano anche fenomeni di evasione e di elusione fiscale. L'entità della sottrazione alle casse dell'erario di trasferimenti di ricchezza e il loro occultamento per sole ragioni di risparmio fiscale ha raggiunto dimensioni enormi e tali da richiedere misure urgenti e straordinarie, come lo scudo fiscale.

Per comprendere quanto sia rilevante il fenomeno del trasferimento all'estero della ricchezza italiana basti pensare che si calcola, pur con l'approssimazione che sempre è connessa a tali stime, che :

- circa un terzo della ricchezza degli italiani a vario titolo sia dislocata all'estero;
- a Monaco, dove c'è un regime fiscale privilegiato, i residenti italiani sono da molto tempo più di seimila;
- lo scudo fiscale ha portato alla emersione di circa 150 miliardi di euro.

Nella scelta dei rimedi, primario per gli Stati è il dovere di inseguire la mobilità di questa ricchezza, anche se ciò ha l'effetto di esasperare il proprio sistema normativo nel tentativo di collegare il prelievo a fattispecie che possiedano minimi collegamenti con il territorio. Un sintomo visibile di questa tendenza è l'uso di presunzioni.(artt.2 e 73 del DPR 917/1986). Inoltre, questo adeguamento legislativo rischia spesso di rimanere frustrato dalla impossibilità di rendere effettiva la propria pretesa non potendo gli Stati attuare gli ordinari strumenti operativi interni di accertamento e di riscossione nel territorio dello stato straniero.

E' dalla consapevolezza della inadeguatezza degli strumenti interni di contrasto all'evasione fiscale che deriva la ratio e la necessità della cooperazione fiscale internazionale.

3. LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI

Lo stato della cooperazione fiscale internazionale offre oggi un quadro molto composito ed articolato. In primo luogo, la cooperazione tra amministrazioni fiscali si può realizzare attraverso le convenzioni bilaterali internazionali o multilaterali. Nella prima categoria rientrano le tradizionali convenzioni contro le doppie imposizioni, redatte sulla base dei modelli elaborati dall'Organizzazione per lo sviluppo e la cooperazione economica (Ocse) e dall'Organizzazione delle nazioni unite (Onu).

Le convenzioni regolano i rapporti tributari tra i soggetti che operano negli stati firmatari della convenzione. Le convenzioni internazionali contro la doppia imposizione sono uno strumento di politica internazionale tributaria necessario ad evitare il fenomeno per cui lo stesso presupposto sia soggetto due volte a tassazione in due diversi stati. Nel sistema fiscale la residenza opera come criterio distintivo per individuare lo Stato dove i redditi di una società o di una persona vengono sottoposti a tassazione. Infatti, secondo il principio del worldwide taxation se un soggetto viene qualificato come residente in Italia, i suoi redditi vengono assoggettati a tassazione in Italia ovunque prodotti. Naturalmente questo principio può generare un fenomeno di doppia imposizione. La convenzione ha lo scopo di evitare la tassazione del reddito sia nel paese in cui questo è stato prodotto sia nel paese di residenza del soggetto che lo ha prodotto. Come tutte le convenzioni internazionali, anche quelle contro la doppia imposizione hanno valore superiore alla legge nazionale e, nei casi in cui è previsto, prevalgono su questa, così che il giudice tributario sarà tenuto a disapplicare la normativa interna per applicare quanto previsto dalla convenzione.

Il modello Ocse di convenzione contro la doppia imposizione prevede specificamente la disciplina relativa allo scambio di informazioni generalmente all'art. 25 o 26. Ad esempio la Convenzione contro la doppia imposizione tra Italia e Spagna prevede all'art. 25 che “ 1) Le autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle delle leggi interne degli Stati contraenti relative alle imposte previste dalla Convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non e' contraria alla Convenzione, nonché per evitare le evasioni fiscali. Lo scambio di informazioni non viene limitato dall'articolo 1. Le informazioni ricevute da uno Stato contraente saranno tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alle legislazione interna di detto Stato e saranno comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte previste dalla presente Convenzione, delle procedure o dei procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte. Le persone od autorità sopraccitate utilizzeranno tali informazioni soltanto per questi fini. Le predette persone od autorità potranno servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche o nei giudizi. 2) Le disposizioni del paragrafo 1 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno degli Stati contraenti l'obbligo:

- a) di adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quelle dell'altro Stato contraente;
- b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente;
- c) di trasmettere informazioni che potrebbero rilevare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.”

Alla seconda categoria appartengono le convenzioni multilaterali, come (nel contesto dei Paesi OCSE) la Convenzione tra il Consiglio d'Europa e l'OCSE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale.

La Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in campo fiscale è stata sottoscritta a Strasburgo il 25 gennaio 1988, sotto l'egida congiunta del Consiglio d'Europa e dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (Ocse). L'accordo internazionale è entrato in vigore il 1° aprile del 1995. La convenzione attualmente è stata sottoscritta da 14 Paesi (Azerbaijan, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Islanda, Italia, Paesi Bassi, Norvegia, Polonia, Svezia, Regno Unito, Stati Uniti, e l'Ucraina) a cui si aggiungono Canada, Germania e Spagna che hanno firmato ma non ancora ratificato. L'Italia ha ratificato il

31 gennaio 2006. E' composta da 32 articoli e un ampio Commentario (Explanatory Report), di natura esplicativa elaborato a suo tempo dal Comitato di esperti del Consiglio d'Europa e dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (Ocse). Il Commentario non costituisce strumento di interpretazione autentica ma si propone esclusivamente di facilitare la comprensione delle disposizioni convenzionali. Questo accordo multilaterale contiene in un unico testo disposizioni relative ad una pluralità di strumenti giuridici a disposizione delle Amministrazioni fiscali degli Stati aderenti all'accordo per il contrasto all'evasione fiscale internazionale quali verifiche simultanee, scambio di informazioni, disposizioni in materia di riservatezza delle informazioni e di tutela del contribuente, assistenza alla riscossione e notifica di documenti. La cooperazione può realizzarsi in diversi modi: scambio di informazioni tra le parti, inchieste fiscali simultanee e partecipazione alle inchieste condotte in altri Stati, il recupero di imposte dovute in altri Stati e la notificazione di documenti prodotti in altro Stato.

Le verifiche simultanee previste dalla Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa sono un metodo in base al quale le amministrazioni di due o più paesi conducono una verifica nel proprio territorio su uno o più soggetti quando si tratti di questioni di comune interesse per due o più Stati. Le autorità competenti di due o più stati possano consultarsi, su iniziativa di una di esse, per esaminare simultaneamente ed indipendentemente, nei rispettivi ambiti territoriali, la situazione di uno o più contribuenti che presenta, per ciascuno di questi Stati, un interesse comune o collegato nell'ambito di rapporti commerciali e/o finanziari.

Le modalità di attuazione sono regolate da appositi accordi tra le amministrazioni fiscali. L'OCSE, nel 1992, ha elaborato un modello di accordo per l'esecuzione di verifiche simultanee. L'Italia ha sottoscritto accordi per l'effettuazione di verifiche simultanee con 12 Paesi: Australia, Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Norvegia, Polonia, Slovacchia, Stati Uniti, Svezia, Ungheria. Si segnala che questa forma di cooperazione ha avuto buone applicazioni nei rapporti con gli Stati Uniti.

Come anticipato in premessa, il 6 aprile 2010 l'Ocse e il Consiglio d'Europa hanno firmato un protocollo di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in campo fiscale che era stata sottoscritta a Strasburgo il 25 gennaio 1988. Il protocollo è stato sottoscritto in occasione dell'assemblea ministeriale dell'organizzazione che si è svolta a Parigi il 27 e il 28 maggio 2010. La principale novità è quella di favorire lo scambio d'informazioni bancarie. Infatti, nel caso in cui uno Stato riceva una richiesta d'informazioni bancarie proveniente da un'altra giurisdizione legata alla medesima Convenzione non può rifiutare opponendo la riservatezza degli utenti delle proprie banche o l'interesse di Stato. Inoltre, la

nuova convenzione prevede la possibilità di effettuare verifiche fiscali simultanee multilaterali anche attraverso l'invio di agenti delle Finanze al di fuori dei confini nazionali per condurre le indagini insieme ai colleghi locali e l'assistenza transfrontaliera per la riscossione delle imposte, sempre nel rispetto della sovranità nazionale e dei diritti dei contribuenti assicurando ampie salvaguardie per la riservatezza delle informazioni scambiate. All'interno del protocollo hanno trovato spazio alcune postille di natura giuridica come quella secondo cui le disposizioni della Convenzione sono valide soltanto nel caso in cui implicino un livello di cooperazione superiore a quella prevista dagli strumenti legislativi del diritto comunitario. Sono, inoltre, chiarite le procedure che devono seguire le autorità fiscali di un singolo Paese per sottoporre una richiesta d'informazioni a un'altra giurisdizione, prevedendo, ad esempio, il divieto di esercitare le cosiddette «fishing expedition», ovvero le richieste generiche di informazioni senza l'esistenza di prove o sospetti fondati, relativi alle pratiche elusive delle leggi fiscali da parte di un soggetto, sia esso un privato cittadino o una società.

Come dichiarato dal segretario generale dell'OCSE: "In considerazione della sua natura multilaterale, la Convenzione è uno strumento unico al servizio della lotta contro l'evasione e la frode fiscale internazionale. L'OCSE e il Consiglio d'Europa hanno convenuto di intensificare la cooperazione internazionale, al fine di combattere la frode fiscale e per questo le norme sancite nella convenzione sono state emendate e aggiornate, al fine di rispecchiare questo nuovo consenso. Il Protocollo di emendamento prevede inoltre l'apertura della Convenzione a paesi che non sono membri del Consiglio d'Europa o dell'OCSE, rendendola uno strumento di lotta contro la frode fiscale di portata internazionale".

Tale iniziativa risponde all'appello lanciato dai Capi di Stato e di governo del G20 in occasione del Vertice di Londra dell'aprile 2009, che si erano dichiarati a favore di proposte destinate a fare usufruire i paesi in via di sviluppo dei vantaggi procurati dal nuovo clima di cooperazione in materia fiscale.

L'Ocse all'indomani del G20 ha stilato una lista degli stati non cooperativi che rappresenta una vera e propria dichiarazione di guerra a quelle giurisdizioni in cui vigono regimi fiscali privilegiati e che non garantiscono lo scambio d'informazioni. Il contrasto all'evasione fiscale, strutturata mediante il ricorso ai cosiddetti "paradisi fiscali", ha attirato già da un trentennio l'attenzione della comunità internazionale, la quale sta ricorrendo allo strumento della pressione politica per indurre l'eliminazione delle misure fiscali distorsive degli investimenti. La pubblicazione della lista nera dei paradisi fiscali da parte dell'Ocse ha determinato un'immediata reazione degli stati incriminati, che si sono dichiarati pronti ad adeguarsi alle richieste della comunità internazionale. La "black list" ha un chiaro intento

politico: indurre spontaneamente gli stati non cooperativi ad assicurare lo scambio d'informazioni. Un'azione collettiva dovrebbe, così, riuscire laddove le misure unilaterali anti-paradisi degli stati a fiscalità ordinaria hanno fallito. Lo scambio di informazioni e l'abolizione del segreto bancario rappresentano, dunque, i principali obiettivi cui punta la comunità internazionale. L'Italia si sta adeguando in tal senso, avendo previsto l'emanazione di alcune white lists in cui figureranno gli Stati cooperativi e che sostituiranno le attuali liste nere.

Merita un cenno in questo contesto il sistema dei trattati USA. La politica fiscale internazionale americana è infatti molto efficiente su questa materia. Ultimamente gli USA si sono dotati di un tipo di trattato - i c.d. TIEA (Tax Information Exchange Agreement) - che rappresenta l'ultimo anello di evoluzione di una lunga serie di trattati che gli Stati Uniti hanno sottoscritto a partire dal 1983, ma il cui numero negli ultimi anni è sensibilmente aumentato; infatti, nel solo biennio 2002-2003 sono stati siglati ben nove accordi con Paesi, in prevalenza a fiscalità privilegiata, quali le Bahamas, le isole Cayman, Guernsey, l'Isola di Mann, Jersey, le Antille Olandesi, Svizzera,...ecc. La finalità principale dei TIEA è quella di consentire agli Stati di ottenere uno scambio di informazioni su richiesta ("on request") non solo in campo amministrativo e civile, ma anche, e questo sembra essere l'aspetto che più incentiva l'uso di questo strumento, in materia penale, per fatti comunque attinenti ad aspetti fiscali.

4. LE FONTI COMUNITARIE

La direttiva 77/799/CEE del Consiglio del 19.12.1977 nasce dalla considerazione che le misure nazionali antifrode risultano inadeguate a fronteggiare le nuove forme di evasione e frode fiscale internazionale. Inizialmente introdotta per il settore delle imposte dirette, nel 1979 venne estesa all'Iva (direttiva 79/1070 del 6.12.1979).

La direttiva, che nel corso del tempo è stata oggetto di diversi interventi che ne hanno modificato il contenuto¹, individua come principale strumento di contrasto alle frodi la collaborazione (specialmente lo scambio di informazioni) fra tutte le amministrazioni fiscali della

¹ La Dir. N.79/1070/CEE introduce alcune modifiche di ordine redazionale. La Dir. N.92/12/CEE estende le disposizioni alle accise. La Dir. 2003/93/CEE estende il campo d'applicazione dell'assistenza reciproca alle imposte sui premi assicurativi. L'intervento normativo più importante è la direttiva 2004/56/CEE che mira ad accelerare il flusso di informazioni tra le autorità fiscali degli Stati membri. In relazione sia alle imposte dirette che alle imposte sui premi assicurativi, essa permette agli Stati membri di coordinare le indagini in materia di frode fiscale transfrontaliera e di seguire una serie più estesa di procedure per conto di altre autorità. Essa attualizza pertanto la Dir. n. 77/799/CEE sulla reciproca assistenza e ne colma le lacune.

comunità; regola lo scambio di tutte le informazioni tra le amministrazioni fiscali dei paesi membri atte a permettere loro una corretta determinazione, in ciascuno stato, del reddito.

La direttiva prevede che lo scambio di informazioni sia autorizzato dalla legislazione o dalla prassi amministrativa dell' autorità fiscale dello stato membro cui l'informazione è richiesta ed individua la possibilità di scambi triangolari delle informazioni raccolte (dietro autorizzazione dello stato nel quale le stesse sono raccolte). La direttiva evidenzia che tutte le informazioni sono riservate.

Le direttive introducono forme di cooperazione rivoluzionarie, come quella che prevede che due Stati si accordino per autorizzare la presenza nel primo Stato di funzionari dell'amministrazione fiscale dell'altro Stato membro, con modalità da concordare tra le due amministrazioni fiscali. La presenza dei funzionari stranieri è subordinata ad un previo accordo bilaterale. Per quanto riguarda l'Italia, il legislatore fiscale ha recepito il citato articolo della direttiva, consentendo, in linea generale, la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle amministrazioni fiscali di altri Stati membri (vedi articolo 31, comma 3 del d.p.r. n. 600/1973).

Le direttive prevedono, inoltre, la "on going interpretation", cioè l'estensione della collaborazione a tributi di futura istituzione.

Un'altra importante fonte comunitaria è rappresentata da Regolamento n. 218/92 che è nato con l'obiettivo di integrare e coordinare le disposizioni contenute nella direttive. Questo regolamento, relativo al settore delle imposte indirette, prevedeva un sistema di stretta collaborazione tra le autorità amministrative degli stati membri e tra queste e la Commissione. Istituiva in ogni stato membro un ufficio centrale di collegamento detto C.I.o (central liaison office). Individuava in Italia, nel Ministro delle Finanze, l'autorità competente per lo scambio di informazioni. Inoltre, veniva prevista la necessità di attivare un efficace sistema di archiviazione e trasmissione elettronica dei dati da utilizzare nelle attività di controllo in materia iva. Fu, pertanto, istituito il sistema V.I.E.S. (v.i.e.s. - vat information exchange system). Il sistema VIES è stato realizzato a partire dal 1 gennaio 1993 per far fronte alle esigenze del mercato unico europeo con la conseguente abolizione dei controlli alle frontiere fiscali.

Il VIES è lo strumento telematico mediante il quale gli Stati membri dell'Unione Europea realizzano lo scambio di informazioni automatico relativo alle operazioni intracomunitarie nel settore dell'IVA. Gli uffici dell'amministrazione finanziaria che stanno effettuando delle indagini su di un contribuente italiano che ha rapporti con soggetti esteri, possono, tramite il sistema VIES, effettuare delle interrogazioni per conoscere i dati anagrafici dei soggetti esteri, l'elenco delle cessioni effettuate nei confronti dei soggetti passivi italiani o degli acquisti effettuati da

soggetti attivi italiani. In questo modo è possibile effettuare dei controlli incrociati per verificare la veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti italiani.

Nel 2003 il Consiglio ha emanato il regolamento n. 1798 del 07/10/2003, che pur affermando l'efficacia del regolamento n. 218/92 e della direttiva 77/799/CEE, rileva la loro insufficienza nel far fronte alle nuove esigenze in materia di cooperazione amministrativa. Quindi, abroga il regolamento 218/92 e diventa unico strumento giuridico comunitario che disciplina la cooperazione amministrativa in materia di iva.

Il regolamento individua per ciascuno stato l'autorità competente per lo scambio di informazioni (per l'Italia il Capo del Dipartimento delle politiche fiscali del Ministero delle Finanze – ora Dipartimento delle Finanze).

L'art. 1 prevede che “il presente regolamento stabilisce le condizioni secondo le quali le autorità amministrative degli stati membri preposte all'applicazione della legislazione relativa all'iva, alla fornitura di beni e alla prestazione di servizi, all'acquisizione intracomunitaria di beni e all'importazione di beni devono collaborare tra loro e con la Commissione allo scopo di assicurare l'osservanza di tale legislazione”. Il regolamento conferma la presenza in ogni stato membro di un ufficio centrale di collegamento (art.3) e la possibilità per ciascuno stato membro di istituire uno o più servizi di collegamento. Allo scopo di ottenere una maggiore rapidità nello scambio di informazioni, incoraggia ulteriormente l'utilizzo dei mezzi elettronici. (e-mail, scannerizzazione della documentazione, ecc ...). Dal 1° settembre 2004 il Clo, presso il dipartimento delle finanze coordina 3 servizi di collegamento: Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane e Guardia di Finanza

L'ufficio centrale di collegamento è il responsabile principale dei contatti con gli altri stati membri nel settore della cooperazione amministrativa. Esso ne informa la Commissione e gli altri stati membri. Spetta all'ufficio centrale di collegamento tenere aggiornati gli elenchi dei servizi di collegamento e dei funzionari competenti a scambiare direttamente informazioni in base al reg. 1798/2003. Quando un servizio di collegamento o un funzionario competente trasmette o riceve una richiesta o una risposta ad una richiesta di assistenza ne informa l'ufficio centrale di collegamento.

5. LE PRINCIPALI TIPOLOGIE DI SCAMBIO DI INFORMAZIONI

Le principali tipologie di scambio di informazioni previste nelle fonti nazionali ed internazionali sono:

- scambio su richiesta che si ha quando l'autorità interpellata, a seguito di una specifica richiesta, comunica le informazioni all'autorità richiedente;
- scambio spontaneo che si ha in presenza di una comunicazione occasionale e senza preventiva richiesta di informazioni ad un altro stato membro. Può capitare che uno stato ha acquisito informazioni e ritiene possano interessare l'altro stato;
- scambio automatico che consiste in una comunicazione sistematica, senza preventiva richiesta di informazioni, ad un altro stato membro a intervalli regolari prestabiliti. (ad esempio, per varie categorie di reddito con fonte in uno Stato e percepite nell'altro Stato le informazioni sono scambiate sistematicamente come nel caso dei frontalieri residenti nell'altro Stato che ha diritto a tassarli). Il sistema VIES, ad esempio, è lo strumento telematico mediante il quale gli Stati membri dell'Unione Europea realizzano lo scambio di informazioni automatico relativo alle operazioni intracomunitarie nel settore dell'IVA.

6. ESAME DELLA MODULISTICA IN USO

Il modello attualmente a disposizione per operare i vari tipi di scambio di informazioni ai fini Iva tra i Paesi Membri è il modello SCAC 2004 (art.5 e art.19 Reg. Ce 1798/2003).

Il modello SCAC è stato elaborato dal Comitato Permanente per la Cooperazione Amministrativa nel settore delle imposte indirette (SCAC) che ha deciso, nel novembre 1997, di incentivare l'uso di "formulari tipo" per lo scambio delle informazioni di cui all'articolo 5 del regolamento (CEE) n. 218/92 ed all'articolo 2 della direttiva 77/799/CEE.

Il modello è stato realizzato da un gruppo di lavoro presieduto dal Belgio, al quale hanno partecipato anche la Finlandia, la Germania, la Grecia e la Svezia. La prima riunione si è tenuta ad Anversa (Belgio) ed ha condotto ad un progetto di documento. Nella riunione di Atene (Grecia) si è giunti alla versione definitiva. Lo SCAC ha approvato questo manuale nel corso della sua riunione del 1° dicembre 2003.

Il modello SCAC 2004 facilita lo scambio elettronico standardizzato di informazioni in materia d'IVA tra le competenti autorità amministrative dei singoli Stati membri o dell'UE conformemente all'articolo 6 del regolamento. Esso è impiegato per le richieste di informazioni (articolo 5) e per lo scambio spontaneo di informazioni (articolo 19). Il formulario è disponibile

in tutte le lingue ufficiali Il formulario si compone di spazi con testo predefinito (domande e note che non devono essere assolutamente modificate).

Sono previsti alcuni limiti allo scambio di informazioni contenuti nella Decisione della Commissione n. 4087 del 15.11.04. L'ufficio può effettuare una richiesta solo per le operazioni di importo superiore a €1.500. Nel caso in cui la richiesta sia relativa ad un'operazione di importo compreso tra €1.500 e €15.000, l'amministrazione ricevente può non evadere la richiesta a meno che non sia debitamente giustificata.

I termini che gli Stati devono rispettare sono i seguenti: al più presto e comunque entro tre mesi dalla data di ricevimento della richiesta, oppure entro un mese, qualora lo Stato membro interpellato già disponga dell'informazione (articolo 8).

Il modello si compone di 6 parti diverse: frontespizio, informazioni di carattere generale, richiesta di informazioni, approfondimenti riguardo a regimi specifici, scambio di informazioni spontaneo, documenti richiesti, eventuali osservazioni

L'amministrazione finanziaria ha evidenziato, in più di un'occasione, agli uffici che poiché la richiesta esprime un'esigenza conoscitiva ed è sempre frutto di un'attività di controllo che l'Ufficio sta ponendo in essere, è fondamentale che vengano svolte alcune attività propedeutiche tra le quali tutte le dovute interrogazioni all'anagrafe tributaria, comprese quelle al Sistema VIES (art. 40 co. 1 lett. b Reg. 1798/2003). Infatti, poiché lo scambio di informazioni ha un costo, occorre effettuare delle richieste solo se non è possibile acquisire quelle informazioni con i mezzi già a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

La richiesta riguarda sempre due operatori: uno italiano ed uno comunitario ed ha per oggetto le transazioni avvenute tra i due operatori. Per le transazioni poste in essere da uno stesso soggetto italiano nei confronti di più soggetti comunitari, sarà necessario inviare due SCAC distinti. La richiesta deve essere sempre, per quanto possibile, sintetica e tutti i quesiti devono essere inseriti nelle apposite sezioni, in quanto è stato concepito in maniera standardizzata proprio per essere compreso da tutte le amministrazioni degli stati dove si parlano diverse lingue.

La richiesta viene inviata all'ufficio centrale (nel caso dell'Agenzia delle Entrate alla Direzione Centrale Accertamento), che è deputato a ricevere le richieste e trasmetterle alla struttura preposta dell'Amministrazione finanziaria dello Stato Estero, effettuando in questo modo un monitoraggio. E' possibile anche inviare, in allegato, preferibilmente in formato scannerizzato, la documentazione (fatture, doc. di trasporto, ecc...) a supporto della richiesta. Per eventuali approfondimenti su situazioni specifiche, sarà l'Ufficio di Collegamento a richiedere eventualmente l'invio di tale documento. Naturalmente per motivi di privacy non devono essere

inviati documenti che contengano dati, notizie, informazioni su terzi soggetti estranei allo scambio.

Per quanto concerne le richieste di cooperazione ai fini imposte dirette non esiste un modello standardizzato. L'ufficio effettua una richiesta all'Amministrazione finanziaria estera, per il tramite dell'ufficio centrale. Nella richiesta occorre citare le fonti, ossia la Convenzione sulla doppia imposizione – Modello OCSE – di regola art. 25 o 26, la Direttiva 77/799/CEE in ambito europeo e la Convenzione OCSE- Consiglio d'Europa di Strasburgo del 25 gennaio 1988 sulla mutua assistenza amministrativa, entrata in vigore nel 1995.

Nella richiesta occorre la dichiarazione che tutti gli strumenti interni a disposizione sono stati utilizzati per ottenere le informazioni e che la richiesta è conforme con la nostra legislazione e prassi.

Dopo aver indicato i dati anagrafici dei soggetti interessati, nella richiesta andrà illustrato, con schemi e diagrammi o altra documentazione, le relazioni intercorse tra i soggetti italiani e i soggetti esteri. Se l'informazione richiesta riguarda un pagamento o una transazione intervenuta attraverso un intermediario, occorre menzionare anche dati identificativi di quest'ultimo, inclusi quelli della filiale della banca come del numero di conto se si tratta di una richiesta di informazioni bancarie.

Occorre inoltre specificare l'origine dell'indagine, la natura e lo stato dell'attività di controllo esperita, le ragioni della richiesta e i motivi per cui si ritiene che l'informazione sia detenuta nel territorio dello stato interpellato. Nel caso di urgenza occorre indicare le relative ragioni e la data oltre la quale l'informazione non sarebbe più utile.

Le richieste devono essere mirate a casi specifici nel senso che la richiesta non può essere generica e deve “contestualizzare” il più possibile i momenti di esercizio dell'attività all'estero dei soggetti indagati. Nel caso, ad esempio, in cui si vogliono conoscere genericamente i dati contabili di tutti i clienti/fornitori italiani di un soggetto estero, solo presupponendo per la nota dimensione della sua attività che abbia clienti/fornitori italiani, in funzione per così dire preselettiva non è possibile attivare la cooperazione. Per ottenere tali dati occorre realizzare, semmai, accordi specifici su flussi di massa (compensi, commissioni) - di cui occorre sempre verificare la reciprocità - nel quadro del diverso strumento dello scambio automatico previamente condiviso e organizzato con gli Stati interessati.

Lo strumento della cooperazione internazionale viene utilizzato anche nel caso in cui occorra notificare un atto ad un soggetto residente all'estero. L'ufficio effettua la richiesta all'ufficio centrale (nel caso dell'Agenzia delle Entrate la richiesta viene trasmessa alla Direzione Centrale Accertamento – Ufficio Scambio di informazioni) specificando l'indirizzo estero

conosciuto, se sia o meno un soggetto iscritto all'AIRE e la data di scadenza entro la quale notificare l'atto. La tempistica secondo l'esperienza comporta anche con i Paesi più solerti 2-3 mesi di tempo dalla richiesta dell'amministrazione italiana all'autorità competente.

L'Amministrazione finanziaria deve espletare la procedura di notifica presso la residenza estera del contribuente risultante dall'A.I.R.E., secondo le disposizioni di cui all'articolo 30 del D.P.R. 5 gennaio 1967, n. 200, al fine di assicurare l'effettiva conoscenza dell'atto da parte del debitore e garantire allo stesso l'esercizio del diritto di difesa.

Dando atto che l'ufficio si trova nell'impossibilità di rivolgersi direttamente alle corrispondenti autorità del Paese di destinazione in quanto non esistono accordi bilaterali o norme convenzionali che consentano all'Italia e al Paese di destinazione di prestarsi reciproca assistenza per la notifica degli atti prodromici a quelli di riscossione occorre richiedere al Consolato di voler notificare al destinatario (del quale occorre indicare nome, cognome, data di nascita e indirizzo estero della residenza risultante dall'AIRE), l'atto - da trasmettere in busta chiusa - emesso dall'Ufficio, ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. n. 200/1967, tenuto conto dei principi del codice in materia di protezione dei dati personali di cui al d. lgs. 30 giugno 2003, n. 196.

La lettera di trasmissione all'autorità consolare (in busta chiusa contenente l'originale dell'atto chiuso a sua volta in una busta indirizzata al contribuente) deve terminare con la richiesta di ricevere, in originale, la relata attestante l'avvenuta notifica dell'atto o l'indicazione della mancata consegna e del motivo della stessa.

7. LIMITI E CONDIZIONI ALLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI

Esistono alcune regole consolidate che si possono porre alla base dello scambio di informazioni e che si riassumono in quelle di:

- Reciprocità
- Equivalenza
- Sussidiarietà

Il principio di reciprocità implica che l'autorità competente di uno Stato membro può rifiutare di trasmettere le informazioni quando lo Stato membro che le richiede, per motivi di fatto o di diritto, non è in grado di fornire lo stesso tipo d'informazioni. (direttiva 77/799/CEE).

Il principio di equivalenza si traduce nella impossibilità di richiedere ad uno stato la collaborazione con strumenti che lo stato richiedente non adotta. La direttiva dispone che "Il paragrafo 1 non obbliga uno Stato membro, quando la sua legislazione o la sua pratica amministrativa stabiliscono per scopi interni limiti più severi di quelli previsti in detto paragrafo,

di fornire delle informazioni qualora lo Stato, cui le informazioni sono fornite, non si impegni a rispettare detti limiti più severi. In deroga al paragrafo 1, l'autorità competente dello Stato che fornisce le informazioni può permettere l'utilizzazione per altri fini nello Stato richiedente quando, secondo la propria legislazione, la loro utilizzazione è possibile per questi scopi simili nelle stesse circostanze”

Per quanto concerne il principio di sussidiarietà la direttiva dispone che “quando l'autorità competente di uno Stato membro ritiene che le informazioni ricevute dall'autorità competente di un altro Stato membro possano essere utili all'autorità competente di un terzo Stato membro, può trasmetterle a quest'ultima previo accordo dell'autorità competente che le ha fornite”.

Si aggiungono, come preclusioni insuperabili all'offerta di scambio, le norme interne sull'ordine pubblico e sul segreto industriale, nonché sovente quelle sul segreto fiscale bancario.

Infatti la Direttiva 77/799 all'art. 7 (Clausola di segretezza) dispone che: “Tutte le informazioni che uno Stato membro abbia ottenuto in virtù della presente direttiva devono essere tenute segrete in tale Stato, allo stesso modo delle informazioni raccolte in applicazione della legislazione nazionale. Tuttavia, tali informazioni:

- devono essere accessibili soltanto alle persone direttamente interessate alle operazioni di accertamento o di controllo amministrativo dell'accertamento dell'imposta, devono essere rese solo in occasione di un procedimento giudiziario, di un procedimento penale o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative, avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta e unicamente alle persone che intervengono direttamente in tali procedimenti; tali informazioni possono tuttavia essere riferite nel corso di pubbliche udienze o nelle sentenze, qualora l'autorità competente dello Stato membro che fornisce le informazioni non vi si opponga al momento della loro trasmissione iniziale, non devono essere utilizzate in nessun caso per fini diversi da quelli fissati o ai fini di un procedimento giudiziario o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta”. Ed inoltre “la trasmissione delle informazioni può essere rifiutata quando porterebbe a divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale, o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico”

Altri obblighi sono posti a carico dell'amministrazione fiscale che ottiene le informazioni; essi attengono anzitutto al dovere di riservatezza e tipicamente al segreto di ufficio, in relazione al fatto che si tratta di materia di accertamento tributario. Precauzioni vengono adottate nelle convenzioni per assicurarsi che non vengano fornite informazioni riservate contenenti segreti

industriali, commerciali, economici o professionali o dettagli circa processi commerciali. Non sono noti casi di inosservanza di specie nella prassi italiana.

Le Autorità competenti possono utilizzare i dati ricevuti soltanto ai fini previsti dalla convenzione e possono essere utilizzati per innescare verifiche anche a fini interni. Sono legittimate a comunicarle nei procedimenti giudiziari che però si riferiscano sempre ad accertamenti o procedimenti giudiziari di natura fiscale (ad es. reati fiscali). Quindi tali dati possono assumere valore di prova nei limiti in cui lo siano per la legislazione interna.

8. ALCUNI PROBLEMI APERTI

In molti Paesi europei in relazione alla cooperazione internazionale ci sono diverse fonti: legge interna, trattati fiscali bilaterali, la convenzione multilaterale OCSE/Consiglio di Europa, le convenzioni contro le doppie imposizioni, i regolamenti comunitari.

La prima problematica da evidenziare riguarda, quindi, la molteplicità delle fonti.

Tuttavia, si osserva che le diverse fonti in materia di cooperazione hanno ambiti di applicazione non sempre coincidenti: l'art. 26 del modello Ocse e la Direttiva 77/799/CEE, modificata, come prima evidenziato, nel corso del tempo da diversi interventi normativi, si applicano alle imposte sui redditi, sui patrimoni e sui premi assicurativi; il Regolamento Cee n. 1789/2003 si applica all'Iva, la convenzione Ocse/CdE a tutti i tipi di imposte e ai contributi previdenziali. Eventuali conflitti di competenza positiva sono, talvolta, oggetto di specifiche disposizioni contenute negli stessi strumenti; ad esempio l'art. 11 della Direttiva 77/799/Cee stabilisce che essa non limiti le norme che prevedano obblighi più estesi risultanti da altri atti sullo scambio di informazioni. Altrimenti, la risoluzione è affidata ai criteri che definiscono i rapporti tra fonti diverse (così, nel caso di contestuale, potenziale applicabilità della Direttiva e di un trattato fiscale tra Stati membri, si applicherà la prima invece del secondo, per la prevalenza del diritto comunitario).

Un aspetto particolare e cruciale della materia che comporta problemi applicativi e interpretativi delle disposizioni è quello della lingua. In questo contesto un problema che si pone è quello dei malintesi che si potrebbero creare a causa delle diversità linguistiche. Basti pensare che i francesi con l'espressione "evasion fiscal" intendono anche il fenomeno dell'elusione fiscale.

Il successo dello strumento dello scambio di informazioni dipende non solo dalla adeguatezza degli strumenti ma spesso anche dalla celerità e tempestività dello scambio,

obiettivi che sono rimessi alla valutazione di chi applica lo scambio. La Direttiva 77/799/CEE prevede che le richieste debbano essere evase con la “massima sollecitudine”, disponendo l’obbligo a carico dell’Autorità interpellata – quando non è in grado di fornire le informazioni - di comunicare i motivi del rifiuto o dell’ostacolo. Ancora, lo Stato richiesto non è obbligato se il richiedente non ha prima utilizzato i propri mezzi interni per ottenere le informazioni prima della richiesta, nella misura in cui questi mezzi possono essere utilizzati senza mettere a repentaglio i risultati desiderati. E’ tuttavia difficile che lo Stato richiesto possa verificare questi requisiti. In pratica lo Stato richiesto si accontenta di una dichiarazione dello Stato richiedente che sono stati impiegati tutti gli strumenti interni di contrasto all’evasione.

9. CONCLUSIONI E PROSPETTIVE FUTURE

Le considerazioni sin qui svolte permettono di affermare che lo strumento dello scambio di informazioni è destinato sempre più a svilupparsi nella misura in cui l’economia sempre più si internazionalizza.

Non fosse altro perché, come la dottrina ha sottolineato, la pretesa degli Stati di continuare a fondare il loro sistemi fiscali sul principio del worldwide, vale a dire di tassare il reddito “mondiale” ovunque prodotto, resterebbe, diversamente, solo teorica.

Recentemente l’Agenzia delle Entrate nella circolare 20/E del 16 aprile 2010 ha evidenziato che “occorre sempre valorizzare al massimo l’utilizzo della cooperazione internazionale che rappresenta uno dei più importanti strumenti per il contrasto all’evasione su scala internazionale”.

L’importanza del fenomeno dell’evasione internazionale è testimoniata anche dal fatto che è stato istituito, in attuazione di quanto disposto dall’art. 12, comma 3, del DL n. 78 del 2009, dal 1° ottobre 2009 presso la Direzione Centrale Accertamento dell’Agenzia delle Entrate, l’Ufficio centrale per il contrasto agli illeciti fiscali internazionali (U.C.I.F.I.), con compiti di coordinamento delle attività di contrasto alle più diffuse e pericolose forme di evasione internazionale svolte da tutte le strutture di controllo dell’Agenzia e compiti di esecuzione diretta delle istruttorie di maggiore rilevanza e delicatezza.

L’Agenzia delle Entrate nella citata circolare ha sottolineato che “i controlli da sviluppare in maniera massiccia, su questo fronte operativo, riguardano prioritariamente i fenomeni di illecito trasferimento e/o detenzione di attività economiche e finanziarie all’estero e di trasferimento della residenza all’estero a fini di evasione fiscale. omissis.....La proiezione a

Innovazione e Diritto

livello internazionale dell'attività di controllo fiscale va garantita mediante costanti iniziative. Con riguardo allo scambio spontaneo di informazioni va aumentato l'impegno di tutte le strutture di controllo affinché utilizzino maggiormente tale strumento di cooperazione, tenendo presente che l'inoltro di informazioni spesso determina feed back dall'estero altrettanto utili per i controlli interni. Ciò vale soprattutto nella materia di IVA, per la quale la Commissione europea ha emanato varie raccomandazioni sulla tempistica e sulla qualità delle informazioni scambiate, in ragione degli interessi finanziari nazionali e comunitari".

Comunque, per lo sviluppo della cooperazione internazionale fondamentale sarà proseguire nella implementazione dei sistemi informatici. Già esiste un sistema di trasmissione informatica come il sistema VIES (Vat information exchange system) che andrebbe ulteriormente implementato ed il programma di azione Fiscalis 2013.

Il programma Fiscalis 2013 mira a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno.

L'obiettivo generale del programma è migliorare il corretto funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno accrescendo la cooperazione tra i paesi partecipanti, tra le diverse amministrazioni e i loro funzionari. I paesi partecipanti sono rappresentati da funzionari che effettuano una serie di attività quali visite e periodi di stage presso le amministrazioni finanziarie di altri stati, seminari, lavori di gruppo, controlli multilaterali ed altre attività necessarie per il raggiungimento degli obiettivi specifici previsti.

Gli obiettivi specifici del programma sono i seguenti:

a) relativamente all'imposta sul valore aggiunto e alle accise:

i) assicurare che lo scambio di informazioni e la cooperazione amministrativa si effettuino in modo efficiente, efficace e generalizzato;

ii) consentire ai funzionari di raggiungere un livello elevato di comprensione del diritto comunitario e della sua applicazione negli Stati membri;

iii) garantire il continuo miglioramento delle procedure amministrative in funzione delle esigenze delle amministrazioni e dei contribuenti attraverso lo sviluppo e la diffusione di buone prassi amministrative;

b) relativamente alle imposte sul reddito e sul patrimonio:

i) assicurare uno scambio d'informazioni e una cooperazione amministrativa efficienti ed efficaci, compresa la condivisione delle buone prassi amministrative;

ii) consentire ai funzionari di raggiungere un livello elevato di comprensione del diritto comunitario e della sua applicazione negli Stati membri;

- c) relativamente alle imposte sui premi assicurativi, migliorare la cooperazione tra amministrazioni, garantendo una migliore applicazione delle norme vigenti;
- d) relativamente ai paesi candidati all'adesione alle convenzioni internazionali, soddisfare le speciali esigenze di tali paesi, di modo che possano adottare le misure necessarie in vista dell'adesione, nel settore della normativa fiscale e della capacità amministrativa.

Il Protocollo di modifica della Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in campo fiscale, sottoscritto a Parigi il 27 e 28 maggio scorso, rappresenta, dunque, l'ultimo di una lunga serie di interventi che sono stati posti in essere allo scopo di intensificare la cooperazione internazionale e lo scambio di informazioni in materia fiscale, che rappresentano strumenti fondamentali al fine di contrastare l'evasione fiscale internazionale.