



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA E MANAGEMENT

PROVA FINALE

"LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NELL'ATTIVITA' ISTRUTTORIA"

RELATORE:

CH.MO PROF. BEGHIN MAURO

LAUREANDO: NICOLA DANDOLO

MATRICOLA N. 608793

ANNO ACCADEMICO 2014 – 2015

INDICE

INTRODUZIONE	1
1. LA FASE ISTRUTTORIA IN AMBITO TRIBUTARIO	3
1.1 Premesse	3
1.2 L'attività istruttoria.....	3
1.3 (Segue) La liquidazione dell'imposta	4
1.4 (Segue) Il controllo formale della dichiarazione.....	5
1.5 (Segue) Il controllo sostanziale	6
2. LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NEL MODELLO OCSE.....	13
2.1 Premesse	13
2.2 Analisi dell'art. 26 del modello OCSE.....	13
2.2.1 Lo scambio di informazioni su richiesta	15
2.2.2 Lo scambio di informazioni automatico	18
2.2.3 Lo scambio di informazioni spontaneo.....	19
2.3 Limiti allo scambio di informazioni	19
2.4 Le modifiche all'art. 26 del modello OCSE del 2012	21
2.5 Cenni sull'OECD Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters	23
CAPITOLO 3: LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NEL CONTESTO EUROPEO	27
3.1 Inquadramento generale.....	27
3.2 Analisi della direttiva	27
3.2.1 Lo scambio di informazioni automatico	28
CONCLUSIONI.....	31
BIBLIOGRAFIA	32

INTRODUZIONE

Il presente elaborato mira a far luce su un tema di forte attualità: lo scambio di informazioni tra le Autorità fiscali che avviene in seno all'attività istruttoria.

E' sotto l'occhio di tutti che il contesto economico moderno si caratterizza per una forte globalizzazione o internalizzazione, la quale ha, come conseguenza, una forte integrazione degli scambi commerciali internazionali e la crescente dipendenza dei paesi gli uni dagli altri. In questo quadro le fiscalità statali si trovano a confronto con elementi o situazioni fiscalmente rilevanti che si realizzano e perfezionano all'esterno del territorio dello Stato, di cui si rende necessaria l'esatta individuazione e quantificazione per il corretto funzionamento di un tributo. A questo si va ad aggiungere il limite della potestà amministrativa tributaria dei singoli Stati, la quale chiaramente non può attuarsi al di fuori del territorio dello Stato medesimo.

Un ulteriore fattore determinante all'utilizzo di questo tipo di strumenti si ritrova anche nella crisi del 2008 la quale continua tuttora ad avere strascichi importanti. E' indubbio che tale crisi abbia esercitato notevoli pressioni sui bilanci e sui sistemi fiscali nazionali e, alla luce di quanto detto, si pone l'obiettivo per le Amministrazioni di andare a ricercare tutte quelle fattispecie di evasione internazionale e di elusione che possono quantomeno dar respiro alle entrate Statali.

L'elaborato si compone di tre parti:

- Nella prima parte si procederà con l'analizzare la fase istruttoria dell'Autorità fiscale, focalizzando l'attenzione sulle diverse modalità attraverso cui si effettuano i controlli delle dichiarazioni tributarie;
- Nella seconda parte verranno illustrate la basi dello scambio di informazioni, attraverso l'analisi dell'art. 26 del modello OCSE e dell' *Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters*. Questa parte si caratterizza, quindi, per l'analisi a livello globale della normativa in merito;
- Nella terza e ultima parte, ci si concentrerà nell'ambito dell'Unione Europea, attraverso l'analisi della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa in ambito fiscale.

1. LA FASE ISTRUTTORIA IN AMBITO TRIBUTARIO

1.1 Premesse

Si ritiene utile iniziare questo elaborato andando a definire quello che rappresenta il punto di partenza per la pretesa impositiva da parte dell'Amministrazione finanziaria: la dichiarazione tributaria.

La dichiarazione tributaria rappresenta l'atto attraverso il quale il contribuente dichiara il presupposto e l'ammontare dell'imposta dovuto. Questa si rende necessaria perché l'esistenza di una legge che attribuisca rilevanza a talune situazioni economiche non si traduce nell'automatica conoscenza di codeste situazioni da parte del Fisco¹. Il contenuto della dichiarazione, i termini e la modalità in cui essa va resa sono disciplinati diversamente a seconda del tributo oggetto di dichiarazione.

Una volta che il contribuente ha provveduto ad adempiere al suo obbligo di presentazione della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria viene messa nelle condizioni di poter controllare sia la corretta compilazione sia il corretto versamento del *quantum debeatur*.

Ritengo doveroso precisare che i controlli del Fisco non si fermeranno ai soggetti i quali hanno provveduto a presentare la dichiarazione ma si concentrerà anche su quei soggetti che, essendo obbligati a presentarla, non hanno provveduto in tal senso.

1.2 L'attività istruttoria

L'iniziativa del contribuente, obbligato dalla legge a rendere la dichiarazione, avvia l'istruttoria tributaria degli uffici finanziari: questa fase del procedimento tributario è quella nella quale l'Amministrazione finanziaria compie una serie di atti al fine di acquisire e individuare dati e notizie rilevanti per ricostruire il reddito effettivo e la reale capacità contributiva del soggetto indagato, verificando altresì il corretto adempimento degli obblighi a carico del contribuente e dei terzi. Da questa prima definizione si può evidenziarne la funzione strumentale rispetto a quella di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, come si può intuire la sua funzione di deterrente all'evasione.

Si ritiene opportuno illustrare la possibile articolazione dell'attività istruttoria, partendo da quella più elementare che viene realizzata in sede di liquidazione, arrivando a quella più complessa del controllo formale² o a quella, ancora più articolata, del controllo sostanziale.

¹BEGHIN, M, Diritto tributario – Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza, cit, p.85 ss.

²La liquidazione dell'imposta e il controllo formale della dichiarazione sono le due tipologie previste per i controlli "cartolari" o "formali".

1.3 (Segue) La liquidazione dell'imposta

La liquidazione dell'imposta è prevista dall'art. 36-bis del D.P.R. 600/73.

Questo si sostanzia in un controllo automatico della dichiarazione in via informatica che è volto, non alla rettifica del reddito, ma a correggere errori risultanti dal contenuto della dichiarazione stessa e dagli elementi in possesso dell'Anagrafe tributaria³. Essa consiste nella verifica dell'esattezza dei dati numerici indicati e nella rettifica di tali dati⁴⁵.

A seguito di questo tipo di controllo, si prospettano tre distinte situazioni:

- Il controllo è ultimato senza che siano riscontrati errori od omissioni e, di conseguenza, il procedimento si esaurisce;
- Il controllo fa emergere dei versamenti in eccesso da parte del contribuente, per i quali si procederà al rimborso d'ufficio;
- Il controllo fa emergere qualche irregolarità nella dichiarazione da cui deriva un versamento d'imposta inferiore al dovuto: in questo caso si procede alla liquidazione dell'importo ancora spettante al Fisco mediante un atto impositivo da notificare entro il periodo di presentazione dell'anno successivo, preceduto da un avviso bonario che consente al contribuente di evitare l'iscrizione a ruolo adempiendo o fornendo entro trenta giorni chiarimenti o gli elementi necessari⁶.

³Art. 36 bis del D.P.R. 600/73, co. 1 afferma che "Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché' dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta"

⁴Art. 36 bis del D.P.R. 600/73, co. 2 afferma che " Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:

- a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta."

⁵AMATUCCI, F., Principi e nozioni di diritto tributario, cit., p. 207 ss.

⁶Art. 36 bis del D.P.R. 600/73, co. 3 afferma che " Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione."

1.4 (Segue) Il controllo formale della dichiarazione

Ultimata la liquidazione dell'imposta, nulla impedisce che talune dichiarazioni siano assoggettate anche al controllo formale⁷. Il presente strumento è disciplinato all'art. 36-ter del D.P.R. 600/73.

La linea operativa di questo tipo di controllo è incentrata sul sorteggio delle dichiarazioni: vengono sottoposte al controllo, infatti, quelle che sono individuate sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministero delle Finanze e comunque entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della stessa⁸.

La finalità del controllo è quella di vagliare con attenzione taluni elementi della dichiarazione, quali deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta e così via, pretendendo che per gli stessi vengano forniti dal dichiarante chiarimenti ed idonei documenti giustificativi⁹. Da quanto appena detto, si evince che il contribuente è una parte essenziale di questo procedimento.

L'esito di tale procedura dipende fortemente da quanto e come il contribuente sia riuscito a giustificare rispetto ai dati formalmente dichiarati all'Amministrazione Finanziaria¹⁰.

L'esito del controllo formale deve essere comunicato al contribuente attraverso un atto motivato nel quale siano indicate le ragioni che hanno dato luogo alla rettifica degli elementi presenti in dichiarazione: in questo modo il destinatario dell'atto sarà messo nella condizione di segnalare eventuali dati ed elementi valutati erroneamente o addirittura non considerati dall'ufficio¹¹.

⁷BEGHIN, M, Diritto tributario – Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza, cit, p.102

⁸Art. 36-ter del D.P.R. 600/73, co.1 afferma che: “Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta' sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici.”

⁹AMATUCCI, F., Principi e nozioni di diritto tributario, cit., p. 208 ss.

¹⁰A questo proposito l'art. 36-ter del D.P.R 600/73, co.2 afferma che “Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:

- a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;
- b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi;
- c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b);
- d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
- e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;
- f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta”

¹¹Art. 36-ter del D.P.R. 600/73, co.4 afferma che “ L'esito del controllo formale e' comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle

1.5 (Segue) Il controllo sostanziale

Come facilmente intuibile dai paragrafi precedenti, i controllo cartolari svolgono egregiamente la loro funzione fin quando si deve operare su alcuni elementi della dichiarazione. Per tutti quegli elementi che non sono desumibili dalla dichiarazione e per tutti quei soggetti che non hanno provveduto a presentare la dichiarazione occorre quindi procedere con un controllo più approfondito: si pone proprio in quest'ottica il controllo sostanziale.

Questo tipo di controllo viene effettuato dagli organi preposti mediante l'attribuzione di specifici poteri di indagine, attraverso i quali l'Amministrazione si pone come obiettivo l'acquisizione dei fatti giuridicamente rilevanti per l'applicazione dei tributi. D'altronde il verificatore si trova, rispetto alle condotte tenute dal contribuente, in una posizione di estraneità per cui i pregnanti poteri di indagine ad esso riconosciuti, rappresentano il mezzo per controbilanciare la situazione tipica di inferiorità propria del Fisco¹².

L'acclarata impossibilità di estendere a tutti i contribuenti questo tipo di controlli ha suggerito al legislatore il ricorso a strumenti di pianificazione dell'attività inquisitoria degli uffici, al duplice scopo di ottimizzare l'impiego delle limitate risorse disponibili e di garantire l'imparzialità dell'azione amministrativa: in quest'ottica si pongono l'art. 37 co. 1 del D.P.R. 600/73 e l'art. 12 co. 2 dello Statuto dei Diritti del Contribuente.

- Il primo afferma che *“gli uffici delle Imposte procedono al controllo della dichiarazione sulla base di criteri fissati annualmente dal Ministero delle Finanze e tenendo conto delle loro capacità operative”*: dal lato pratico questo si traduce nella redazione di liste di posizioni soggettive, nell'ambito delle quali le autorità sceglieranno quali contribuenti sottoporre a verifica¹³;
- Il secondo, invece, prevede che *“quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha il diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda”*.

Nella conduzione delle indagini gli Uffici non sono obbligati ad esercitare tutti i poteri messi loro a disposizione dal legislatore (o almeno una certa parte di essi), né sono obbligati ad esercitarli secondo un ordine prestabilito (salvo ipotesi particolari) o con la medesima

imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione”.

¹²AMATUCCI, F., Principi e nozioni di diritto tributario, cit., p. 210.

¹³Alla luce di quanto appena detto, si consideri che il numero di dichiarazioni fiscali presentate in Italia supera i 20 milioni per annualità.

intensità nei confronti di tutti i soggetti controllati¹⁴. Quanto appena detto introduce il principio di discrezionalità: la scelta di utilizzare, nei confronti di un dato contribuente, un potere o un altro, dipende in definitiva dalle caratteristiche del soggetto che si sta controllando, tenendo ben ferma sullo sfondo l'idea di equilibrio dell'azione amministrativa, della sua proporzionalità e quella di buon andamento dell'organizzazione¹⁵.

I poteri istruttori¹⁶ si vanno a classificare tradizionalmente sulla base del luogo di esercizio. In questo senso si hanno:

- Poteri esercitati *presso il contribuente*;
- Poteri esercitati *in ufficio*;
- Poteri esercitati *presso terzi*;

I poteri esercitati *presso il contribuente* sono quelli di accesso, ispezione e verifica al domicilio o al luogo dove si svolge l'attività commerciale, agricola, artistica o professionale del contribuente (anche attività economica)¹⁷. Si tratta di poteri utilizzati con estrema frequenza nell'ambito delle verifiche mirate, in quanto consentono un controllo sul luogo di realizzazione dei presupposti di imposta¹⁸. Attraverso l'esercizio di tali poteri, gli organi investigativi hanno la possibilità di entrare (potere di accesso) e di permanere presso il domicilio o il luogo in cui si svolge l'attività economica del contribuente, al fine di ricercare e acquisire direttamente dati notizie, elementi contabili (potere di ispezione) e di verificarne la correttezza (potere di verifica)¹⁹. Data l'evidente limitazione di posizioni soggettive tutelate anche costituzionalmente, per l'esercizio di tale tipo di potere si rendono necessarie delle specifiche autorizzazioni a seconda del luogo in cui avviene l'accesso.

In particolare, l'accesso presso il locale adibito contestualmente ad abitazione e a luogo di svolgimento di attività economiche è subordinato al rilascio di un'autorizzazione da parte del procuratore della Repubblica. L'accesso presso il luogo adibito esclusivamente ad abitazione, invece, è soggetto alla medesima autorizzazione, la quale è però subordinata a due condizioni: la presenza di gravi indizi di violazione²⁰ e la strumentalità dell'accesso al reperimento di libri,

¹⁴FALSITTA, G., Corso istituzionale di diritto tributario, cit. p. 313

¹⁵BEGHIN, M, Diritto tributario – Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza, cit, p.130

¹⁶I poteri istruttori sono tassativamente tipicizzati dalla legge: essi sono stabiliti dagli art. 32 e 33 del D.P.R. 600/73, dagli art. 51 e 52 del D.P.R 633/72 e dalle singole leggi di imposte per altri tributi.

¹⁷FANTOZZI, A., a cura di, Diritto tributario, cit. p. 651

¹⁸FANTOZZI, A., a cura di, Diritto tributario, cit. p. 651

¹⁹FANTOZZI, A., a cura di, Diritto tributario, cit. p. 651

²⁰“L'indizio è un fatto noto da cui si argomenta che un altro fatto è avvenuto o possa avvenire. Poichè la legge usa il plurale, è da ritenere che occorra più di un indizio e, inoltre, che gli indizi siano gravi. In altri termini, occorre, attraverso la valutazione di elementi concreti, giungere a ritenere che, nei locali suindicati, possono trovarsi le violazioni”. (GIULIANI G., GIULIANI F., Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie, p. 124)

registri, documenti o di altre scritture per provare le violazioni. Ancora, per l'accesso presso i locali adibiti ad attività economica è necessaria l'autorizzazione del capo ufficio per i dipendenti dell'Amministrazione finanziaria e del Comandante di zona per i soggetti appartenenti alla Guardia di Finanza²¹. Infine, nel caso di accessi in locali che sono destinati all'esercizio di arti o professioni è richiesta la presenza del titolare dello studio o di un suo delegato, alla quale deve necessariamente aggiungersi anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica *“per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale”*²²²³. Un ulteriore autorizzazione ad hoc si rende necessaria quando, nel corso dell'acquisizione di documentazione presso il contribuente, sorga la necessità di *“procedere a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili”*²⁴.

Nel corso delle verifiche fiscali presso il luogo di svolgimento delle attività economiche devono essere rispettati alcuni principi e alcune norme di comportamento previsti specificatamente dallo Statuto dei Diritti del Contribuente. In questa sede si stabilisce, in primis, che *“i controlli, salvo casi eccezionali ed urgenti, si svolgono durante l'ordinario orario di esercizio dell'attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività stessa”*²⁵. In secundis, si sancisce che la permanenza degli organi verificatori *“non può superare i trenta giorni, ulteriormente prorogabili nei casi di particolare complessità dell'indagine, individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori, decorso tale periodo, potranno poi tornare una sola volta nella sede del contribuente per analizzare le osservazioni e le richieste del contribuente stesso ovvero per specifiche ragioni”*²⁶. Nell'ultima casistica illustrata, la permanenza non potrà superare mai i quindici giorni. Rientra tra questi principi anche quanto stabilito dall'art. 7 del Dl. 13 maggio 2011, il quale introduce l'obbligo di coordinamento preventivo dell'attività di verifica in forma di accesso tra le agenzie fiscali, Guardia di Finanza ed enti previdenziali e del lavoro²⁷.

²¹FANTOZZI, A., a cura di, Diritto tributario, cit. p. 651

²²Art. 52 co. 3 del D.P.R. 633/72.

²³Il segreto professionale si definisce come “l'obbligo deontologico a mantenere il segreto su tutto ciò di cui un professionista venga a conoscenza nell'esercizio della propria professione”.

²⁴Art. 52 co. 3 del D.P.R. 633/72.

²⁵Art. 12 co. 1 L. n° 212 del 27/07/2000

²⁶Art. 12 co. 5 L. n° 212 del 27/07/2000

²⁷Art. 7 co. 2 lett a), n°1 del Dl. 13/05/2011 n°70 (c.d. Decreto Sviluppo) afferma che le finalità sono quelle di “dare il massimo impulso allo scambio telematico di dati e informazioni tra le citate Amministrazioni” e che “ciascuna delle predette Amministrazioni informa preventivamente le altre dell'inizio di ispezioni e verifiche, fornendo al termine delle stesse eventuali elementi acquisiti utili ai fini delle attività di controllo di rispettiva competenza”.

Tutte le attività compiute nel corso dell'accesso devono essere descritte cronologicamente ed analiticamente dai procedenti in un apposito processo verbale, detto “*processo verbale di verifica*”.

Al termine delle operazioni gli stessi procedenti devono redigere il “*processo verbale di constatazione*”, nel quale si vanno a sintetizzare i risultati delle indagini condotte e le violazioni tramite esse riscontrate. Questo non costituisce l'atto con il quale è rettificata la dichiarazione fiscale e non contiene l'irrogazione delle sanzioni tributarie: si deve considerare più come un atto interlocutorio, che si colloca tra la dichiarazione e la rettificata della dichiarazione²⁸. Il contribuente, destinatario di un processo verbale di constatazione, può velocizzare la definizione della contesa attraverso l'istituto dell'adesione al processo verbale di constatazione²⁹.

I poteri istruttori esercitati *in ufficio* sono: l'invito a comparire per rispondere ad un interrogatorio formale, la richiesta di documenti, l'invio del questionario. Ad un primo sguardo notiamo come l'Amministrazione in questo caso si avvalga della collaborazione del contribuente per acquisire tutti quegli elementi utili ai fini dell'indagine.

- Nel primo caso, gli organi procedenti richiedono al contribuente di comparire, di persona o per mezzo di rappresentanti, inviando allo stesso un “invito” recante il motivo specifico della collaborazione. A questo invito segue un interrogatorio formale, il quale deve essere riportato in un verbale sottoscritto anche del contribuente, o dal suo rappresentante: è facoltà di questi ultimi decidere se sottoscriverlo o meno e, in quest'ultimo caso, dovranno fornire delle adeguate motivazioni³⁰.
- Nel secondo caso, gli organi procedenti inviano al contribuente un invito motivato alla trasmissione di documenti, atti o scritture contabili. L'ufficio, nel momento in cui il contribuente trasmette i documenti, può farne una copia o trattenerli per un periodo non superiore a sessanta giorni³¹.
- Nel terzo e ultimo caso, si procede all'invio ai contribuenti di questionari da restituire debitamente compilati e firmati. Questi possono riguardare dati e notizie riguardanti il

²⁸BEGHIN, M, Diritto tributario – Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza, cit, p.143

²⁹Nel caso in cui il contribuente esercitasse tale facoltà, egli ha diritto ad una riduzione pari alla metà delle sanzioni irrogate. Inoltre le somme devono essere versate entro i termini e con le modalità stabilite, a pena di iscrizione a ruolo degli importi dovuti a titolo definitivo. Sul punto si veda: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Controlli/SchedaInfoIcontrolli/Processo+verbale+di+constatazione/>

³⁰Art. 32 co. 1 n°2 D.P.R. 600/73.

³¹Art. 32 co. 1 n°3 D.P.R. 600/73

contribuente oppure soggetti con i quali il contribuente stesso abbia intrattenuto rapporti³².

Il contribuente, al quale siano notificate le richieste e gli inviti sopracitati, si vede riconosciuto un termine temporale di almeno quindici giorni dalla data di notifica per adempiere, prorogabile ulteriormente di venti giorni su richiesta dell'interessato³³.

L'inottemperanza del contribuente agli inviti o la mancata collaborazione in sede di interrogatorio determinano delle conseguenze svantaggiose per il contribuente stesso: infatti si prevede che *“le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa”*³⁴. Questa disposizione si pone nell'ottica di evitare comportamenti ostruzionistici o dilatori da parte del soggetto sottoposto al controllo³⁵.

I poteri istruttori esercitati *presso i terzi* riguardano la possibilità di richiedere informazioni riguardanti il contribuente a:

- *“Organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi”* ed inoltre alle *“società o enti di assicurazione”*³⁶;
- *“Notai, procuratori del registro, conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali”*³⁷;
- *“Banche, alla società Poste italiane SpA, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o straniere”*³⁸;
- *“Amministratori di condominio”*³⁹;
- Soggetti terzi con i quali il contribuente ha un rapporto di clientela, fornitura o di prestazione di lavoro autonomo o intrattiene dei specifici rapporti⁴⁰.

³²Art. 32 co. 1 n° 4 D.P.R. 600/73

³³Art. 32 co. 2 D.P.R. 600/73

³⁴Art. 32 co. 4 D.P.R. 600/73

³⁵BEGHIN, M, Diritto tributario – Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza, cit, p.136

³⁶Art. 32 co. 1, n°5, D.P.R. 600/73

³⁷Art. 32 co. 1, n°6, D.P.R. 600/73

³⁸Art. 32 co. 1, n°6-bis, D.P.R. 600/73

³⁹Art. 32 co. 1, n°8-ter, D.P.R. 600/73

⁴⁰Art. 32 co. 1, n°8, 8-bis, D.P.R. 600/73

A corredo ulteriore, le dimensioni raggiunte dall'economia moderna hanno condotto all'introduzione, nella disciplina nazionale, dei poteri dello scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie, al fine di contrastare in modo vigoroso l'elusione e l'evasione internazionale. Questa parte sarà oggetto di analisi nel proseguo dell'elaborato.

2. LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NEL MODELLO OCSE

2.1 Premesse

Prima di procedere all'analisi dello strumento dello scambio di informazioni, ritengo fondamentale fare alcune considerazioni introduttive riguardo al “Modello di Convenzione OCSE⁴¹ contro le doppie imposizioni”. Esso rappresenta un importante strumento attraverso il quale si realizza la cooperazione tra amministrazioni fiscali, nell'ottica di evitare il fenomeno per cui lo stesso presupposto sia soggetto due volte a tassazione in due diversi Stati⁴².

Il modello OCSE, approvato nella prima versione nel 1963, unitamente ad un commentario che fungesse da strumento di interpretazione autentica delle diverse clausole inserite nella bozza di convenzione, negli anni successivi è stato più volte sottoposto a revisioni intervenute parallelamente all'evoluzione della fiscalità internazionale⁴³.

2.2 Analisi dell'art. 26 del modello OCSE

L'interesse alla corretta applicazione delle disposizioni contenute nelle convenzioni contro la doppia imposizione costituisce la ragione principale della presenza, nell'ambito di accordi aventi per lo più carattere sostanziale, di clausole di natura procedurale volta a consentire l'effettiva attuazione della cooperazione internazionale in materia tributaria⁴⁴⁴⁵. L'imponente lavoro svolto dall'OCSE ha portato alla stesura di un modello regolato sulla base di “clausole-tipo” allo scopo di ridurre i fenomeni della doppia imposizione, come ricordato prima, e dell'evasione internazionale. Fra queste clausole, assume particolare rilevanza quella concernente lo scambio di informazioni.

Lo scambio di informazioni in materia fiscale trova la sua principale regolamentazione nell'art. 26 del Modello OCSE. La regola fondamentale che concerne questo strumento è inclusa nel primo periodo del paragrafo 1⁴⁶, secondo il quale le autorità competenti degli Stati contraenti

⁴¹ L'OCSE (in inglese OECD: *Organization for Economic Cooperation and Development*) appartiene a quell'insieme di organizzazioni internazionali istituite nell'ambito dell'ONU al fine di operare in specifici settori di attività aventi rilevanza internazionale. Fin dalla sua istituzione, si propone di favorire lo sviluppo coordinato delle economie nazionali e la creazione di un mercato globale di scambi internazionali fondato sulla libertà di concorrenza, nel quale siano eliminati gli ostacoli di natura giuridica ed economica che si oppongono alla libertà di circolazione delle merci, dei servizi, dei capitali e dei lavoratori.

⁴² A fine di chiarire meglio il concetto si consideri che 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. Da questo deriva che, secondo il principio del *worldwide taxation*, un soggetto qualificato come residente in Italia vedrà tassati i suoi redditi ovunque prodotti in Italia.

⁴³ SANTAMARIA, M., *Fiscalità internazionale*, cit., p.186

⁴⁴ MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, cit., p.133

⁴⁵ PERSANO, F., *Cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., p. 41

⁴⁶ Art. 26 del Modello OCSE “*The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed*

dovranno scambiare le informazioni “*prevedibilmente rilevanti*”⁴⁷ per assicurare la corretta applicazione delle disposizioni della convenzione ovvero delle legislazioni interne degli Stati contraenti relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione applicate in tali Stati. Lo standard di prevedibile rilevanza consente la massima estensione possibile dello scambio di informazioni in materia fiscale e, nel contempo, chiarisce che gli Stati contraenti non sono liberi di intraprendere “*spedizione di pesca*”⁴⁸ o, ad ogni modo di domandare informazioni che non siano rilevanti in relazione agli affari e, in generale, alla situazione fiscale di un determinato contribuente.

Secondo quanto previsto dal paragrafo 9 del Commentario all'art. 26 del Modello OCSE, la regola posta nel paragrafo 1 riporta tre modalità attraverso le quali si possono scambiare le informazioni:

- *Su richiesta*, nel caso in cui l'istanza riguardi casistiche determinate e circoscritte;
- *Automaticamente*, quando le informazioni riguardanti una o più categorie di reddito aventi origine in uno degli Stati contraenti e percepiti nell'altro Stato contraente sono trasmesse sistematicamente all'altro Stato⁴⁹;
- *Spontaneamente*, nel caso di uno Stato che ha acquisito, nel corso di alcuni controlli, informazioni che ritiene di interesse per l'altro Stato⁵⁰.

Continuando con la lettura del paragrafo 9, si evince che lo scambio di informazioni non è circoscritto a queste tre tipologie ma gli Stati contraenti possono utilizzare altre tecniche per ottenere le informazioni ritenute rilevanti per entrambe le autorità⁵¹.

Le altre tecniche risultano essere le *verifiche simultanee*⁵², le *verifiche fiscali all'estero*⁵³ e gli *scambi relativi ad un settore industriale*⁵⁴.

on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention”

⁴⁷Per capire la portata delle modifiche apportate nel corso degli anni basti fare riferimento all'originaria versione dell'art. 26, primo paragrafo, che sanciva la regola generale secondo cui le autorità competenti degli Stati contraenti hanno l'obbligo di scambiare le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della convenzione o quelle della legislazione fiscale interna degli Stati contraenti relative alle imposte previste dalla convenzione, “nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono è conforme alla Convenzione”. Si presentava quindi piuttosto generica per quanto riguarda l'individuazione delle informazioni e mirava per lo più a evitare possibili abusi dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni.

⁴⁸c.d. “*Fishing expedition*”.

⁴⁹VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.3

⁵⁰VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.3

⁵¹A riguardo infatti si afferma che: “*It should also be stressed that the Article does not restrict the possibilities of exchanging information to these methods and that the Contracting States may use other techniques to obtain information which may be relevant to both Contracting States*”

⁵²“*A simultaneous examination is an arrangement between two or more parties to examine simultaneously each in its own territory, the tax affairs of (a) taxpayer(s) in which they have a common or related interest, with a view of exchanging any relevant information which they so obtain*”

⁵³“*A tax examination abroad allows for the possibility to obtain information through the presence of representatives of the competent authority of the requesting Contracting State. To the extent allowed by its*

2.2.1 Lo scambio di informazioni su richiesta

Secondo la definizione fornita dall'OCSE, lo scambio di informazioni su richiesta si ha allorché uno Stato contraente richiede all'altro (c.d. “*Stato richiesto*”) informazioni fiscali specifiche relative ad un dato contribuente, purchè prevedibilmente rilevanti per l'applicazione della legge interna dello Stato richiedente⁵⁵. Va precisato, che lo Stato richiedente, prima di poter usufruire di detto strumento, deve attivarsi in ogni modo per utilizzare gli strumenti a sua disposizione nel proprio territorio per ricercare le informazioni di cui necessita. Di norma, poi, tale richiesta deve effettuarsi per iscritto e deve risultare il più dettagliata e circostanziata possibile, in modo tale da consentire allo Stato richiesto di procedere alla raccolta e alla successiva trasmissione nel più breve tempo possibile.

In generale, la procedura per lo scambio di informazioni su richiesta si articola in cinque distinte fasi:

- Step 1: Preparazione ed invio della richiesta da parte dello Stato richiedente⁵⁶

In questa fase iniziale lo Stato richiedente formula la richiesta in modo dettagliato e in modo tale che contenga tutti i fatti rilevanti al fine di consentire allo Stato richiesto di comprendere le esigenze ed provvedere alla sua evasione nel modo più efficiente possibile.

Essa deve contenere:

- Informazioni oggetto della richiesta e motivazioni. Identificazione delle informazioni ritenute pertinenti (ad esempio, fatture, contratti);
- Imposte interessate, periodi di imposta oggetto di verifica e periodi di imposta per i quali le informazioni sono richieste;
- Valuta degli importi di denaro indicati;
- Urgenza della risposta con relativa motivazione dell'urgenza;
- Eventuale necessità di una traduzione dei documenti;
- Se necessaria, tipo di autenticazione delle copie della documentazione richiesta;
- Indicazione della possibilità di utilizzare le informazioni in procedimenti giudiziari e delle relative formalità di produzione;

domestic law, a Contracting State may permit authorised representatives of the other Contracting State to enter the first Contracting State to interview individuals or examine a person's books and records — or to be present at such interviews or examinations carried out by the tax authorities of the first Contracting State — in accordance with procedures mutually agreed upon by the competent authorities”

⁵⁴“An industry-wide exchange of information is the exchange of tax information especially concerning a whole economic sector (e.g. the oil or pharmaceutical industry, the banking sector, etc.) and not taxpayers in particular.”

⁵⁵VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.4 ss.

⁵⁶In inglese: “*Preparing and sending a request*”

- Motivazione della richiesta di esclusione della comunicazione al contribuente oggetto di indagine e verifica;
- Generalità, recapito telefonico, numero fax e indirizzo di posta elettronica del funzionario delegato dell'autorità competente, responsabile del procedimento, da contattare in caso di necessità.⁵⁷

Inoltre, si precisa che la richiesta deve essere formulata in modo chiaro, nella lingua della Parte richiedente includendo, se fattibile, una traduzione nella lingua della Parte richiesta. Questo fatto salva la possibilità di redarla esclusivamente in una terza lingua comune.

- Step 2: Ricezione e controllo del contenuto della richiesta da parte dello Stato⁵⁸
Durante la seconda fase, lo Stato richiesto si attiva al fine di verificare la validità e la completezza della richiesta in ogni sua parte. Se la fase in oggetto risulta positivamente superata, l'autorità competente procede alla trasmissione della richiesta ai funzionari dotati dei necessari poteri di indagine ed acquisizione. In caso contrario, le autorità richieste devono immediatamente informare la parte richiedente riguardo alle motivazioni che hanno portato al rifiuto della richiesta.

- Step 3: Raccolta delle informazioni⁵⁹

Le informazioni richieste possono essere ricondotte a due categorie:

- Informazioni che sono già nella disponibilità dello Stato richiesto: a tal fine, l'Amministrazione può accedere ai propri database e può utilizzare ogni altro mezzo di raccolta delle informazioni disponibile;
- Informazioni che non sono a disposizione dello Stato richiesto, per la cui acquisizione è necessario utilizzare dei mezzi diversi⁶⁰. Ulteriori informazioni

⁵⁷VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.4 ss.

⁵⁸In inglese: “*Receiving and checking a request*”

⁵⁹In inglese: “*Gathering the requested information*”

⁶⁰Tipiche misure di acquisizione delle informazioni sono:

- Interrogazione di persona che potrebbe avere conoscenza delle informazioni o esserne in possesso o averne il controllo;
- Ove necessario, si può richiedere ad una persona di comparire in un dato tempo e luogo per l'acquisizione delle informazioni;
- In caso di mancata comparizione della persona nel tempo e luogo previsti, si possono adottare appropriate misure volte ad obbligare tale persona a comparire;
- Richiesta di produzione di apposita documentazione, quali libri contabili, documenti, registrazioni o altro materiale;
- Interrogazione della persona che ha prodotto la suddetta documentazione con riferimento agli scopi e alle modalità di conservazione della stessa;
- Richiesta di prestare testimonianza o produrre la suddetta documentazione sotto giuramento;
- Accesso ai locali e perquisizione degli stessi, al fine di ottenere documentazione utile all'analisi;
- Produzione di copie conformi della suddetta documentazione;

ritenute utili alla parte richiedente possono essere altresì incluse nella risposta, anche se non specificatamente richieste.

- L'attività di acquisizione risulta particolarmente importante poiché lo scambio di informazioni si connota per la sua obbligatorietà e, una proficua evasione, può garantire un trattamento allo stesso livello qualitativo in condizioni di reciprocità.
- Step 4: Risposta alla richiesta⁶¹

In questa quarta fase, lo Stato richiesto predisporre la risposta alla richiesta di informazioni sulla base delle informazioni acquisite, avendo cura di inserire gli elementi che la rendono valida e completa⁶². Si procede, di conseguenza, alla trasmissione, fornendo indicazione dettagliata sulle modalità di utilizzo. Qualora le informazioni contenessero un segreto industriale o commerciale, sarà cura dell'autorità competente contattare la parte richiedente al fine di discutere le condizioni di impiego e le misure di tutela previste in merito.

Quanto alle tempistiche, è previsto che lo Stato richiesto dovrebbe trasmettere le informazioni entro 90 giorni dalla ricezione della richiesta.

-
- Consentire all'autorità competente dello Stato richiedente di predisporre questionari scritti ai quali i soggetti che prestano testimonianza o producono la suddetta documentazione sono tenuti a rispondere.”
VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.18ss.

⁶¹In inglese: “*Replying to the request*”

⁶²“In quest’ottica, si dovrebbe includere:

- Fonte giuridica sulla quale si fonda la richiesta;
- Riferimento alla richiesta in risposta alla quale le informazioni sono fornite;
- Le informazioni richieste, comprese le copie dei documenti e ogni altra informazione non specificatamente richiesta, ma ritenuta rilevante;
- Se esistenti, le ragioni per cui talune informazioni non possono essere trasmesse o non possono essere trasmesse nella forma richiesta. L'impossibilità di fornire le informazioni nella forma richiesta non fa venire meno l'obbligo dello scambio di informazioni;
- Valuta degli importi in denaro, eventuali ritenute applicate e, in tal caso, l'aliquota e l'ammontare dell'imposta;
- Modalità di acquisizione delle informazioni;
- Periodi di imposta per le quali le informazioni sono fornite;
- Menzione del fatto che il contribuente, o una terza persona, è stato informato dello scambio di informazioni;
- Menzione dell'eventuale presenza di cause ostative alla comunicazione al contribuente della ricezione delle informazioni;
- Menzione dell'eventuale presenza di cause ostative alla comunicazione al contribuente, di tutte o di parte delle informazioni scambiate;
- Menzione dell'eventuale richiesta di feedback sull'utilità delle informazioni;
- Precisazione che l'uso delle informazioni fornite è soggetto alle norme applicabili in tema di riservatezza;
- Nominativo, recapito telefonico, numero di fax e indirizzo di posta elettronica del funzionario fiscale, delegato dall'autorità competente, che può essere contattato in caso di necessità.

VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.19 ss.

- Step 5: Feedback⁶³

Questa fase assume altrettanta rilevanza perché costituisce la base per il miglioramento della qualità di ogni successivo scambio di informazioni, per motivare adeguatamente i funzionari nella loro attività di reperimento e acquisizione e, infine, per attestare l'utilità dello strumento in questione.

2.2.2 Lo scambio di informazioni automatico

Lo scambio di informazioni automatico (o “*routine exchange*”) implica la sistematica e periodica trasmissione di informazioni riguardanti un dato contribuente, da parte dello Stato della fonte allo Stato di residenza del contribuente stesso⁶⁴. Da questa definizione, si evince che lo scambio di informazioni non presuppone l'invio di una specifica domanda, a differenza di quanto accade nello scambio su richiesta, in quanto a monte è presente un accordo tra le autorità competenti in merito al tipo di tasse oggetto di scambio nonché alle relative procedure.

Al fine di agevolare la stipula, l'OCSE ha deciso di adottare un Modello di *Memorandum of Understanding*⁶⁵: questa soluzione si pone nell'ottica di offrire una struttura di base sulla quale gli Stati lavorano per giungere ad accordi specifici sullo scambio di informazioni automatico. Sulla base di questo modello, le informazioni oggetto di trasmissione automatica riguardano principalmente⁶⁶:

- Il cambio di residenza da uno Stato all'altro;
- La proprietà di, o il reddito da, beni immobili;
- Dividendi, interessi, *royalties* e *capital gains* percepiti;
- Salari, remunerazioni analoghe e gettoni di presenza percepiti;
- Il reddito percepito da artisti e sportivi, le pensioni e le remunerazioni da funzioni pubbliche;
- Rimborsi IVA, commissioni e pagamenti analoghi percepiti⁶⁷

Inoltre, per espressa previsione, lo scambio di informazioni automatico può avvenire attraverso lo *Standard Magnetic Format*⁶⁸ dell'OCSE per la trasmissione di taluni tipi di dati, allo scopo di rendere il tutto più efficiente.

⁶³In inglese: “*Providing feedback*”

⁶⁴ VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.25 ss.

⁶⁵ Adottato nel marzo del 2001, congiuntamente al Consiglio d'Europa.

⁶⁶ Art. 2 del Modello di Memorandum of Understanding.

⁶⁷ VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.26 ss

⁶⁸ Art. 4 del Modello di Memorandum of Understanding.

2.2.3 Lo scambio di informazioni spontaneo

Attraverso lo scambio di informazioni spontaneo, le autorità competenti di uno stato comunicano, senza che ne sia fatta preventiva richiesta, talune informazioni in loro possesso, all'autorità competente di ogni altro Stato interessato⁶⁹. In ragione della natura di questa forma di assistenza, il successo delle relative operazioni dipenderà essenzialmente dalla reciproca volontà di cooperazione degli Stati membri e, in particolare, dall'effettivo contributo degli ispettori del Fisco⁷⁰.

Questo tipo di scambio di informazioni trova il suo momento fondante in determinate circostanze:

- L'autorità competente di uno Stato ha fondati motivi di presumere che sussista una perdita per l'erario di un altro Stato;
- Le transazioni fra un contribuente di uno Stato ed un contribuente di un altro Stato sono state svolte attraverso uno o più Paesi in maniera tale che un risparmio di imposta possa conseguire a svantaggio di uno o più Paesi;
- L'autorità competente di uno Stato ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione di imposta, risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi di imprese;
- Vi è la probabilità che “*tax avoidance or evasion schemes*” siano posti in essere da un contribuente.⁷¹

Le informazioni scambiate spontaneamente devono essere considerate confidenziali e meritano pertanto di essere trattate con riservatezza. Una volta che l'autorità competente ne è entrata in possesso, essa dovrebbe, *in primis*, fare una valutazione circa quanto ricevuto e, *in secundis*, trasmetterle all'autorità investigativa per compiere ulteriori verifiche in merito.

2.3 Limiti allo scambio di informazioni

Continuando con la lettura dell'art. 26 del Modello OCSE si ricavano alcuni limiti applicabili allo scambio di informazioni.

- Il paragrafo 2 contiene disposizioni riguardanti l'obbligo di confidenzialità sulle informazioni scambiate, le quali devono essere tenute segrete nello Stato ricevente, analogamente alle informazioni ottenute in base alla normativa interna di tale Stato. Queste potranno essere comunicate solamente alle persone e alle autorità incaricate

⁶⁹VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.30 ss.

⁷⁰PERSANO, F., Cooperazione internazionale nello scambio di informazioni, cit., p. 65

⁷¹VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.30 ss.

dell'accertamento o della riscossione, delle procedure o dei procedimenti, o delle decisioni dei ricorsi relative alle imposte per le quali lo scambio di informazioni è effettuato.

- Il paragrafo 3 stabilisce tre limitazioni allo scambio di informazioni, in favore dello Stato al quale la richiesta è stata inoltrata:
 - Adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione o alla propria prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente;
 - Fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente;
 - Fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale⁷², industriale, professionale o un processo commerciale, oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico⁷³.

La ratio di tali limitazioni si ritrova nel principio di reciprocità: obiettivo di tali disposizioni è quella di evitare situazioni asimmetriche in cui uno Stato contraente sia obbligato a fare di più rispetto all'altro Stato⁷⁴.

- Il paragrafo 4 afferma che gli Stati contraenti devono utilizzare i “*poteri per la raccolta di informazioni*”, anche se ciò fosse richiesto soltanto per fornire informazioni all'altro Stato contraente. L'obbligo contemplato nel paragrafo 4 è soggetto ai limiti del paragrafo 3 ma tali limiti non devono essere interpretati in modo da costituire il presupposto per negare lo scambio di informazioni.
- Il paragrafo 5 prevede che le disposizioni del paragrafo 3 non possono essere interpretate nel senso che uno Stato contraente possa rifiutarsi di fornire le informazioni solo in quanto le stesse sono detenute da una banca, da un'altra istituzione finanziaria, da un mandatario, o una persona che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché dette informazioni si riferiscono a partecipazioni in una persona.

⁷²Per “segreto commerciale” si intendono generalmente quei fatti e circostanze, di considerevole importanza economica, che possono essere sfruttati nella pratica ed il cui utilizzo non autorizzato potrebbe determinare danni gravi per l'ente giuridico che svolge attività di impresa.

⁷³Ad esempio, “quando uno Stato abbia il timore che l'altro intenda utilizzare le informazioni ottenute in materia fiscale per la persecuzione di reati politici o, comunque, per scopi contrari a quelli propri della legislazione nazionale o della Costituzione dello Stato assistito, o, infine, per scopi contrari ai principi sanciti dal diritto internazionale”.

PERSANO, F., Cooperazione internazionale nello scambio di informazioni, cit., p. 65

⁷⁴GARUFI, S., GARBARINO, C., Le modifiche all'art. 26 del modello OCSE sullo scambio di informazioni, *Fiscalità e commercio internazionale*, n°1/2013, 19-24.

2.4 Le modifiche all'art. 26 del modello OCSE del 2012

L'attuale versione dell'art. 26 è quella che deriva dalle modifiche apportate nel 2012 dall'OCSE attraverso il documento “*Update to the Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*”. La finalità di tali modifiche è quella di attribuire maggiore effettività alle disposizioni convenzionali sullo scambio di informazioni.

I cambiamenti maggiormente rilevanti riguardano:

- L'aggiunta di una clausola al paragrafo 2 dell'art. 26⁷⁵: attraverso tale modifica, si permette alle autorità contraenti di utilizzare le informazioni ricevute anche per scopi diversi da quelli indicati nel paragrafo 2, a condizione che:
 - tale utilizzo sia consentito dalle legislazioni di entrambi gli Stati contraenti;
 - tale utilizzo sia autorizzato dallo Stato richiesto;⁷⁶
- L'interpretazione dell'espressione “prevedibilmente rilevanti⁷⁷”: la formulazione del paragrafo 5.2 del Commentario⁷⁸ permette di ampliare in modo notevole il range delle informazioni che vengono scambiate tra le Amministrazioni, fornendo un contributo determinante alla determinazione del carico fiscale del Contribuente. Dalla lettura si evince che tale requisito si ritiene integrato nei casi di richieste di informazioni aventi ad oggetto sia un singolo che una pluralità di contribuenti, purchè siano identificati. Se, invece, la richiesta di informazioni concerne un gruppo di contribuenti non identificati singolarmente, per non incorrere nel divieto di “fishing expedition”, lo Stato

⁷⁵Art. 26 del Modello OCSE del 2012: “*Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.*”

⁷⁶VALENTE, P., VINCIGUERRA L., Scambio di informazioni – profili applicativi nelle verifiche, cit., p.34 ss.

⁷⁷Si riferisce allo standard di “*foreseeable relevance*”;

⁷⁸Paragrafo 5.2 del Commentario al Modello OCSE: *The standard of “foreseeable relevance” can be met both in cases dealing with one taxpayer (whether identified by name or otherwise) or several taxpayers (whether identified by name or otherwise). Where a Contracting State undertakes an investigation into a particular group of taxpayers in accordance with its laws, any request related to the investigation will typically serve “the administration or enforcement” of its domestic tax laws and thus comply with the requirements of paragraph 1, provided it meets the standard of “foreseeable relevance”. However, where the request relates to a group of taxpayers not individually identified, it will often be more difficult to establish that the request is not a fishing expedition, as the requesting State cannot point to an ongoing investigation into the affairs of a particular taxpayer which in most cases would by itself dispel the notion of the request being random or speculative. In such cases it is therefore necessary that the requesting State provide a detailed description of the group and the specific facts and circumstances that have led to the request, an explanation of the applicable law and why there is reason to believe that the taxpayers in the group for whom information is requested have been non-compliant with that law supported by a clear factual basis. It further requires a showing that the requested information would assist in determining compliance by the taxpayers in the group. As illustrated in example (h) of paragraph 8, in the case of a group request a third party will usually, although not necessarily, have actively contributed to the noncompliance of the taxpayers in the group, in which case such circumstance should also be described in the request. Furthermore, and as illustrated in example (a) of paragraph 8.1, a group request that merely describes the provision of financial services to non-residents and mentions the possibility of noncompliance by the non-resident customers does not meet the standard of foreseeable relevance*

richiedente dovrà fornire una descrizione dettagliata del gruppo e dei fatti e delle circostanze specifiche su cui si fonda la richiesta, unitamente ad una spiegazione della normativa applicabile e delle ragioni per le quali si ritiene sia stata commessa una violazione, supportata da una chiara base fattuale⁷⁹.

- L'interpretazione dell'espressione “*fishing expedition*”: il paragrafo 5.1⁸⁰ prevede che una richiesta non costituisce “*fishing expedition*” per il semplice motivo che il nome o l'indirizzo della persona sotto indagine o verifica non sia stato indicato ovvero sia stato indicato in maniera non corretta o in un formato diverso da quello *standard*. Tuttavia, lo Stato richiedente deve fornire informazioni sufficienti a consentire l'identificazione del contribuente.
- La possibilità per gli Stati contraenti di stabilire i limiti temporali entro i quali fornire le informazioni richieste, al fine di migliorare la velocità e la puntualità dello scambio di informazioni: tali risvolti sono enunciati ai paragrafi 10.4⁸¹ - 10.5⁸² - 10.6⁸³.

⁷⁹GARUFI, S., GARBARINO, C., Le modifiche all'art. 26 del modello OCSE sullo scambio di informazioni, *Fiscalità e commercio internazionale*, n°1/2013, 19-24

⁸⁰Paragrafo 5.1 del Commentario: “*As is the case under the Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters a request for information does not constitute a fishing expedition solely because it does not provide the name or address (or both) of the taxpayer under examination or investigation. The same holds true where names are spelt differently or information on names and addresses is presented using a different format. However, in cases in which the requesting State does not provide the name or address (or both) of the taxpayer under examination or investigation, the requesting State must include other information sufficient to identify the taxpayer. Similarly, paragraph 1 does not necessarily require the request to include the name and/or address of the person believed to be in possession of the information. In fact, the question of how specific a request has to be with respect to such person is typically an issue falling within the scope of subparagraphs a) and b) of paragraph 3 of Article 26.*”

⁸¹Paragrafo 10.4 del Commentario: “*Contracting States may wish to improve the speediness and timeliness of exchange of information under this Article by agreeing on time limits for the provision of information. Contracting States may do so by adding the following language to the Article:*

“*6. The competent authorities of the Contracting States may agree on time limits for the provision of information under this Article. In the absence of such an agreement, the information shall be supplied as quickly as possible and, except where the delay is due to legal impediments, within the following time limits:*

(a) Where the tax authorities of the requested Contracting State are already in possession of the requested information, such information shall be supplied to the competent authority of the other Contracting State within two months of the receipt of the information request;

(b) Where the tax authorities of the requested Contracting State are not already in the possession of the requested information, such information shall be supplied to the competent authority of the other Contracting State within six months of the receipt of the information request.

Provided that the other conditions of this Article are met, information shall be considered to have been exchanged in accordance with the provisions of this Article even if it is supplied after these time limits.”

⁸²Paragrafo 10.5 del Commentario: “*The provisions (a) and (b) in optional paragraph 6, referenced in paragraph 10.4, set a default standard for time limits that would apply where the competent authorities have not made a different agreement on longer or shorter time limits. The default standard time limits are two months from the receipt of the information request if the requested information is already in the possession of the tax authorities of the requested Contracting State and six months in all other cases. Notwithstanding the default standard time limits or time limits otherwise agreed, competent authorities may come to different agreements on a case-by-case basis, for example, when they both agree more time is appropriate. This may arise where the request is complex in nature. In such a case, the competent authority of a requesting Contracting State should not unreasonably deny a request by the competent authority of a requested Contracting State for more time. If a requested Contracting State is unable to supply the requested*

2.5 Cenni sull'OECD Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters

Nei primi anni 2000, l'OCSE ha adottato l'Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, una tipologia di accordo-modello dedicato alla realizzazione dell'assistenza tributaria internazionale tramite lo scambio di informazioni. Tale accordo si pone nell'ottica di implementare degli strumenti normativi idonei a garantire un'efficace collaborazione internazionale, per contrastare le pratiche fiscali dannose che realizzano l'indebita sottrazione di capitali e di attività finanziarie da alcuni Paesi a vantaggio di altri.

Ai fini dell'elaborato risultano interessanti alcuni passaggi dell'Agreement, che nelle prossime righe metterò in evidenza.

Prima particolarità si ritrova nell'art. 4⁸⁴, nel quale si va ad enucleare un'autonoma nozione di "informazione". Si tratta, infatti, di una definizione molto ampia, idonea ad includere "ogni fatto, dichiarazione o documento di qualsiasi tipo". Il paragrafo 33 del relativo Commentario fornisce ulteriori chiarimenti a riguardo, indicando che "per documento di qualsiasi tipo" possono intendersi "un conto, un accordo, un libro, una tabella, un diagramma, un modulo, un'immagine, una fattura, una lettera, una mappa, un memorandum, un disegno architettonico o industriale, un rendiconto, un telegramma, un voucher e così via".

Altra particolarità riguarda le sole due forme espressamente regolate per l'assistenza tributaria nel modello: lo scambio di informazioni su richiesta (art. 5) e l'attuazione di indagini fiscali all'estero (art. 6).⁸⁵

Lo scambio di informazioni su richiesta, come già ricordato pocanzi, è disciplinato all'art. 5⁸⁶ dell'Agreement. Questa disposizione sancisce l'obbligo per le competenti autorità dei Paesi

information within the prescribed time limit because of legal impediments (for example, because of ongoing litigation regarding a taxpayer's challenge to the validity of the request or ongoing litigation regarding a domestic notification procedure of the type described in paragraph 14.1), it would not be in violation of the time limits."

⁸³Paragrafo 10.6 del Commentario: "The last sentence in optional paragraph 6, referenced in paragraph 10.4, which provides, "Provided that the other conditions of this Article are met, information shall be considered to have been exchanged in accordance with the provisions of this Article even if it is supplied after these time limits." makes it clear that no objection to the use or admissibility of information exchanged under this Article can be based on the fact that the information was exchanged after the time limits agreed to by the competent authorities or the default time limits provided for in the paragraph."

⁸⁴Ci si riferisce alla lettera m) dell'art. 4: "the term "information" means any fact, statement or record in any form whatever".

⁸⁵Il commentario al Modello specifica che le Parti contraenti possono inserire specifiche disposizioni volte a disciplinare anche lo scambio di informazioni automatico e spontaneo. A tal proposito si segnala che nel giugno 2015, la commissione per gli affari fiscali ha approvato un modello di protocollo dell'accordo, il quale può essere utilizzato nel caso in cui le Autorità vogliano includere nei TIEA anche i due tipi di scambio appena citati. Per ulteriori informazioni si rimanda al sito: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

⁸⁶Art. 5 EXCHANGE OF INFORMATION UPON REQUEST

1. The competent authority of the requested Party shall provide upon request information for the purposes referred to in Article 1. Such information shall be exchanged without regard to whether the conduct being

contraenti di scambiarsi i dati necessari alla realizzazione degli obiettivi di cui all'art. 1. Le autorità dei Paesi contraenti sono, tra l'altro, tenute a rivelare informazioni:

- in possesso di banche e di altri istituti finanziari, nonché di ogni persona che agisca in qualità di rappresentante o a titolo fiduciario;
- concernenti la gestione di società, *trusts*, fondazioni, *Anstalten*.

investigated would constitute a crime under the laws of the requested Party if such conduct occurred in the requested Party.

2. *If the information in the possession of the competent authority of the requested Party is not sufficient to enable it to comply with the request for information, that Party shall use all relevant information gathering measures to provide the applicant Party with the information requested, notwithstanding that the requested Party may not need such information for its own tax purposes.*
3. *If specifically requested by the competent authority of an applicant Party, the competent authority of the requested Party shall provide information under this Article, to the extent allowable under its domestic laws, in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of original records.*
4. *Each Contracting Party shall ensure that its competent authorities for the purposes specified in Article 1 of the Agreement, have the authority to obtain and provide upon request:*
 - a) *information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;*
 - b) *information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, "Anstalten" and other persons, including, within the constraints of Article 2, ownership information on all such persons in an ownership chain; in the case of trusts, information on settlors, trustees and beneficiaries; and in the case of foundations, information on founders, members of the foundation council and beneficiaries. Further, this Agreement does not create an obligation on the Contracting Parties to obtain or provide ownership information with respect to publicly traded companies or public collective investment funds or schemes unless such information can be obtained without giving rise to disproportionate difficulties.*
5. *The competent authority of the applicant Party shall provide the following information to the competent authority of the requested Party when making a request for information under the Agreement to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request:*
 - (a) *the identity of the person under examination or investigation;*
 - (b) *a statement of the information sought including its nature and the form in which the applicant Party wishes to receive the information from the requested Party;*
 - (c) *the tax purpose for which the information is sought;*
 - (d) *grounds for believing that the information requested is held in the requested Party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested Party;*
 - (e) *to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession of the requested information;*
 - (f) *a statement that the request is in conformity with the law and administrative practices of the applicant Party, that if the requested information was within the jurisdiction of the applicant Party then the competent authority of the applicant Party would be able to obtain the information under the laws of the applicant Party or in the normal course of administrative practice and that it is in conformity with this Agreement;*
 - (g) *a statement that the applicant Party has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.*
6. *The competent authority of the requested Party shall forward the requested information as promptly as possible to the applicant Party. To ensure a prompt response, the competent authority of the requested Party shall:*
 - a) *Confirm receipt of a request in writing to the competent authority of the applicant Party and shall notify the competent authority of the applicant Party of deficiencies in the request, if any, within 60 days of the receipt of the request.*
 - b) *If the competent authority of the requested Party has been unable to obtain and provide the information within 90 days of receipt of the request, including if it encounters obstacles in furnishing the information or it refuses to furnish the information, it shall immediately inform the applicant Party, explaining the reason for its inability, the nature of the obstacles or the reasons for its refusal.*

Inoltre, lo Stato richiesto non è tenuto a fornire soltanto le informazioni che siano a disposizione presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria, ma deve adottare le misure interne necessarie al fine di procurarsi le ulteriori informazioni richieste, indipendentemente dal fatto che debbano essere utilizzate anche a fini interni. Queste informazioni, nella misura in cui la legislazione del Paese assistente lo consenta, devono essere trasmesse nella specifica forma richiesta dallo Stato assistito, in modo tale da soddisfare i requisiti probatori o di altro genere stabiliti nell'ordinamento giuridico.

All'art. 7⁸⁷ troviamo, invece, la disciplina riguardante la “*possibilità di rigettare una richiesta di scambio di informazioni*”. Questo articolo è stato predisposto sulla base dell'art. 26.3 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi. Non a caso, subordina l'obbligo degli Stati contraenti di prestarsi assistenza alla sussistenza di determinati requisiti, quali reciprocità, conformità della richiesta di assistenza a quanto disposto nell'ambito dell'Agreement, rispetto del segreto d'affari, commerciale, professionale o industriale, del carattere confidenziale delle informazioni comunicate dal cliente al proprio avvocato, la non contrarietà all'ordine pubblico e la circostanza per cui l'informazione non sia domandata per applicare o eseguire una disposizione volta a discriminare cittadini dello Stato richiesto che si trovino “nella stessa situazione” di cittadini dello Stato richiedente. Qualora queste condizioni elencate non siano rispettate, per il Paese richiesto viene meno l'obbligo di assistenza: sarà in ogni caso quest'ultimo, in base ad una propria valutazione discrezionale se procedere o meno allo scambio di informazioni.

⁸⁷Art. 7 POSSIBILITY OF DECLINING A REQUEST

1. *The requested Party shall not be required to obtain or provide information that the applicant Party would not be able to obtain under its own laws for purposes of the administration or enforcement of its own tax laws. The competent authority of the requested Party may decline to assist where the request is not made in conformity with this Agreement.*
2. *The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process. Notwithstanding the foregoing, information of the type referred to in Article 5, paragraph 4 shall not be treated as such a secret or trade process merely because it meets the criteria in that paragraph.*
3. *The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to obtain or provide information, which would reveal confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are:*
 - (a) *produced for the purposes of seeking or providing legal advice or*
 - (b) *produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.*
4. *The requested Party may decline a request for information if the disclosure of the information would be contrary to public policy (ordre public).*
5. *A request for information shall not be refused on the ground that the tax claim giving rise to the request is disputed.*
6. *The requested Party may decline a request for information if the information is requested by the applicant Party to administer or enforce a provision of the tax law of the applicant Party, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested Party as compared with a national of the applicant Party in the same circumstances*

CAPITOLO 3: LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NEL CONTESTO EUROPEO

3.1 Inquadramento generale

Lo scambio di informazioni in ambito europeo risulta disciplinato dalla Direttiva 2011/16/UE⁸⁸ in materia di cooperazione amministrativa. Essa fu promossa dalla Commissione Europea nell'ottica di potenziare il principio di buona *governance* fiscale all'interno dell'Unione Europea, migliorando l'utilizzo dello scambio di informazioni tra gli Stati membri e, al tempo stesso, rendendolo più efficiente.

Dalla lettura dei Considerando si evidenzia come il potenziamento della cooperazione amministrativa tra gli Stati sia stato reso necessario dalla globalizzazione e dalla sempre maggiore mobilità dei contribuenti. Questi fattori hanno reso “*difficile per gli Stati membri accertare correttamente l'entità delle imposte dovute*” e queste difficoltà “*si ripercuotono negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali e dà luogo alla doppia tassazione, la quale di per sé induce alla frode e all'evasione fiscale, mentre i poteri di controllo restano a livello nazionale. Ne risulta pertanto minacciato il funzionamento del mercato interno*”⁸⁹.

3.2 Analisi della direttiva

Gli articoli contenuti nella presente direttiva risultano in linea con i dettami dell'OCSE in materia di scambio di informazioni. Come ricordato nel precedente capitolo, le modalità di attuazione dell'assistenza tributaria non sono disciplinate in maniera dettagliata ma contengono soltanto i principi base al fine di risultare applicabili nel maggior numero di Paesi possibili.

L'art. 1 contiene le indicazioni riguardanti l'oggetto: si dispone, infatti, che gli Stati membri cooperino tra di loro ai fini dello scambio di informazioni *prevedibilmente pertinenti* per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte cui si applica la direttiva in oggetto.

L'ambito di applicazione, disciplinato dall'art. 2, è strutturato in modo tale da rendere il più ampio possibile il *range* di imposte soggette allo scambio di informazioni. Dalla lettura dell'articolo in questione, si evince come essa si applichi alle “*imposte di qualsiasi tipo*”

⁸⁸Questa direttiva, a partire dal 1° gennaio 2013, ha sostituito e abrogato la vecchia direttiva in materia di cooperazione amministrativa, la 77/799/CEE. Essa costituisce il primo provvedimento comunitario in materia di assistenza tra le autorità degli Stati membri. I motivi che sono alla base della sua abrogazione sono riscontrabili analizzando i Considerando (5) e (6) della nuova direttiva, i quali affermano che “la direttiva e le sue modifiche successive sono state elaborate in un contesto diverso dalle esigenze attuali del mercato interno e non è più in grado di rispondere alle nuove esigenze in materia di cooperazione amministrativa” e “considerati il numero e l'importanza degli adattamenti da apportare, una semplice modifica della medesima non sarebbe sufficiente per conseguire gli obiettivi”.

⁸⁹Considerando (1) della Direttiva 2011/16/UE

riscolte da o per conto di uno Stato membro o delle ripartizioni territoriali o amministrative di uno Stato membro”, con l'eccezione dell'IVA, dei dazi doganali e delle accise che risultano già disciplinate da altre direttive dell'Unione Europea.

Tra le definizioni contenute nell'art. 3, ha una significativa importanza quella che riguarda la “persona”⁹⁰: in essa vengono incluse “*persone fisiche, persone giuridiche, associazioni di persone prive di capacità giuridica ma alle quali è riconosciuta la capacità di compiere atti giuridici e qualsiasi altro istituto giuridico dotato o meno di personalità giuridica che possiede o gestisce beni che siano assoggettati ad una delle imposte cui si rivolge la direttiva*”. Da quanto appena elencato, si nota come essa sia articolata in modo tale da coprire tutte le persone fisiche e giuridiche all'interno dell'Unione Europea, cercando di coinvolgere non soltanto gli istituti tradizionali ma anche eventuali nuovi strumenti creati dai contribuenti. Per quanto riguarda le modalità di scambio di informazioni, esse risultano essere le medesime viste nell'art. 26 del Modello OCSE: lo scambio di informazioni *su richiesta*⁹¹, lo scambio *automatico*⁹² e lo scambio *spontaneo*⁹³.

3.2.1 Lo scambio di informazioni automatico

Tra le tre tipologie risulta conveniente analizzare lo scambio di informazioni *automatico*, anche alla luce delle importanti modifiche allo strumento introdotte dalla direttiva 2014/107/UE⁹⁴. Questa forma di scambio assume una notevole rilevanza, in quanto viene considerato il mezzo più efficace per poter contrastare la riduzione dei gettiti fiscali nazionali. E' opinione condivisa, sia a livello europeo che internazionale, che esso debba essere elevato a standard in materia di scambio di informazioni.

Come si evince dall'art. 3, lo scambio automatico in ambito europeo è “*la comunicazione sistematica di informazioni predeterminate ad un altro Stato membro, senza richiesta preventiva, a intervalli regolari prestabiliti. Le informazioni disponibili sono le informazioni contenute negli archivi fiscali dello Stato membro che comunica le informazioni, consultabili*”.

⁹⁰Art. 3 par. 11 della Direttiva 2011/16/UE.

⁹¹Art. 5 della Direttiva 2011/16/UE.

⁹²Art. 8 della Direttiva 2011/16/UE.

⁹³Art. 9 della Direttiva 2011/16/UE.

⁹⁴ Questo ulteriore intervento, a così pochi anni di distanza dalla Direttiva 2011/16/UE, si è resa necessaria per la costante esigenza di migliorare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale transfrontaliera. A questo si deve aggiungere un'ulteriore spinta rappresentata dalla normativa FATCA, patrocinata dagli Stati Uniti. La normativa FATCA è quella attraverso cui gli Stati Uniti richiedono agli Stati esteri di stipulare delle convenzioni per fornire informazioni sui cittadini americani che detengono capitali all'estero.

*in conformità delle procedure per la raccolta e il trattamento delle informazioni in tale Stato membro*⁹⁵”.

Esso deve essere utilizzato dall'autorità competente per la trasmissione di quelle informazioni riguardanti *“redditi da lavoro, compensi per dirigenti, prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni, pensioni, proprietà e redditi immobiliari*⁹⁶”. L'autorità di uno Stato membro ha la facoltà di indicare alle altre autorità competenti comunitarie che non desidera ricevere informazioni sulle categorie di reddito e di capitale sopraelencate⁹⁷.

Grazie alle modifiche apportate dalla nuova direttiva, viene aggiunta la possibilità di comunicare all'autorità di qualsiasi altro Stato membro informazioni che riguardano dividendi, plusvalenze, altri redditi finanziari e i saldi dei conti correnti⁹⁸.

La Commissione provvederà a presentare una relazione, *“anteriamente al 1° luglio 2017”*, che avrà ad oggetto l'analisi del funzionamento della cooperazione amministrativa tra gli Stati mediante la valutazione dei costi, dei benefici indotti dallo scambio automatico e degli aspetti esecutivi collegati ad esso⁹⁹.

Quanto ai termini per la comunicazione delle informazioni, nella definizione fornita dalla direttiva si fa riferimento a *“intervalli regolari prestabiliti”*. A tal fine, si prevede che essa debba aver luogo *“almeno una volta all'anno, entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale dello Stato membro durante il quale le informazioni sono state rese disponibili”* per tutte le fattispecie contenute nel par. 1, mentre per quelle contenute nel par. 3-bis *“una volta all'anno”* ma *“entro i nove mesi successivi al termine dell'anno solare o altro adeguato periodo di rendicontazione cui le informazioni si riferiscono”*¹⁰⁰.

Giunti a questo punto, si ritiene utile illustrare anche le concrete modalità attraverso cui si procede allo scambio automatico di informazioni. Esso deve essere *“effettuato utilizzando un formato elettronico tipo inteso a facilitare tale scambio e basato sul formato elettronico esistente a norma dell'articolo 9 della direttiva 2003/48/CE*^{101,102}. La comunicazione avverrà

⁹⁵ Art. 3 par. 9 della Direttiva 2011/16/UE.

⁹⁶ Art. 8 par. 1 della Direttiva 2011/16/UE.

⁹⁷ Art. 8 par. 3 della Direttiva 2011/16/UE. Con la modifica apportata dalla direttiva 2014/107/UE è stato tolto il riferimento all'importo minimo sotto il quale le autorità non desideravano ricevere le informazioni contenute nel paragrafo 1.

⁹⁸ Art. 8 par. 3-bis della Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dalla direttiva di modifica 2014/107/UE.

⁹⁹ Art. 8 par. 5 della Direttiva 2011/16/UE.

¹⁰⁰ Art. 8 par. 7 della Direttiva 2011/16/UE. Come si può facilmente intuire, anche questo articolo è stato oggetto di modifica, coerentemente con le disposizioni previste dal nuovo paragrafo 3-bis.

¹⁰¹ La direttiva 2003/48/CE riguarda la tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi all'interno della Comunità europea.

¹⁰² Art. 20 par. 4 della Direttiva 2011/16/UE.

in via elettronica per il tramite della “rete CCN”, ossia una piattaforma basata sulla rete comune di comunicazione, sviluppata appositamente dall'Unione europea per permettere la trasmissione elettronica delle informazioni tra le Autorità competenti¹⁰³.

La crescente importanza di questo strumento stona, però, con quello che rappresenta il nodo centrale dello scambio di informazioni: la cooperazione reciproca tra Stati. L'obiettivo sembra essere diventato quello di ampliare il più possibile le banche dati dei singoli Stati, a discapito anche di quelle che sono le libertà fondamentali del contribuente.

¹⁰³ Art. 21 della Direttiva 2011/16/UE.

CONCLUSIONI

Giunti alla conclusione dell'elaborato, risulta opportuno fare alcune considerazioni riguardo alle possibili prospettive future riguardanti allo scambio di informazioni.

Le continue sfide in materia di evasione fiscale internazionale ed elusione richiedono un continuo lavoro di aggiornamento alle normative vigenti e un approntamento delle normative mancanti da parte dell'OCSE, dell'Unione europea e del G20.

Come affermato nell'ultimo capitolo, lo scambio di informazioni automatico acquisirà sempre più una fondamentale importanza: si pone in quest'ottica l'entrata in vigore a partire dal 2017 del “*Global Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*”, il quale provvede ad identificare nuovi principi e nuove procedure in materia di scambio di informazioni finanziarie. Nello specifico, l'OCSE ha strutturato tale Standard per limitare la possibilità dei contribuenti di aggirare le disposizioni in materia di scambio di informazioni. Per dare un'idea della rilevanza del fenomeno, basti considerare che più di 90 paesi hanno dimostrato la volontà di implementare il suddetto *Standard*.

Si assiste quindi sempre più alla creazione di una rete globale su cui viaggiano imponenti quantità di informazioni. La concreta volontà da parte delle Autorità fiscali di dare delle risposte forti ad una problematica di tale rilevanza mondiale sta producendo dei risultati che, fino a pochi anni fa, risultavano a dir poco inimmaginabili.

Sullo sfondo di quanto appena detto, si pone però un'importante problematica: come controbilanciare l'aumentata capacità di controllo delle Amministrazioni con la necessità di garantire il diritto di garantire la privacy dei contribuenti.

BIBLIOGRAFIA

Libri

BEGHIN M., *Diritto tributario. Princìpi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Giappichelli, Torino, 2011.

AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2013.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2014.

FANTOZZI A., a cura di., *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2012.

GIULIANI G., GIULIANI F., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Giappichelli, Torino, 2013.

SANTAMARIA M., *Fiscalità internazionale*, Giuffrè editore, Milano, 2009.

PERSANO F., *Cooperano internazionale nello scambio d'informazione*, Giappichelli, Torino, 2006.

VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*, Ipsoa, Milano, 2013

OECD, *Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital*

OECD, *Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its commentary*

Riviste

GARUFI S., GARBARINO C., *Le modifiche all'articolo 26 del modello OCSE sullo scambio di informazioni*, *Fiscalità e commercio internazionale*, n°1/2013

Sitografia

<http://www.agenziaentrate.gov.it/>

<http://www.oecd.org/>

Giurisprudenza

Decreto del Presidente della Repubblica, 29 settembre 1973, n.600, Disponibile su www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.del.presidente.della.repubblica:1973-09-29;600!vig=> Data di accesso [01/08/2015]

Decreto del Presidente della Repubblica, 26 ottobre 1972, n.633, Disponibile su <www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.del.presidente.della.repubblica:1972-10-26;633> Data di accesso [01/08/2015].

Legge 27 luglio 2000, n.212, Disponibile su <www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2000;212> Data di accesso [01/08/2015].

Decreto legge 13 maggio 2011, n.70, Disponibile su <www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:Decreto-legge:2011-05-13;70> Data di accesso [01/08/2015].

Direttiva 2011/16/UE del Consiglio dell'Unione Europea del 15 febbraio 2011. Disponibile su <eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:IT:PDF> Data di accesso [08/08/2015].

Direttiva 2014/107/UE del Consiglio dell'Unione Europea del 9 dicembre 2014. Disponibile su <https://www.fiscooggi.it/files/u13/articoli/direttiva_ue_107_2014.pdf> Data di accesso [10/08/2015]¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Per questo elaborato sono state utilizzate 11957 parole, bibliografia esclusa.