



Scambio di informazioni nelle verifiche del *transfer pricing*

di Paolo Consiglio e Giancarlo Pezzuto^(*)

Lo scambio di informazioni riveste un'importanza fondamentale nell'ambito dell'accertamento tributario, assolvendo a una duplice funzione: da un lato, quella di tutelare gli interessi dell'Erario prevenendo le condotte evasive e, dall'altro, quella di evitare che il contribuente sia penalizzato da fenomeni di doppia imposizione.

Nel presente lavoro si intende esaminare i presupposti giuridici su cui si fonda lo scambio di informazioni e le modalità con cui esso viene posto in essere, con particolare riguardo alle previsioni contenute nel Modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'Ocse.

1. Premessa

Lo scambio di informazioni, quale strumento primario della reciproca assistenza fra Stati in funzione dell'accertamento tributario, ha subito nel tempo un'espansione sotto il profilo quantitativo e un'evoluzione sotto il profilo funzionale¹.

Originariamente disciplinato al solo fine di impedire o limitare le doppie imposizioni, è andato progressivamente radicandosi quale strumento

orientato alla corretta applicazione degli ordinamenti tributari dei singoli Stati, parallelamente al processo di globalizzazione dell'economia e dei mercati e al progressivo affermarsi di fattispecie transnazionali a rilevanza fiscale.

Lo scambio di informazioni assolve oggi, quindi, ad una duplice funzione: **salvaguardare l'esercizio dei poteri di accertamento** da parte degli Stati e **tutelare l'interesse dei contribuenti** ad evitare che l'imposizione venga reiterata.

Tale evoluzione è stata accompagnata da un'espansione sul piano strutturale, ove si consideri il progressivo ampliamento:

- dei tributi per la cui attuazione è previsto lo scambio, non più limitati alle imposte sui redditi ma ora estesi in via generalizzata all'Iva e alle accise nonché, in taluni casi, all'imposta sulle successioni e donazioni, agli altri tributi e ai contributi previdenziali;
- dei soggetti cui le informazioni si riferiscono, attesa la possibilità di richiedere notizie anche sui "non residenti";
- delle modalità di attuazione, oggi realizzate anche tramite collegamento telematico nonché attraverso il coinvolgimento diretto dell'Amministrazione dell'altro Stato (c.d. "verifiche simultanee");
- dell'oggetto dello scambio, ricomprensivo veri e propri documenti aventi rilevanza probatoria e non più, quindi, la semplice "notizia", intesa quale mera conoscenza di fatti.

Tale collaborazione si basa su precisi strumenti normativi, di cui ciascuna Amministrazione fiscale interessata deve conoscere e seguire ritualmente le procedure, pena l'impossibilità di mettere a frutto i dati scambiati e la conseguente

^(*) L'articolo è il primo di due lavori in corso di pubblicazione su questa Rivista ed è parte della più ampia opera *Manuale del Transfer Pricing* di P. Valente, attualmente in corso di pubblicazione presso Ipsos.

¹ Cfr. F. Ardito, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Cedam, Padova, 2007, pag. 89.

vanificazione dell'onerosa attività di verbalizzazione e di accertamento posta in essere².

In tal senso, la mutua assistenza amministrativa in materia fiscale può essere definita come l'insieme di operazioni scaturenti da una **cooperazione** giuridicamente disciplinata, tra due o più Stati, al fine della corretta applicazione delle disposizioni tributarie di tutti o di uno solo di essi.

Entrando nello specifico, gli strumenti giuridici che consentono all'Amministrazione finanziaria italiana lo scambio di informazioni in materia di imposte sui redditi sono rappresentati:

- dalle norme di diritto internazionale, ovvero le **convenzioni bilaterali** conformi al Modello di Convenzione Ocse per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale, e dagli accordi amministrativi per l'effettuazione delle verifiche fiscali c.d. "simultanee", che nelle convenzioni *de quibus* trovano il loro presupposto normativo primario e che costituiscono per certi versi la frontiera più avanzata della cooperazione internazionale;
- dalle fonti comunitarie (**direttive e regolamenti**), che prevedono norme di dettaglio per l'interscambio informativo in materia fiscale tra gli Stati membri.

Si fa riferimento, in particolare, all'**art. 26 del Modello Ocse** e, relativamente agli Stati membri dell'UE, agli artt. 3 (scambio di informazioni automatico) e 4 (scambio di informazioni spontaneo) della Dir. n. 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977, che fino a pochi anni or sono disciplinava i comparti delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e delle accise³, mentre oggi si applica alle sole **imposte sui redditi**, in virtù dell'emanazione di strumenti *ad hoc* negli altri due comparti impositivi.

Infatti:

- il Reg. (CEE) n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992, che completava il sistema di cooperazione in materia di Iva, istituito con la citata Dir. n. 77/799/CEE, è stato sostituito dal Reg. (CE) n. 1798/2003 del Consiglio del 7 ottobre 2003, che riunisce tutte le norme sulla cooperazione amministrativa in materia, con particolare riferimento agli scambi intracomunitari, fatta eccezione per l'assistenza reciproca prevista dalla Dir. n. 76/308/CEE del Consiglio del 15

² Cfr. G. Pezzuto-S. Screpanti, *La verifica fiscale*, Il Sole-24 Ore, Milano, 2006, pag. 546.

³ In virtù dell'estensione dell'ambito oggettivo di riferimento a suo tempo operata dalla Dir. n. 92/12/CEE.

marzo 1976, in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali⁴;

- il settore delle accise è ora disciplinato autonomamente dal Reg. (CE) n. 2073/2004 del Consiglio del 16 novembre 2004, entrato in vigore il 1° luglio 2005.

Un altro interessante profilo evolutivo concerne la progressiva diffusione dello **scambio di informazioni** attraverso accordi multilaterali, stante l'impossibilità di regolamentare operazioni internazionali, estese a più di due Paesi, con le più tradizionali intese bilaterali⁵ e la non sempre uniforme interpretazione delle norme pattizie nell'ambito delle diverse convenzioni concluse da un medesimo Stato.

In materia di imposte dirette, appaiono, al riguardo, meritevoli di menzione, oltre alla richiamata Dir. n. 77/799/CEE:

- la convenzione sulla reciproca assistenza in materia fiscale tra i Paesi membri del Consiglio d'Europa e gli Stati membri dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (Ocse), firmata a Strasburgo il 25 gennaio 1988 e ratificata dall'Italia con la L. 10 febbraio 2005, n. 19, applicabile ai fini dello scambio di informazioni (comprese le verifiche simultanee e i controlli fiscali all'estero), al recupero di imposte dovute all'estero e alla notifica di documenti ivi prodotti⁶;

⁴ Tale Direttiva è stata modificata, da ultimo, dalla Dir. n. 2001/44/CE del Consiglio del 15 giugno 2001, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del Feoga, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'Iva e a talune accise, attuata in Italia con il D.Lgs. 9 aprile 2003, n. 69, e con il successivo D.M. 22 luglio 2005, n. 179.

⁵ Infatti, secondo l'art. 26 del Modello Ocse, di cui si dirà più diffusamente *infra*, lo Stato A non può ottenere informazioni dallo Stato C, con il quale non esiste convenzione, avvalendosi del trattato stipulato con lo Stato B (il quale, a sua volta, ha in essere un trattato con lo Stato C) poiché, in tal caso, B non rispetterebbe la regola secondo cui lo scambio di informazioni deve avvenire per applicare le disposizioni della convenzione o quelle delle leggi interne dei due Stati contraenti.

⁶ La convenzione in parola prevede, all'art. 27, paragrafo 2, che, se lo scambio di informazioni riguarda due Paesi dell'UE dovranno essere preferiti gli strumenti di cooperazione di fonte comunitaria. Contrariamente al Modello Ocse, essa prevede, inoltre, che "Le informazioni fornite da una Parte ad un'altra Parte possono essere trasmesse da quest'ultima ad una terza Parte, dietro autorizzazione preliminare dell'autorità competente della prima Parte" (art. 22, paragrafo 4).

- i modelli di convenzione elaborati, nella primavera del 2002, dall'assemblea generale del Ciat (Centro interamericano delle amministrazioni tributarie) e dal *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* dell'Ocse⁷.

2. Le convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale

Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni sono accordi internazionali bilaterali, in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, disciplinanti l'esercizio della **potestà impositiva** nei confronti dei soggetti economici e giuridici che, ancorché residenti in uno dei due Stati contraenti, hanno prodotto redditi nell'altro.

Tali strumenti pattizi, come già evidenziato, assolvono oggi a una duplice funzione, essendo, da un lato, diretti a salvaguardare l'esercizio dei poteri di accertamento da parte degli Stati contraenti e, dall'altro, a tutelare l'interesse dei contribuenti ad evitare che l'imposizione venga duplicata.

Nello svolgimento delle attività di redazione e negoziazione di questo tipo di intese bilaterali il punto di riferimento per tutti gli Stati membri e, talvolta, anche per i Paesi non aderenti all'Ocse, è rappresentato dal Modello predisposto in sede Ocse, che viene periodicamente rivisitato e integrato⁸.

⁷ L'obiettivo primario del Modello CIAT è disciplinare, nel dettaglio, la cooperazione fiscale internazionale attraverso l'esecuzione di verifiche simultanee (art. 5) e di verifiche all'estero da parte dello Stato richiedente (art. 6). Scopo principale dell'accordo Ocse del 2002 è, invece, il contrasto della concorrenza fiscale dannosa, attraendo, nel sistema dello scambio di informazioni, i Paesi che ne sono sempre rimasti volutamente fuori in virtù di un più favorevole regime tributario, quali Aruba, Bermuda, Bahrain, Isole Cayman, Cipro, Isola di Man, Malta, Mauritius, Antille olandesi, Seychelles e San Marino. Entrambi gli accordi, analogamente alla convenzione del Consiglio d'Europa, regolamentano esclusivamente lo scambio di informazioni – sganciandolo, quindi, definitivamente dal fenomeno della doppia imposizione – e hanno efficacia limitata alle imposte in essi espressamente contemplate.

⁸ In data 21 aprile 2008, il Comitato Affari Fiscali dell'Ocse ha pubblicato il documento *Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention (Draft Contents)*, che illustra le proposte di modifica alla versione 2005 del Modello Ocse e relativo Commentario. In proposito, cfr. P. Valente, *Modello di Convenzione Ocse: modifiche agli artt. 1-5 del Modello e al Commentario*, in "il fisco" n. 32/2008, fascicolo n. 1, pagg. 5782 e seguenti; P. Valente, *Modello di Convenzione Ocse: modifiche agli artt. 6-12 del Modello e al*

Attualmente, il nostro Paese ha in essere convenzioni contro le doppie imposizioni con quasi 80 Stati esteri, anche se con taluni di essi lo scambio di informazioni si riferisce esclusivamente all'eliminazione dei casi di doppia imposizione e non anche alla prevenzione e repressione dell'evasione⁹.

Quanto ai rapporti con la normativa interna, le disposizioni di riferimento sono:

- l'**art. 75** del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a mente del quale "Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia". Si tratta, a ben vedere, di una previsione forse non del tutto indispensabile, in quanto l'obbligo di rispettare gli accordi internazionali – in virtù del quale, in caso di conflitto con la legislazione nazionale, prevale sempre la convenzione, anche se antecedente – costituisce un principio ormai consolidato nel diritto internazionale¹⁰;
- l'**art. 169** (già 128) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per il quale le disposizioni del testo unico in materia di imposte sui redditi "si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione", regola, peraltro, già sancita dall'Amministrazione finanziaria con la circ n. 33 del 4 ottobre 1984¹¹.

In via generale, il problema dell'**elusione** o dell'**evasione fiscale internazionale** è affrontato

Commentario, in "il fisco" n. 33/2008, fascicolo n. 1, pagg. 5959 e seguenti; P. Valente, *Modello di Convenzione Ocse: modifiche agli artt. 13-31 del Modello e al Commentario*, in "il fisco" n. 34/2008, fascicolo n. 1, pagg. 6126 e seguenti. Occorre tener presente che le modifiche al Modello di Convenzione rappresentano un indirizzo di massima per le convenzioni, da stipulare successivamente – senza nessun obbligo di adeguamento, quindi, da parte degli Stati interessati – mentre, quelle apportate al Commentario, hanno rilievo interpretativo anche per le convenzioni stipulate in precedenza.

⁹ L'elenco completo e i relativi testi sono disponibili sul sito *Internet* del Ministero dell'economia e delle finanze al seguente indirizzo: <http://www.finanze.it/export/sites/default/finanze/dipartimentopolitichefiscali/osservatoriointernazionale/convenzioni/index.htm>.

¹⁰ Essendo recepite negli ordinamenti interni con legge ordinaria, le convenzioni contro le doppie imposizioni acquistano il valore di fonti di rango primario. Almeno in linea teorica, pertanto, un successivo intervento legislativo di pari rango potrebbe modificarne la relativa disciplina. Tale ipotesi viene scongiurata proprio dall'art. 75 del D.P.R. n. 600/1973 e, più in generale, dal principio di specialità delle leggi di ratifica rispetto alle norme interne di adattamento.

¹¹ In banca dati "fiscoonline".

nelle convenzioni bilaterali che si ispirano al Modello Ocse attraverso due sistemi:

- le **clausole antiabuso**, volte a limitare l'utilizzo dei benefici concessi dalla convenzione stessa e ottenuti attraverso comportamenti evasivi, elusivi o fraudolenti o mediante forme di abuso del diritto¹²;
- le disposizioni che disciplinano lo **scambio di informazioni** tra le Amministrazioni degli Stati contraenti allo scopo di potenziare i mezzi istruttori utilizzabili per il contrasto ai fenomeni illeciti.

Nell'ambito del **Modello Ocse**, le indicazioni circa lo scopo e l'ambito oggettivo e soggettivo dello scambio di informazioni sono contenute nel paragrafo 1 dell'**art. 26**, a mente del quale le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni necessarie o palesemente rilevanti per applicare le disposizioni contenute nell'accordo, nonché per gestire o attuare quelle della legislazione nazionale interna relative a imposte di ogni tipo e nome, purché le relative norme non siano in contrasto con il contenuto della convenzione.

Il paragrafo 1 dell'art. 26 prevede, inoltre, che non possono derivare limitazioni, allo scambio di informazioni, dalle previsioni di cui ai precedenti artt. 1, a mente del quale la convenzione si applica alle persone che sono residenti in uno o in entrambi gli Stati membri, e 2, concernente i tributi coperti dall'accordo. Ne consegue che lo scambio di informazioni, tra le autorità competenti degli Stati contraenti, è ammesso:

- non solo nei confronti dei soggetti "residenti", come individuati dal precedente art. 4, ma anche nei confronti dei "non residenti". Potranno, in altre parole, essere richieste informazioni sulle attività esercitate in uno Stato contraente anche laddove le stesse riguardino un soggetto residente in uno Stato terzo¹³;

¹² La prima in ordine storico è rappresentata dalla clausola del beneficiario effettivo, in virtù della quale un soggetto può fruire dei vantaggi convenzionali, a condizione che sia il reale beneficiario del flusso di reddito che proviene da un altro Stato e sempre che non eserciti la propria attività, in detto Stato, attraverso una stabile organizzazione. Più di recente, si è affermata la clausola di trasparenza, in virtù della quale è possibile negare il beneficio previsto dalla convenzione ad una società il cui capitale non appartiene direttamente o indirettamente ai residenti dello Stato in cui essa stessa è residente.

¹³ Sebbene la versione dell'art. 26, contenuta nel Modello Ocse del 1963, non prevedesse tale estensione, il Commentario al Modello Ocse del 1977 afferma che la modifica in parola non ha valore innovativo ma soltanto chiari-

- al fine di attuare le disposizioni della convenzione (c.d. "clausola stretta") e quelle interne del singolo Stato (c.d. "clausola ampia"), anche se concernenti imposte non disciplinate dalla convenzione stessa. Nelle versioni precedenti alla formulazione attuale, lo scambio era previsto, invece, solo per le imposte previste dall'accordo, circostanza che ostacolava la possibilità di reperire all'estero dati e informazioni, finalizzate all'applicazione delle norme interne e, quindi, alla prevenzione dell'evasione fiscale.

In relazione all'oggetto, il Modello Ocse non fornisce precisazioni sul concetto di "informazione", ragion per cui è logico ritenere che tale nozione non possa essere limitata alla semplice notizia ma vada estesa a ogni documento o atto che sia rilevante ed essenziale per le finalità dell'accordo¹⁴.

La versione 2005 del Commentario stabilisce, peraltro, che l'informazione non debba essere necessariamente riferita a un determinato contribuente e che le autorità possano scambiarsi altre notizie di rilievo concernenti l'amministrazione fiscale ed il miglioramento delle tecniche di accertamento, quali, ad esempio, le modalità di analisi dei rischi e gli schemi di elusione ed evasione.

Viene, altresì, previsto che, qualora uno Stato contraente abbia bisogno di ricevere le informazioni in una forma particolare, affinché, ad esempio, siano soddisfatte le condizioni imposte dalle disposizioni interne in materia di prove,

ficatore di una previsione normativa già implicita nella previgente formulazione.

¹⁴ A favore di un'interpretazione molto ampia della nozione di "informazione" si esprime la più autorevole dottrina internazionale. In particolare, K. Vogel, *Double taxation conventions*, Deventer, 1997, sostiene che "The term 'information' should be given a broad interpretation. It should cover both actual facts and legal relationships. Above all, the term should not, for instance, be restricted to circumstances which under the legal systems of the contracting States come under the national concept of secrecy in tax matters. ... Thus, a request for information may, for instance, also concern the interpretation of a provision of domestic law of the other contracting State by the latter's tax authorities if the outcome ... The requested information need not necessarily relate to a specific taxpayer or the latter's circumstances. Next to the indication of facts related to a particular case, Art. 26 likewise covers information of a general nature, for example, the market price, prevailing in the contracting State at a specific date, of a certain product or commodity. Finally, it makes no difference to the definition of 'information' whether the information requested is obvious or general knowledge or whether special investigations are required to procure it".

l'altro Stato contraente debba provare, per quanto possibile, a soddisfare tale richiesta, fermo restando che un eventuale rifiuto in tal senso non farebbe comunque venir meno l'obbligo di fornire le informazioni.

Una problematica interpretativa, concernente l'ambito di applicazione oggettivo dell'art. 26 del Modello Ocse, riguarda la possibilità di estendere l'efficacia, al di là delle ipotesi di evasione in senso stretto, alle fattispecie di **elusione fiscale**. Le argomentazioni per dirimere tale dubbio traggono spunto dalla comparazione tra la versione dell'art. 26 del Modello Ocse del 1963 e la successiva versione del 1977¹⁵.

La versione dell'art. 26 del Modello Ocse del 1963 stabiliva, infatti, che "Le autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni necessarie per l'applicazione della presente Convenzione e delle leggi interne degli Stati contraenti relative alle imposte previste da questa convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono è conforme alla Convenzione".

La disposizione conteneva, quindi, un limite "positivo", in virtù del quale gli accordi bilaterali della specie avrebbero consentito lo scambio di informazioni a tutela di disposizioni fiscali interne, laddove conformi al dettato convenzionale, il che presupponeva che le norme impositive dei singoli Stati, per poter essere considerate ai fini in parola, dovessero essere esattamente in linea con i dettami previsti in sede pattizia.

A partire dalla successiva versione del 1977, al contrario, è in vigore un limite "negativo", in virtù del quale le informazioni possono essere scambiate a tutela della legislazione fiscale interna, "nella misura in cui la tassazione che essa prevede non sia contraria alla convenzione".

In altri termini, mentre nel Modello del 1963 la convenzione richiedeva un presupposto di "conformità" tra la legislazione interna e l'accordo, è ora sufficiente che non vi sia un contrasto tra le diverse discipline di riferimento.

Partendo da questa considerazione, si deve ritenere che non sussistano controindicazioni giuridicamente sostenibili in ordine alla possibilità di escludere *a priori* l'elusione fiscale dal campo di applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni a meno che il fenomeno non sia espressamente richiamato nell'ambito della convenzione e semperché, ovviamente, l'ordinamen-

¹⁵ Cfr. G. Pezzuto-S. Screpanti, *La verifica fiscale*, op. cit., pag. 556.

to interno contempli una specifica previsione normativa in materia di elusione, ora su un piano generale, ora in relazione allo specifico fenomeno oggetto della cooperazione¹⁶.

Proseguendo nella disamina dell'art. 26, mette conto evidenziare che, ai sensi del paragrafo 2, qualsiasi informazione ricevuta da uno Stato contraente è soggetta alle medesime cautele e garanzie in tema di segretezza cui sarebbe sottoposto ogni corrispondente elemento ottenuto in base alla legislazione interna e può essere comunicata soltanto alle persone o alle Autorità, compresi i Tribunali e gli organi amministrativi, interessate all'accertamento, esecuzione, applicazione, citazione in giudizio o decisione su un ricorso concernente le imposte prese in considerazione¹⁷. È inoltre previsto che i soggetti destinatari delle informazioni possano utilizzarle "nei procedimenti giudiziari o nelle sentenze". Non sussiste, quindi, alcuna preclusione all'utilizzo delle informazioni scambiate nei casi in cui possono verificarsi **violazioni sanzionate penalmente** dalla legislazione fiscale di uno Stato contraente¹⁸.

¹⁶ A dirimere ogni dubbio concorre, tra l'altro, anche la circostanza che il paragrafo 5.1 del Commentario all'art. 26 cita espressamente, a titolo esemplificativo, anche la *tax avoidance*.

¹⁷ In merito al segreto d'ufficio, al di là della tutela penale apprestata dall'art. 326 del codice penale, appare opportuno richiamare due norme introdotte nel nostro ordinamento, in sede di attuazione della Dir. n. 77/799/CEE del 1977 ad opera del D.P.R. 5 giugno 1982, n. 506. Si fa riferimento all'art. 66 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di imposta sul valore aggiunto, e all'art. 68, nella sua originaria formulazione, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di imposte sui redditi. Entrambe le disposizioni, rubricate "Segreto d'ufficio", esplicitano tale vincolo, prevedendo, all'ultimo comma, che "Non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria alle competenti autorità degli altri Stati membri della Comunità economica europea delle informazioni atte a permettere il corretto accertamento...". Il D.Lgs. 19 settembre 2005, n. 215, con il quale è stata data attuazione alla Dir. n. 2003/93/CE del Consiglio del 7 ottobre 2003, relativa alla reciproca assistenza in materia di imposte dirette e indirette tra le Autorità competenti degli Stati membri, ha riprodotto e dettagliato maggiormente la richiamata disposizione, introducendo l'art. 31-*bis* nel D.P.R. n. 600 del 1973. Se, da un lato, è vero che tale disposizione si applica specificamente ai fini della cooperazione nell'ambito dell'Unione europea e che, per quanto riguarda le convenzioni, si applicano le disposizioni specifiche in materia, si ritiene innegabile che le previsioni dell'art. 66 del D.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 31-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 ispirino anche le procedure relative allo scambio di informazioni in base ai trattati contro le doppie imposizioni. In tal senso, cfr. G. Pezzuto, S. Screpanti, op. cit., pag. 559.

¹⁸ Gli Stati contraenti hanno, tuttavia, la possibilità di autorizzare la condivisione delle informazioni con altri orga-

In proposito, il paragrafo 13 del Commentario prende in considerazione il caso in cui le informazioni, una volta svelate alle autorità governative o giudiziarie e/o utilizzate in decisioni giurisdizionali, diventino pubbliche, suggerendo ai Paesi, che non desiderino un loro ulteriore uso (contrario alla loro legge interna), di farne esplicita menzione nelle proprie convenzioni.

Su un piano generale, la **mutua assistenza amministrativa** viene generalmente subordinata al rispetto di tre condizioni basilari:

- **reciprocità**, ovvero possibilità di richiedere determinate informazioni nella stessa misura in cui le stesse sarebbero fornite, se richieste, dall'altro Stato. Sussiste, in altre parole, la facoltà (ma non l'obbligo), per lo Stato destinatario, di negare le informazioni richieste se, a parti invertite, le stesse non sarebbero state ricevute. Resta ferma, comunque, la possibilità di fornire ugualmente dette informazioni nel presupposto che il mancato esercizio di una facoltà non può essere interpretato alla stregua della violazione di un divieto;
- **equivalenza**, ovvero possibilità di uno Stato di non fornire più informazioni rispetto a quelle ottenibili nell'ambito dei procedimenti nazionali. Parallelamente, non possono essere formulate richieste finalizzate ad ottenere dati e informazioni che, in base al proprio ordinamento, non potrebbero essere ottenute;
- **sussidiarietà**, ovvero possibilità di formulare una richiesta di informazioni solo dopo essere ricorsi a tutti gli strumenti nazionali a disposizione.

Il paragrafo 3 dell'art. 26 del Modello Ocse contiene, inoltre, disposizioni specifiche volte a limitare, a determinate condizioni, l'impegno degli Stati contraenti ad aderire alle **istanze di cooperazione** ricevute. Viene previsto, in particolare, che uno Stato non è obbligato:

- ad adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione o alla propria prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente nel mettere a disposizione le informazioni richieste¹⁹;
- a fornire informazioni:

nismi incaricati dell'applicazione della legge e con le Autorità giudiziarie su alcune questioni altamente prioritarie (ad esempio, lotta al riciclaggio, corruzione, finanziamento del terrorismo).

¹⁹ Qualora, invece, uno strumento in vigore nello Stato richiedente o in quello destinatario della richiesta risultasse più ampio di quelli previsti dalla legislazione dell'altro Stato, esso sarebbe comunque utilizzabile in quanto non sarebbe in contrasto con la limitazione imposta dalle convenzioni.

- che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o alla propria prassi amministrativa o di quella dell'altro Stato contraente;
- che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale²⁰ o un processo commerciale o quelle la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

Dal successivo paragrafo 5 si rileva, tuttavia, che le suddette limitazioni non devono essere intese quale *escamotage* per non fornire informazioni in possesso di banche, società fiduciarie e finanziarie e ogni altro ente creditizio.

A quest'ultimo riguardo, occorre precisare che né l'art. 26 del Modello Ocse né le disposizioni comunitarie in tema di cooperazione (Dir. n. 77/799/CEE e Reg. (CE) n. 1798/2003) disciplinano espressamente il segreto bancario. Ne consegue che le indagini bancarie devono essere trattate alla stregua di qualunque altro mezzo di indagine, ragion per cui possono formare oggetto dello scambio di informazioni nel rispetto delle regole generali.

Ne consegue che:

- per acquisire la **documentazione** intrattenuata presso la filiale estera di una banca italiana o presso un ente creditizio all'estero, si deve ricorrere allo strumento dello scambio di informazioni ed alle convenzioni bilaterali per evitare la doppia imposizione;
- è possibile dar corso in Italia ad una **richiesta d'indagine bancaria** nel rispetto delle procedure dettate dalla normativa domestica (artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972), a condizione che analoga richiesta, ove inoltrata dal nostro Paese, possa essere concretamente corrisposta dallo Stato interpellato²¹.

²⁰ La nozione di segreto va ricavata dalle norme sullo scambio di informazione dei Modelli Ocse e Onu e non dalle leggi nazionali degli Stati contraenti. Il segreto contemplato in tali norme attiene, in particolare, alla generalità delle attività economiche svolte negli Stati contraenti e protegge ogni conoscenza, cui abbia accesso un gruppo limitato di persone, suscettibile di sfruttamento economico e la cui divulgazione possa procurare un vantaggio a terzi.

²¹ Allo stato, i Paesi che hanno mostrato disponibilità ad effettuare lo scambio di informazioni bancarie con l'Italia sono l'Australia, l'Austria, la Russia, la Francia, la Germania, l'Olanda, la Spagna e gli Stati Uniti. Ove richiesti da questi Paesi, l'Italia dovrà fornire, pertanto, i dati bancari d'interesse, non potendo frapporre ostacoli di sorta quali l'interesse nazionale o la mancanza della qualifica di contribuente, in capo al soggetto non residente. In tal senso si esprime anche la circ. n. 33/E del 18 aprile 2002 dell'Agenzia delle Entrate (in *"il fisco"* n. 17/2002, fascicolo n. 2,

Su un piano generale, l'obbligo di scambiare informazioni persiste, ai sensi del paragrafo 4 dell'art. 26 del Modello Ocse, anche quando queste ultime non siano necessarie ai fini interni dello Stato interpellato.

Per tale motivo, lo Stato "richiesto" adotterà tutte le misure normative (leggi, decreti, regolamenti) per acquisire e trasmettere i dati richiesti, prescindendo dalla loro eventuale utilità fiscale interna (*domestic tax interest*).

Passando ai profili procedurali, si evidenzia che l'art. 26 nulla dice con riferimento alle diverse modalità con cui lo scambio di informazioni può essere attuato mentre il Commentario Ocse distingue tre distinte tipologie:

- **a richiesta**, quando l'Autorità competente di uno Stato contraente desidera acquisire dati e informazioni per verificare l'osservanza delle disposizioni fiscali nazionali da parte di un determinato soggetto – persona fisica o giuridica – nei cui confronti sia già stata intrapresa una specifica attività ispettiva di tipo fiscale, dopo aver esaurito tutte le fonti di informazione previste dall'ordinamento interno (principio di sussidiarietà). La richiesta deve riguardare un "caso particolare" e comporta per lo Stato destinatario un obbligo di attivazione²²;

pag. 2486), ove viene sottolineato che "una volta superati i problemi interni che ostano alla loro raccolta, lo scambio delle informazioni di carattere bancario non subisce limiti se tra i due paesi, richiedente e richiesto, opera la reciprocità".

²² Il paragrafo 4 dell'art. 5 prevede che lo Stato contraente deve assicurarsi che le autorità competenti per lo scambio abbiano la possibilità di fornire e ottenere una serie di notizie e informazioni per rispondere alle richieste, con ciò intendendo, evidentemente, che, in relazione a quelle notizie e informazioni, non possa essere opposto un rifiuto. La formulazione del Modello Ocse viene sostanzialmente ripresa dalla convenzione del Consiglio d'Europa e dal Modello Ciat, che, tuttavia, disciplinano in modo molto più dettagliato tanto gli obblighi che incombono sullo Stato destinatario quanto le relative modalità di attuazione. Nel caso in cui, pur in presenza delle condizioni che consentono a uno Stato di fornire le informazioni, la richiesta non venga soddisfatta, può ipotizzarsi una violazione dell'accordo, in forza dell'art. 26 della convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati, secondo cui "ogni trattato in vigore vincola le parti e deve essere eseguito in buona fede". Dalla violazione sostanziale del trattato (ovvero di una clausola essenziale dello stesso) deriva, come regola generale del diritto internazionale, la facoltà, della parte non inadempiente, di recedere dal trattato stesso. Nel caso di specie, tuttavia, appare più ragionevole ritenere che la mancata trasmissione delle informazioni determini l'assenza del principio di reciprocità, liberando, pertanto, l'altro Stato dall'obbligo di fornire, a sua volta, eventuali informazioni richieste. Appare dubbio, infatti, che la violazione dell'obbligo di fornire informazioni con-

- **spontaneo**, nel caso in cui uno Stato abbia acquisito, attraverso indagini svolte al proprio interno, informazioni ritenute d'interesse per un altro Stato e le trasmetta a quest'ultimo in assenza di una richiesta preventiva o di un accordo specifico;
- **automatico**, quando le informazioni su una o più categorie reddituali, aventi la loro fonte in uno Stato contraente e percepite nell'altro Stato, vengono trasmesse sistematicamente all'altro Stato, il quale, a propria discrezione, potrà effettuare i riscontri del caso. In tale ipotesi, devono essere concordate le categorie reddituali ovvero i singoli elementi che devono essere oggetto della cooperazione, nonché le procedure e le relative modalità di attuazione.

A quest'ultimo riguardo, si evidenzia che l'Autorità di governo – da identificarsi in Italia, a seconda dei casi, nel Ministro dell'economia e delle finanze²³ o nel Capo del Dipartimento delle finanze²⁴ – è responsabile delle questioni relative alla definizione degli accordi, mentre l'attuazione pratica delle convenzioni e degli strumenti pattizi viene delegata a uno specifico servizio dell'Amministrazione fiscale.

Nel dettaglio, il Comando Generale della Guardia di finanza, con determinazione dell'11 febbraio 1998 del Ministro delle finanze *pro tempore*, è stato designato, unitamente al Dipartimento delle Entrate (ora Agenzia delle Entrate), quale Autorità, abilitata ad attuare lo scambio di informazioni **a richiesta** ai sensi dell'art. 2 della Dir. n. 77/799/CEE nonché delle vigenti convenzioni per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali; la competenza ad attuare lo scambio **automatico** e **spontaneo** è, invece, attribuita all'Agenzia delle Entrate e alla Direzione Relazioni Internazionali del Dipartimento delle finanze.

In assenza di una casistica predefinita delle fattispecie al ricorrere delle quali è necessario attivare lo scambio di informazioni, la prassi dell'Amministrazione finanziaria vuole che la **cooperazione** venga richiesta ogniqualvolta, nel corso di un'attività ispettiva ai fini fiscali, oc-

figuri una violazione sostanziale. In tal senso, cfr. M. Barassi, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in "Rivista di diritto tributario internazionale", 1999, pag. 131.

²³ Per le convenzioni contro le doppie imposizioni e per la convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale.

²⁴ Per la Dir. n. 77/799/CEE.

corra conoscere ogni notizia relativa a un soggetto economico italiano:

- che intrattenga rapporti economici/finanziari con altri soggetti residenti, domiciliati o situati in Stati esteri;
- legato, per quanto attiene alla produzione del proprio reddito, al territorio di uno Stato estero;
- che si sospetti abbia proceduto a delocalizzare il proprio reddito ricorrendo a tecniche di *tax planning*.

La **cooperazione** ai fini delle imposte sui redditi può essere, altresì, attivata:

- per determinare i redditi imponibili in Italia dei soggetti non residenti;
- per determinare l'effettiva residenza fiscale del contribuente che risulti fittiziamente residente o domiciliato in un altro Stato estero;
- per contrastare il fenomeno della esterovestizione;
- nel caso di operazioni infragruppo, allorché una o più società siano localizzate all'estero.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni non prevedono, generalmente, disposizioni particolari e, pertanto, le richieste vengono inoltrate e ricevute in forma libera. Va da sé, tuttavia, che il maggiore dettaglio dell'istanza può agevolare e rendere maggiormente puntuale il riscontro richiesto.

Di norma, i responsabili delle autorità competenti si scambiano delle lettere indirizzate alla persona, recanti nell'oggetto l'indicazione degli estremi della convenzione che costituisce la base giuridica della mutua assistenza.

Oltre ai dati identificativi del soggetto italiano ed estero²⁵, devono essere precisati l'annualità e il ti-

²⁵ Per le persone fisiche: nome, cognome, data e luogo di nascita, residenza e/o domicilio, codice fiscale e partita Iva,

po di imposta cui si riferisce la richiesta e la relativa motivazione, con indicazione degli elementi sospetti di indagine, ovvero delle transazioni economiche o commerciali sospette, che legittimano lo scambio di informazioni, degli elementi di collegamento territoriale con il Paese interpellato nonché di ogni altra notizia di interesse.

In allegato a tale corrispondenza, se necessario, viene altresì inoltrata copia di fatture o di altro tipo di documentazione commerciale, in relazione alla quale sia eventualmente richiesto un controllo di veridicità della sottostante operazione commerciale.

Un ulteriore aspetto, che si ritiene di particolare interesse, concerne l'eventuale diritto dei contribuenti interessati e dei terzi a ricevere notifica della procedura in atto nei loro confronti nel Paese estero richiesto. Al riguardo, la situazione è estremamente eterogenea, in quanto le legislazioni interne disciplinano tale tematica con modalità talvolta estremamente diversificate.

Il paragrafo 14.1 del Commentario affronta la problematica su un piano generale, puntualizzando che le procedure di notifica non dovrebbero mai intralciare o ritardare la cooperazione e che lo Stato richiesto dovrebbe informarne il richiedente, precisandone gli effetti²⁶.

attività esercitata (dichiarata o presunta), eventuali altri recapiti; per le persone giuridiche: denominazione della società od ente, indirizzo della sede (legale, amministrativa ed operativa) e di eventuali filiali all'estero, eventuali altri recapiti, oggetto sociale, codice fiscale e partita Iva, attività esercitata (dichiarata o presunta), eventuali elementi anagrafici del soggetto che opera per conto della società.

²⁶ Secondo il Commentario, infatti, "*notification procedures should not ... be applied in a manner that, in the particular circumstances of the request, would frustrate the efforts of the requesting State. In other words, they should not prevent or unduly delay effective exchange of information*".