



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

LE NUOVE FORME DI COLLABORAZIONE AMMINISTRATIVA, GARANZIA DI LEGALITÀ E RECUPERO DEL GETTITO FISCALE NEI NUOVI ASSETTI INTERNAZIONALI*

di Valeria Maresca*

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. La cooperazione amministrativa tra Stati – 3. I modelli di scambio di informazioni – 3.1. Limiti e garanzie procedurali – 4. Regolarizzazione delle attività illecite detenute all'estero: la Voluntary disclosure

ABSTRACT

This paper, with attention to administrative tax assistance, aims to analyze the evolution of international investigation procedures tax, that are closely related to modern fiscal policies and to a globalized market economy. In the International cooperation, the different models of exchange of information between the tax authorities, considered, since their introduction, tools required for the recovery of tax revenue and guarantee of stability of tax systems, today, also play a primary role in the fight against tax evasion and tax avoidance.

The following discussion points out that, in the overriding interest in stability and fiscal equity and according to a logic of Tax compliance, the guidelines of the organization for Economic Cooperation and Development have promoted new standards of transparency in tax relations through the abolition of banking secrecy and promoting the adoption multilateral of the procedure for the automatic exchange of information. We discover that positive signals by Italy in this direction are traceable in the forecast of new forms of enhanced cooperation between Tax Authorities and taxpayers, which aim to ensure the spontaneous fulfillment of tax obligations and the repatriation of the capitals held illegally abroad.

Il presente lavoro, guardando all'assistenza amministrativa tributaria, intende analizzare l'evoluzione delle

* Articolo sottoposto a revisione

* Dottore di ricerca in Istituzioni e politiche finanziarie e tributarie all'Università degli Studi di Napoli "Federico II"

procedure internazionali d'indagine fiscale strettamente legate a moderne politiche fiscali e ad un'economia di mercato globalizzata. Nell'ambito della cooperazione internazionale, i diversi modelli di scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie, considerati, fin dalla loro introduzione, strumenti necessari per il recupero del gettito fiscale e garanzia di stabilità dei sistemi impositivi, oggi, ricoprono, in più, un ruolo primario nella lotta all'evasione ed elusione fiscale.

La seguente trattazione rileva che, nel preminente interesse di stabilità ed equità fiscale e secondo una logica di Tax compliance, le linee guida dell'organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico hanno promosso nuovi standards di trasparenza nelle relazioni fiscali attraverso l'abolizione del segreto bancario e favorendo l'adozione multilaterale della procedura di scambio automatico delle informazioni. Si giunge inoltre a scoprire che segnali positivi in questa direzione sono rintracciabili da parte dell'Italia nella previsione di nuove forme di collaborazione rafforzata tra Fisco e contribuente, che mirano all'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali ed al rientro dei capitali detenuti illecitamente all'estero.

1. Premessa

Nell'odierno quadro politico economico, di fronte allo sviluppo di un'economia di mercato con un'impronta decisamente internazionale, complice, inoltre, la crisi finanziaria che ha colpito la maggior parte dei Paesi dell'Ocse, cresce in modo sensibile l'esigenza di stabilità del sistema impositivo.

Fino agli inizi del secolo scorso, la pretesa tributaria rientrava in una concezione assolutistica degli Stati, che non avevano alcuna preoccupazione legata alla fiscalità al di fuori dei propri confini territoriali, in quanto i fattori economici si collocavano prevalentemente all'interno del territorio nazionale, determinando un interesse esclusivo dello Stato¹. Nel moderno contesto globalizzato, in cui sempre più numerose sono le relazioni e gli scambi commerciali con altri Paesi ed in cui si rileva una mobilità in aumento dei capitali e dei contribuenti, si assiste, invece, al frequente ricorso ad operazioni di tipo transfrontaliere e a delocalizzazione di attività e di interessi economici.

La concorrenza fiscale per attrarre investimenti esteri e le tecniche di trasferimento o di esterovestizione di redditi e di sedi societarie, incidendo negativamente sulla stabilità economica dei sistemi nazionali, costituiscono ulteriori cause di perdita di gettito fiscale.

¹ Nella tradizionale concezione della materia tributaria, le procedure di accertamento e riscossione delle imposte si svolgevano esclusivamente all'interno dello Stato di residenza. In proposito, V. UCKMAR- G. CORASANITI - P. DE CAPITANI DA VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, in cui si legge della forte resistenza degli Stati- Nazioni a considerare l'imposizione fiscale un'attribuzione non esclusiva della sovranità, e quindi, condizione di ostacolo alla evoluzione del diritto tributario internazionale.

Il primario interesse di prevenire e contrastare l'evasione fiscale si è tradotto nell'adozione di forme avanzate di *Compliance*. Gli strumenti d'indagine fiscale, finalizzati alla cura e alla tutela della regolarità tributaria, comprendono, oggi, un'intesa collaborazione amministrativa tra gli Stati e, tra l'altro, una partecipazione attiva e volontaria dei contribuenti, allo scopo di favorire il rientro dei capitali dall'estero².

Sono stati definiti *standards* di trasparenza e di automaticità delle procedure di cooperazione, ed è stata individuata l'esigenza preminente di abolire, mediante accordi, il segreto bancario, che per molto tempo ha ostacolato la divulgazione delle informazioni necessarie alla stabilità del sistema impositivo dei Paesi coinvolti nelle procedure amministrative di cooperazione.

Numerosi Paesi hanno posto in essere programmi di *Cooperative compliance*, un regime di adempimento spontaneo degli obblighi fiscali che, ispirandosi alla collaborazione preventiva e al monitoraggio fiscale, si fonda su un rapporto di reciproca fiducia tra Fisco e contribuenti, con effetti positivi in termini di trasparenza e gestione del rischio fiscale, come illustrato nel Rapporto Ocse 21 maggio 2013 «*Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*», tra cui l'Italia, con il suo progetto pilota messo in atto dall'Agenzia dell'Entrate e rivolto ai grandi contribuenti, chiamati ad assumere comportamenti orientati alla *compliance*, ovvero a collaborare nell'ambito di tavoli tecnici e fornire informazioni utili a scongiurare pericoli fiscali nell'ottica di un controllo *ex ante* e in risposta all'esigenza di stabilità e certezza del sistema tributario.

Le linee direttrici interne sono chiaramente espresse nella legge 11 marzo 2014, n. 23 (*legge delega fiscale*) che affida al Governo il compito di conseguire gli obiettivi di politica fiscale, per gli anni 2014-2016, attraverso la previsione di forme di comunicazione e cooperazione rafforzata, e la costruzione, all'interno del sistema tributario italiano, di un nuovo rapporto tra Fisco e contribuente su basi di equità, certezza e trasparenza. Merita, inoltre, particolare attenzione la circolare 6 agosto 2014, n.25/E con la quale l'Agenzia dell'Entrate, coinvolta in primo piano nella lotta all'evasione ed elusione fiscale, offre un indirizzo operativo per l'emersione del maggior gettito, mediante il rafforzamento generale delle tecniche di controllo e conoscenza fiscale e dell'attività di accertamento tributario (accesso ai conti bancari, tracciabilità dei pagamenti), consentendo così la riduzione del c.d. *tax gap*.

In questi ultimi interventi si rileva la centralità del contraddittorio endo- procedimentale,

² In tema, si rinvia a L. STRIANESE, *La Tax Compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Roma, 2014.

garanzia partecipativa e difensiva del contribuente e, soprattutto, strumento istruttorio e cognitivo in grado di definire la reale capacità contributiva. Il contraddittorio, riconosciuto, già da tempo, dalla giurisprudenza europea ed in numerose occasioni dall'interpretazione dei giudici della Corte di Cassazione, quale diritto fondamentale del contribuente, è considerato, al di là delle singole e frammentarie disposizioni normative un momento necessario e costante del procedimento di accertamento tributario³.

Per assicurare l'equità e la stabilità dei sistemi nazionali, sono state inoltre introdotte misure più intense di indagine e controllo da parte delle Autorità fiscali, ed in ragione delle suindicate attività economiche e finanziarie internazionali, gli Stati sono spinti a ricorrere, reciprocamente, ad interventi congiunti e collaborativi nel tentativo di contrastare fenomeni di evasioni e di elusione fiscale⁴. Le procedure d'indagine e controllo tributario che hanno una portata internazionale, al pari delle procedure c.d. domestiche, sono finalizzate a conoscere in modo completo gli elementi che concorrono alla determinazione dell'imponibile.

Le ultime misure messe in campo nella lotta all'evasione fiscale internazionale, mediante accordi multilaterali, hanno individuato *standards* di trasparenza a livello fiscale favorendo di recente l'approvazione dello scambio automatico delle informazioni tra le Amministrazioni finanziarie (*Common Reporting Standard*) e la presentazione di un piano d'azione, il progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), diretto a contrastare lo spostamento della base imponibile verso i Paesi con bassa pressione fiscale o in veri e propri Paradisi fiscali da parte delle grandi multinazionali, che sfruttano le lacune e le asimmetrie normative dei vari sistemi impositivi.

Oltre ai numerosi provvedimenti d'inasprimento degli strumenti di accertamento, si intende in questa sede analizzare la procedura per l'emersione dei capitali illegalmente detenuti all'estero con adesione volontaria da parte dei contribuenti. L'Italia è parte attiva di molteplici interventi in campo internazionale per la cooperazione e lo scambio automatico delle informazioni tra le Autorità fiscali, e, allo stesso tempo, ha previsto una nuova procedura di dichiarazione volontaria sulle attività economiche e finanziarie illecitamente

³ In tale senso, M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione dei controlli: verso un accertamento "sostenibile"*, in *Corr. Trib.*, n. 36/2014, p. 2761.

⁴ G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 44/2009, p. 3600 «*Appare infatti sempre più stridente contrasto con la dimensione transnazionale delle operazioni poste in essere dai contribuenti che l'attività d'imposizione ed i relativi provvedimenti ricavano attuazione in virtù di procedure regolate nonché gestite da ogni singolo ordinamento in completa autonomia*». Le nazioni Unite, G- 7, G- 20, *World Trade Organization (WTO)*, Fondo Monetario Internazionale (FMI), Banca Mondiale, Banca Internazionale per la Ricostruzione e lo Sviluppo (IBRS) e *Banco Interamericano de Desarrollo (BID)*, inoltre, OCSE e Unione Europea hanno più volte sollecitato l'introduzione di regole fiscali comuni al fine di limitare le conseguenze patologiche della globalizzazione del mercato.

detenute all'estero da contribuenti nazionali. Allo scopo di favorire il rientro dei capitali illegalmente detenuti all'estero, sono stati infatti introdotti strumenti di partecipazione volontaria, come la *Voluntary disclosure*⁵, oggetto di trattazione nell'ultima parte del presente lavoro, sulla base delle prime indicazioni che la sua recente disciplina prevede.

2. La cooperazione amministrativa tra Stati

È inevitabile affrontare questi temi in un'ottica, innanzitutto, di collaborazione sovranazionale.

Nell'ambito delle tecniche di accertamento tributario, gli strumenti di assistenza amministrativa internazionale, per l'acquisizione di informazioni, dati e notizie, rilevanti ai fini fiscali sono oggetto di particolare attenzione, non potendo dette informazioni essere reperite direttamente dagli organi interni dell'Amministrazione finanziaria.

La cooperazione amministrativa-tributaria internazionale⁶ è un'«attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati»⁷.

La ratio sottesa alla disciplina delle procedure di cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie di diversi Paesi si rinviene nella progressiva evoluzione delle politiche fiscali e dell'economia di mercato di tipo internazionale, per tutelare le entrate tributarie, spesso intaccate da pratiche dannose che sfruttano diversi e più vantaggiosi sistemi giuridici e fiscali⁸.

In presenza di reddito transnazionale possono generarsi situazioni svantaggiose per le Autorità nazionali, ed al fine di ottenere un efficace prelievo fiscale, ma data l'impossibilità che la pretesa impositiva possa oltrepassare il territorio interno, è necessario collaborare con gli altri Stati coinvolti nella determinazione del tributo.

La collaborazione in materia tributaria ha richiesto una disciplina comune attraverso accordi internazionali, che assicurino agli Stati l'accertamento e la riscossione delle imposte oltre i confini del proprio territorio, in termini di reciproca assistenza⁹. Storicamente, la

⁵ In tema, P. SELICATO, *Le nuove norme sulla Voluntary disclosure: il rientro dei capitali italiani all'estero tra opportunità e incertezze*, in *www.federalismi.it*, 2014.

⁶ In tema, R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011; V. UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 2005; V. M. SANTAMARIA, *Fiscalità internazionale*, Milano, 2009.

⁷ Cfr. M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, p. 428.

⁸ In tema, G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, op. cit..

⁹ Nelle premesse alla direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio, il Consiglio dell'Unione europea: «Nell'era della globalizzazione la necessità per gli Stati membri di prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità si fa sempre più pressante. (...) Per questo motivo uno Stato membro non può gestire il proprio sistema fiscale interno, soprattutto per quanto riguarda la fiscalità diretta, senza ricevere informazioni da altri Stati membri. Per ovviare agli effetti negati vidi questo fenomeno è indispensabile mettere a punto una nuova cooperazione amministrativa fra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri. E' necessario

collaborazione in materia tributaria ha visto la piena realizzazione con lo strumento delle convenzioni¹⁰, e, ad oggi, sono in aumento gli accordi internazionali sulla cooperazione amministrativa sia tra Stati membri dell'Unione Europea sia nei rapporti con i Paesi terzi con i quali assume particolare importanza la Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale¹¹.

La cooperazione fiscale internazionale può riguardare la fase di accertamento e quella della riscossione del credito tributario. Il ricorso a tali procedure investigative, legate all'accertamento dell'imponibile, può incidere profondamente nella sfera del contribuente sottoposto a queste pratiche internazionali¹², in ragione dell'assenza di disposizioni dirette alla tutela delle posizioni giuridiche dei soggetti coinvolti, in quanto destinatari delle procedure amministrative, ma non delle normative di riferimento.

Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie, attraverso il quale possono

disporre di strumenti atti a instaurare la fiducia fra gli Stati membri mediante l'istituzione delle stesse norme e degli stessi obblighi e diritti per tutti gli Stati membri».

¹⁰ In tema, C. SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche «incrociate» internazionali*, in *Boll. trib.*, 1990.

¹¹ La Convenzione di Strasburgo sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in tax Matters*), rappresenta il risultato di una elaborazione congiunta dei paesi dell'OCSE e del Consiglio d'Europa, svoltasi nel 1988 e firmato il 25 gennaio dello stesso anno, e viene da molti considerata quale integrazione delle disposizioni di natura procedurale inserite nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. Comprende al suo interno non soltanto lo scambio di informazioni, ma anche il servizio di notificazione dei documenti di carattere fiscale nell'ambito degli Stati contraenti, nonché la mutua assistenza nella fase della riscossione. lo schema originario di questo accordo fu criticato da alcuni Stati, che eccepivano che le sue norme prevedevano una collaborazione molto intensa, e una tutela poco adeguata per i soggetti. Dal canto suo, essendo inizialmente solo otto gli Stati che avevano ratificato la Convenzione (Stati Uniti, Finlandia, Danimarca, Islanda, Norvegia, Olanda, Polonia, Svezia), ed essendo, dunque, ristretto l'ambito applicativo, la dottrina le attribuiva scarsa efficacia. Oggi, sono 21 i Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione, l'Italia ha ratificato l'accordo con L. 10 febbraio 2005, n. 19. Nel maggio 2010 è stato aperto alla firma un protocollo di modifica allo scopo di allineare la Convenzione agli *standards* internazionali in materia di cooperazione e di informazioni bancarie. Nel preambolo della Convenzione si stabilisce che gli Stati debbano, comunque, salvaguardare la privacy dei soggetti nei cui confronti si instaura una procedura di assistenza internazionale, fornendo le opportune garanzie contro discriminazioni fra soggetti cittadini o residenti in Stati diversi, nonché contro la doppia imposizione.

¹² In questa materia, numerosi sono i riferimenti dottrinali, G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, cit. p. 435, «Nel concetto di assistenza amministrativa rientrano tutte quelle attività poste in essere attraverso lo scambio di informazioni fra le amministrazioni fiscali di due o più Stati che hanno quale finalità l'osservanza delle norme relative all'accertamento e al controllo, nonché l'assistenza in materia di recupero per perseguire l'effettiva riscossione delle imposte accertate»; id., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, op. cit.; G. MELIS, *Spunti sul «metodo di coordinamento fiscale aperto» quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea e Stati terzi*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2008; F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005; M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni nella UE*, in *Riv. dir. trib. Internaz.*, 2001; A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello «scambio di informazioni» fra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999; R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2011; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012; A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012; P. DE CAPITANI DI VIMERCATE, *La cooperazione in materia di accertamento e riscossione*, in *Atti del Convegno di Sanremo*, 2011; P. VALENTE, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Fisco*, 2010.

condividersi le informazioni in possesso di un altro Stato, rilevanti per l'esercizio della propria pretesa impositiva, è lo strumento più utilizzato nella collaborazione internazionale per l'accertamento delle imposte.

Le regole in ordine allo svolgimento della procedura di assistenza reciproca in campo internazionale sono contenute nell'art. 26 del Modello Ocse, e, per quanto riguarda i Paesi membri dell'Unione Europea, nella direttiva n. 16 del 2011¹³. Nel maggio del 2010 a Parigi è stato adottato dall'Ocse e dal Consiglio d'Europa un protocollo di modifica, che contiene modalità di scambio e strumenti più incisivi ed avanzati, come le verifiche simultanee e la partecipazione di funzionari amministrativi esteri allo svolgimento delle verifiche nel territorio dello Stato a cui viene rivolta l'istanza di collaborazione.

L'art. 27 del Modello Ocse disciplina invece l'assistenza alla riscossione, prevedendo la possibilità per gli Stati parte della Convenzione di determinare, con accordo separato, le modalità applicative dell'assistenza. L'assistenza alla riscossione dei crediti tributari in ambito europeo è disciplinata dalla direttiva n. 2010/24/UE, in cui è evidente la finalità di uniformare la cooperazione tra gli Stati in tema di riscossione, ed evitare distorsioni che incidano negativamente sul funzionamento del mercato comune e sul godimento delle libertà di circolazione.

Numerose sono le controversie in ordine alla legittimità degli elementi probatori acquisiti durante le indagini svolte dalle Autorità fiscali degli Stati di residenza, nei confronti di soggetti presenti in elenchi di titolari di partecipazioni ed investimenti finanziari nei Paesi a bassa fiscalità, le c.d. liste.

Nel celebre caso Liechtenstein¹⁴ della Lista Vaduz -definito di spionaggio fiscale internazionale - i servizi segreti tedeschi hanno acquistato in modo illegittimo dati riservati, appartenenti ai correntisti della banca svizzera LGT. Le informazioni contenute nella Lista Falciani sono stati acquisiti attraverso un'illecita raccolta di informazioni, e ritenuti inizialmente inutilizzabili in sede penale, in quanto si trattava di un sistema informatico riservato, sottratto fraudolentemente dal tecnico Falciani ed in seguito trasmesse alle Autorità

¹³ La disciplina può rinvenirsi anche in uno strumento multilaterale di tipo pattizio, la «*Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale*», stipulata a Strasburgo il 25 gennaio del 1988 (ed entrata in vigore il 1° aprile 1995), che per lungo tempo ha rappresentato l'unico corpo di regole sullo scambio di informazioni e sull'assistenza alla riscossione.

¹⁴ Oggetto di pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Mantova, n. 137/2010, che ha annullato gli avvisi di accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria italiana, che si fondano su prove raccolte mediante procedure di scambio di informazioni tra Autorità straniere, e che riguardano la *lista Vaduz*.

fiscali italiane¹⁵. La lista contiene i nominativi di potenziali evasori che hanno ingenti capitali all'estero, in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale. La giurisprudenza di merito e di legittimità si è espressa sull'utilizzabilità nel processo penale ed in quello tributario della documentazione acquisita illecitamente, l'orientamento prevalente ha ritenuto inutilizzabili da parte dell'Amministrazione finanziaria i dati e i nominativi della lista Falciani¹⁶.

Dubbi accompagnano ancora oggi la questione dell'utilizzabilità processuale delle prove acquisite *contra legem*, nel corso di indagini amministrative degli organi tributari attraverso procedure internazionali di scambio di informazioni.

3. I modelli di scambio di informazioni

Lo scambio di informazioni, strumento di reciproca assistenza amministrativa-tributaria, è stato inserito nella prima versione di Convenzione del Modello Ocse del 1963. La Convenzione che, inizialmente, era funzionale all'eliminazione delle doppie imposizioni, intende, oggi, garantire l'osservanza delle norme relative all'accertamento e al controllo del sistema fiscale interno a ciascuno Stato, parte della medesima Convenzione, ed evitare così che si determini un'indebita sottrazione dell'imponibile da alcuni ordinamenti in luogo di altri. Il ricorso alla procedura amministrativa internazionale di scambio di informazioni consente una completa parificazione giuridica delle prove, gli atti di un'Autorità fiscale estera hanno infatti efficacia analoga a quelli dell'ordinamento interno. Non si ammette però un utilizzo indiscriminato di tale strumento qualora interessi provvedimenti contrari alle legislazioni nazionali.

La principale fonte normativa internazionale sullo scambio di informazioni è l'art. 26 del

¹⁵ La Commissione Tributaria Regionale di Milano con la sentenza n. 11/20/2013, conferma l'orientamento che ritiene inutilizzabile dall'Amministrazione finanziaria italiana la Lista Falciani, a causa dell'illegittima acquisizione. Inoltre, la Corte di Cassazione, nella sentenza del 4 ottobre 2012, n. 38753, ha disposto che le informazioni trasmesse attraverso le procedure di collaborazione informativa internazionale, previste dalla direttiva UE e dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, non possono essere distrutte nel corso del procedimento penale se non vi è prova della loro illecita appropriazione. I giudici hanno affermato di non poter sanzionare in alcun modo i metodi illeciti di acquisizione della lista, laddove agli atti del processo non vi siano prove della lamentata illecità. La Commissione Tributaria Provinciale di Verbania il 21 febbraio è intervenuta in tema, ed ha disposto l'utilizzabilità, invece, delle prove acquisite attraverso la lista, esprimendo parere contrario alla prevalente tesi che in forza dell'art. 191 c.p.p. la responsabilità penale dell'imputato per reati tributari sulla base di dati raccolti illecitamente nel corso di indagini tributarie. I giudici hanno motivato che le prove inutilizzabili *ex art. 191 c.p.p.* sono esclusivamente quelle penali, e non anche quelle acquisite in un momento anteriore, di indagini amministrativo-tributarie.

¹⁶ Vedere, P. VALENTE- I. CARACCIOLI- S. MATTIA, *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. «Lista Falciani»*, in *Il fisco*, n. 46/ 2013.

Modello Ocse di Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni internazionali¹⁷. La disciplina in un primo momento era interna alla medesima Convenzioni, con il tempo il suo ambito di applicazione si è ampliato, comprendendo inoltre le informazioni relative a qualsiasi tipo di imposta¹⁸.

Lo scambio di informazioni può essere di tre tipi: su richiesta, automatico e spontaneo. Attraverso il modulo su richiesta, l'Autorità fiscale dello Stato interessato, dopo aver utilizzato ed esaurito i normali strumenti di informazione previsti dalle procedure fiscali interne, presenta istanza all'Amministrazione finanziaria di un altro Stato contraente, per l'acquisizione e la trasmissione di dati fiscali in suo possesso. Nello scambio automatico, invece, le informazioni circa una o più categorie di reddito, che hanno origine in uno degli Stati contraenti, sono inviate sistematicamente e percepite in un altro Stato, senza alcuna specifica richiesta dell'Autorità fiscale che desidera l'assistenza. Questo modello di scambio presuppone pertanto la condivisione di banche dati, regolarmente aggiornate.

Il terzo tipo prevede una procedura spontanea di comunicazione e trasmissione di informazioni che si reputino di interesse per l'esercizio del potere impositivo di un altro Stato. Come in quello automatico, anche in questa procedura non vi è alcuna richiesta, ma si realizzerà la trasmissione d'informazioni quando nel corso di un'istruttoria interna, uno Stato venga a conoscenza di dati che riguardano residenti di un altro Paese contraente, che siano utili alle Amministrazioni fiscali interne.

Lo scambio di informazioni può realizzarsi, in un'ottica di efficacia e di snellimento

¹⁷ L'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) o *Organisation for Economic Co-operation and Development- OECD* e *Organisation de coopération et de développement économiques- OCDE*. Inizialmente Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea (OECE), nasce come organismo di cooperazione e coordinamento tra i Paesi europei dopo la seconda guerra mondiale. Nel 1961 prende il nome di OCSE con l'ingresso degli Stati Uniti e il Canada, e successivamente anche Giappone (1964), Finlandia (1969) ed altri Paesi, fino al 2010, allargando la sua azione in campo internazionale. La formulazione originaria dell'art. 26, che risale al Modello OCSE del 1963, che ha subito rilevanti modifiche rilevanti modifiche nella successiva versione del 1977. Nelle edizioni successive al 1977 il tenore letterale della norma è stato ulteriormente aggiornato; meritano attenzioni le modifiche che il Comitato Fiscale dell'OCSE ha apportato all'art. 26 nel luglio 2005, al fine di recepire la prassi applicativa degli Stati aderenti ed i lavori dell'Organizzazione in materia di scambio di informazione (si pensi, *all'Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* del 2002) alla disposizione in esame si sono aggiunti nuovi paragrafi. Attraverso le modifiche all'originario art. 26 si persegue l'obiettivo di incrementare le possibilità di ricorrere alla cooperazione tributaria internazionale, sia per l'accertamento dei fatti tributari collegati a più ordinamenti, sia per combattere la doppia imposizione, l'evasione e l'elusione fiscale internazionale. Sulle origini della cooperazione internazionale in materia tributaria, in tema, F. PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Torino, 2006.

¹⁸ Dall'originaria formulazione del 1963 si sono avute diverse modifiche, dirette a garantire una maggiore cooperazione tributaria internazionale ai fini della realizzazione della pretesa tributaria. Tra i numerosi interventi, prima della nuova versione dell'art. 26 e del relativo Commentario del 2005, merita attenzione il Modello di Accordo sullo scambio di informazioni, elaborato nel 2002 dell'Ocse, precisamente *l'Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*.

amministrativo, attraverso le stesse procedure ma in modo combinato oppure ricorrendo a tecniche differenti, su accordo di ciascuna Autorità ed a condizione di reciprocità, potendo svolgersi verifiche fiscali simultanee, quando nei rispettivi territori sono esaminati gli affari di uno o più contraenti, o, ancora, verifiche fiscali all'estero, laddove sono acquisite informazioni mediante la presenza nel territorio di funzionari del Paese istante, forma di collaborazione, quest'ultima, che può definirsi in *loco*. Sono ammessi scambi di dati relativi ad interi settori industriali (*Industry-wide Exchange of information*), richieste di informazioni riguardanti i settori economici, ad esempio l'industria farmaceutica o il settore bancario.

Gli scambi dovranno necessariamente essere *prevedibilmente rilevanti* alla corretta applicazione delle disposizioni contenute nella Convenzione e nelle leggi dei Paesi contraenti, evitando in questo modo le richieste meramente esplorative, le c.d. *battute di pesca* (le « *fishing expedition*»), cioè le richieste di informazioni generiche relative alle circostanze e relazioni d'affari di un determinato contribuente o di gruppi di contribuenti e non rilevanti ai fini di una specifica verifica fiscale.

È disposto l'obbligo di cooperare tra gli Stati contraenti. Sono ristretti i margini di discrezionalità dello Stato a cui è indirizzata una richiesta di assistenza, tenuto a rispondere anche in assenza di un proprio interesse, l'Autorità fiscale che riceve una richiesta di scambio dovrà infatti adottare le misure necessarie per ottenere le informazioni richieste¹⁹, e potrà opporsi ad una istanza di collaborazione esclusivamente nei casi contemplati dal par. 3 dell'art. 26 del Modello Ocse, che non ammette richieste di informazioni relative all'adozione di misure contrarie alle leggi o alla prassi amministrativa di uno dei due Stati contraenti, affinché la collaborazione non violi la disciplina interna dello Stato destinatario della richiesta, e le Autorità dello Stato richiedente non tentino con tali strumenti di aggirare i limiti contenuti nelle procedure interne di acquisizione dei dati.

A seguito delle modifiche apportate dall'Ocse nel 2005, è stato eliminato il segreto bancario, che precedentemente legittimava il rifiuto di collaborare se riguardava informazioni relative a tale ambito. Il nuovo paragrafo 5 del Modello Ocse ha disposto l'obbligo dello Stato di fornire le informazioni detenute in una banca o in altro istituto finanziario, anche se questa norma non prevede l'ipotesi in cui vi siano norme interne, talvolta di rango costituzionale, che tutelano il segreto bancario. Al fine di evitare la perdita di gettito fiscale negli Stati residenti di

¹⁹ Novità rilevante che ha superato la tradizionale concezione del potere tributario, espressione della sovranità di uno Stato, e, per questo motivo, esercitabile a vantaggio di uno Stato solo se corrispondente all'interesse dello Stato, destinatario della richiesta. Cfr., S. DORIGO, *La cooperazione fiscale internazionale*, in AA. VV., a cura di C. Sacchetto, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011.

soggetti che esportano i propri capitali, alcuni Paesi hanno stipulato con la Svizzera le Convenzioni c.d. *Rubik* prevedendo che lo Stato ospite tassi le imposte alla fonte, e poi le versi in forma cumulativa ed anonima, allo Stato di residenza. In questo modo però non sembrano del tutto rispettati gli *standards* di trasparenza e i principi originari della cooperazione internazionale.

Nel 2009 il G20, con il *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes*, ha individuato nel modello di scambio automatico di informazioni lo strumento più efficace contro i paradisi fiscali, mediante la condivisione di tutti i dati finanziari relativi alle attività detenute all'estero dai contribuenti dei paesi aderenti. Nel febbraio 2014 l'Ocse ha approvato il *Common Reporting Standard* (CRS), standard globale, su modello di matrice statunitense del FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) basato sullo scambio multilaterale automatico delle informazioni fiscali, che impone a tutti i clienti di banche e degli intermediari finanziari coinvolti di autocertificare la propria residenza fiscale.

Pur essendo la cooperazione amministrativa fiscale uno dei principali obiettivi europei non è codificato in un principio generale, si riscontra da subito l'assenza di una previsione normativa nei Trattati istitutivi, ma l'Unione Europea negli ultimi anni conduce una politica di *governance* fiscale ispirata ai principi di trasparenza e di scambio di informazioni che intende promuovere anche nei confronti dei Paesi terzi.

Lo scambio di informazioni tra gli Stati membri dell'Unione Europea, in materia di imposte dirette, è disciplinato dalla direttiva n. 2011/16/UE, sottoscritta a Bruxelles il 15 febbraio del 2011, che ha abrogato quella del 1977, n. 799/CEE.

L'assistenza tributaria tra gli Stati membri ha, in un primo momento, ricoperto un ruolo meramente funzionale all'eliminazione della doppia imposizione fiscale²⁰, è diventata oggetto d'interesse delle istituzioni comunitarie a partire dalla seconda metà degli anni settanta,

²⁰ Secondo autorevole dottrina, il percorso di crescita comunitario può inquadrarsi in diverse fasi, partendo dall'integrazione fiscale, fino alla collaborazione e al coordinamento. F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, cit. p. 152 «Il processo di armonizzazione fiscale non si è evoluto secondo un ordine lineare e continuo ma a fasi alterne, spesso condizionato da esigenze contingenti di politica interna degli Stati membri o, più recentemente, da avvenimenti di carattere internazionale, come la crisi finanziaria (...). A rendere meno incentivante la propensione degli Stati alla armonizzazione fiscale, ha concorso, d'altro lato. L'interpretazione creatrice, considerata, dalla Corte di giustizia, associata alle preoccupazioni, per esigenze di bilancio degli Stati e per il timore che, dopo la ratifica della costituzionalità e superiorità dei Trattati, una più spinta armonizzazione e integrazione, potessero portare ad una violazione dei diritti fondamentali in materia fiscale(...). È così che in base ai principi di efficienza e preservazione dei sistemi tributari nazionali, e in questo nuovo contesto, si recuperano i progetti di cooperazione fiscale internazionale e viene data attuazione alla direttiva per l'assistenza alla riscossione delle imposte indirette»; C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2010.

trovando una prima definizione normativa nella Direttiva del 1977²¹, per l'assistenza reciproca degli Stati nel settore delle imposte dirette.

La disciplina della cooperazione internazionale in materia di Imposta sul valore aggiunto è contenuta nel Regolamento dell'Unione Europea n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 «Regolamento di cooperazione amministrativa e lotta contro le frodi in materia d'imposta sul valore aggiunto», ed analoghe disposizioni sono previste per i tributi doganali, risorse agricole e accise. L'introduzione della disciplina sullo scambio di informazioni, era strumentale alla lotta alle frodi fiscali, e si inseriva in un programma di armonizzazione²².

Con l'introduzione della direttiva sullo scambio di informazioni, lo strumento di assistenza tra le Amministrazioni finanziarie è collocato nel più ampio contesto del mercato unico e dall'armonizzazione delle politiche economiche e fiscali degli Stati membri, al fine di evitare fenomeni di distorsioni di movimenti di capitali e della concorrenza, ma anche di promuovere la collaborazione tra le Autorità fiscali dei Paesi membri della Comunità²³.

In seguito alle modifiche del sistema economico e fiscale comunitario, e di fronte all'esigenza di contrastare frodi ed evasioni in aumento nel territorio europeo, la direttiva n. 799/77 è apparsa inadeguata, ed i nuovi *standards* di trasparenza in materia di cooperazione internazionale, la velocizzazione degli scambi e la presenza di funzionari nel territorio, previsti in campo internazionale (nel *Global Forum*)²⁴ per migliorare la collaborazione, hanno avuto un ruolo fondamentale nella modifica della normativa comunitaria.

Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri è ora regolato da norme dettagliate con un ambito applicativo più ampio, estendendosi a qualsiasi tipo di imposta, con esclusione dell'imposta sul valore aggiunto, dei dazi doganali e delle accise. Nel

²¹ Nella direttiva n. 77/799/CEE convergono i precedenti lavori comunitari, come la Risoluzione del Consiglio del 1975 «relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale».

²² Osserva, F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit. p.157 «interessante notare come nella direttiva 77/799/CEE, contrariamente alla tendenza manifestata nei primi provvedimenti comunitari di armonizzazione fiscale, il legislatore comunitario avesse preso di mira il settore delle imposte dirette, anziché quello delle imposte indirette, più naturalmente incidenti sugli scambi e, quindi, sulla realizzazione del mercato comune. La ragione si rinviene nel fatto che, in quel contesto storico, l'introduzione di una disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni era solo direttamente strumentale all'esigenza di combattere la frode e l'evasione fiscale e non si inseriva in un programma di armonizzazione, fine a se stesso».

²³ Sull'evoluzione della disciplina comunitaria dello scambio di informazioni, vedere M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni nella UE*, op.cit.; F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, op. cit.; P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008; R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, op. cit..

²⁴ Nel corso del *Global Forum*, sulla trasparenza e lo scambio di informazioni, svoltosi in Messico nel settembre 2009, l'OCSE ha proposto un *peer review group* (PRG) un gruppo di monitoraggio sullo stato dello scambio di informazioni nelle 91 giurisdizioni OCSE e non- OCSE che aderiscono al *Forum*, da un punto di vista legislativo ed operativo. L'obiettivo è verificare la conformità agli *standard* di trasparenza e scambio di informazioni.

Considerando n. 1 alla nuova direttiva, si legge che: «*Nell'era della globalizzazione la necessità per gli Stati membri di prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità si fa sempre più presente. La mobilità dei contribuenti, il numero di operazioni transfrontaliere e l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari conoscono un'evoluzione considerevole, che rende difficile per gli Stati membri accertare correttamente l'entità delle imposte dovute. Questa difficoltà crescente si ripercuote negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali mentre i poteri di controllo restano a livello nazionale. Ne risulta pertanto minacciato il funzionamento del mercato interno.*». La direttiva in questo modo si adegua ai nuovi criteri dell'Ocse, laddove anche il segreto bancario non costituisce più un legittimo impedimento alla divulgazione delle informazioni nella cooperazione internazionale. L'art. 1, in modo analogo quanto disposto nello stesso articolo della precedente direttiva del 1977, dispone che le Amministrazioni fiscali scambieranno «*ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio.*».

Sono numerose le affinità della direttiva europea del 2011 con la disciplina internazionale. Le tipologie di scambio sono le stesse del modello Ocse. La procedura su richiesta di scambio di informazioni *prevedibilmente pertinenti* prevede la notifica di una richiesta motivata e relativa ad un'indagine amministrativa specifica²⁵.

L'Autorità interpellata, esercitando i propri poteri istruttori e nel rispetto della normativa interna, raccoglie le informazioni da trasmettere allo Stato richiedente²⁶. Ai sensi dell'art. 17, par. 2, la «*direttiva non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione.*».

Nello scambio automatico che prevede l'invio ad uno Stato membro, senza alcuna richiesta, delle informazioni disponibili che riguardano i residenti di tale Stato, è stata introdotta una particolare clausola, la c.d. «*anti-free-riding*», in base alla quale è necessario comunicare alla Commissione le categorie di reddito e di capitale della quale si dispongono informazioni.

L'attivazione dello scambio spontaneo che risulta facoltativa, in base ad una valutazione sull'utilità della stessa per l'Autorità fiscale di uno Stato membro, è obbligatoria qualora vi siano fondati motivi che si sia sviluppata una situazione fiscalmente pericolosa per i sistemi nazionali (*ex art. 9, par. 1*).

²⁵ La condizione di «*prevedibile rilevanza*» è introdotta con il proposito di adeguare la disciplina comunitaria agli *standards* definiti a livello internazionale.

²⁶ Lo scambio di informazioni «*prevedibilmente rilevante*», ha sostituito la vecchia regola più restrittiva che si riferiva ad «*informazioni necessarie*».

La cooperazione amministrativa può svolgersi, previo accordo in ordine alle modalità di attuazione, non solo con la presenza negli uffici amministrativi delle Autorità interpellate, ma anche mediante la partecipazione alle indagini condotte sul territorio di funzionari designati dall'Autorità richiedente, con la possibilità di interrogare le persone ed esaminare i documenti²⁷. I funzionari dell'Autorità richiedente possono interrogare le persone ed esaminare i documenti. Possono svolgersi controlli simultanei, nei confronti di contribuenti la cui situazione sia d'interesse comune a più Stati membri, e la condivisione di pratiche e metodi d'indagine.

L'Autorità competente che ha ricevuto da un Paese terzo informazioni pertinenti può trasmetterle alle Autorità degli Stati membri, in base ad un accordo con lo stesso Paese.

In base all'art. 16 della direttiva del 2011 *«le informazioni comunicate tra Stati membri in qualsiasi forma ai sensi della presente direttiva sono coperte dal segreto d'ufficio e godono della protezione accordata alle informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale dello Stato membro che le riceve»*. È estesa la possibilità di utilizzare le informazioni ricevute anche per fini diversi da quelli previsti dalla direttiva, a condizione che si ottenga l'autorizzazione di utilizzo da parte dello Stato comunicante *«se le informazioni possono essere utilizzate per fini analoghi»* nello Stato membro che le trasmette, ed il materiale probatorio acquisito può essere utilizzato *«in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti»* (art. 16, par.1, terzo periodo)²⁸.

Gli articoli 17 e 18 della direttiva n. 2011/16/UE definiscono diritti ed obblighi in capo agli Stati membri, per quanto concerne il regime di segretezza, ed i limiti all'attuazione dello

²⁷ Tale disposizione è stata espressamente recepita nell'ordinamento italiano, in cui è stabilito che l'Amministrazione finanziaria *«può autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle amministrazioni fiscali degli altri Stati membri»*, ai sensi dell'art. 31- bis del D.p.r. n. 600 del 1973.

²⁸ Dalle informazioni ottenute attraverso una procedura cooperativa in materia fiscale possono emergere una notizia di reato, ma la parificazione giuridica delle prove a quelle raccolte attraverso norme interne, ha valore solo ai fini fiscali. L'utilizzo nel procedimento penale di elementi probatori provenienti dall'estero è condizionata dal rispetto della rogatoria internazionale, quale unica modalità qualificata di ingresso di tali mezzi di prova nel processo. In tema, A. DI AMATO- R. PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2002; R. CASTIGLIONE, *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2008. Inoltre, Corte Cass, 12 luglio 2012, n. 27736, ha giudicato legittima l'utilizzazione processuale di documenti provenienti dal procedimento di accertamento fiscale, prima acquisiti dalla Guardia di finanza attraverso cooperazione internazionale. La Corte ha stabilito che gli atti amministrativi acquisiti nell'ambito del procedimento tributario di accertamento esula dalla disciplina delle rogatorie, e il successivo utilizzo nel procedimento penale di atti provenienti dal procedimento di accertamento tributario è regolato dagli artt. 234 e ss. c.p.p. informazioni e documenti acquisiti da una autorità estera mediante procedura di cooperazione internazionale in materia fiscale, possono inserirsi nel processo penale per reati fiscali concernenti gli stessi fatti, senza che sia necessario avviare una rogatoria internazionale. Cfr. A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, op. cit..

scambio di informazioni²⁹. Le Autorità competenti dovranno decidere se una richiesta di assistenza internazionale è in grado di causare una lesione dei diritti dei contribuenti, o di terzi interessati. Il soggetto privato coinvolto nella procedura di scambio, la cui posizione è stata compromessa dagli strumenti d'indagine, potrà opporsi nel caso in cui la legislazione interna dello Stato interessato tuteli, in modo specifico, i diritti delle persone che partecipano ad una procedura di assistenza tributaria internazionale.

La direttiva si rivolge esclusivamente agli Stati, ma i destinatari, seppur indiretti, delle procedure amministrative sono i contribuenti. Si rileva un'oggettiva difficoltà dei soggetti di difendere la propria posizione giuridica nel caso in cui ricorrano i vizi procedurali, per la carenza di qualsiasi forma di comunicazione «cautelativa» al soggetto interessato, non essendo il contribuente informato dell'avvenuta richiesta di informazioni sul suo conto da parte di un'Autorità fiscale straniera³⁰. E' necessario verificare l'esistenza di misure predisposte dalle norme internazionali ed interne a tutela del soggetto passivo, tenendo in giusto conto i diversi interessi statuali coinvolti nella cooperazione internazionale, come l'interesse all'applicazione delle leggi fiscali interne, e la stabilità del sistema giuridico ed economico nazionale. Si pone comunque l'accento sui possibili effetti distorsivi, in modo tale che le procedure amministrative di scambio di informazioni non si traducano in meri tentativi di ciascuna Amministrazione finanziaria di adottare provvedimenti contrari alla propria legislazione o

²⁹ Direttiva del Consiglio, 2011/16/UE, art. 17: « L'autorità interpellata in uno Stato membro fornisce all'autorità richiedente in un altro Stato membro le informazioni di cui all'articolo 5 purché l'autorità richiedente abbia esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi. La presente direttiva non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione. L'autorità competente di uno Stato membro interpellato può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti. La trasmissione di informazioni può essere rifiutata qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico. L'autorità interpellata informa l'autorità richiedente dei motivi che ostano all'accoglimento della richiesta di informazioni»; art. 18: « Se le informazioni sono chieste da uno Stato membro in conformità della presente direttiva, lo Stato membro interpellato pone in atto, per ottenere le informazioni richieste, le misure previste a tale scopo, anche quando tale Stato non necessita di dette informazioni per i propri fini fiscali. Detto obbligo si applica fatto salvo l'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 4, che non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare uno Stato membro interpellato a rifiutare di fornire informazioni per il solo motivo che queste ultime non presentano alcun interesse per tale Stato. L'articolo 17, paragrafi 2 e 4, non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare l'autorità interpellata di uno Stato membro a rifiutare di fornire informazioni solamente perché tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché si riferiscono agli interessi proprietari di una persona. In deroga al paragrafo 2 uno Stato membro può rifiutare di trasmettere le informazioni richieste se queste riguardano periodi di imposta antecedenti al 1° gennaio 2011 e se la trasmissione delle stesse avrebbe potuto essere rifiutata ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, della direttiva 77/799/CEE se fosse stata chiesta prima dell'11 marzo 2011 ».

³⁰ In tema di tutela e garanzie del contribuente, insoddisfacenti nelle procedure di cooperazione internazionale, Cfr. G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, op. cit., p. 3604 ss., per l'assenza di un obbligo di informazione, il contribuente non ha la possibilità di opporsi alla trasmissione delle informazioni o di far valere le proprie ragioni nel corso delle indagini.

quella dell'altro Stato, e di fornire informazioni che rilevino un segreto commerciale, industriale ovvero che siano contrarie all'ordine pubblico.

3.1 Limiti e garanzie procedurali

Le linee essenziali del modello di scambio di informazioni, secondo gli *standards* richiesti dai più recenti interventi modificativi comprendono i seguenti punti fondamentali: l'obbligo di porre in essere lo scambio di informazioni su richiesta nella misura in cui sia prevedibilmente rilevante per l'applicazione del diritto interno dell'altro Stato contraente; il divieto di opporre alle richieste di informazioni dinieghi sul segreto bancario ovvero sull'assenza di un interesse fiscale nazionale a reperire le informazioni oggetto di richiesta o ancora in ragione del requisito della doppia punibilità; l'obbligo di assicurare la reperibilità di informazioni attendibili e di consentire che l'Amministrazione finanziaria dello Stato rogato possa entrarne in possesso; l'obbligo di assicurare la tutela dei diritti dei contribuenti interessati dallo scambio di informazioni, e di applicare l'obbligo un regime di stretta confidenzialità alle informazioni scambiate.

Le indagini tributarie in ambito internazionali incidono profondamente sulle posizioni giuridiche dei soggetti passivi, rilevando talvolta una netta contrapposizione tra gli interessi pubblici dell'Autorità fiscale e quelli privati dei contribuenti, sprovvisti di una tutela diretta ed effettiva³¹. Il modelli di scambio di informazioni non hanno previsto specifiche misure diretta alla tutela dei diritti del contribuente coinvolto nelle procedure di cooperazione internazionale. Solo in un numero limitato di Paesi, la cooperazione internazionale avviene previa notificazione al contribuente coinvolto nella procedura amministrativa- investigativa in campo internazionale, manca, invece, nella maggior parte degli ordinamenti tributari, la regolamentazione in tema di tutela diretta dei diritti del contribuente interessato, per cui il soggetto indagato, di fronte alla decisione dell'Amministrazione finanziaria di concedere assistenza fiscale all'Autorità dello Stato contraente, difficilmente potrà opporsi, e proporre ricorso per contrarietà e/o illegittimità alla trasmissione delle informazioni.

L'Autorità tributaria coinvolta nella procedura amministrativa internazionale valuta gli interessi presenti nella procedura di scambio di informazioni, tra cui quelli dei contribuenti.

La disciplina sullo scambio d'informazioni prevede che alla base dell'atto di accertamento di un Paese vi siano le risultanze istruttorie condotte da Autorità fiscali straniere e, mancando

³¹ Vedere, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010.

disposizioni comunitarie e internazionali in grado di invalidare o annullare gli atti posti in essere durante l'attività di indagine e nella trasmissione delle informazioni, è necessario ricercare all'interno dell'ordinamento gli strumenti di tutela del contribuente³².

Si discute sulla possibilità di limitare la libertà personale, in forza dell'attuazione delle norme fiscali sia dello Stato di appartenenza sia di quello richiedente, manca infatti un adeguata garanzia degli interessi normalmente protetti, ed incisi dallo scambio e dalla trasmissione all'estero di dati e di elementi probatori³³.

Il Modello Ocse e le Convenzioni contro le doppie imposizioni non menzionano espressamente l'esigenza di garantire ai contribuenti una tutela diretta. L'analisi delle garanzie del contribuente coincide così con quella degli strumenti esistenti negli ordinamenti interni.

Le procedure di cooperazione amministrativa internazionale sono stati introdotte per soddisfare esclusivamente il preminente interesse degli Stati, che intendevano contrastare i comportamenti dei contribuenti ritenuti fiscalmente dannosi, tanto che, anche la predisposizione di limiti all'obbligo di prestare assistenza, e le regole sulla segretezza delle informazioni sono state dettate per raggiungere il medesimo proposito. La tutela dei contribuenti contro gli atti amministrativi è quindi rimessa unicamente alle norme generali dei singoli ordinamenti nazionali. È fortemente avvertita la necessità di predisporre strumenti normativi specifici, che tutelino in via diretta ed immediata gli interessi dei contribuenti.

La Convenzione di Strasburgo sulla mutua assistenza amministrativa fiscale, del Consiglio d'Europa e dell'Ocse, considera solo in modo generico la posizione del contribuente, affermando che *«i principi fondamentali che attribuiscono il diritto di vedere i propri diritti e le proprie obbligazioni determinati in base ad una corretta procedura stabilita per legge, rilevano anche in materia fiscale in tutti gli Stati e tali Stati dovranno impegnarsi per tutelare i legittimi interessi di ogni contribuente proteggendolo anche da possibili discriminazioni e doppie imposizioni»*; e *«nulla nella Convenzione dovrà limitare i diritti e la tutela assicurata agli individui dalla legislazione e dalla prassi amministrativa dello Stato*

³² Durante una procedura di cooperazione fiscale nasce la necessità di bilanciare gli interessi dell'Amministrazione fiscale che sono contrapposti a quelli del contribuente, ed è utile a tale scopo il richiamo al principio comunitario di proporzionalità, che ha pratica rilevanza laddove fissa la regola del minor sacrificio degli interessi meritevoli di tutela, e di conseguenza, si riflette anche nella disciplina tributaria che, nell'esercizio dell'azione amministrativa, deve arrecare il minor danno possibile ai contribuenti.

³³ Cfr. C. SACCHETTO, *Diritto tributario (Convenzioni internazionali)*, in *Enc. Dir.* Milano, 2007, l'Autore sostiene che nascono dubbi di costituzionalità, a causa della compressione della sfera giuridica dei diritti dei soggetti privati. Inoltre, nella normativa comunitaria l'attività di cooperazione fra autorità fiscali *«è stata concepita sin dall'inizio come strumento di collaborazione fra Stati, con la conseguenziale marginalizzazione della sfera degli interessi individuali dei contribuenti»* e *«confluisce in normali atti e provvedimenti disciplinati interamente dal diritto nazionale»*, cit. p. 64 ss.. Inoltre, A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello «scambio di informazioni» fra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 49 e ss..

richiesto», rinvia agli strumenti presenti negli ordinamenti nazionali degli Stati contraenti, con esplicito riferimento al diritto di informazione, stabilendo inoltre che «ogni Stato contraente può, con una dichiarazione inviata ad uno dei depositari, indicare che, in base alla sua legislazione nazionale, le autorità competenti allo scambio di informazioni sono tenute ad informare il proprio cittadino o residente prima di trasmettere le informazioni che lo riguardano».

Il contribuente non è informato delle richieste sul proprio conto, provenienti da un'Autorità fiscale di un altro Paese, e non è previsto un eventuale diritto del soggetto di opporsi a questa procedura.

Il soggetto indagato avrà interesse a sapere di una richiesta di informazioni, potendo ricevere un atto impositivo da un'altra Autorità fiscale, ed ugualmente vorrà essere informato dell'eventualità in cui sia stata rivolta dallo Stato di residenza una richiesta di informazioni sul proprio conto ad un Paese straniero. Può così verificarsi che l'Autorità che emette un atto impositivo non è la stessa che trasmette le relative informazioni³⁴.

A fronte della possibilità riconosciuta dall'ordinamento interno al soggetto indagato, che lamenti un pregiudizio dei suoi diritti, di impugnare l'atto impositivo, nessuna azione spetta al soggetto leso dinnanzi al giudice dello Stato in cui si è compiuta l'attività istruttoria illecita. Potrebbe realizzarsi una tutela effettiva ed immediata contro l'attività investigativa tributaria solo ammettendo un ricorso in via amministrativa contro gli atti istruttori³⁵.

Le informazioni acquisite illegittimamente, che provengono da un'Autorità estera, saranno utilizzati secondo gli stessi criteri degli elementi istruttori acquisiti *contra legem* dall'Autorità fiscale nazionale. Le norme interne e/o internazionali non sono in grado di rimuovere i difetti originari di prove raccolte in un altro ordinamento³⁶. Nonostante in dottrina c'è chi sostiene che il contribuente possa eccepire i vizi istruttori dinanzi al giudice nazionale e agli organi dell'autorità estera da cui provengono le informazioni³⁷, l'orientamento predominante afferma che, in caso d'illegittimità dell'attività istruttoria, non essendovi invalidità dell'atto impositivo emesso dall'Amministrazione interna, il giudice nazionale non avrebbe cognizione

³⁴ Vedere, R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, op. cit..

³⁵ In tema F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit..

³⁶ Sulla parificazione delle prove acquisite tramite procedimento di cooperazione amministrativa internazionale nel settore fiscale, vedere C. SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche «incrociate» internazionali*, op. cit.; G. MARINO, *La Cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, op. cit..

³⁷ Cfr. A. MONTI, *Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di «reciprocità»*, in *Fisc. intern.*, 2010.

dell'eventuale vizio³⁸.

Solo mediante la previa informazione ed attraverso la partecipazione attiva al procedimento, il contribuente potrebbe ottenere una tutela effettiva³⁹. Il diritto al contraddittorio difensivo nello scambio di informazioni assume forza e valore differente a seconda del significato più o meno garantista della disciplina dei poteri istruttori nei diversi regimi nazionali⁴⁰.

Nelle procedure internazionali di scambio di informazioni, lo schema di tutela previsto è quello differito, e la scelta del contraddittorio è rimessa alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, nel momento in cui ha bisogno di acquisire informazioni, documenti e dichiarazioni, e non è invece attivato nell'interesse del contribuente di difendersi in un momento antecedente la fase processuale.

La comunicazione al contribuente dell'avvio del procedimento dovrà avvenire nel momento in cui nasce l'interesse del privato ad intervenire in questa fase, quando l'Amministrazione riceve la risposta alla sua istanza di informazioni, e la valuta, allo scopo di ricostruire i fatti. Nonostante si tratti di imponibili di origini estera, l'interesse di cui si discute è sempre interno all'ordinamento, muovendosi nella trama dei rapporti tra contribuente ed ente impositore⁴¹, ed anche nelle indagini che concernono informazioni raccolte presso Amministrazioni di un altro Paese, si determina l'esigenza del contraddittorio con il contribuente.

Alla luce delle implicazioni giuridiche procedurali, talvolta lesive della libertà e della riservatezza del soggetto passivo indagato, si ritiene non sufficiente considerare la prospettiva sovranazionale della fiscalità e l'estensione dell'interesse fiscale nazionale quali cause di giustificazione della compressione che la medesima attività istruttoria può determinare nella

³⁸ Cfr. R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2011, l'Autore ritiene, inoltre, che non vi sia violazione di una norma comunitaria, tale che il contribuente possa adire la Corte di Giustizia europea. L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2010. P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, op. cit..

³⁹ Sull'importanza del contraddittorio nelle procedure in materia di cooperazione fiscale, P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, op. cit., p. 330, «soltanto essendo preventivamente informato e partecipando al procedimento il contribuente titolare del segreto può garantirsi in ordine alle conseguenze dannose che la divulgazione di informazioni siffatte potrebbe provocargli. Il problema si pone in misura anche maggiore (e sicuramente con maggiore frequenza) per lo scambio di informazioni concernente i dati bancari».

⁴⁰ Si ricorda, Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, C- 349/07, *Sopropè*, in *Rass. trib.*, 2009, con nota G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*. La Corte di Cassazione, sezione unite, 18 dicembre 2009, n. 26635, ha stabilito che il contraddittorio è un requisito del giusto procedimento tributario, indipendentemente dalla espressa previsione legislativa, quanto meno con riguardo alle ipotesi di accertamento fondato su dati *standards*.

⁴¹ Cfr. P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, op. cit., p. 257.

sfera del privato, ma occorre un più attento e compiuto supporto normativo⁴².

In questo ambito, è da ritenere poco efficace anche l'apporto della Corte Europea dei diritti dell'uomo nella sentenza del 21 febbraio 2008 nel caso *Ravon*⁴³, in cui è stata promossa la centralità del contraddittorio, quale garanzia procedimentale e disposta l'applicazione del principio del giusto processo alle doglianze avanzate in riferimento ad attività podromiche all'eventuale emissione dell'avviso di accertamento⁴⁴, in quanto non prevede una legittimazione del contribuente indagato nella procedura amministrativa internazionale ad ottenere un contraddittorio anticipato in fase procedimentale, che manca di una tutela effettiva del contribuente contro le ordinanze che autorizzano le ispezioni⁴⁵.

⁴² Cfr. A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, op. cit., p. 699, sostiene l'autore che deve mutare l'approccio all'istituto della cooperazione internazionale, non più in funzione solo degli interessi degli Stati, ma in considerazione anche degli diritti dei singoli contribuenti coinvolti nella procedura. A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, op. cit., sulla necessità di un supporto normativo al fine di espandere l'operatività dei principi costituzionali in materia tributaria, cosicché anche l'interesse alla corretta attuazione delle leggi fiscali di altri Paesi possa trovare riconoscimento e tutela, ad esempio nell'art. 53 della Costituzione.

⁴³ La sentenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo del 21 febbraio 2008 nel caso *Ravon*, permette di conoscere gli sviluppi dell'estensione dell'art. 6 della Cedu in ambito tributario, in cui si contesta da parte dei giudici di Strasburgo l'inadeguatezza del sistema francese dell'istruttoria procedimentale. *I giudici del caso Ferrazzini c. Italia* (Corte Edu, 12 luglio 2001, n. 44759/98, Ferrazzini c. Italia), sentenza del 12 luglio 2001, seppur in minoranza, intravidero, già nel 2001, nuovi elementi di apertura delle regole sul giusto processo nei confronti del settore fiscale.

⁴⁴ Nel caso *Ravon*, il principio del contraddittorio ha avuto forte risonanza, ed importanti sono stati gli effetti in tema di partecipazione del contribuente al procedimento tributario. L'applicazione dell'art. 6 Cedu all'istruttoria procedimentale comporta, comunque, alcune significative conseguenze. In tema, F. GALLO, *Verso un «giusto processo» tributario*, in *Rass. trib.*, 2003; in S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 200 e ss. L'Autore evidenzia il passaggio dalla sentenza *Ferrazzini* alla *Ravon*, in cui «non risultano né dissenting opinions né concurring opinions diversamente motivate, figurando anzi in proposito l'unanimità del collegio» e sottolinea la non piena applicazione dell'art. 6 all'intera materia tributaria «limitandosi la sentenza in commento a considerare l'applicabilità delle garanzie di cui al detto art. 6 nell'ambito dell'istruttoria tributaria relativa alla ricerca degli elementi di prova nel domicilio dei soggetti interessati o nei locali da essi occupati»; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007. Come rilevato da autorevole dottrina, la disciplina italiana, non contemplando alcuna forma di giurisdizione autonoma ed immediata sugli atti istruttori, ma solo una tutela differita, per il soggetto che lamenta lesioni dei suoi interessi durante una procedura d'indagine tributaria, e rinviando la tutela che concerne i vizi della fase istruttoria all'impugnativa dell'atto finale, non assicura una soluzione adeguata ai criteri stabiliti dalla Corte, e dunque è ben lontana più della normativa francese, dalle garanzie richieste nella sentenza *Ravon*. In tema, P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, op. cit.. Sulla mancanza di una tutela immediata a fronte degli atti istruttori, tale che si rinvia la tutela del contribuente al momento in cui l'autorità fiscale emette l'avviso di accertamento, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, cit. Ricadute della sentenza *Ravon* nell'ordinamento italiano, vedere A. MARCHESELLI, in *Giusto processo e riti speciali*, Milano, 2009, p. 459.

⁴⁵ In proposito, F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. Trib.*, 2011, p. 473, l'Autore ritiene che l'esigenza di tutela immediata delle situazioni soggettive del contribuente che non riguardano l'accertamento sono state espresse dalla Corte Europea dei Diritti dell'uomo, in particolare nella sentenza *Ravon*, 21 febbraio 2008 (e dalla sentenza *Andrè*, 24 luglio 2008). Con riferimento alla medesima sentenza, P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, op. cit., p. 356. L'Autore considera invece limitata l'influenza positiva di questa pronuncia sulla disciplina di cooperazione internazionale in esame, in quanto non ha legittimato l'applicazione in termini generali del principio del contraddittorio, quale diritto del contribuente che può esercitarlo in un fase antecedente alla realizzazione della pretesa tributaria.

4. Regolarizzazione delle attività illecite detenute all'estero: la Voluntary disclosure

Il problema del rientro dei capitali dall'estero è al centro di attuali dibattiti politici e dottrinali in quanto strettamente legato all'esigenza di garantire la stabilità dei sistemi fiscali nazionali, fortemente sentita soprattutto in questo periodo di crisi economica mondiale. Su esempio del programma statunitense FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), che obbliga gli intermediari finanziari che operano negli Stati Uniti a comunicare all'*Internal Revenue Service* i nomi dei titolari di relazioni bancarie estere, le organizzazioni internazionali, Ocse e Gafi, mirano alla più completa regolarizzazione del sistema fiscale globale. Si prevedono entro due anni l'adozione dello scambio di informazioni automatico da parte di tutti i Paesi che operano in campo internazionale ed a partire dal 2016 anche la Svizzera dovrà adeguarsi agli *standards* di trasparenza imposti dall'Ocse⁴⁶.

Si intende, in questa ultima parte, esaminare la procedura di collaborazione volontaria, promossa attraverso l'adozione della *Voluntary disclosure*, in linea con i programmi dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo finalizzati alla *compliance*.

Dal 2009, il G20, attraverso il *Global forum on transparency and Exchange of information for tax purposes*, intende combattere duramente la «fuga dalle imposte nazionali». Il fenomeno della detenzione irregolare di capitali esteri, non dichiarati e riconducibili a soggetti residenti in Italia ha assunto di recente un enorme significato, sono ormai numerosi i Paesi europei (Spagna, Francia, Regno Unito, Germania) che offrono ai propri contribuenti la possibilità di regolarizzare la propria posizione fiscale mediante procedure di collaborazione volontaria.

All'interno del programma internazionale di contrasto agli illeciti finanziari previsto dall'Ocse (nel rapporto «*Offshore Voluntary Disclosure. Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*», settembre 2010), l'Italia con il decreto- legge 28 gennaio 2014, n. 4 ha introdotto nuove misure per l'emersione di capitali ed investimenti non dichiarati e detenuti all'estero, prevedendo un piano di adesione fiscale da parte dei contribuenti, attraverso l'attivazione della procedura di collaborazione volontaria, c.d. *Voluntary disclosure*⁴⁷,

L'articolo 1, comma 1, introduce, nell'ambito del decreto- legge n. 167/1990 (convertito dalla legge n. 227/1990) recante la disciplina sul *monitoraggio fiscale*, alcune disposizioni

⁴⁶ Nell'operazione di rientro dei capitali dall'estero, ruolo importante ha l'accordo sullo scambio di informazioni con la Svizzera .

⁴⁷ Decreto- legge 28 gennaio 2014 n. 4 recante «*Disposizioni urgenti in materia di emersione e rientro di capitali all'estero, nonché altre disposizioni urgenti in materia tributaria e contributiva e di rinvio di termini relativi ad adempimenti tributari e contributivi*», pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 23 del 29 gennaio 2014. Il decreto entra in vigore il giorno della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale e poi procederà il suo *iter* per la conversione in legge.

riguardanti la collaborazione volontaria e le condizioni in presenza delle quali, perfezionandosi la procedura, si producono gli effetti premiali sul piano sanzionatorio penale e amministrativo.

Il monitoraggio delle attività e dei movimenti finanziari che i soggetti hanno con l'estero ha il dichiarato scopo di contrastare tutti i fenomeni di evasione fiscale ed inoltre quello di ostacolare l'uscita di capitali dal territorio nazionale. Le modifiche apportate alla disciplina sul monitoraggio fiscale hanno determinato l'eliminazione delle soglie minime di valore e l'obbligo di indicare nel quadro RW del modello unico tutti i capitali detenuti all'estero.

Il programma italiano di *Voluntary disclosure*, consentendo all'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione annuale degli investimenti e delle attività, di regolarizzare la propria posizione con il Fisco, attraverso un'autodenuncia, rappresenta una buona occasione per far emergere attività finanziarie e patrimoniale detenute o costituite all'estero e non dichiarate al Fisco, attraverso il pagamento per intero delle imposte evase ed alcune agevolazioni per le sanzioni.

La procedura è attivata spontaneamente al contribuente che può presentare domanda, direttamente o per interposta persona, non oltre il 30 dicembre 2015, documentando puntualmente tutti gli investimenti e le attività di natura finanziaria costituite o detenute all'estero. Mettendo in atto una procedura volontaria, i titolari di nuovi conti detenuti all'estero, non ancora oggetto d'indagine da parte del Fisco, possono concordare con gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria una *compliance* della loro posizione pagando l'intero importo delle somme dovute ed ottengono in cambio la riduzione delle sanzioni e il contenimento delle conseguenze penali, in luogo di precedenti intervenenti che al fine di recuperare il gettito, stabilivano invece consistenti riduzioni di imposte.

La presente collaborazione volontaria non è un condono. Nella nuova procedura non sarà più garantito l'anonimato come nel precedente scudo fiscale.

L'attivazione di questa procedura, attraverso l'autodenuncia da parte dei contribuenti che hanno sottratto redditi all'imposizione, produrrà effetti positivi laddove sarà in grado di realizzare una partecipazione spontanea, la volontaria rappresentazione di tutte le attività di natura finanziaria e di somme detenute all'estero è, infatti, un elemento imprescindibile della procedura.

La procedura di *Voluntary disclosure* si inserisce a pieno titolo tra gli interventi di contrasto all'evasione fiscale, la cui disciplina si inserisce nel contesto internazionale che ha visto negli

ultimi anni l'intensificarsi del livello di cooperazione amministrativa tra i Paesi nello scambio di informazioni, già esaminato in questa sede.

Tale programma ha un valore pregnante nel rapporto fiscale tra le parti, inducendo da parte dei contribuenti comportamenti ispirati alla *compliance* nell'ottemperanza dei futuri obblighi fiscali.

Nell'ordinamento interno, la procedura italiana di collaborazione volontaria, in conformità alle indicazioni dell'Ocse e ai modelli di cooperazione amministrativa tributaria, è affiancata da ulteriori interventi di carattere penale che prevedono l'introduzione del reato di autoriciclaggio. I nuovi indirizzi operativi lasciano intravedere un effettivo impegno verso la realizzazione di un ambizioso progetto di ripristino totale della legalità fiscale.