

Università degli Studi di Pavia
Facoltà di Giurisprudenza
Corso di Laurea in Giurisprudenza

TESI DI LAUREA di DIRITTO TRIBUTARIO
LA COLLABORAZIONE INTERNAZIONALE IN
TEMA DI ACCERTAMENTO DELLE OPERAZIONI
TRANSNAZIONALI

Relatore: Chiar.ma Prof.ssa Silvia CIPOLLINA
Correlatore: Chiar.mo Prof. Franco MOSCONI

Candidato: Stefano LAMPONE

Anno Accademico 1998/1999

INDICE

PREMESSA

- I) INTERNAZIONALIZZAZIONE DELL'ECONOMIA
E ORDINAMENTO NAZIONALE.....p. 3
- II) EVOLUZIONE STORICA DELLA COLLABORAZIONE
INTERNAZIONALE: le convenzioni bilaterali e
la normativa Comunitaria.....p. 10
- III) GLI ORGANI DELLA COLLABORAZIONE.....p. 16

PARTE PRIMA: CONVENZIONI ED ACCORDI BILATERALI

- 1) LE CONVENZIONI BILATERALI PER EVITARE LE
DOPPIE IMPOSIZIONI E PREVENIRE LE EVASIONI
FISCALI: l'art.26 del modello OCSE.....p. 25
- 2) GLI ACCORDI AMMINISTRATIVI FINALIZZATI
ALL'EFFETTUAZIONE DI VERIFICHE SIMULTANEE
.....p. 44
- 3) I DATI ACQUISITI MEDIANTE ROGATORIA
INTERNAZIONALE.....p. 57

PARTE SECONDA: NORMATIVA COMUNITARIA

- 4) LA DIRETTIVA CEE 77/799 E SUA EVOLUZIONE.....p. 67
- 5) IL REGOLAMENTO CEE 218/92.....p. 85
- 6) ALTRI CASI DI COLLABORAZIONE INTERNAZIONALE
.....p.103

CONCLUSIONI.....p.130

PREMESSA

I) INTERNAZIONALIZZAZIONE DELL'ECONOMIA E ORDINAMENTO NAZIONALE

Nel corso del XX° secolo si è assistito al fenomeno di una sempre crescente internazionalizzazione dell'economia, favorito dallo sviluppo dei mezzi di comunicazione, dalla progressiva riduzione delle normative protezionistiche e dalla conseguente maggior facilità di spostamento di persone, beni e capitali.

In misura corrispondente è quindi sorta la necessità, da parte dei vari Stati, di poter fruire di strumenti adeguati di collaborazione in materia di informazione ed accertamento circa le operazioni economiche transnazionali, poste in essere da controparti residenti in Nazioni diverse e non controllabili direttamente dalle singole Autorità fiscali; infatti il fondamentale principio del rispetto delle sovranità nazionali, che informa le relazioni internazionali, vieta, in linea generale, alle autorità di uno Stato sia giudiziarie che fiscali, di compiere atti ufficiali nel territorio di un altro Stato; in proposito risulta tuttora illuminante la definizione

dell'assistenza internazionale in materia tributaria fornita dall'autore Udina nel suo trattato "Il diritto internazionale tributario" steso nel 1949: "un'attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare i fini di uno di essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione".

I rapporti economici e finanziari instauratisi tra soggetti di Stati diversi, del resto, possono facilmente divenire oggetto di conflitti positivi in tema di tassazione; infatti i criteri seguiti dagli Stati per far valere la propria pretesa impositiva sono fondamentalmente due: il principio della fonte o situs del reddito e quello della residenza o domicilio fiscale del soggetto sul quale grava il tributo.

A tal proposito è opportuno evidenziare che, ai fini delle imposte dirette, l'attuale sistema tributario italiano prevede il principio della tassazione del reddito mondiale (artt.3 e 15 TUIR) del soggetto residente nel territorio dello Stato; pertanto vengono considerati, ai fini della determinazione della base imponibile, tutti i redditi ovunque prodotti e quindi anche quelli di provenienza

estera; i non residenti, dal canto loro, sono soggetti a tassazione per i soli redditi prodotti nel territorio nazionale. In assenza di specifiche convenzioni internazionali però, la normativa italiana garantisce al residente un credito d'imposta pari all'ammontare del tributo effettivamente pagato nell'altro Stato.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto invece, indipendentemente dall'ubicazione del soggetto che effettua le operazioni, vige il principio della territorialità dell'imposta per cui risultano imponibili le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato (art.1 DPR 633/72).

Il processo di avvicinamento degli Stati sul tema della collaborazione in materia fiscale non è stato comunque scevro di difficoltà e, ancora oggi, non può dirsi completo; nel tempo infatti si è sempre riscontrata una certa riluttanza alla cooperazione fiscale; la delicatezza del comparto e la diffidenza nei confronti della collaborazione trovano ancora oggi un chiaro esempio nel campo penale con il particolare trattamento riservato al reato tributario, considerato dalla maggior parte degli ordinamenti positivi come un'infrazione di esclusiva

rilevanza interna, al punto che la Convenzione Europea d'extradizione del 1957 e la Convenzione Europea di assistenza giudiziaria del 1959 escludono la possibilità di collaborazione quando la richiesta riguardi reati fiscali. Tale orientamento risulta tuttora predominante, infatti anche la Convenzione sul riciclaggio del 1990 continua a tollerare il rifiuto di collaborazione in caso di presenza di violazioni di natura tributaria. Di diversa impostazione appare solo la recente Convenzione sull'extradizione tra gli Stati membri dell'Unione Europea che, superando tali anacronistiche concezioni, prevede espressamente all'art.6 la possibilità di concedere estradizioni anche per le violazioni fiscali costituenti reato.

La cooperazione, dal canto suo, si è evoluta nel tempo, passando da una fase iniziale di estrema rigidità formale nella quale venivano utilizzati esclusivamente gli istituti del diritto internazionale, quali i trattati bilaterali o multilaterali, all'attuale varietà di posizioni giuridiche ove unitamente ai trattati coesistono elaborazioni normative di natura Comunitaria, quali i regolamenti e le direttive,

nonché accordi stipulati direttamente tra singole Amministrazioni interessate.

Nonostante il continuo aumento degli scambi di informazioni e notizie, tali sistemi sono ancora caratterizzati da numerose difficoltà di funzionamento riconducibili, in linea di massima, alle persistenti differenze tra gli ordinamenti giuridici, alla mancanza o alla ancora recente istituzione di appositi organismi di coordinamento interni alle singole Amministrazioni Fiscali, alla non sempre chiara definizione delle modalità di realizzazione degli scambi ed infine alla mole di adempimenti burocratici che, già notoriamente onerosi in contesti nazionali, finiscono con l'assommarsi tra loro quando ad essere interessate sono due o più Amministrazioni di Paesi diversi.

Un principio di fondamentale importanza da tenere in evidenza in quanto valido sia nel settore penale, che in quello amministrativo, è il rispetto degli strumenti normativi; gli elementi eventualmente acquisiti irrualmente non potranno infatti essere utilizzati in forma ufficiale in sede di verbalizzazione e di un successivo eventuale accertamento in quanto minati da

un vizio di forma insanabile. D'altro canto le informazioni ricevute da altri Stati godono di una speciale tutela di riservatezza nell'ambito del sistema normativo nazionale come sancito dall'art.2 del Decreto del Ministero delle Finanze n.603 del 29.10.96 che, in attuazione della legge 241/90 in tema di diritto di accesso ai documenti amministrativi, prevede che al fine di salvaguardare la continuità e la correttezza delle relazioni internazionali siano sottratte al diritto di accesso, tra le altre, le categorie di documenti riguardanti:

- l'attività investigativa ed ispettiva la cui diffusione può pregiudicare l'attività di indagine di organismi nazionali ed esteri, incidendo sulla correttezza delle relazioni internazionali;
- gli accordi di cooperazione, anche di carattere investigativo nei settori istituzionali sviluppati con l'apporto e la collaborazione di organismi di polizia, fiscali e doganali esteri, nonché dei servizi della Commissione dell'Unione Europea e di altri organismi comunitari ed internazionali.

Ulteriore aspetto da non sottovalutare è il fatto che l'efficacia obbligatoria della mutua assistenza amministrativa trova numerose limitazioni normative anche in relazione al fatto che il settore fiscale/tributario spesso rivela aspetti comuni con i più svariati interessi dell'economia nazionale ed internazionale e si è quindi reputato necessario lasciare agli Stati una grande discrezionalità nella gestione di tali attività. Per questa serie di motivi i Paesi più sviluppati hanno affrontato a più riprese la problematica al fine di prevenire e reprimere l'evasione fiscale e di contemperare le, a volte contrastanti, esigenze dei differenti sistemi tributari, ampliando e rivisitando più volte, in base alle esperienze maturate, gli istituti propri della materia.

Infine è opportuno non dimenticare che le transazioni commerciali e finanziarie internazionali, oltre a rappresentare l'inevitabile conseguenza dell'infittirsi dei rapporti internazionali, d'altro canto possono prestarsi quale formidabile strumento di evasione fiscale o di riciclaggio di capitali di provenienza illecita; pertanto anche il carattere conclamatamente internazionale della criminalità organizzata e/o economica rendono vieppiù

necessaria la cooperazione internazionale; anche per questo agli accordi contro la doppia imposizione internazionale si affiancano, con carattere costante, le norme contro l'evasione fiscale internazionale, introdotte nelle Convenzioni sotto forma di disposizioni di carattere strumentale, quali lo scambio di informazioni o la lotta all'abuso dei trattati (cosiddetto "treaty shopping") e le fonti normative di carattere sovranazionale quali le fonti C.E.E..

II) EVOLUZIONE STORICA DELLA COLLABORAZIONE INTERNAZIONALE

a) Le convenzioni bilaterali

La forma più datata di collaborazione internazionale, sviluppatasi particolarmente agli inizi della seconda metà di questo secolo riguarda la doppia imposizione; si tratta normalmente delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale internazionale.

Non mancano però esempi di trattati risalenti al XIX° secolo; è infatti del 18 agosto 1843 la stipula della “Convenzione fiscale internazionale” tra la Francia ed il Belgio, primo esempio di accordo di assistenza amministrativa, anche se limitata alla riscossione dei tributi di registro e di successione; analoghe convenzioni verranno stipulate nel 1845 tra il Belgio e l’Olanda e tra il Belgio ed il Lussemburgo. Sempre nel secolo scorso hanno visto la luce numerosi trattati bilaterali, rientranti perlopiù nell’ambito del diritto commerciale internazionale, contenenti disposizioni di carattere fiscale quali ad esempio il “Trattato di stabilimento” tra Francia e Spagna del 1862 contenente clausole sui sovraprofiti di guerra o le clausole “della nazione più favorita” o “di parità di trattamento” che dai trattati commerciali estendevano la loro efficacia anche ai rapporti tributari tra gli Stati contraenti.

Giungendo al XX° secolo si può riscontrare come solo in seguito alla fine della prima Guerra Mondiale sorgano alcune convenzioni ma finalizzate esclusivamente alla composizione delle pendenze fiscali sorte dai nuovi assetti territoriali conseguenti alla dissoluzione

dell'Impero Austro-Ungarico; altre convenzioni seguiranno, dettate invece da ragioni di stretta contiguità territoriale (quali la convenzione tra Francia e Principato di Monaco del 1925 e quella tra Italia e San Marino del 1939) o dalla necessità di affermazione egemonica delle potenze continentali nei confronti degli Stati di minore potenza. La Società delle Nazioni, riscontrando i limiti delle convenzioni sino ad allora stipulate, affrontò il problema dell'assistenza amministrativa incentrando la propria attenzione sulla inscindibilità concettuale della problematica della lotta all'evasione fiscale e di quello relativo alle doppie imposizioni; furono stilati così due progetti di convenzione unificati poi nel 1943 nel "Progetto di convenzione bilaterale" approvato quello stesso anno dai Membri del Comitato fiscale della Società delle Nazioni e stilato in maniera definitiva dallo stesso Comitato riunitosi a Londra nel 1946 .

Le attuali convenzioni contro le doppie imposizioni vengono normalmente predisposte dagli Stati contraenti sulla scorta di appositi *modelli* predisposti in sede OCSE (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo

economico) e ONU anche se non mancano Stati (ad esempio l'Olanda o gli Stati Uniti) o comunità di Stati (quali i paesi arabi, il Patto Andino, i paesi africani dell'OCAM) che hanno predisposto propri schemi base ai quali ispirarsi.

Il modello di Convenzione contro le doppie imposizioni adottato dall'Italia è il modello OCSE del 1963; la versione originaria prevedeva una generica possibilità di scambio di informazioni, le successive rivisitazioni del 1977 e del 1992 hanno perfezionato il meccanismo di scambio ed i criteri di utilizzabilità delle stesse. Attualmente sono quindi state stipulate o predisposte circa un'ottantina di convenzioni con altri Stati di cui una sessantina già in vigore; ciò che più rileva ai fini della presente trattazione è, come vedremo, l'art.26 del predetto modello che riguarda, nel particolare, gli scambi di informazioni.

Nel corso degli anni ottanta si è venuta sviluppando un'ulteriore forma di accordo amministrativo bilaterale tra gli Stati, finalizzato all'esecuzione di verifiche simultanee ad imprese multinazionali, o gruppi di imprese che svolgono le proprie attività in entrambe gli

Stati contraenti; tali imprese sono oggetto di particolare attenzione in quanto nella maggior parte dei casi vengono create con lo scopo di affiancare al classico obiettivo di massimizzare la redditività degli investimenti, quello di sfruttare le divergenze tra i vari ordinamenti tributari al fine di diminuire la pressione fiscale complessiva ottenendo il massimo risparmio di imposta possibile.

Questi accordi, stipulati direttamente dalle Amministrazioni interessate, non sono soggetti a ratifica parlamentare in quanto hanno carattere prettamente tecnico-operativo e trovano il loro fondamento giuridico nelle previsioni contenute nell'ambito delle Convenzioni contro le doppie imposizioni in precedenza stipulate.

Il primo rilevabile in Italia è stato quello con gli Stati Uniti, firmato il 31 marzo 1983 e integrato nel 1985 con l'ulteriore previsione di operatività in caso di violazioni fiscali connesse ad illeciti penali; a questo sono seguiti accordi similari stipulati nel 1985 con la Francia, nel 1987 con l'Austria; nel 1997 si è avuto un particolare sviluppo di tale tipo di accordi che sono infatti stati

stipulati con Danimarca, Belgio, Slovacchia, Svezia ed Ungheria.

b) La normativa Comunitaria

Già il trattato di Roma del 1956, istitutivo della CEE, agli artt.99, 100, 101, attribuiva al Consiglio facoltà relative all'avvicinamento delle legislazioni dei singoli Stati allo scopo di realizzare il mercato unico; la Risoluzione del 22 marzo 1971 aggiunse a tale affermazione di principio le prime basi per l'attuazione di una legislazione fiscale comune. L'esigenza di creare il Mercato comune ha spinto, dapprima, a studiare un sistema uniforme nel settore dell'imposizione indiretta e poi a creare degli strumenti normativi atti a favorire lo scambio di informazioni per fronteggiare le possibilità di frode e di evasione fiscale, per limitare il rischio delle doppie imposizioni e le disparità di trattamento con riguardo alla base imponibile e le relative aliquote.

Il 10 Febbraio 1975 il Consiglio delle Comunità Europee emanava una Risoluzione con la quale prendeva l'avvio il progetto per un sistema europeo di lotta contro la frode e l'evasione fiscale internazionale; da tale attività

preparatoria nasceva il 19 dicembre 1977 la direttiva n°799/77 concernente la mutua assistenza amministrativa tra i Paesi membri nel campo delle imposte dirette e si sostanziava fundamentalmente in scambi di informazioni; il campo d'applicazione veniva poi esteso con la direttiva 1070/79 al campo IVA (entrambe recepite con il DPR 506/82) e con la direttiva 108/92 alle accise. In vista della realizzazione del mercato unico era poi stato programmato un rafforzamento della mutua assistenza concernente tutte le imposte, ma allo stato attuale ha visto la luce solo il regolamento 218/92 del 27 gennaio 1992 limitato allo specifico settore dell'I.V.A. negli scambi intracomunitari. In ordine di tempo, l'ultimo provvedimento di interesse emanato è il Regolamento n° 2185/96 relativo ai "controlli ed alle verifiche sul posto" effettuati dalla Commissione ai fini della tutela degli interessi finanziari delle Comunità Europee contro le frodi e le altre irregolarità; tale strumento, pur riguardando il settore delle frodi Comunitarie perpetrate ai danni delle risorse proprie, non esclude che gli elementi acquisiti possano

essere sfruttati, ove suscettibili di utili sviluppi, ai fini fiscali dalle singole Amministrazioni Finanziarie.

III) GLI ORGANI DELLA COLLABORAZIONE

L'attuazione di ogni tipologia di collaborazione sin qui accennata è vincolata all'individuazione di uno o più Organi Centrali dell'Amministrazione Finanziaria di ciascun singolo Paese autorizzati a gestire i rapporti con gli omologhi esteri sia nella valutazione e trasmissione delle richieste originate dai propri organi periferici sia nella valutazione e trasmissione per l'esecuzione a questi delle richieste pervenute dall'estero; tali Organi Centrali, definiti nei trattati e negli atti normativi Comunitari come "Autorità Competenti", sono individuati, per ciò che concerne il nostro Paese, con direttive del Ministro delle Finanze; chi materialmente eseguirà gli accertamenti e i controlli necessari saranno però gli organismi dipendenti dalle Direzioni Regionali delle Entrate (Uffici I.V.A. e Uffici Distrettuali Imposte Dirette), dal Dipartimento delle Dogane e I.I. (Uffici doganali) ed i Reparti della Guardia di Finanza (Nucleo Centrale,

Nuclei Regionali e Provinciali di Polizia Tributaria, Comandi di Compagnia, Tenenza e Brigata).

Organo centrale deputato all'applicazione degli accordi internazionali bilaterali di mutua assistenza amministrativa è, per l'Italia, una struttura centrale del Ministero delle Finanze denominata Ufficio per gli Studi di Diritto Tributario Comparato e per le Relazioni Internazionali, istituita presso il Segretariato Generale del predetto Dicastero.

Per ciò che concerne l'applicazione della Direttiva CEE 799/77 l'Autorità competente per l'Italia è il Ministro delle Finanze o un suo rappresentante.

Per l'applicazione del Regolamento CEE 218/92 invece il Capo del Dicastero ha individuato, con Direttiva del 07 gennaio 1994, quali Autorità competenti gli organi ordinariamente preposti alla gestione ed al controllo dell'IVA comunitaria e più precisamente: il SECIT, il Comando Generale della Guardia di Finanza, il Dipartimento delle Dogane e il Dipartimento delle Entrate; inoltre, sempre con il medesimo provvedimento, è stato istituito il CLO (Ufficio Centrale di Collegamento) che costituisce la struttura di riferimento a livello

nazionale per la gestione ed il controllo degli scambi di informazione. Tale struttura, inquadrata all'interno del già nominato Ufficio per gli Studi di Diritto Tributario Comparato e per le Relazioni Internazionali, è presieduto da un Dirigente Superiore dello stesso Ufficio e composta dai rappresentanti delle sopra citate Autorità competenti.

A livello Comunitario è poi stato istituito lo SCAC (Comitato permanente per la cooperazione amministrativa), composto dai rappresentanti dei CLO nazionali e presieduto da un rappresentante della Commissione Europea; si occupa prioritariamente dello sviluppo del sistema di cooperazione, anche mediante l'analisi dei sistemi di frode fiscale via via emergenti nel tempo. All'interno di tale struttura, prevista dall'art.10 del Regolamento 218/92 e che ha sede in Bruxelles presso la Commissione della Comunità Europea - Direzione Generale delle Dogane e delle Imposte Indirette - DGXXI, viene operato il coordinamento della cooperazione in materia di IVA e vengono stabilite le strategie in materia di procedura per la gestione degli accordi, rilevamento e risoluzione dei problemi,

individuazione ed adozione di migliorie al sistema e azioni antifrode.

Merita altresì di essere menzionata in questa sede un'altra struttura di coordinamento informativo sovranazionale: l'UCLAF (Unità di Coordinamento della Lotta Antifrode) che, occupandosi dell'interscambio informativo in materia di bilancio e di risorse proprie dell'Unione Europea, opera in un settore le cui risultanze in tema di frodi comunitarie, spesso portano alla scoperta di profili di notevole interesse tributario utilizzabili dalle singole Amministrazioni Fiscali; a questo va aggiunto che il prefato organo costituisce altresì un consolidato punto di riferimento nella ricerca e sviluppo di linee informative anche in ambito extracomunitario e al di fuori degli strumenti forniti dalla mutua assistenza amministrativa.

Esistono poi una serie di strutture esterne utilizzabili dagli Organi Centrali dell'Amministrazione Finanziaria per ottenere informazioni di carattere generale su compagnie societarie, fatturato, stato economico, amministratori, utenze telefoniche ed altre notizie utili nei confronti di imprese operanti in numerosi Paesi del

mondo, anche in assenza di specifiche convenzioni, grazie ad idonee forme di collaborazione instaurate con l'Istituto per il Commercio con l'Estero e la Commissione C.E./D.G. XXI - Servizio Antifrode.

La collaborazione con il citato I.C.E. permette di avere le richiamate notizie per imprese operanti in quei Paesi esteri nei quali l'Istituto abbia Uffici periferici.

Il ricorso alla predetta Commissione C.E. consente invece di accedere alla banca dati internazionale Duns & Bradstreet nei suoi due livelli World base e D & B; la prima banca dati fornisce informazioni sintetiche su circa 38 milioni di imprese di tutto il mondo sulla base di un compenso forfetario erogato dalla Commissione C.E.; la seconda consente di ottenere informazioni più dettagliate di natura commerciale, bancaria, finanziaria e fiscale dietro erogazione di un compenso per ogni interrogazione che varia attualmente, da un minimo di £ 170.000 per i Paesi Europei, ad un massimo di £.700.000 per le imprese con sede in Giappone o negli Stati Uniti.

Naturalmente esistono poi rapporti di carattere confidenziale e riservato instaurati direttamente con

Organismi tributari ed investigativi esteri dagli omologhi nazionali.

Le informazioni acquisite tramite gli ultimi canali visti, che potremmo definire “alternativi”, per il loro carattere confidenziale ed in assenza di specifici strumenti convenzionali o normativi, non possono trovare alcun utilizzo in forma ufficiale.

PARTE PRIMA

CONVENZIONI ED ACCORDI BILATERALI

CAPITOLO PRIMO

LE CONVENZIONI BILATERALI PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI E PREVENIRE LE EVASIONI FISCALI: l'art.26 del modello OCSE

L'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economici ha, come abbiamo accennato, lo scopo principale di promuovere il coordinamento dei vari sistemi economici ed eliminare o contenere gli ostacoli agli scambi internazionali.

Per raggiungere tale obiettivo si è rivelato indispensabile trovare delle soluzioni per i conflitti positivi circa l'imponibilità dei redditi prodotti da non residenti; le soluzioni possibili individuate sono quella di dichiarare il reddito tassabile solo nel Paese di residenza del beneficiario (adottata solitamente, ad esempio, per i redditi di lavoro autonomo), solo nel Paese della fonte (ad esempio per i redditi degli

immobili) oppure riconoscere la tassabilità nel Paese di residenza del beneficiario ed in quello della fonte con opportuni correttivi (applicato per redditi di impresa, di lavoro dipendente, da capitale).

Il modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE poggia su due indirizzi fondamentali, volti a ridurre reciprocamente il potere impositivo dei singoli Stati:

- lo Stato di residenza del contribuente deve tendenzialmente eliminare la reiterazione del prelievo tributario con il metodo dell'esenzione o del credito di imposta pari all'importo pagato nell'altro paese;
- lo Stato ove è ubicata la fonte del reddito riduce la propria imposizione sui redditi ivi prodotti in corrispondenza delle eventuali imposte pagate nel paese di residenza, sia mediante limitazione delle categorie di reddito tassabili in base al requisito della territorialità, sia contenendo l'entità del prelievo.

Il risultato dovrà essere quello che il contribuente con reddito prodotto in un altro Stato non dovrebbe, alla fine, pagare più imposte di quante dovrebbe versarne se il

medesimo reddito fosse stato percepito nel Paese di residenza.

Particolare attenzione è stata poi riservata al fenomeno dell'evasione fiscale, definita del Rapporto del Comitato Fiscale dell'O.C.S.E. del 1980 come "un comportamento di violazione della legge, anche omissivo o addirittura fraudolento, con l'intento di sfuggire al pagamento dell'imposta" e come tale ritenuto un evento da combattere anche mediante la creazione di appropriati sistemi di scambio di informazioni.

Il modello di convenzione attualmente vigente risulta tendenzialmente suddiviso in sei parti così distinguibili:

- a) campo di applicazione (artt. 1-2);
- b) aspetti definatori (artt. 3/5);
- c) imposte sui redditi (artt. 6/21);
- d) imposte sul patrimonio (art.22);
- e) metodi per l'eliminazione delle doppie imposizioni (art.23);
- f) disposizioni speciali (artt.24/30).

L'art.26 del modello OCSE che disciplina lo scopo, l'ambito soggettivo e quello oggettivo degli scambi di informazioni tra gli Stati contraenti è ricompreso in

quest'ultima tranche di disposizioni; si tratta in realtà di una forma di mutua assistenza tra le Autorità competenti nell'espletamento delle rispettive potestà tributarie ed ha la triplice funzione di salvaguardare l'esercizio dei poteri di accertamento fiscale da parte del singolo Stato, di tutelare il contribuente affinché la medesima imposizione non venga reiterata e, come diretta conseguenza, tende a garantire una regolare applicazione della Convenzione.

Le motivazioni che hanno reso opportuno inserire nella Convenzione la previsione di cooperazione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti sono da ricercarsi nel fatto che, per l'accertamento di questioni che ne richiedono l'applicazione, è fondamentale disporre di uno strumento di assistenza amministrativa; inoltre, in sede di predisposizione del "modello", vista la crescente internazionalizzazione delle relazioni economiche si è ritenuto di prevedere la possibilità di avere scambi di informazioni che riguardino l'applicazione della legislazione fiscale interna anche quando non si tratti di applicare una clausola specifica dell'accordo contro le doppie imposizioni.

La disposizione ha così previsto che le Autorità competenti degli Stati contraenti si scambino, nella misura più ampia possibile, le informazioni necessarie per l'applicazione della Convenzione e delle legislazioni nazionali relative alle imposte considerate nella stessa Convenzione, anche con la finalità di prevenire l'evasione fiscale; il paragrafo 1) dell'art.26 del "modello" recita infatti testualmente: "le Autorità competenti degli Stati contraenti scambiano le informazioni necessarie all'applicazione delle disposizioni della presente Convenzione o quelle delle legislazioni interne degli Stati contraenti relative alle imposte considerate dalla Convenzione nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione".

Al riguardo il modello è predisposto in modo tale che, in sede di stipula della Convenzione tra i due Stati, vengano espressamente indicate le categorie generali di reddito oggetto dell'accordo e il tipo di poteri impositivi, e quindi di tributi considerati; tale previsione costituisce il contenuto dell'art.2) della Convenzione che normalmente riporta, distinte per Paese, un elenco delle

imposte dirette ed indirette considerate, nonché una previsione di “apertura” con la possibilità di estensione dell’applicazione alle imposte future di natura identica o analoga che potranno essere istituite in aggiunta o in sostituzione di quelle in vigore all’atto della stipula. In proposito viene anche formulata una previsione di scambio di informazioni per così dire “normativo”, con il quale si vincolano le Autorità competenti alla reciproca comunicazione, alla fine di ogni anno, delle modifiche eventualmente apportate alle rispettive legislazioni fiscali.

Il Commentario allegato alla Convenzione prevede tre tipologie di scambio di informazioni: su richiesta, automatico e spontaneo.

Lo scambio su richiesta è quello che riguarda un caso determinato, che deve essere attuato solo quando le normali fonti nazionali siano già state utilizzate; si tratta della figura principale di collaborazione prevista dall’art.26.

Lo scambio automatico si ha quando tra due Paesi viene instaurato un rapporto di comunicazione sistematica di notizie con riferimento a categorie predeterminate (ad

esempio una o più tipologie di reddito prodotte in uno Stato ed incassate nell'altro); viene attuato solitamente per le situazioni statisticamente più a rischio, al fine di monitorarne l'andamento, aiutare l'altro Stato ad accertare le proprie imposte ed ottenere informazioni di ritorno.

Lo scambio spontaneo infine si ha quando, nel corso di accertamenti svolti da funzionari di uno Stato, emergano elementi o notizie che possano essere ritenute utili per l'accertamento dei tributi da parte di un'Amministrazione di un altro Stato

In deroga alla previsione dell'art. 1), che prevede che la Convenzione si applichi esclusivamente ai soggetti residenti in uno o entrambe gli Stati contraenti, lo scambio di informazioni, per espressa previsione del paragrafo 1) -2° comma dell'art.26, trova applicazione anche nei confronti dei soggetti non residenti.

Ai sensi del medesimo paragrafo, tutte le informazioni scambiate devono essere tenute segrete dallo Stato richiedente con le stesse modalità con le quali lo sarebbero le notizie di categorie equivalenti acquisite

nello Stato in base alla legislazione nazionale; di conseguenza le violazioni di tale disposizione posta a tutela del segreto delle informazioni acquisite, saranno (come indicato all'art.11 del Commentario) sanzionate secondo la legge penale ed amministrativa dello Stato ove queste siano state commesse.

Le informazioni così acquisite possono perciò essere comunicate solo alle persone e/o autorità incaricate dell'accertamento, della riscossione, dell'esenzione o applicazione del tributo, della decisione in ordine ai ricorsi e possono essere utilizzate anche nelle udienze pubbliche dei tribunali e nei giudizi; non possono però essere utilizzate per fini diversi da quelli interessanti la Convenzione e pertanto, qualora emergessero aspetti utili per altri settori (ad esempio quando emergano elementi di un reato non fiscale), si dovrà ricorrere allo strumento proprio di quel settore (nell'esempio di cui sopra alle convenzioni di assistenza giudiziaria). L'unica eccezione prevista è l'ipotesi in cui tali risultanze vengano fatte proprie da rapporti o sentenze rese pubbliche; in questo caso i dati emergenti direttamente

dall'atto o dalla sentenza saranno utilizzabili a pieno titolo in ogni settore in quanto per così dire "nazionalizzati" ma, eventuali ulteriori atti o informazioni non menzionate, non potranno comunque essere forniti o utilizzati.

Qualora uno degli Stati contraenti dovesse reputare che, il rendere pubbliche le informazioni nei tribunali o che l'utilizzo delle stesse per altri fini una volta rese pubbliche, sia contrario a qualche norma del proprio diritto interno dovrà esserne fatta menzione espressa nella convenzione e tale clausola avrà carattere vincolante per i contraenti.

Allo scambio informativo sono stati posti dei limiti e pertanto lo stesso, ai sensi del II° paragrafo dell'art.26 non potrà essere considerato vincolante dallo Stato destinatario della richiesta quando non esista la condizione di reciprocità o venga posto l'obbligo di:

- adottare provvedimenti in deroga alla propria legislazione nazionale e prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente;
- fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione nazionale e

prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente;

- fornire informazioni che potrebbero rivelare segreti commerciali, industriali o professionali, o processi commerciali o ancora quelle la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

Lo Stato che riceve la richiesta se, dopo una approfondita valutazione, ritenga che la stessa rientri nella casistica di cui sopra, potrà rifiutarsi di aderire a quanto richiesto.

Per meglio comprendere l'ampia discrezionalità esistente nell'individuazione concreta dei limiti sopraindicati è opportuno evidenziare come alcuni Stati, quali ad esempio il Giappone, la Gran Bretagna o gli Stati Uniti, già in sede di stesura del "modello" abbiano voluto indicare che avrebbero considerato contrario alla propria legislazione e prassi amministrativa il dare corso a richieste relative a casi che non riguardino un obbligo fiscale previsto dai rispettivi ordinamenti tributari.

Analizziamo nel prosieguo le già accennate limitazioni alla luce del Commento predisposto dalla stessa OCSE ed allegato al "modello".

Per ciò che concerne la reciprocità è opportuno sottolineare che lo Stato che riceve una richiesta è tenuto a soddisfarla raccogliendo le informazioni utili con le stesse modalità con le quali sarebbero state acquisite direttamente dallo Stato richiedente, fatta sempre salva la clausola che si tratti di modalità previste dalla propria legislazione fiscale; ne consegue direttamente che l'Amministrazione incaricata di evadere una richiesta proveniente da un altro Stato potrà utilizzare tutti gli strumenti istruttori ed ispettivi previsti dal proprio sistema positivo alla stessa stregua di un accertamento espletato d'iniziativa o a richiesta di un organo nazionale.

Quanto all'Italia, la circolare nr.22 del 06.06.81 della Direzione Generale delle Imposte Dirette- Div. XII ha inteso chiarire, in altri termini, che ogni Amministrazione è tenuta a fornire le informazioni all'omologo estero solo se e nella misura in cui, detta altra Amministrazione sia in grado di assicurare un corrispondente flusso nel senso inverso.

Circa la definizione di normale prassi amministrativa, è opportuno evidenziare che per tale si intende anche

quella tipologia di procedure normalmente seguita ai sensi di disposizioni regolamentari interne alle Amministrazioni fiscali con riguardo al particolare tributo oggetto della richiesta.

In merito ai limiti posti per tutelare segreti commerciali, industriali o professionali, o processi commerciali, è di tutta evidenza che un'interpretazione troppo estensiva degli interessi oggetto di tutela finirebbe per vanificare l'intento degli scambi di informazioni previsti dalla Convenzione; pertanto sarà necessario che lo Stato valuti con estrema attenzione il livello degli interessi del contribuente per verificare se siano tali da giustificare un rifiuto di risposta.

Il riferimento all'ordine pubblico, infine, consente ad ogni Stato di tutelare alcuni propri interessi vitali, lasciandone l'individuazione specifica caso per caso, ma ricomprendendo senza dubbio la sovranità e la sicurezza dello Stato.

Resta ai due contraenti la facoltà di estendere, di comune accordo, l'elenco di deroghe all'obbligo di risposta previsto dall'art.26 ad altri casi che dovranno essere esplicitati in prosieguo a quelli già inseriti nel

“modello”; nell’applicazione pratica delle Convenzioni stipulate, spesso tale facoltà viene adottata per proteggere il cosiddetto “segreto bancario“, escludendo quindi la possibilità di fornire informazioni circa i rapporti comunque intrattenuti con gli istituti di credito.

In tutto il “modello” e nelle sue applicazioni non è sancita una particolare disposizione di tipo procedurale, pertanto le richieste possono essere inoltrate e ricevute in forma libera; è solo specificato che in caso di richiesta orale, questa andrà comunque confermata per iscritto.

Nella prassi corrente i responsabili delle Autorità competenti si scambiano delle lettere indirizzate “alla persona”, riportanti nell’oggetto il riferimento agli estremi della convenzione che costituisce la base giuridica della specifica richiesta; in tali missive, oltre ad una descrizione del caso riflettente il contesto generale e il tipo di controllo in corso, vengono inoltre indicate le informazioni possedute e l’eventuale attività ispettiva richiesta; in genere vi può essere allegata copia della documentazione di interesse quali ad esempio fatture,

documenti inerenti trasporti e altra documentazione commerciale.

L'Autorità competente, ricevuta la richiesta, provvederà a valutarne in primis la rispondenza alla lettera della Convenzione, determinerà l'eventuale presenza dei legittimi motivi di rifiuto di assistenza descritti più sopra e in caso ritenga di poter aderire interesserà l'articolazione ritenuta più idonea per competenza di materia (ad esempio per l'Italia gli Uffici II.DD., IVA o Dogane) o per modalità di intervento (sempre per l'Italia i citati Uffici o la Polizia Tributaria); tale articolazione, individuato l'ufficio competente per territorio commetterà incarico di procedere al richiesto controllo il cui esito sarà comunicato attraverso la medesima via gerarchica in direzione ascendente.

In tema di individuazione dell'Autorità competente già esaminato in premessa, è necessario sottolineare come in ogni missiva vada chiaramente indicata in intestazione la esatta denominazione dell'ente scrivente in modo che tale indicazione possa essere di immediata percezione da parte dell'omologo estero ricevente; statisticamente sono infatti rilevabili, nel passato,

mancate applicazioni di norme ricadenti nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni a causa del mancato riconoscimento all'estero del mittente; tale stato di fatto ha spinto il Ministero delle Finanze-Direzione Generale delle Imposte Dirette ad emanare la Circolare 9/12/020 del 30.09.89 al fine di richiamare i dipendenti Uffici all'indicazione in sede di certificazioni previste da Convenzioni internazionali, ed analogicamente estendibile ad ogni tipo di corrispondenza riconducibile a tale settore, della dicitura "Repubblica Italiana - Ministero delle Finanze" seguita dall'esatta denominazione dell'articolazione scrivente.

In virtù di quanto previsto dall'art.26 in questo modo sarà possibile richiedere informazioni sull'identità del destinatario di un pagamento effettuato all'estero, ottenere un riscontro sull'importo contabilizzato dalle due controparti ubicate in Stati diversi circa la medesima operazione; parimenti sarà possibile, per il Paese di residenza del soggetto, chiedere all'Amministrazione di un altro Stato il totale dei redditi ivi prodotti al fine di applicare un'imposta che dalla Convenzione viene riconosciuta di pertinenza dello Stato richiedente,

nonché far verificare la sussistenza di presupposti per crediti di imposta o esenzioni e l'esistenza di controparti di operazioni asseritamente destinate o svoltesi all'estero.

Al fine di migliorare gli scambi di informazioni attualmente operanti in virtù delle Convenzioni di cui si tratta, nell'ambito delle procedure a richiesta ed automatica, sin dal 1981 l'Amministrazione Finanziaria del nostro Paese ha reso operativo un sistema di acquisizione delle informazioni relative ai redditi percepiti in Italia dai soggetti non residenti che prevede l'obbligo per i propri funzionari di comunicare ad un organo appositamente costituito, l'Unità centrale per i non residenti, i compensi corrisposti a soggetti non residenti a titolo di canoni di locazione, interessi, royalties, compensi ad amministratori, gettoni di presenza, prestazioni artistiche e sportive, provvigioni, redditi di partecipazione diversi dai dividendi ed altre prestazioni di lavoro autonomo, riscontrati nel corso dello svolgimento delle attività istituzionali; ciò al fine di istituire una banca dati in grado di fornire le relative informazioni alle Amministrazioni di altri Stati.

Le procedure e le formalità necessarie per la comunicazione dei suddetti dati sono state chiarite con le circolari nr.22 del 06.06.81 e nr.30 del 18.09.81 del Ministero delle Finanze - Direzione Generale delle Imposte Dirette con le quali è stato inoltre chiarito che l'obbligo di comunicazione sorge non solamente per i dati e le notizie acquisite in occasione di verifiche contabili, ma anche per quanto acquisito in sede di esame di atti e documenti comunque esaminati, comprese le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, nonché qualunque altro documento amministrativo-contabile avente rilevanza fiscale; ciò in virtù della dichiarata "necessità di porre il nostro Paese in condizioni di far fronte agli impegni assunti con gli altri Stati nel quadro della lotta alla frode ed alla evasione fiscale internazionale, fenomeni questi che le Amministrazioni fiscali dei singoli Paesi cercano di debellare, tra l'altro mediante un apposito scambio di informazioni previsto dai trattati in materia di doppia imposizione", come recita testualmente la sopraindicata circolare.

Ultimo argomento di interesse nel campo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni internazionali concerne l'efficacia delle fonti interpretative di norme convenzionali. In particolare in sede interpretativa era prassi consolidata tenere conto dei verbali delle discussioni delle Commissioni miste; in merito è stata chiamata ad esprimersi la Corte di Cassazione affrontando in particolare il caso di un ricorso proposto da un contribuente che si opponeva all'applicazione di alcune norme della Convenzione Italo-Francese appellandosi al contenuto dei predetti verbali delle Commissioni miste.

Pur risultando, nello specifico caso richiamato, l'oggetto del contendere diverso dall'applicazione degli scambi di informazioni, dal contenuto della Sentenza nr.3610 del 24.05.88 - Sez.I[^], si possono desumere alcuni principi di carattere generale; in linea di principio viene innanzitutto definito che sono da escludersi quali fonti interpretative del diritto pattizio i verbali delle assemblee delle predette Commissioni in quanto costituiscono trasposizione di mere trattative che non hanno trovato sbocco in un accordo formale, non acquistando quindi

valore vincolante in sede giudiziaria; di conseguenza il contribuente italiano, anche in tema di contestazione di accertamenti fondati su informazioni acquisite mediante scambi di informazioni a norma dell'art.26 delle Convenzioni, non potrà appellarsi alla errata applicazione di una norma convenzionale quando tale conclusione derivi dalla lettura dei verbali di assemblea di cui si tratta.

Nella medesima sentenza viene incidentalmente ribadito anche il concetto secondo cui è legittimo continuare ad applicare le norme convenzionali che prevedano, in conseguenza di modificazioni del sistema legislativo interno, l'adattamento di parti della Convenzione, qualora dette modifiche al sistema positivo non implicino difficoltà di continuità nell'applicazione delle norme convenzionali stesse; il testo del protocollo aggiuntivo all'accordo Italo-Francese del 1965 recitava infatti che "nel caso in cui una delle due parti contraenti apporterà modifiche alla sua legislazione fiscale, l'adattamento delle disposizioni della Convenzione stessa (avverrà) attraverso accordi fra i due Stati " e a tale norma viene data dalla Suprema Corte

interpretazione estensiva dovendola intendere nel senso che la mancanza della stipula di tali accordi non debba costituire causa impeditiva all'applicazione della Convenzione quando, per la natura e portata delle modifiche, non risulti di per sé necessario procedere all'adattamento della Convenzione Stessa.

CAPITOLO SECONDO

GLI ACCORDI AMMINISTRATIVI FINALIZZATI

ALL'EFFETTUAZIONE DI VERIFICHE SIMULTANEE

In applicazione delle disposizioni in materia di scambio di informazioni, le Amministrazioni Finanziarie di molti Paesi hanno stipulato accordi diretti all'esecuzione delle cosiddette verifiche simultanee.

Si tratta di interventi ispettivi che vengono effettuati, in base ad un pregresso accordo, contemporaneamente ma autonomamente nei rispettivi Paesi, nei confronti di uno o più soggetti di interesse comune, con il fine ultimo di scambiarsi i dati emergenti nel corso dei controlli.

Come abbiamo già visto in premessa si tratta di accordi applicativi della Convenzione contro le doppie imposizioni e per questa particolare natura tecnico-

operativa non richiedono ratifica Parlamentare; possono inoltre essere modificati o integrati in qualsiasi momento mediante un'intesa tra le Autorità competenti e non vengono meno in caso di stipula di nuove Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Per disciplinare uniformemente la materia il Ministero delle Finanze- Direzione Generale delle Imposte Dirette ha emanato nel tempo delle circolari esplicative; in particolare rilevano la nr.42 del 25.07.83 e la nr.15 del 19.10.89 per quanto riguarda gli accordi con gli Stati Uniti e la nr.18 del 15.12.89 concernente gli accordi con Francia e Austria; circolari di contenuto analogo sono state emanate dal Comando Generale della Guardia di Finanza- III° Reparto Operazioni, riguardanti da ultimo, con la nr.441400 del 28.11.97 i recenti accordi con il Belgio, la Slovacchia, la Svezia e l'Ungheria; tale produzione regolamentare è tanto più significativa in quanto è previsto in sede di accordo che le Autorità competenti debbano provvedere a scambiarsi le direttive interne emanate per l'attuazione del medesimo.

Gli accordi, che normalmente si compongono di nove punti, dettano precisi criteri di individuazione dei

soggetti che possono essere interessati dall'effettuazione di verifiche simultanee e si rivolgono essenzialmente alla possibilità di operare simultaneamente nei confronti di imprese o gruppi di imprese operanti in entrambe gli Stati contraenti; fissano inoltre le norme per l'esecuzione delle verifiche stesse, disciplinandone pianificazione e svolgimento.

L'accordo tra Italia e Stati Uniti d'America (il più articolato), nel testo attuale, prevede l'importante possibilità di effettuare controlli ispettivi contestuali anche nel caso di violazioni fiscali connesse ad illeciti di carattere penale.

I controlli devono essere eseguiti da ciascuno degli Stati contraenti nel medesimo tempo, avvalendosi dei propri organi competenti in materia.

Alla base di tali accordi resta comunque un elevato margine discrezionale circa le modalità esecutive dei controlli, svolti sempre, nel rispetto dei limiti imposti dagli strumenti normativi vigenti nei rispettivi ordinamenti tributari positivi.

Ogni Paese ha la possibilità di individuare autonomamente i contribuenti suscettibili di essere

sottoposti a verifica simultanea e deve comunicare la propria scelta, corredata da ogni utile informazione preliminare, all'altro Stato; nel caso si dovesse trattare di una verifica già in corso sarà necessario fornire una ricapitolazione di quanto effettuato ed accertato fino a quel momento.

I criteri di scelta dei soggetti, pur non essendo tassativi, devono però essere indirizzati verso parametri di sicurezza ed economicità individuati a fattori comuni dai testi degli accordi nei seguenti:

- l'individuazione di contribuenti di interesse comune, collegati fra loro, che effettuino consistenti operazioni con entrambe gli Stati;
- le notevoli dimensioni di operazioni a livello mondiale;
- il volume delle transazioni infra-gruppo;
- la presenza di attività collegate ai "paradisi fiscali", intendendo come tali i Paesi o le giurisdizioni che applicano aliquote di imposte nulle o basse, ovvero che consentono di sottrarsi alle imposte sugli utili o redditi di qualsiasi natura che dovrebbero essere assoggettati ad imposta nei due Paesi;

-la scelta oculata dei periodi di imposta compatibili alla luce delle legislazioni fiscali dei due Contraenti.

Per ciò che concerne il concetto del collegamento tra i soggetti da controllare, deve essere considerato un dato sostanziale certamente non ancorato ad una singola fornitura, ma delineato da una serie di rapporti economici, fatto salvo il caso in cui tale singola operazione sia talmente rilevante nel contesto economico dei soggetti considerati da costituire la totalità o quasi della relativa attività o che da questa possa trarsi il segno evidente di un legame non occasionale.

L'accordo con gli Stati Uniti in vigore dal 1° gennaio 1985, siglato con l'IRS (Internal Revenue Service), prevede, in aggiunta a quanto sopra indicato, già sancito con l'accordo in vigore dal 1° luglio 1983 ed equivalente agli accordi stipulati con gli altri Paesi, che la scelta, orientata nel contesto di avvenute o tentate evasioni alle imposte sul reddito, possa seguire i seguenti ulteriori criteri:

- l'esistenza di fondati motivi in base ai quali si può ritenere che i contribuenti collegati siano inseriti in

un'organizzazione criminale, comunque denominata che abbia acquisito ovvero sia stata costituita allo scopo di acquisire, in modo diretto o indiretto, la gestione o il controllo di attività produttive di reddito ed abbiano commesso o tentato di commettere violazioni fiscali concernenti le imposte sul reddito dei rispettivi Stati;

- l'esistenza di gravi indizi di realizzazione di profitti illeciti conseguiti in evasione, anche tentata, delle imposte sul reddito o di utilizzazione di fittizie interposizioni societarie relative a soggetti aventi sede in paradisi fiscali;

- l'alterazione artificiosa di prezzi di beni o di servizi importati o esportati (sovrafatturazioni o sottofatturazioni), perpetrata ai fini evasivi;

- altre violazioni delle leggi fiscali dei rispettivi Stati;

- altre situazioni di fatto riconducibili, di comune accordo, nell'ambito di applicazione delle verifiche simultanee.

Come chiarito anche dalla citata Circolare nr.18, l'ampia formulazione dell'intesa amministrativa "in piena coerenza con i presupposti e le finalità chiaramente espresse nel testo concordato, è rivolta a rendere più

proficua la lotta contro comportamenti evasivi connessi con una o più delle diverse forme di criminalità organizzata le quali, come è noto, per il tramite dell'autofinanziamento illecito, tendono ad inserirsi nel campo delle attività economiche lecite"; il testo dell'accordo prevede inoltre, che tra i soggetti da includere nei controlli potranno essere inseriti "i trafficanti di droga, le persone e le organizzazioni appartenenti all'area della criminalità organizzata, promotori di illeciti risparmi di imposta, nonché altri soggetti od organizzazioni da concordare tra i due Stati".

Quale che sia l'accordo stipulato, una volta operata questa scelta, la comunicazione consiste in una formale richiesta avanzata all'Autorità Competente dell'altro Stato, finalizzata ad ottenere un impegno altrettanto formale; anche in questo caso l'autonomia resta in primo piano, in quanto gli Stati resteranno liberi di effettuare anche le verifiche non concordate e non esiste alcun vincolo che ponga l'obbligo di collaborare necessariamente a tutte le verifiche avviate dall'altro contraente.

Il richiamato accordo con gli Stati Uniti prevede, in forma espressa, la possibilità per lo Stato che riceve la richiesta di richiedere ulteriori informazioni di carattere preliminare in ordine alle “operazioni connesse o ritenute connesse al contribuente o ai contribuenti o a persone fisiche, imprese o enti alle stesse collegati direttamente o indirettamente”, prima di esprimersi in via definitiva circa la volontà di aderire alla richiesta o meno; pur non essendo espressamente previste dagli accordi con gli altri Stati, si ritiene che tali ulteriori precisazioni possano comunque essere richieste anche nell’ambito degli altri accordi, nell’ottica della ricerca e dell’adozione di ogni strumento utile alla realizzazione di una collaborazione quanto più possibile concreta ed efficace.

Per ogni caso concordato seguirà una risposta scritta in cui lo Stato accettante designerà un apposito rappresentante che avrà la responsabilità funzionale della direzione della verifica e analogamente procederà il Paese richiedente, comunicando i dati del proprio rappresentante sempre con procedura scritta; tali rappresentanti designati saranno competenti a definire i

settori ed i periodi da sottoporre a controllo, il calendario delle operazioni e le relative metodologie tecnico-operative.

Prima dell'avvio dei controlli, nella fase di pianificazione, i funzionari designati dei due Paesi esamineranno congiuntamente i dettagli dell'attività ispettiva con particolare attenzione alle modalità, ai programmi operativi, al calendario degli interventi ed ai possibili problemi applicativi; in merito si evidenzia che gli accordi con Francia ed Austria vietano in ogni caso lo scambio dei piani ufficiali di verifica, mentre quello con gli Stati Uniti lo ammette solo con riferimento alle ispezioni connesse a violazioni penali.

Una volta avviate le operazioni ispettive potranno essere organizzate delle riunioni, anche ad intervalli regolari prestabiliti o quando sia ritenuto opportuno, al fine di analizzare congiuntamente le risultanze acquisite; durante le verifiche potranno essere mantenuti anche contatti telefonici con riguardo a particolari aspetti specifici; per l'utilizzo concreto delle notizie così acquisite, ad esempio in sede di verbalizzazione, sarà

sempre necessario che le stesse vengano riversate nella rituale forma scritta.

Tutte le lettere comunque scambiate inerenti una verifica simultanea dovranno riportare il nominativo del contribuente ed il periodo di imposta oggetto di controllo; le informazioni dovranno sempre rispettare il criterio di essere ottenibili ai sensi delle rispettive legislazioni fiscali e relativi ad aspetti tributari ricompresi nell'ambito delle convenzioni.

Al termine delle rispettive operazioni ispettive, previa una consultazione ed il conseguente coordinamento, le verifiche si concluderanno nel rispetto delle procedure vigenti nei rispettivi Paesi.

A ulteriore riprova del principio di autonomia, qualora durante l'effettuazione delle operazioni, uno dei due Stati dovesse ritenere che non sia ulteriormente utile proseguire, potrà interrompere autonomamente la verifica comunicando per iscritto la decisione all'altra Amministrazione.

Nel rispetto dei principi di sovranità e di autonomia, nonché per motivi di opportunità ed economicità funzionale, gli accordi amministrativi in esame, come

espressamente indicato nel loro corpo, non prevedono la possibilità di scambio di personale.

L'accordo con gli Stati Uniti prevede altresì che, nel caso di concessione di condono o amnistia in uno dei due Paesi, tali eventualità non impediscano la possibilità di scambiarsi tutte le informazioni eventualmente acquisite prima del verificarsi di tali eventi; ne discende in modo che non potranno essere scambiate le informazioni acquisite in momenti successivi.

Il predetto accordo prevede poi:

- la possibilità di utilizzare informazioni anche provenienti da Autorità diverse da quelle fiscali previo assenso di tali Autorità giudiziarie o amministrative (parte VII comma 2);
- la possibilità di fornire informazioni costituenti elementi di prova di un procedimento in corso presso gli Organismi Giudiziari di uno Stato previa autorizzazione delle competenti Autorità Giudiziarie (parte VII comma 3);
- il principio della "decadenza" della richiesta ricevuta nel caso in cui lo Stato richiesto non fornisca la dovuta assistenza entro sei mesi dalla richiesta; con

l'avvertenza però che in caso "uno degli Stati contraenti dovesse continuare a non fornire tempestivamente la dovuta assistenza, ciò potrà costituire motivo di risoluzione dell'accordo stesso da parte dell'altro Stato contraente".

I più recenti accordi con il Belgio, la Slovacchia, la Svezia e l'Ungheria si prefiggono tra l'altro di determinare l'esatto ammontare dell'imposta dovuta dai contribuenti, anche con riguardo alle ipotesi di riciclaggio, corruzione, utilizzo di fondi neri, pagamenti illeciti e fenomeni simili e aggiungono ai criteri di scelta dei contribuenti da sottoporre a verifica indicati negli accordi con Francia, Austria e Danimarca i seguenti:

- elusione fiscale;
- altre forme di pianificazione fiscale internazionale, il cui contrasto può determinare l'aumento del gettito tributario degli Stati contraenti;
- ogni altra situazione che induca le Autorità competenti dell'Italia e degli altri Stati contraenti a ritenere che l'esecuzione dell'intervento simultaneo corrisponda

all'interesse finalizzato a promuovere l'adempimento degli obblighi tributari a livello internazionale.

Tutti gli accordi fanno poi riferimento al personale preposto all'effettuazione delle verifiche simultanee che viene individuato con la locuzione "rappresentanti dell'amministrazione fiscale", che per l'Italia comprende sia i funzionari civili gli appartenenti al Corpo della Guardia di Finanza.

Infine per completezza si evidenzia che con la Svezia, contemporaneamente alla stipula dell'accordo per l'effettuazione delle verifiche simultanee, è stato sottoscritto un accordo che prevede una procedura di scambio automatico di informazioni sui contribuenti nazionali con riguardo alle seguenti categorie di reddito: salari, stipendi, onorari, pensioni e simili; entrate relative a beni immobili, profitti commerciali, dividendi, interessi, royalties, redditi da capitale, pagamenti, commissioni e remunerazioni.

CAPITOLO TERZO

I DATI ACQUISITI MEDIANTE ROGATORIA INTERNAZIONALE

Il quadro degli strumenti atti a combattere l'evasione fiscale internazionale comprende naturalmente anche il settore delle indagini di carattere penale.

Può essere ricompresa quindi tra le forme di cooperazione l'acquisizione di fonti di prova che si trovino in territorio estero quali l'escussione di testimoni, il sequestro di beni o l'esibizione di documenti che, in virtù di convenzioni e

accordi bilaterali, vengono richiesti tramite commissioni rogatorie.

In questi casi, in corrispondenza del procedimento penale nazionale viene ad aprirsi nel Paese estero oggetto della richiesta un procedimento ausiliario che avrà come primo atto l'esame, da parte dell'Autorità rogata, della richiesta formulata dall'Autorità rogante; in caso questa venga accolta, si procederà all'esecuzione di quanto richiesto e l'esito dell'azione svolta sarà comunicato all'Autorità richiedente. All'Autorità che riceve la richiesta non è peraltro imposta alcuna valutazione circa la colpevolezza o la sussistenza di indizi di reato a carico del soggetto oggetto di indagine, essendo chiamata solo a valutare la conformità della richiesta alle norme, convenzioni o accordi cui la richiesta si riferisce.

Di fondamentale importanza si rivela essere il diverso atteggiamento dei diversi Paesi nei confronti dello scottante tema delle indagini bancarie; infatti una legislazione interna con una definizione più o meno restrittiva del concetto di "segreto bancario" può influire fortemente sulla possibilità dello Stato stesso di aderire alla richiesta. In Italia, ad esempio, sia in campo penale

che amministrativo, sono ammesse indagini bancarie generalizzate su tutto il territorio nazionale per ricercare i conti di cui un determinato soggetto sia titolare ed acquisirne i dati ritenuti utili, mentre in alcuni altri Paesi è ammesso solo che si possa inviare la richiesta solo agli istituti di credito preventivamente individuati e per conti specifici.

Il settore di indagine più affine a quello fiscale è, per le modalità di movimentazione dei capitali di illecita provenienza, quello della lotta al riciclaggio; anche se è vero, come ricordato in premessa, che la Convenzione di Strasburgo del 1990 sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato, continua a prevedere la possibilità di rifiuto di collaborazione quando la richiesta riguardi reati tributari, il nostro Paese in questo settore si è dimostrato all'avanguardia, escludendo espressamente in sede di conversione nella legge nr.328/93 che possa essere opposto il rifiuto in tale caso.

La legislazione Italiana ha infatti riconosciuto che i proventi illeciti derivanti dalla commissione di reati fiscali possono essere suscettibili di riciclaggio e reinvestimento in attività lecite con conseguente violazione degli artt.648-

bis e ter del C.P. e intendendo in questo caso pienamente applicabile la disciplina degli accordi di assistenza e cooperazione vigenti nel settore.

Lo strumento necessario per dare attuazione alle previsioni di cui sopra è quello della rogatoria internazionale, disciplinata dagli artt.696 e segg. C.P.P. in ossequio alle specifiche Convenzioni internazionali quale quella di assistenza giudiziaria in materia penale siglata sempre a Strasburgo nel 1959; scambi di informazioni effettuati al di fuori della forma rogatoriale (ad esempio per contatti diretti tra le Forze di Polizia o informazioni fornite dal servizio Interpol) hanno solo valore informale e possono servire quali indizi sui quali costruire l'indagine in quanto non sono utilizzabili ufficialmente in alcun procedimento.

La rogatoria, di competenza esclusiva dell'Autorità Giudiziaria, si attua attraverso le commissioni rogatorie che vengono trasmesse tramite i canali diplomatici; in particolare la richiesta viene inoltrata dalla competente Corte d'Appello al Ministero di Grazia e Giustizia-Direzione Generale degli Affari Penali, che a sua volta la inoltra al Ministero degli Esteri che, tramite la

rappresentanza diplomatica nel Paese rogato, la consegna al locale Ministero della Giustizia; anche la risposta deve seguire, in senso inverso, i canali diplomatici, pena l'inutilizzabilità in sede dibattimentale a causa dell'acquisizione irrituale.

In deroga, alcune convenzioni o accordi, prevedono però che le richieste di assistenza giudiziaria possano essere scambiate direttamente dai Ministeri di Grazia e Giustizia dei Paesi interessati; ma anche in questo caso le risposte dovranno pervenire tramite i canali diplomatici.

I Paesi che prevedono il divieto di cooperazione penale ai fini fiscali applicano il cosiddetto principio di specialità, secondo il quale le Autorità straniere che ottengono fonti di prova in via rogatoriale possono utilizzarle esclusivamente per gli scopi per i quali sono stati richiesti.

A tale principio se ne affianca un altro, quello della buona fede che regola i rapporti tra gli Stati; pertanto uno Stato non può richiedere assistenza giudiziaria per ottenere mezzi di prova partendo da una richiesta diversa dalle reali motivazioni (richiedendo ad esempio accertamenti bancari per riciclaggio, quando in realtà sta perseguendo un'evasione fiscale).

In caso di violazione di tali principi, ossia qualora l'Autorità fiscale nazionale dovesse trovarsi ad utilizzare i dati così acquisiti in sede di accertamento, è previsto che l'Autorità Giudiziaria che ha fornito le fonti di prova o l'Autorità politica di quel Paese possano attivare i canali diplomatici ed ottenere l'annullamento della procedura fiscale in qualsiasi stadio essa si trovi; è infatti universalmente riconosciuto che non possono combattersi gli abusi del diritto con altri abusi, ivi includendo il mancato rispetto delle finalità dei trattati di assistenza giudiziaria.

Altro aspetto da evidenziare è che in sede rogatoriale è sempre necessario verificare a priori la sussistenza della "doppia punibilità" in quanto non potrà in alcun caso essere fornita alcuna forma di assistenza per violazioni che non siano sanzionabili penalmente anche nel Paese rogato.

Sono allo studio, in sede di Consiglio Europeo alcune modifiche della Convenzione di Strasburgo del 1959 al fine di rendere più efficace la cooperazione giudiziaria internazionale nei confronti dei sistemi di frode fiscale organizzata transnazionale; all'uopo è stato creato un

apposito gruppo di lavoro con lo scopo di creare una nuova bozza di Convenzione che tenga conto di questo allarmante fenomeno; in particolare si è posto l'accento sull'esigenza di ammettere l'utilizzo sul piano transnazionale di agenti sottocopertura (i cosiddetti agenti provocatori già efficacemente utilizzati nel settore della lotta al traffico internazionale di stupefacenti), delle intercettazioni telefoniche e delle consegne controllate, costituite in questo settore dai trasferimenti controllati di disponibilità finanziarie al fine di individuare intermediari e beneficiari dei pagamenti.

Il travaso nel settore dell'accertamento tributario degli elementi acquisiti nel corso di indagini penali attraverso gli strumenti rogatoriali rientra nella più generale disciplina fornita dagli artt.33 D.P.R.600/73 e 63 D.P.R.633/72 che consentono in via esclusiva alla Guardia di Finanza, che è organo sia di Polizia Giudiziaria che di Polizia Tributaria, di trasmettere agli Uffici Finanziari i documenti, i dati e le notizie acquisite nel corso di procedimenti penali direttamente o da altre Forze di Polizia, previa autorizzazione all'utilizzo ai fini fiscali da parte dell'Autorità Giudiziaria che curerà il rispetto delle norme

che disciplinano il segreto istruttorio di cui all'art.329 C.P.P..

Nel settore potrebbe fornire contenuti innovativi la Convenzione di Bruxelles del 26.07.95 che impone agli Stati membri della Comunità Europea di cooperare "in modo effettivo all'inchiesta, ai procedimenti giudiziari ed all'esecuzione della pena comminata, per esempio per mezzo dell'assistenza giudiziaria, dell'estradizione, del trasferimento dei procedimenti o dell'esecuzione delle sentenze pronunciate all'estero in un altro Stato membro"; tale Convenzione si rivolge in realtà al settore delle frodi Comunitarie intese come danno al bilancio dell'Unione; la possibile futura importanza di tale Convenzione è legata proprio al fatto che una certa parte di dottrina ritiene che possa essere estesa all'I.V.A. in quanto considerata risorsa propria della Comunità in relazione alla percentuale che ciascuno Stato membro è tenuto a versare sulla base imponibile complessiva dell'I.V.A. nazionale.

PARTE SECONDA

NORMATIVA COMUNITARIA

CAPITOLO QUARTO

LA DIRETTIVA C.E.E. 77/799 E SUA EVOLUZIONE

Facendo tesoro delle esperienze maturate in ambito OCSE in tema di collaborazione fiscale, la Comunità Europea, in vista degli obiettivi di liberalizzazione del Mercato Interno fissati dal Trattato di Roma e concretizzatisi da ultimo negli accordi di Maastricht, si è

posta all'avanguardia in campo internazionale nello specifico settore.

In preparazione dell'entrata in vigore del Mercato Comune la cooperazione fra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri a titolo di assistenza reciproca si è sviluppata essenzialmente in forza delle disposizioni contenute nella Direttiva 77/799, riguardante il settore delle imposte sui redditi; con l'emanazione della direttiva 79/1090 tale sistema è stato esteso al settore delle imposte indirette ed in particolare per l'IVA e con la Direttiva 92/12 anche al settore delle accise.

Sin dal 19 dicembre 1977, data in cui il Consiglio delle Comunità Europee, adottava la Direttiva n. 77/799 sulla Mutua Assistenza tra le Autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, sono stati ripresi i tratti fondamentali del Modello di Convenzione OCSE di cui abbiamo trattato, ampliandone la portata e creando così una forma permanente di reciproca assistenza tra le Autorità competenti degli Stati membri; il recepimento nella legislazione nazionale è avvenuto con il D.P.R. 506 del 1982.

La Direttiva 77/799 esplicita alcuni aspetti che nella redazione più generale dell'articolo 26 OCSE erano rimasti soltanto sottintesi, e che possono essere sostanzialmente raggruppati in due categorie:

a) imporre a tutti gli Stati membri l'obbligo di rispettare talune norme relative alla trasmissione di informazioni ad altri Stati membri;

b) lasciare, nel contempo, a questi ultimi un'ampia libertà di valutazione per l'impostazione di un'azione correlativa e comunque giuridicamente corretta, alla luce dei differenti sistemi giuridico-amministrativi.

La regolamentazione a livello Comunitario della mutua assistenza amministrativa in campo fiscale era via via sentita sempre più come necessaria, in quanto le frodi e le evasioni fiscali, ingigantitesi grazie allo sfruttamento accorto delle disparità fiscali esistenti nei vari Stati membri, si erano dimostrate di grave pregiudizio a livello internazionale e comunitario, avendo determinato oltre a violazioni del principio della giustizia fiscale anche perdite di bilancio e conducendo infine a distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza; le misure nazionali, infatti, non potendo varcare i confini

di uno Stato, non consentivano né un efficace sistema di contrasto e prevenzione, né il ripianamento delle perdite di bilancio verificatesi a seguito dei fenomeni fraudolenti, con conseguenti distorsioni dei mercati.

Vista l'impotenza delle Autorità fiscali nazionali a fronteggiare questo crescente fenomeno di frodi ed evasioni fiscali internazionali con gli strumenti in loro possesso il Parlamento Europeo, come è traccia nei verbali relativi ai lavori preparatori della proposta di Direttiva, comprese l'assoluta urgenza di realizzare un modello normativo che fosse destinato ad istituire una definitiva ed efficace procedura di reciproca assistenza a livello comunitario.

Anche il Comitato Economico e Sociale, dal canto suo, nell'esprimere il proprio parere in ordine alla proposta di Direttiva in esame, poneva in evidenza le questioni già avanzate dal Parlamento, e ne estendeva il significato, affermando che ogni forma di frode, di evasione fiscale e di elusione, doveva intendersi inaccettabile, oltre che per motivi di bilancio, anche per i risvolti di equità sociale ed economica; sollecitava inoltre un accordo OCSE su una procedura che consentisse alle Autorità

tributarie nazionali di migliorare lo scambio di informazioni, quale presupposto fondamentale per ridurre ogni decurtazione del gettito fiscale, introdurre un trattamento equo nell'intera comunità, garantire paritarie condizioni di concorrenza e compiere un progresso verso l'armonizzazione fiscale fra tutti i sistemi fiscali degli Stati. L'Organo Comunitario tuttavia riconosceva che, per essere efficace ed accettabile, qualsiasi nuova proposta avrebbe dovuto basarsi su due principi di carattere generale:

1) tenere conto delle differenze esistenti nei vari Stati membri, per quanto concerne sia le legislazioni sia le aliquote fiscali;

2) non utilizzare le informazioni trasmesse da un'autorità all'altra per motivi diversi da quelli per cui venivano fornite, in modo da dare ai contribuenti ed ai terzi la garanzia che la loro vita privata ed i loro segreti d'ufficio e commerciali fossero adeguatamente tutelati;.

Il Comitato individuava infine la radice ultima dei numerosi casi di frode e di evasione fiscale a livello internazionale nelle diversità dei sistemi fiscali vigenti negli Stati membri, e concludeva che, solo con un

maggior grado di armonizzazione sarebbe stato possibile emanare disposizioni più efficaci per combattere gli abusi. Il Comitato Economico e Sociale, precorrendo il pensiero della Commissione Europea evidenziava già come la frode fiscale interessasse anche le imposte indirette invitando pertanto ad occuparsi quanto prima di tale problema; fu pertanto posta sin dalle origini la base teorica per l'allargamento del campo applicativo della Direttiva 77/799, allo scopo di garantire una stretta collaborazione tra le amministrazioni fiscali nazionali anche per la corretta applicazione dell'IVA.

Sulla scorta di tali osservazioni la soluzione raggiunta dalla Commissione, con alcuni aggiustamenti, sembrò in linea di massima la più idonea per affrontare la delicata questione della cooperazione nel contrasto alle frodi e all'evasione fiscale internazionale.

Come abbiamo visto nella parte prima della presente dissertazione esistevano già numerosi accordi bilaterali tra le varie amministrazioni fiscali nazionali, ma occorreva rafforzare e generalizzare tali intese all'interno della Comunità stessa nonché con i Paesi

terzi, adattandole alle nuove forme assunte dagli illeciti finanziari anche in virtù dell'obiettivo ultimo della Comunità circa la creazione del Mercato Comune, dell'armonizzazione fiscale e dell'integrazione anche politica Europea.

Si tenne inoltre conto dell'indirizzo fornito dal Comitato Economico e Sociale, riconoscendo che nell'attuazione delle procedure si rendeva opportuno prevedere che le informazioni trasmesse nell'ambito di tale cooperazione non venissero divulgate a persone non autorizzate, in modo tale da rispettare i diritti fondamentali e le garanzie dei cittadini e delle imprese degli Stati membri e tenendo conto dell'esigenza di detti Stati di mantenere la riservatezza in alcuni settori.

Era, pertanto, necessario che gli Stati membri destinatari di tali informazioni si impegnassero ad utilizzare i dati soltanto ai fini di un corretto accertamento delle imposte ovvero per sostenere le azioni giudiziarie contro chi non avesse osservato la legislazione fiscale dello Stato ricevente le notizie; corollario di tale condizione era che detto Stato attribuisse alle informazioni di cui sopra un

carattere altrettanto confidenziale di quello assegnato dallo Stato di provenienza.

Pertanto, passando dal momento dell'ideazione alla fase attuativa, fu necessario redigere un progetto, steso nel 1976 dal Consiglio della Comunità Europea nell'ambito del quale si potevano individuare le seguenti linee programmatiche:

- realizzare il mutuo scambio tra tutti gli stati membri anche attraverso l'armonizzazione degli strumenti giuridici ed amministrativi nazionali;
- stabilire la possibilità di effettuare indagini da parte di uno Stato nell'interesse di un altro Stato contemplando altresì forme di scambi di funzionari;
- creare una struttura di monitoraggio e di supporto centralizzata per migliorare il sistema e programmarne le modifiche e l'evoluzione.

Contemporaneamente veniva proposto dalla Commissione Europea un progetto di modifica dei trattati istitutivi della CEE concernente l'introduzione di una regolamentazione comune sulla tutela penale degli interessi finanziari della Comunità e sulla repressione

delle infrazioni ai trattati in quanto, in alcuni Stati, si era riscontrata l'assenza di organi giudiziari competenti in materia e in altri l'inadeguatezza delle disposizioni penali nazionali; veniva introdotto in quest'ottica il cosiddetto "principio di assimilazione" per cui ogni Stato avrebbe dovuto applicare nei confronti delle frodi in danno dei fondi comunitari le medesime disposizioni che tutelano i fondi pubblici nazionali.

Nella formulazione definitiva veniva quindi varata la Direttiva CEE 77/799, che si è posta come primo modello di disciplina dei rapporti di mutua assistenza amministrativa sul piano della multilateralità piuttosto che dell'accordo bilaterale, essendo infatti efficace per tutti i Paesi membri; tale Direttiva traccia le linee generali della collaborazione in materia di imposte dirette e ne individua con precisione l'ambito di efficacia, prevedendo lo scambio di ogni informazione utile per il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio, compresi i trasferimenti di utili fittizi tra imprese di Paesi membri differenti anche per il tramite di

Paesi terzi e qualsiasi caso di elusione o evasione fiscale (art1 c.1).

E' stata mantenuta anche in questo caso (art.8), come in tutti i modelli di cooperazione amministrativa precedenti, la facoltà per lo Stato membro di non trasmettere le informazioni o e non effettuare gli accertamenti richiesti quando la propria legislazione o prassi amministrativa non lo consentano (in pratica quando manchino i corrispondenti strumenti legislativi ed investigativi nel Paese interpellato) o quando si rivelasse contrario all'ordine pubblico, o comportasse divulgazione di segreti commerciali, industriali, professionali e nel caso in cui lo Stato destinatario di informazioni non fosse in grado con reciprocità di trasmettere informazioni equivalenti (il cd. principio di equivalenza); è inoltre esclusa la risposta quando lo Stato interpellato ritenga che lo Stato richiedente non abbia esperito tutte le proprie ordinarie procedure investigative che gli avrebbero permesso di ottenere le medesime informazioni.

La norma all'art.1 prende avvio con l'elencazione, distinta per Paese, delle imposte alle quali è applicabile;

tale elencazione però non riveste carattere esaustivo in quanto ne è espressamente prevista l'applicabilità a tutte le imposte di natura identica o analoga che nel tempo verranno create o sostituiranno quelle elencate; a tal fine è sancito l'obbligo per gli Stati di comunicarsi tra loro e di segnalare alla Commissione denominazione e date di entrata in vigore di tali imposte. Sempre l'art.1 fornisce la definizione dell'Autorità competente (per l'Italia il Ministro delle Finanze o un suo incaricato) e dei relativi oneri e facoltà.

Lo Stato richiesto, pur non essendo previsto un termine tassativo, ha quindi l'obbligo di fornire le informazioni richieste entro il più breve tempo possibile (la norma recita "con la massima sollecitudine") e qualora non li abbia disponibili deve attuare tutte le iniziative possibili previste dalla legislazione nazionale per acquisirle; viene così sancita l'estensione di tutti i poteri investigativi e di accertamento previsti per l'accertamento delle imposte nazionali alle imposte degli altri Stati membri (art.5).

Al fine di snellire le procedure e di permettere di risolvere direttamente eventuali problematiche

applicative, è prevista la possibilità di autorizzare la presenza in loco di funzionari tributari dello Stato richiedente (art.6), secondo le concrete esigenze del caso che si sta affrontando, nel rispetto delle modalità stabilite da accordi bilaterali stipulati ai sensi dell'art.9 che devono necessariamente definire status giuridico e modalità di partecipazione dei funzionari esteri; tale previsione (esplicitata nella legislazione Italiana all'art.31 3°c. del DPR 600/73) rappresenta una vera innovazione nel campo della collaborazione internazionale creando tutta una serie di connessioni sino ad allora impensabili tra le diverse Amministrazioni fiscali Nazionali.

Gli artt.9 e 10 sanciscono la possibilità di effettuazione di consultazioni e confronti di esperienze tra gli Stati al fine di migliorare la collaborazione e di elaborare eventuali integrazioni o innovazioni da proporsi per le regolamentazioni comunitarie; le procedure di consultazione mirate alla risoluzione di problemi relativi all'applicazione della Direttiva possono svolgersi con comitati composti dalle Autorità competenti dei due Stati interessati in caso di questioni bilaterali o dalle Autorità

competenti di tutti gli Stati membri con i rappresentanti della Commissione per questioni di più ampia portata; anche l'esito delle consultazioni bilaterali deve essere comunicato alla Commissione. Le Autorità competenti possono poi autorizzare altri funzionari o organi a prendere contatti diretti per l'esame di casi determinati o di gruppi di casi.

La comunicazione dei risultati delle esperienze invece riguarda ogni settore della cooperazione ed in particolare il transfer pricing per ciò che concerne i prezzi di trasferimento all'interno dei gruppi di imprese.

Vengono mantenute le tre tipologie di cooperazione già sperimentate in sede O.C.S.E. e precisamente:

a) a richiesta (art.2): è facoltà di uno Stato richiedere notizie ad un altro su specifiche situazioni allorquando siano state esaurite tutte le possibilità di indagini interne esperibili senza mettere in pericolo i risultati dell'inchiesta e comporti la necessaria esecuzione di indagini all'estero; rappresenta la principale forma di collaborazione e si attua mediante l'iniziativa dell'Autorità competente di uno Stato membro (autorità

richiedente) che si rivolge a quella di altro Stato membro (autorità interpellata) per avere tutte le informazioni necessarie a verificare l'osservanza delle disposizioni previste dalle normative in materia di IVA ed imposte dirette nei confronti di un soggetto ben determinato; in questo modo, possono essere scambiati documenti, esiti di indagini, attestazioni ufficiali ed eventuali altri elementi utili nel concreto;

b) automatico (art.3): concerne determinate informazioni su specifici settori (ad esempio le vendite a distanza e le cessioni di mezzi di trasporto nuovi) definite da un Comitato comunitario appositamente costituito presso la Commissione e non presuppone alcuna richiesta attuandosi in maniera sistematica a cadenze predefinite, secondo procedure predeterminate; su proposta di singoli Stati può essere limitato a questioni bilaterali tra due paesi o riguardare l'interesse degli Stati membri;

c) spontaneo (art.4): quando gli organi fiscali di uno Stato vengono a conoscenza nel corso delle rispettive attività di situazioni di elusione, evasione o di qualsiasi altro elemento suscettibile di utilizzo in un altro Stato ai

fini dell'accertamento delle imposte, pur in assenza di preventiva richiesta o di precedenti appositi accordi possono trasmettere apposita segnalazione agli omologhi esteri; la norma prevede espressamente l'avvio di tale procedura quando:

- vi siano fondati motivi di ritenere che nell'altro Paese si stia verificando un esonero o una riduzione di imposta anormale;

- viceversa quando ottenuta la riduzione o l'esonero d'imposta nel territorio nazionale a ciò dovrebbe corrispondere un aumento dei tributi o l'assoggettamento ad imposta in altro Stato membro;

- inoltre è attuabile quando si sia accertato che le relazioni di affari tra contribuenti di Stati diversi, svolte per il tramite di una stabile organizzazione facente capo ad uno di essi o per il tramite di terzi, situati anche in altri paesi, stiano comportando una rilevante diminuzione d'imposta in uno degli stati membri interessati;

- infine viene indicata la fattispecie delle riduzioni di imposta che possano essere derivate da trasferimenti fittizi di utili infragruppo.

Per previsione espressa della norma, l'elencazione riveste carattere puramente esemplificativo in quanto tali informazioni possono essere scambiate "in ogni altro caso senza preventiva richiesta" quando vengano raccolte notizie utili all'accertamento delle imposte in un altro Stato membro.

In caso di difficoltà o di impossibilità a fornire le informazioni richieste l'Autorità competente ne darà immediata notizia all'Autorità richiedente specificando i motivi del rifiuto o la natura degli ostacoli comportanti l'impossibilità di provvedere (art.5).

Alle informazioni ottenute in virtù della Direttiva in esame viene imposto un vincolo di riservatezza e di tutela che si estrinseca nella facoltà di accesso alle stesse solo da parte delle persone che intervengono direttamente nel procedimento (funzionari dell'Amministrazione fiscale e funzionari eventualmente deputati al controllo dell'attività di tale Amministrazione) e nella possibilità di utilizzo nel corso di procedimenti giudiziari anche penali salva l'opposizione dell'Autorità competente che le ha fornite.

E' previsto inoltre che lo Stato possa autorizzare l'utilizzo anche a fini diversi da quelli fiscali quando tale possibilità sia garantita anche dalla propria legislazione interna, applicando il principio della cosiddetta "parificazione giuridica delle prove" in base al quale gli atti amministrativi stranieri assumono efficacia analoga a quella degli atti degli Stati nazionali, in totale contrasto con i dettami dell'antica tradizione giuridica che propugnava il principio dell'assoluta irrilevanza degli atti amministrativi stranieri; in questo modo, per portare un esempio piuttosto comune, se violazioni fiscali accertate nel territorio nazionale comportano anche evasione nel settore contributivo-previdenziale, essendo consentito dalla legislazione italiana l'utilizzo dei dati e degli elementi anche in quel settore, allo stesso modo ne potrà essere autorizzato analogo sfruttamento negli altri Stati. Se le informazioni ricevute da uno Stato possono risultare utili all'Autorità competente di un terzo Stato membro, lo Stato che le ha ricevute, previo nulla-osta dello stato che le ha fornite originariamente, potrà trasmetterle (art.7).

L'art.11 della direttiva poi stabilisce un anello di raccordo con gli altri sistemi di scambio di informazioni vigenti, sancendo che in caso altri strumenti giuridici garantiscano maggiori obblighi in materia questi dovranno comunque essere rispettati; si è voluto così tenere conto, in particolare, dell'esistenza delle convenzioni bilaterali e altresì non si è vietato agli Stati di servirsi di altri strumenti convenzionali o di stipulare ulteriori convenzioni tra loro.

La forma della richiesta, non essendo prevista una modulistica ad hoc e fatta salva la necessità di formalizzazione per iscritto, è da ritenersi libera.

La circolare nr. 1 del 27.07.94 del Ministero delle Finanze al punto 3) specifica che le richieste di informazioni relative alle Direttive in esame debbano essere trasmesse dal Reparto o dall'Ufficio interessato al rispettivo Ufficio Centrale di Collegamento (C.L.O.) che provvederà ad inoltrarle al corrispondente organo dello Stato interessato; parimenti il C.L.O. provvederà ad attivare l'articolazione interessata al fine di fornire sul territorio nazionale le informazioni richieste dagli altri Stati. La stessa circolare indica inoltre che Comandi ed

Uffici devono, al fine di dare attuazione al flusso informativo relativo all'assistenza spontanea, segnalare al C.L.O. tutte le informazioni in loro possesso che facciano sorgere il sospetto di evasioni ed elusioni d'imposta in altri Stati membri; sempre la Circolare, oltre a fornire altre disposizioni diverse e a ribadire che la forma delle richieste permane libera in attesa di specificazioni in sede Comunitaria, ricorda ulteriormente agli operatori che le informazioni di cui alla Direttiva 77/799 sono soggette al segreto d'ufficio e devono essere tutelate con la dovuta riservatezza.

Si noti che la normativa non prevede alcuna forma di comunicazione al contribuente interessato circa le comunicazioni dei dati che lo riguardano, secondo un criterio che ritiene prevalente la riservatezza nell'operato della Pubblica Amministrazione ai fini dell'accertamento tributario a detrimento della tutela dei diritti soggettivi.

CAPITOLO QUINTO

IL REGOLAMENTO C.E.E. 218/92

L'entrata in vigore dal 1° gennaio 1993 del mercato unico Europeo ha accresciuto ulteriormente le necessità di collaborazione tra gli Stati membri nel settore delle imposte indirette in quanto, venendo meno i controlli alle frontiere in attuazione della libera circolazione delle merci, si è avuto un notevole incremento dei rischi di frode ed evasione fiscale; in previsione di tali situazioni si è pensato di dover disporre di innovativi strumenti di lotta alle frodi introdotti con il Regolamento 218/92 del 27.01.92.

Il Regolamento in parola, prendendo spunto dalla progressiva informatizzazione in atto nelle singole Amministrazioni fiscali, ha istituito un sistema di scambio di informazioni basato su più livelli e dotato di un sistema informatico integrato tra i vari Paesi.

Sin dal 1990, a seguito della riunione dei Ministri finanziari degli Stati dell'Unione Europea (Ecofin), era stato avviato uno studio finalizzato a verificare la realizzabilità di un programma altamente informatizzato, attraverso l'inoltro agli Stati membri di appositi questionari, integrati da sopralluoghi a campione volti a trarre delle indicazioni tecniche ed operative utili

all'impianto del nuovo sistema di cooperazione. Sulla base dei risultati di tali studi preliminari è nato l'attuale sistema che prevede che ogni Stato debba creare un proprio database (art.4 c.1) contenente i codici identificativi I.V.A. dei propri operatori intracomunitari, l'identificazione anagrafica degli stessi, nonché le informazioni relative agli scambi intracomunitari da questi effettuati; tale archivio informatico deve conservare tali dati immagazzinati per almeno cinque anni e gli stessi devono risultare prontamente disponibili in maniera chiara, completa ed esatta.

Viene posto a carico degli Stati membri l'obbligo (art.4 c.4 e 5) di fare in modo che l'accesso alle informazioni sia possibile entro il trimestre successivo a quello cui si riferiscono; nel caso in cui emerga la necessità di aggiungere nuove informazioni che andranno inserite entro il trimestre successivo a quello in cui sono state raccolte anche se relative ad altri periodi.

E' prevista la designazione, ove non già individuate, di Autorità competenti alla gestione dei collegamenti con gli omologhi esteri.

Per uniformare l'identificazione dei soggetti I.V.A. è stato stabilito che ogni Stato debba indicare nell'attribuzione dei codici I.V.A. ai propri contribuenti prima l'indicativo di nazionalità (IT per l'Italia, FR per la Francia, EL per la Grecia e così via) e poi la stringa numerica (comprendente da 8 a 12 caratteri a seconda dei Paesi), corrispondente alla nostra partita IVA.

Attualmente sono previsti tre livelli di scambio di informazioni, di cui i primi due esclusivamente per via telematica mediante il sistema V.I.E.S. (Vat Information Exchange System) alimentato dal database di cui sopra e dai listings trasmessi alle autorità fiscali dagli operatori intracomunitari; si tratta di un sistema attraverso il quale viene attivato, presso ogni Stato membro, un archivio di dati a base elettronica in cui viene registrata ogni persona fisica o giuridica che riceve o effettua una fornitura intracomunitaria di beni.

Le caratteristiche principali dei tre livelli di cui sopra sono attualmente i seguenti:

- 1° livello (art.4 c.2): fornisce in tempo reale i codici di identificazione I.V.A. di tutti gli operatori intracomunitari ed il valore globale di tutti gli acquisti e le cessioni

effettuate dagli stessi nelle quali risultino interessati operatori di altri Paesi membri; gli importi sono espressi nella valuta dello Stato membro che fornisce le informazioni e sono divisi per trimestri;

- II° livello (art.4 c.3): fornisce, anche in questo caso immediatamente ed automaticamente, l'elenco di tutti i clienti e fornitori comunitari di un operatore nazionale che abbia effettuato acquisti intracomunitari ed i relativi valori delle operazioni con le stesse modalità di indicazione degli importi e gli stessi periodi di riferimento del I° livello;

- III° livello (artt.5 e 7): permette accertamenti più approfonditi e specifici su determinate transazioni mediante apposite richieste da inoltrare agli omologhi esteri (detto anche follow up).

Si tratta quindi del primo sistema di cooperazione realizzato in forma telematica e, tecnicamente, ha richiesto la creazione di un'apposita rete cui ci si connette mediante 15 elaboratori Ncr (Gateway) funzionanti sotto sistema operativo Unix, uno per ogni stato membro, che interfacciano i singoli sistemi informativi e sono collegati fra di loro dalla Value Added

Network costituita dalla rete Infonet, una linea di trasmissione dati opportunamente crittografata; il meccanismo utilizzato è del tipo client/server nel quale il lato client garantisce la possibilità per l'operatore dello Stato membro di inviare le richieste, mentre il lato server permette di ricevere e di elaborare.

Dopo un primo periodo sperimentale in cui solo gli Uffici a livello centrale potevano accedere alla procedura di richiesta dati, ora tale possibilità è estesa per gli Uffici finanziari a livello provinciale e per i Comandi della Guardia di Finanza sino ai minori Reparti.

Più nel dettaglio, i primi due livelli permettono di ottenere in via informatica le seguenti informazioni:

- controllo dei codici identificativi I.V.A. (per l'Italia partita I.V.A.) degli operatori dell'Unione, completo di dati anagrafici, sede, date di inizio ed eventuale cessazione dell'attività;
- importo complessivo delle cessioni che i fornitori ubicati nello Stato cui viene inoltrata la richiesta hanno effettuato nei confronti di un soggetto nazionale identificato dal codice I.V.A.;

- elenco dei fornitori di un soggetto nazionale identificato dal codice I.V.A. ed importo delle relative cessioni effettuate da operatori dello Stato cui si inoltra la richiesta.
- importo complessivo degli acquisti che i clienti ubicati nello Stato cui viene inoltrata la richiesta hanno effettuato da un soggetto nazionale identificato dal codice I.V.A.;
- elenco dei clienti di un soggetto nazionale identificato dal codice I.V.A. ed importo dei relativi acquisti effettuati da operatori dello Stato cui si inoltra la richiesta;
- elenchi di tutti i contribuenti nazionali che abbiano effettuato operazioni di qualsiasi tipo con determinati operatori esteri.

Il terzo livello ha invece una procedura simile a quella degli altri sistemi di cooperazione internazionale ed è esperibile solo qualora le informazioni ottenute nei primi due livelli non siano sufficienti, siano state altresì esperite tutte le fonti di informazione tradizionali e lo Stato richiedente sia in grado di fornire in caso di necessità analoghe informazioni; si tratta di una

richiesta, inoltrabile in ogni momento e per casi specifici, che gli organi procedenti devono inoltrare allo Stato estero per il tramite del C.L.O. e che, come chiarito anche dalla Circolare nr.1 del 27.07.94 della Segreteria Generale del Ministero delle Finanze, Ufficio Relazioni Internazionali, permette di ottenere informazioni più dettagliate quali tipo ed estremi di documenti fiscali (ad. esempio numero, data ed importo di fatture), natura, qualità e quantità di merce scambiata, mezzi di trasporto utilizzati, modalità di pagamento (mezzi di pagamento, banche di appoggio) ed eventuali altre notizie non tassativamente elencate, nonché copia di documentazione eventualmente utile. Per la loro esecuzione possono richiedere anche l'effettuazione di accessi e controlli diretti da parte delle Amministrazioni finanziarie estere e, anche per questo tipo di onere particolare, presuppongono l'esperimento di ogni controllo utile a livello nazionale e la condizione di reciprocità, dovendo lo Stato richiedente essere in grado di aderire, in caso di analoga richiesta.

Per l'ampiezza di previsione il terzo livello può essere considerato la trasposizione a livello europeo dei

controlli che ogni Amministrazione fiscale normalmente opera nell'ambito nazionale in caso di dubbi su determinate informazioni (in Italia abbiamo i cosiddetti controlli incrociati).

Come abbiamo visto l'unico canale nazionale abilitato a trasmettere e ricevere le richieste è il C.L.O. come ribadito anche dal foglio nr.80315 del 27 luglio 1994 a firma del Segretario Generale del Ministero delle Finanze.

La Direttiva prevede poi che l'Ufficio centrale interpellato ha l'obbligo di fornire le informazioni entro il più breve tempo possibile e comunque entro tre mesi dalla data di ricezione della richiesta; nel caso in cui l'Amministrazione richiedente ritenga trattarsi di un caso urgente potrà indicare nella domanda un termine di risposta inferiore.

Qualora la legislazione nazionale dello Stato richiesto preveda la necessità di una comunicazione al contribuente dell'avvenuto scambio di informazioni, tali norme potranno continuare ad essere applicate solo se la loro applicazione non possa comportare il rischio di compromettere l'indagine fiscale in corso nel Paese

richiedente (art.8); in tali casi dovrà essere cura dell'Amministrazione richiedente formulare richiesta espressa di riservatezza e lo Stato richiesto non darà corso alla comunicazione.

Onde evitare il proliferare di richieste di III° livello di minore entità, data l'onerosità per l'Amministrazione richiesta in termini di impiego del personale e di risorse, la Commissione delle Comunità europee con decisione C (97) 3356 DEF. dell'11.11.97 ha stabilito che le richieste della specie possano essere inoltrate solo se aventi per oggetto operazioni aventi un valore complessivo, IVA esclusa, superiore ai 1500 Ecu per singolo soggetto passivo indipendentemente dal numero di operazioni interessate e fatti salvi i casi particolari in cui le Autorità richiedenti potranno avanzare le richieste anche per operazioni di valore complessivo inferiore esprimendo opportune motivazioni; è comunque espressamente indicato nel Regolamento 218/92 che, in ogni caso, il numero e il tipo di informazioni richieste devono essere tali da non imporre all'Amministrazione interpellata un onere amministrativo eccessivo.

Per snellire le procedure di collaborazione è previsto che le richieste debbano essere inoltrate compilando un apposito modulo riportante la necessaria indicazione dei codici I.V.A. degli operatori interessati, denominato SCAC93; per le questioni di carattere bilaterale è prevista la possibilità di comunicazione diretta tra le Autorità competenti, nonché la stipula di accordi volti a consentire ad altre Autorità di stabilire contatti diretti per casi specifici o determinate categorie di casi.

Al contrario di altri Paesi europei ove esiste un'unica Autorità che si occupa della gestione di tale tipo di assistenza amministrativa, per l'Italia la Direttiva nr.368 del 07 gennaio 1994 del Ministero delle Finanze ha stabilito che le Autorità competenti siano quattro e precisamente il Se.C.I.T., il Dipartimento delle Entrate, il Dipartimento delle Dogane e delle Imposte Indirette e il Corpo della Guardia di Finanza, rappresentanti delle quali compongono il C.L.O.; a loro volta i rappresentanti dei C.L.O. nazionali compongono a livello europeo lo S.C.A.C. che ha il compito di coordinare la cooperazione amministrativa in materia di I.V.A. tra gli Stati membri, delineandone le strategie, studiando soluzioni delle

problematiche applicative, prospettando l'adozione di specifiche azioni antifrode e individuando i possibili miglioramenti del sistema di collaborazione.

Come abbiamo accennato in precedenza è previsto che le informazioni inserite nel sistema informatico V.I.E.S. debbano derivare dai listings compilati dagli operatori di ciascuna Nazione; la Circolare nr.103 del 01.07.94 del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate ha inteso chiarire che, per l'Italia, con tale nome possono essere individuati i modelli tipo Intrastat previsti dal Regolamento C.E.E. nr.3330/91 e successive modifiche approvati con il D.M. 21.10.92 e precisamente:

- modello INTRA-1 riportante i dati generali dell'elenco riepilogativo delle cessioni;
- modello INTRA-1 bis riportante il riepilogo delle cessioni effettuate nel periodo;
- modello INTRA-1 ter riportante le variazioni, apportate dai contribuenti agli elenchi delle cessioni dei periodi precedenti;
- modello INTRA-2 riportante i dati generali dell'elenco riepilogativo degli acquisti;

- modello INTRA-2 bis riportante il riepilogo degli acquisti effettuati nel periodo;
- modello INTRA-2 ter riportante le variazioni, apportate dai contribuenti agli elenchi degli acquisti dei periodi precedenti.

Tali modelli devono sempre riportare il codice identificativo I.V.A. dell'operatore nazionale, quello degli operatori stranieri e gli importi delle operazioni; la periodicità di presentazione è mensile per i contribuenti che, nell'anno precedente, hanno realizzato scambi intracomunitari, per un importo superiore a £.300.000.000 per le vendite e £.200.000.000 per gli acquisti, trimestrale per importi tra i £.50.000.000 ed i £.200.000.000 per gli acquisti e tra i £.75.000.000 per le vendite, annuale per i restanti operatori; vengono indicati altresì i dati delle operazioni triangolari e delle cessioni temporanee a scopo di lavorazione.

La presentazione dei modelli deve avvenire presso uno degli Uffici della Circoscrizione Doganale competente per territorio con riguardo al domicilio fiscale del contribuente; Il Dipartimento delle Dogane raccoglie tale massa di dati e li trasmette all'Anagrafe Tributaria, che

provvede alla loro elaborazione ed all'inserimento nel V.I.E.S. al fine di renderli disponibili agli altri Stati; sulla scorta di tali dati viene altresì trasmesso agli altri Stati l'elenco degli operatori stranieri che hanno acquistato in Italia con il relativo ammontare espresso in lire italiane. Ogni Paese alla ricezione della lista provvede al riscontro dei dati segnalando la presenza di eventuali codici I.V.A. cessati, sconosciuti, non attivi o errati (i cosiddetti OMCTL); sulla base di tali segnalazioni gli Uffici doganali invitano i contribuenti a fornire chiarimenti in merito, segnalando agli uffici I.V.A. ed all'I.S.T.A.T. le eventuali violazioni di natura fiscale e/o statistica.

Nell'ambito della richiamata Circolare nr.103 del 1994 viene precisato che le funzioni telematiche sono riservate esclusivamente alle attività di controllo e quindi esclude tassativamente che le stesse possano essere utilizzate per fornire informazioni ai contribuenti; unica eccezione prevista è la possibilità di confermare, dietro espressa richiesta del privato, la correttezza o meno di un codice I.V.A. e dei dati ad esso associati; proseguendo, la stessa Circolare descrive nel dettaglio

le modalità pratiche di interrogazione del terminale V.I.E.S. con una panoramica completa delle funzioni attivabili e della successione delle schermate e delle opzioni presenti.

Anche la Circolare nr.173/D del Ministero delle Finanze del 04.10.94 si è occupata dell'applicazione del Regolamento nr.218/92 affrontando in particolare le modalità di accesso alle interrogazioni dei tre livelli da parte delle Dogane, che sostanzialmente ricalcano quelle previste per i funzionari delle altre strutture dell'Amministrazione finanziaria già viste, con l'indicazione del C.L.O. nazionale di riferimento per le stesse, richiamando anche per tali articolazioni il rispetto del segreto d'ufficio, nonché evidenziando che anche le Dogane potranno essere coinvolte attivamente per fornire risposte ad eventuali richieste provenienti da C.L.O. di altri Stati membri.

Oltre che per lo scambio dei dati il sistema V.I.E.S. viene utilizzato per il monitoraggio statistico circa il raggiungimento degli obiettivi di integrazione commerciale e di collaborazione amministrativa; in particolare vengono rilevati, per trimestre, il numero di

elenchi Intrastat elaborati, gli importi delle transazioni comunitarie, il numero di tali elenchi errati e relativi importi, il numero delle già citate segnalazioni di errore OMCTL ed il numero di interrogazioni di I° e II° livello inoltrate e di quelle pervenute.

Il regolamento C.E.E. nr.218/92, all'art.12, prevede anche la progressiva creazione di procedure rapide di scambi informativi bilaterali tra Stati sulle questioni di interesse comune, caratterizzate da spontaneità reciproca e sistematicità dei rapporti; in tale ottica sono in corso sperimentazioni di comunicazioni di "operazioni sospette", indicative di possibili frodi tra il Corpo della Guardia di Finanza e la Direzione Generale francese basate sulla compilazione di apposite schede di cooperazione attiva riportanti l'identificazione dei soggetti e le anomalie riscontrate tra i dati emergenti in sede di controllo e quelli ricavati dalle interrogazioni di I° e II° livello. Le schede vengono raccolte con cadenza mensile e inviate all'omologo estero tramite il Comando Generale della Guardia di Finanza; se tale sistema sperimentale fornirà risultati positivi potrà esserne

prevista la standardizzazione e l'estensione ad altri Paesi e ad altre Amministrazioni finanziarie.

Sulla base delle previsioni della Direttiva 77/799 e sue modifiche e del Regolamento 218/92 è stato inoltre attuato, solo a livello di Amministrazione fiscale Centrale, il sistema denominato "SCENT fiscale" (System of Customs Enforcement Network) che, sempre su base elettronica, consente lo scambio di messaggi su modelli standardizzati (ma è prevista in caso di necessità la possibilità di utilizzare corrispondenza a testo libero e/o cifrata) circa:

- traffici occulti o semi-occulti di merci, interessati da utilizzo di sottofatturazioni o false fatturazioni;
- individuazione di imprese clandestine e di luoghi di scarico e deposito di merci;
- società di comodo (le cd. "cartiere") destinate a creare uno schermo tra venditore e compratore e che omettono i versamenti dell'I.V.A. dovuta;
- società di breve durata beneficianti di rimborsi I.V.A. e destinate a scomparire prima degli eventuali controlli;
- regimi speciali I.V.A..

La rete consente, altresì, l'accesso a altre banche dati, pubbliche o private, la cui interrogazione può rilevarsi estremamente utile al momento delle ricerche.

Lo scopo di tale sistema è quello di portare rapidamente a conoscenza delle Amministrazioni interessate le informazioni su casi di accertata o possibile frode mediante comunicazioni sui flussi di merci e sulle modalità di scoperta delle frodi e delle relative modalità attuative, permettendo così di adottare le opportune contromisure e la preparazione di mirate operazioni di controllo; in questo caso l'utilità' del sistema antifrode in oggetto è precipuamente da individuarsi nel fatto di avere a disposizione delle informazioni trasmesse rapidamente e discretamente allo scopo di smantellare tali dannosi circuiti.

In ottemperanza al contenuto della Direttiva n. 92/12/CEE del 25.2.1992 è stata creata un'apposita sezione del sistema dedicata alle accise; secondo il dettato della Circolare n. 151 del 10.05.93 del Dipartimento delle Dogane l'utilizzo della rete in tale particolare comparto è attribuita alla Divisione I della Direzione Centrale dell'imposizione indiretta sulla

produzione e sui consumi, che si occupa del coordinamento del servizio di controllo antifrode e del collegamento con i corrispondenti organismi esteri nell'ambito delle violazioni delle norme concernenti le accise.

CAPITOLO SESTO

ALTRI CASI DI COLLABORAZIONE INTERNAZIONALE

a) Regolamento (Euratom, CE) n. 2185/96 del Consiglio dell'11 novembre 1996 relativo ai controlli e alle verifiche "sul posto"

Si tratta di controlli effettuati da Commissioni appositamente costituite ai fini della tutela degli interessi finanziari delle Comunità Europee contro le frodi e le altre irregolarità.

Nella Circolare n. 2561/1997 del Comando Generale della Guardia di Finanza - III Reparto Operazioni - viene fornita una descrizione alquanto dettagliata del Regolamento in esame, ove vengono opportunamente evidenziati anche i connessi aspetti di utilità ai fini dell'accertamento dei tributi.

La norma in oggetto, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, serie L., n. 292/2, in data 15.11.1996, si colloca nel contesto dei provvedimenti comunitari riguardanti i controlli che i funzionari e gli agenti della Commissione Europea possono svolgere

all'interno dei singoli Stati membri e presenta profili di assoluta novità ed estrema delicatezza

I controlli così disciplinati, non sostituiscono ma si aggiungono a quelli previsti dagli analoghi provvedimenti comunitari, relativamente ai singoli specifici settori in cui può manifestarsi una lesione degli interessi finanziari europei; tuttavia differiscono da questi per alcuni aspetti, così individuati:

- l'ampia autonomia riservata all'iniziativa delle Autorità comunitarie;
- la collaborazione del singolo Stato membro, benché necessaria, non deve causare ritardi nell'esecuzione degli interventi;
- la piena utilizzabilità nei procedimenti amministrativi e giudiziari nazionali delle "relazioni di controllo" redatte dai funzionari comunitari con obbligo per le Autorità competenti degli Stati membri di fornire a tali funzionari la completa conoscenza delle norme nazionali procedurali e sostanziali relative allo svolgimento delle ispezioni.

I controlli e le verifiche di natura amministrativa effettuati sul posto, all'interno degli Stati membri e presso gli operatori interessati, direttamente dai funzionari e agenti della Commissione per finalità di tutela degli Interessi finanziari dell'Unione Europea, possono riguardare tutti i settori di attività della Comunità che, secondo il "vademecum" esplicativo predisposto dall'U.C.L.A.F devono intendersi come le risorse proprie tradizionali, compresi i tributi doganali (ma IVA esclusa), nonché le spese, sia dirette (quelle gestite ed erogate direttamente dalla Commissione Europea, in favore di singoli beneficiari) sia indirette (cioè gestite ed erogate dagli Organismi degli Stati membri).

Le finalità e i presupposti dei controlli e delle verifiche, vengono risultano essere i seguenti:

- gravità o transnazionalità delle irregolarità;
- situazione di uno Stato membro che esiga, in un caso particolare, il rafforzamento del sistema dei controlli e delle verifiche sul posto; questa previsione risponde all'esigenza di assicurare un livello di tutela degli

interessi finanziari comunitari "equivalente" in tutto il territorio dell'Unione;

- richiesta dello Stato membro interessato.

Lo Stato membro deve essere informato con un anticipo di norma non inferiore alle due settimane, tranne casi di estrema urgenza debitamente motivati dalla Commissione; l'informazione si sostanzia nella notifica di un atto contenente l'indicazione di tutti i fatti e le circostanze che rendono necessaria l'ispezione e delle generalità dei soggetti coinvolti.

La collaborazione in sede preparatoria deve trovare espressione, se necessario, in apposite riunioni operative da tenersi prima dell'ispezione fra i funzionari e gli agenti della Commissione e i rappresentanti delle competenti Autorità nazionali; in queste occasioni la Commissione nominerà i membri del "gruppo di controllo"; lo Stato può decidere di partecipare all'ispezione e in tale ipotesi, i controlli e le verifiche "sul posto" sono effettuati "congiuntamente dalla Commissione e dalle Autorità competenti dello Stato stesso".

In ogni caso, la realizzazione del controllo in forma congiunta, non deve causare ritardi tali da pregiudicare la rapidità e l'efficacia dell'operazione.

Il soggetto passivo dei controlli può essere qualunque operatore economico, quando sussistano motivi per ritenere che abbia violato una disposizione comunitaria da cui possa derivare una lesione degli interessi finanziari comunitari, nonché gli "altri operatori interessati" il cui controllo può comunque rivelarsi indispensabile per acquisire elementi decisivi in ordine alle irregolarità commesse dai soggetti direttamente interessati all'intervento, con cui abbiano intrattenuto rapporti d'ordine commerciale (in pratica, quella forma di riscontro "a valle" e "a monte", comunemente nota come "controllo incrociato").

Entrambe le categorie di "operatori" sono "tenute a permettere l'accesso ai locali, terreni, mezzi di trasporto e altri luoghi adibiti ad uso professionale"; trattandosi di controlli di tipo amministrativo, agli effetti del Regolamento in esame nonché, più in genere, nel quadro del diritto comunitario restano esclusi dalla

possibilità di accesso i luoghi di pertinenza dei oggetto interessato che attengono alla sua sfera privata.

Le attività ispettive devono essere svolte sotto l'autorità e la responsabilità dei controllori della Commissione, in capo ai quali spetta la titolarità dell'intervento compresa la verbalizzazione e contestazione delle violazioni; ai controlli possono partecipare gli "esperti nazionali" già messi a disposizione della Commissione dallo Stato membro (è opportuno per chiarezza espositiva rammentare che i funzionari dei singoli Stati distaccati presso l'Unione Europea si distinguono in agenti temporanei ed in esperti nazionali; i primi entrano a pieno titolo fra i funzionari degli Organi Comunitari e di conseguenza possono anche essere impiegati quali controllori della Commissione, mentre i secondi, non essendo inseriti organicamente nelle strutture comunitarie, possono solo svolgere la funzione di osservatori).

Ai "controllori" è consentito l'accesso a tutte le informazioni e alla documentazione relativa alle operazioni oggetto del controllo, necessarie per il buon esito dello stesso, "alle medesime condizioni dei

controllori amministrativi nazionali e nel rispetto delle legislazioni nazionali".

Più nel dettaglio, i funzionari e gli agenti della Commissione possono utilizzare gli stessi strumenti di controllo di cui si avvalgono i controllori amministrativi nazionali e acquisire copia dei documenti d'interesse.

Il novero di poteri dei "controllori" comunitari è stato ulteriormente specificato in una decisione congiunta del Consiglio e della Commissione, in base alla quale è stato garantito l'accesso ai documenti amministrativi ed alle informazioni in possesso delle Autorità nazionali che "devono consentire l'accesso a tutte le informazioni necessarie, comprese quelle ottenute dai controllori nazionali nel corso di indagini giudiziarie, se tali informazioni sono a disposizione delle Autorità amministrative nazionali"; viene così posta la regola per cui non è più possibile opporre il segreto d'ufficio né tantomeno quello istruttorio, se le Autorità amministrative nazionali siano già in possesso delle informazioni.

Inoltre l'avvio nello Stato membro di un procedimento giudiziario non costituisce ragione sufficiente per

sospendere o rinviare un'ispezione comunitaria; qualora, però, il codice nazionale di procedura penale stabilisca che solo alcuni funzionari sono autorizzati a svolgere determinati compiti, è escluso che la Commissione possa sostituirsi o assisterli nell'esercizio delle loro funzioni. In altri termini, la Commissione non può partecipare alla perquisizione dei locali o agli interrogatori previsti dal diritto processuale penale nazionale, in quanto ne è tassativamente prevista l'esecuzione da parte di soggetti rivestenti le qualifiche di Polizia Giudiziaria, i quali sono tassativamente individuati dalla legge.

La Commissione sarà però informata dei risultati di tali azioni, previo nulla-osta dell'Autorità Giudiziaria competente, e può altresì richiedere chiarimenti e ulteriori notizie.

Particolare attenzione merita l'art.8 che evidenzia come le notizie comunicate o ottenute a norma del regolamento stesso sono coperte dal segreto d'ufficio e non possono essere utilizzate dalle istituzioni Comunitarie a fini diversi da quelli della tutela degli interessi finanziari della Comunità; ma analogo divieto

non viene posto per quanto riguarda gli agenti nazionali in quanto le Autorità nazionali, potranno utilizzare per altri motivi le notizie da questi acquisite, ivi compresi quelli legati all'accertamento tributario, quando ciò sia consentito dalle rispettive legislazioni nazionali e, qualora siano state acquisite in altro Stato membro, vi sia il consenso dello stesso.

Si può quindi ritenere la piena ammissibilità dell'utilizzo a fini fiscali dei dati acquisiti nei corso dei controlli in esame, cui abbiano partecipato appartenenti alla Amministrazione Finanziaria nazionale; tali funzionari, partecipanti ai controlli di cui al Regolamento n. 2185/96, potranno quindi direttamente ed autonomamente procedere, all'occorrenza, alla contestazione delle violazioni fiscali eventualmente riscontrate, compilando gli atti di rito ed inviandoli agli Organi competenti.

E' fatto, poi, obbligo alla Commissione, nell'ipotesi di controllo svolto senza la collaborazione dello Stato, di comunicare quanto prima allo Stato membro interessato "qualsiasi fatto o sospetto relativo ad irregolarità di cui

ha avuto conoscenza nel corso del controllo o verifica sul posto".

Le relazioni di controllo e verifica della Commissione, devono essere redatte tenendo conto dei requisiti di procedura previsti dalla legislazione dello Stato membro interessato; gli elementi materiali e di prova raccolti in ordine ai quali i provvedimenti cautelari devono essere adottati dagli agenti nazionali - sono acclusi come allegati alle relazioni dei "controllori" della Commissione; queste ultime costituiscono, alla stessa stregua ed alle medesime condizioni di quelle redatte dai controllori amministrativi nazionali, elementi di prova che possono essere ammessi nei procedimenti amministrativi o giudiziari dello Stato membro; come tali, esse hanno identico valore degli atti amministrativi redatti dagli agenti nazionali, anche qualora siano firmate soltanto dai "controllori" comunitari.

In ogni caso, nell'ipotesi di controllo congiunto, gli agenti nazionali che hanno partecipato alle operazioni, controfirmeranno la relazione compilata dai funzionari ed agenti comunitari.

Questa "controfirma" equivale ad una "messa a disposizione" dello Stato membro delle risultanze ispettive; è pertanto essenziale che i 'controllori' della Commissione siano adeguatamente orientati circa i requisiti di procedura previsti dalla legislazione nazionale in tema di compilazione e trasmissione di atti, al fine di evitare che le relazioni da essi prodotte perdano ogni efficacia.

Qualora il soggetto si opponga all'accesso possono essere utilizzati gli ordinari poteri di polizia tributaria e/o giudiziaria da parte degli agenti nazionali ai quali in questo caso si trasferirà la direzione del servizio.

b) cooperazione ai fini doganali nella Comunità Europea

Gli strumenti di riferimento nell'ambito Europeo per la collaborazione in materia doganale sono la convenzione di Napoli del 07.09.67, ratificata dall'Italia con L806/71 e il Regolamento CEE del Consiglio nr.1468/81 del 19.05.81.

Il primo documento è volto alla prevenzione, ricerca e repressione delle infrazioni, consumate o tentate alle leggi ed ai regolamenti doganali con riguardo

all'importazione, esportazione e transito di merci; in tale ottica sono state sancite alcune modalità di scambio di informazioni, l'effettuazione di sorveglianza di persone, veicoli o merci, nonché lo scambio di funzionari.

Le informazioni possono riguardare tutti i dati e le notizie necessari alla corretta applicazione dei dazi doganali e degli altri diritti di importazione ed esportazione; le condizioni sono, come rilevato nell'ambito di altre forme di collaborazione, che la comunicazione non risulti contraria all'ordine pubblico e ad altri interessi fondamentali dello Stato richiesto e che vi sia la condizione di reciprocità, ossia in caso di richiesta analoga lo Stato richiedente sia in grado di espletare corrispondenti indagini ed accertamenti.

Si possono richiedere informazioni circa liste di merci "sensibili" a più alto rischio di frode, informazioni circa singole operazioni doganali "sospette", scambio di esperienze su sistemi di frode doganale scoperti.

Lo scambio di funzionari invece prevede, previo preliminare accordo tra le Autorità doganali interessate, la possibilità di acquisire direttamente presso gli Uffici del corrispondente servizio di un altro Paese ogni

informazione risultante da registri ed altri documenti ivi detenuti, di assistere ad operazioni di polizia doganale svolte dagli Organi dell'altro Paese quando vi siano in gioco interessi doganali relativi al Paese di appartenenza del funzionario estero, di richiedere direttamente la notifica di atti dell'Amministrazione doganale del Paese di appartenenza, di comparire come testimoni o esperti di fronte alle Autorità Giudiziarie di un altro Stato.

Con l'abbattimento delle barriere doganali tra i Paesi membri, l'importanza di tale convenzione è venuta via via scemando e continua ad essere applicabile solo nello sviluppo dei casi, sempre più rari, relativi agli anni antecedenti all'01.01.93.

Il Regolamento CEE nr.1468/81 invece concerne la corretta applicazione della normativa doganale ed agricola e riguarda la collaborazione tra le Autorità amministrative dei Paesi membri e tra queste e la Commissione, con riguardo ai tributi doganali ed equivalenti, nonché alle erogazioni del Fondo Europeo Agricolo di Orientamento e Garanzia (FEOGA); il contenuto a livello collaborativo è il medesimo della

Convenzione di Napoli con un più spiccato richiamo a forme di comunicazione ed assistenza spontanea; viene inoltre stabilito il ruolo di coordinamento da svolgersi a cura della Commissione cui andranno comunicate tutte le infrazioni ritenute di rilievo, nonché valutazioni e proposte circa problematiche o lacune della regolamentazione di mutua assistenza; la validità di tale Regolamento è rimasta immutata con l'abbattimento delle frontiere interne Comunitarie, sia per l'aspetto concernente le politiche agricole comuni, sia per la collaborazione tra Amministrazioni doganali per la protezione della frontiera doganale comune dai tentativi di contrabbando e di frode.

Degna di menzione è la presenza del sistema doganale informatizzato denominato Scent doganale che, gestito operativamente dall'UCLAF e tecnicamente dalla Commissione-DG XXI, permette di scambiare informazioni on-line in tempo reale alle diverse Amministrazioni Doganali tra loro e tra queste e la Commissione; tale sistema informatico sarà ulteriormente potenziato grazie all'istituzione, da parte della Commissione (con provvedimento pubblicato sulla

G.U. CEE nr.316 del 27.11.95) di un sistema parallelo denominato SID (Sistema Informativo Doganale) che, alla sua entrata in vigore, permetterà di inserire notizie circa soggetti, mezzi e merci sospette di frode con apposite segnalazioni.

c) accordi di cooperazione per fini doganali con Paesi terzi

L'Italia, ormai parte essenziale della linea doganale Comunitaria, ha stipulato nel tempo convenzioni bilaterali di mutua assistenza amministrativa per la prevenzione e la repressione delle violazioni doganali con alcuni paesi extra-U.E. tra cui l'Algeria, la Tunisia, il Marocco, i Paesi dell'ex Jugoslavia e gli Stati Uniti.

Anche in questo caso l'origine degli accordi è da ricercarsi nel grave pregiudizio che le infrazioni doganali possono creare agli interessi economici, fiscali e commerciali degli Stati.

In virtù di tali accordi le Amministrazioni doganali (comprendendo espressamente in tale dicitura anche la Guardia di Finanza) provvedono a due tipi di scambi di informazioni:

- a richiesta, di ogni notizia necessaria a comprovare l'introduzione di merci nello Stato nel rispetto delle leggi, nonché ogni informazione atta ad assicurare l'esatta percezione dei dazi doganali e degli altri diritti di importazione quali: la determinazione del valore in dogana, la posizione tariffaria delle merci e la loro origine; è previsto che vengano effettuate apposite indagini qualora l'amministrazione richiesta non disponga direttamente dei dati;

- di iniziativa, con riguardo ad ogni informazione ritenuta utile al contrasto delle violazioni doganali, ivi comprese descrizioni di nuovi metodi o tecniche di frode scoperti.

Una forma di collaborazione doganale di minore importanza è quella derivante dall'appartenenza dell'Italia all'OMD (Organizzazione Mondiale delle Dogane) fondata nel 1950 a Bruxelles e ratificata nel 1952; in tale ambito fu emanata nel 1953 una raccomandazione che stimolava i Paesi aderenti alla stipula di apposite convenzioni bilaterali e sensibilizzava a consentire l'effettuazione di controlli a richiesta di altri Paesi aderenti su spedizioni, persone, automezzi, aeromobili e natanti sospettati di contrabbando; pur non

avendo stipulato alcuna delle sollecitate convenzioni bilaterali e senza vincoli quindi di tassatività di risposta, tale raccomandazione permette ancora una, seppure limitata, forma di collaborazione con venticinque Stati extra-CEE, con i quali non esistono altri tipi di contatto nello specifico settore.

L'OMD ha altresì predisposto nel 1977 la convenzione di Nairobi circa la prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni doganali, ma l'Italia nel 1983 ne ha ratificato la sola parte relativa al traffico di sostanze stupefacenti e psicotrope, senza aderire quindi per quanto riguarda la generalità delle tipologie di contrabbando.

d) la collaborazione internazionale nel settore delle accise

Nel settore delle accise, concernente quei tributi che nell'ambito dell'armonizzazione fiscale Europea hanno soppiantato le vecchie imposte di fabbricazione nazionali sui prodotti ad alta incidenza fiscale quali gli oli minerali, l'alcole e le bevande alcoliche e i tabacchi, sono state emanate a successiva integrazione tra loro, le Direttive nr.92/12/CEE del Consiglio del 25.02.92,

nr.92/108/CEE del 14.12.92 e nr.94/74/CEE del 22.12.94.

Oltre a contenere le norme relative ai controlli sulla fabbricazione, lavorazione, detenzione e trasporto dei particolari prodotti, vengono poste le basi per un'efficace collaborazione internazionale; non è solo sancita la già accennata estensione della Direttiva 77/799, ma all'art.19 è prevista l'istituzione di controlli "per sondaggio" la cui effettuazione può avvenire eventualmente mediante procedure informatizzate di collaborazione tra gli Stati. E' stato così progettato il sistema S.E.E.D. (System for Exchange Excise Data) che, a partire dai dati ricavabili dai documenti di accompagnamento previsti esibiti nel corso dei controlli, dovrebbe costituire una banca dati aggiornata circa la movimentazione dei prodotti sottoposti ad accisa; tale sistema una volta pronto sarà innestato sulla già esistente rete dello Scent fiscale.

In attesa dell'applicazione definitiva, le Amministrazioni si scambiano su base spontanea o a richiesta le informazioni ritenute di interesse con documenti cartacei redatti su modelli prestampati denominati "fiches

d'information"; in questa fase transitoria la richiesta con tale sistema non vincola l'Amministrazione ricevente alla risposta. E' in corso inoltre il censimento, tramite apposite banche dati nazionali, di tutti gli operatori del settore e, mensilmente, aggiornamenti su floppy disk vengono scambiati tra le Amministrazioni dei vari Paesi ed inoltrati anche alla Commissione; tale patrimonio informativo comprendente dati identificativi e codice di accisa è destinato a costituire la base del sistema Seed, in analogia a quanto in atto per il sistema Vies.

e) i programmi "Matthaeus tax" e "Fiscalis"

Sempre nel quadro della realizzazione del Mercato unico le Amministrazioni hanno avvertito l'esigenza, oltre che di migliorare la cooperazione, anche di individuare forme comuni di accertamento dei tributi comunitari e nazionali.

Le Istituzioni europee, in base al dettato dell'art. 209 del Trattato CE al fine di rafforzare la cooperazione, devono facilitare l'attività di collaborazione tra "i servizi competenti degli Stati membri a tutela degli interessi finanziari della Comunità contro le frodi".

La Commissione ha individuato vari aspetti di interesse comune tra cui la necessità di un avvicinamento dei regimi sanzionatori amministrativi e penali, la più efficace organizzazione dei servizi nazionali di controllo di lotta alle frodi, l'interscambio informativo costante delle notizie acquisite dai servizi nazionali nel corso delle loro ispezioni attraverso una maggiore collaborazione tra le Autorità competenti.

Alla luce di quanto sopra, la Comunità aveva realizzato un programma di formazione del personale addetto alla fiscalità indiretta sviluppatosi nel quinquennio 1993/97, conosciuto come Matthaeus Tax ed adottato con Decisioni del Consiglio 95/588/CEE del 29 ottobre 1993 e 95/279 del 12 luglio 1995.

Tale progetto prevedeva scambi di personale, seminari e la creazione di programmi didattici comuni da impiegare nelle scuole di formazione dei funzionari tributari degli Stati membri.

Le radici del programma vanno ricercate in alcuni esperimenti svolti in campo doganale e nei risultati positivi conseguiti da un primo progetto pilota svoltosi nel triennio 1991/93.

Assolutamente innovativo era il fatto che, i funzionari esteri partecipanti allo scambio assumessero lo stesso status giuridico del personale nazionale e soggiacessero al medesimo vincolo di segretezza circa le informazioni e le notizie di cui fossero venuti a conoscenza nel corso di tali attività.

Per ciò che riguarda il primo aspetto, ossia i programmi comuni di formazione, le caratteristiche individuate sono state le seguenti:

- a) porre l'accento sugli aspetti comunitari del lavoro degli addetti al controllo della fiscalità indiretta;
- b) preparare tali funzionari nazionali alla partecipazione agli scambi previsti nel quadro del programma Matthaesus Tax;
- c) creare un livello di formazione equivalente;
- d) addestrare all'uso degli strumenti forniti dalla cooperazione amministrativa nell'ambito del Mercato unico.

Ad ogni Amministrazione veniva lasciata la libertà di definire le modalità di attuazione didattiche e temporali della formazione creando però un flusso, di materiale didattico, di formatori e di aiuti fra gli Stati membri; pro-

grammi specifici potevano essere realizzati per categorie di funzionari in possesso di particolari esperienze professionali.

Anche il Consiglio economia e finanza si esprime favorevolmente su tale progetto evidenziando che assume notevole importanza, ai fini della lotta antifrode, l'organizzazione di corsi di formazione e d'informazione destinati ai funzionari della Commissione e degli Stati membri.

Nel corso dei cicli di formazione, particolare attenzione è stata rivolta alla descrizione delle tecniche di frode volte a trarre indebiti profitti dai sussidi europei o per eludere il pagamento delle imposte.

Sono altresì stati predisposti dei seminari tematici, nel corso dei quali venivano costituiti gruppi di lavoro che si dedicavano allo studio di una determinata problematica (workshops) e sulle cui conclusioni si svolgevano riflessioni in seduta plenaria.

I partecipanti erano poi tenuti a redigere apposite relazioni da diramare all'interno delle Amministrazioni di appartenenza al fine di rendere patrimonio comune l'esito degli incontri e delle esperienze ivi tratte.

Nell'ottica di favorire la conoscenza reciproca tra i funzionari fiscali dei Paesi membri furono predisposti degli scambi di personale.

Lo scopo principale consisteva nel fornire una migliore comprensione reciproca dell'organizzazione, dei metodi e delle procedure vigenti nei diversi Stati membri, sia a livello pratico sia teorico; a tal fine l'art. 5 della Decisione 93/588/CEE prevedeva l'impiego dei funzionari ospitati nelle attività operative delle Amministrazioni riceventi.

Ovviamente era richiesto che i partecipanti avessero una conoscenza sufficiente della lingua estera del Paese ove venivano avviati; all'inizio di ogni anno, la Commissione e gli Stati membri, concordavano il numero di funzionari da inviare e da ospitare.

La formulazione originaria prevedeva cicli di due settimane delle quali la prima destinata all'illustrazione delle attività dell'Amministrazione ospitante e la seconda alle visite nei diversi settori.

Successivamente, al fine di rendere maggiormente operativi i periodi di applicazione, furono previsti tre tipi di scambio:

- generale, che ricalcava lo schema originario con presentazione della struttura e dell'organizzazione dell'Amministrazione ricevente e una serie di visite ai servizi della stessa;
- singolo (c.d. simple), che consisteva in una o due settimane trascorse dal singolo funzionario in altro Paese membro, dove avrebbe operato con un collega di quello Stato;
- mirato (c.d. ciblè), nel quale i funzionari provenienti da diversi Paesi membri, prenderanno conoscenza diretta di aspetti specifici e d'interesse comune dell'Amministrazione fiscale dello Stato ospitante.

Le spese dell'intero programma erano a carico della Comunità' che, all'inizio di ogni esercizio, stabiliva l'ammontare di fondi spettanti ad ogni Stato membro secondo la misura previamente concordata in sede del Comitato Matthaeus Tax.

I partecipanti, al fine di predisporre programmi differenziati, venivano distinti in funzionari con mansioni direttive (principalmente capi ufficio e funzionari delle Amministrazioni centrali e regionali), funzionari con mansioni di inquadramento e di comando

ed, eventualmente, con compiti operativi (soprattutto funzionari incaricati del controllo fiscale e della lotta alla frode) e agenti con mansioni esclusivamente operative ma con poteri decisionali.

In ogni Stato membro doveva essere nominato un Coordinatore nazionale del progetto Matthaeus Tax il quale annualmente doveva predisporre un piano di ripartizione degli scambi circa i Paesi di origine dei funzionari in visita ed i Paesi verso i quali sarebbero stati inviati i funzionari nazionali; ciò al fine di consentire l'interscambio diretto tra più funzionari provenienti da diversi Paesi della Comunità e di ripartire correttamente i relativi costi.

A ciascun Coordinatore spettava la selezione dei candidati disponibili allo scambio cui seguiva la trasmissione ai propri omologhi degli altri Stati membri, dei profili dei funzionari indicati, con la richiesta, di poter far loro seguire programmi di lavoro differenziati in relazione alle singole esperienze professionali; in modo simile a quanto previsto nel caso della partecipazione ai seminari, ciascun funzionario al termine della propria missione era tenuto a redigere una relazione su quanto

da lui svolto nel periodo di distacco nonché a formulare proprie considerazioni sui sistemi adottati dalle Amministrazioni ospitanti.

Terminato il periodo di attuazione del progetto Matthaeus Tax, l'Unione europea ha ritenuto di dover proseguire su tale strada varando, con decisione 888/98/CE, per il quinquennio 1998/2002 il programma "Fiscalis"; le modalità organizzative sono all'incirca le medesime del precedente progetto con alcune differenze in sede attuativa per quanto riguarda gli scambi di funzionari.

In particolare la durata degli scambi è stata portata ad un periodo variabile tra uno e tre mesi e la platea dei funzionari che possono parteciparvi è stata limitata al personale dell'Amministrazione periferica delle Imposte Indirette e del Corpo della Guardia di Finanza che non abbia già partecipato in passato a precedenti programmi; inoltre è stata introdotta la figura del "funzionario ospitante" una sorta di "tutor" che verrà affiancato ad un singolo collega proveniente da altro Stato comunitario del quale dovrà occuparsi con compiti di accoglienza e di assistenza.

f) la rete Internet

merita un accenno la possibilità di ottenere il controllo di alcune informazioni, seppure con carattere limitato, tramite la rete Internet; nato nel luglio 1998, tale sistema di controllo non si rivolge specificamente agli Organi preposti all'accertamento, ma costituisce un servizio offerto dal Ministero delle Finanze agli operatori nazionali che abbiano rapporti commerciali Intracomunitari; in particolare, premesso che in base all'interpretazione data con la Risoluzione 25/E del 12.02.97 dell'art. 50 c.2) del D.L. 331/93 si configurerebbe responsabilità da parte del cedente nazionale che abbia indicato codici IVA inesistenti o errati non avendo provveduto alla preventiva verifica dei dati forniti dall'acquirente presso l'Ufficio IVA ai sensi del D.M. 28.01.93, mediante connessione al sito Internet del predetto dicastero (<http://www.finanze.it>) è ora possibile procedere alla verifica del codice IVA di clienti e fornitori comunitari. La procedura prevede, previa impostazione del Paese desiderato, di verificare una

partita IVA ricevendo conferma dell'esistenza, della data di inizio attività e dell'eventuale data di cessazione; non vengono però purtroppo forniti gli estremi identificativi del partner comunitario, in ossequio a quanto già disposto dalla richiamata Circolare 103/94 in tema di informazioni ai contribuenti, con la conseguente impossibilità di controllare la corrispondenza con i dati in possesso del contribuente italiano e da questi inseriti in fattura e negli elenchi Intrastat.

CONCLUSIONI

Le varie procedure ed i sistemi di cooperazione utilizzati o utilizzabili ai fini fiscali che sono stati oggetto della presente tesi rappresentano sicuramente dei primi traguardi raggiunti faticosamente dai vari Stati del mondo nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale; è auspicabile che seguendo tale strada si possa giungere ad una sempre più stretta collaborazione tra Autorità fiscali, forze di Polizia ed Autorità giudiziarie dei vari Paesi.

Fondamentale continuerà a rivelarsi l'esperienza sul campo; solo un costante utilizzo degli strumenti attualmente esistenti potrà infatti servire da banco di prova per miglioramenti procedurali, per snellire i rapporti, per creare quel clima di reciproca comprensione e stima tra operatori di varie nazionalità che perseguono il medesimo scopo: la giustizia o perlomeno la perequazione tributaria.

Sotto l'aspetto dei risultati pratici, nel tempo il sistema delle Convenzioni ha mostrato numerosi limiti; in particolare per la loro natura pattizia, non prescindendo mai dal concetto di sovranità tributaria dei contraenti, ma disciplinandone semplicemente una autolimitazione e

mai un avvicinamento, hanno di fatto mostrato una scarsa efficacia cogente, nonostante fossero rese esecutive mediante il recepimento con legge dello Stato; infatti le differenze sia legislative che procedurali hanno comunque sempre costituito un limite applicativo di fatto. Al contrario i sistemi adottati dagli Stati dell'Unione Europea, negli ultimi anni, si sono rivelati i più adatti a garantire un'efficace forma di collaborazione; in particolare le ragioni di tale maggior efficacia sono principalmente da ricercarsi nel fatto che ogni iniziativa è sorta nell'ambito del più generale progetto dell'unificazione del mercato in un'unica struttura economica transnazionale che presuppone come postulato necessario l'armonizzazione dei sistemi impositivi e di accertamento.

Per questa serie di motivi i Paesi membri della C.E.E. sono risultati i più sensibili rispetto alla sempre maggiore necessità di cooperazione e, unitamente alla Commissione, si adoperano per azioni mirate volte alla lotta alla frode ed all'evasione fiscale anche mediante interventi congiunti e previamente concordati tra le Autorità competenti.

Non va infine dimenticato che i Paesi membri, nell'ambito della gerarchia delle fonti riconoscono alle norme Comunitarie una posizione superiore rispetto alle legislazioni nazionali e di tale posizione "privilegiata" beneficiano anche le norme in materia di scambi di informazioni.

Pertanto si può affermare che il processo di armonizzazione dei regimi di imposizione indiretta ha giocato un ruolo fondamentale nel dare impulso alla cooperazione amministrativa, in quanto gli Stati hanno dovuto necessariamente prendere coscienza della loro interdipendenza e grazie a questo si è avuta una costante e continua intensificazione i contatti e gli scambi di personale e di informazioni.

Se in un futuro, nell'ambito dello sviluppo dell'attuale processo di "globalizzazione", la coscienza della stretta interconnessione dell'ammontare delle entrate tributarie di tutti i Paesi diventerà patrimonio comune di tutti i Governi e di tutte le Amministrazioni Finanziarie, anche con il superamento della suddivisione negli attuali blocchi economico-politici, sarà sicuramente possibile avere sistemi di collaborazione sempre più validi ed

efficaci che potranno vantare oltre all'aspetto repressivo anche un maggior potere preventivo di deterrenza oggi, purtroppo, quasi assente.

BIBLIOGRAFIA

TESTI

- *“Memento pratico Ipsoa-Francis Lefebvre - Fiscale 1998” cap.IV° “Convenzioni internazionali” ; AA.VV. edizioni IPSOA-FRANCIS LEFEBVRE 1998;*
- *“La disciplina degli accertamenti e delle verifiche fiscali nelle operazioni straordinarie nazionali ed internazionali” testo degli interventi di cui al seminario di studio sulla Fiscalità Internazionale tenutosi in Altavilla il 06.05.97;*
- *“Manuale dell’OCSE sull’attuazione delle disposizioni concernenti lo scambio di informazioni in materia fiscale” predisposto dall’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico in Parigi, tradotto ed edito a cura del Ministero delle Finanze - Segreteria Generale - Ufficio per gli Studi di Diritto Tributario Comparato e per le Relazioni Internazionali - Roma 1997;*
- *“Iva Comunitaria - La cooperazione amministrativa tra gli Stati dell’Unione Europea”; autore Fabio Morera, edizioni Laurus Robuffo - Roma 1996;*
- *“Profili del nuovo codice di Procedura Penale” - libro XI “Rapporti giurisdizionali con autorità straniera” a cura di*

Giovanni Conso e Vittorio Grevi; edizioni CEDAM - Padova 1996;

- "Diritto Processuale Penale" volume secondo -capitolo unico- "Gli istituti di cooperazione giudiziaria internazionale" autori D. Siracusano, A. Galati, G. Tranchina, E. Zappalà; Giuffrè editore - Milano 1995;

- "Mémento pratique Fancis Lefebvre - Communauté Européenne 1994-1995" titre 3eme "Echange de renseignements et assistance mutuelle entre les administrations fiscales"; AA.VV. edizioni FRANCIS LEFEBVRE;

- "Riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e procedure di controllo negli Stati membri" editore Ufficio delle pubblicazioni ufficiali delle Comunità europee; Lussemburgo 1995;

- "Manuale di Diritto Tributario" pagg.497/500 - 660/661, autore Pasquale Russo; Giuffrè editore - Milano 1994;

- "Servizi extratributari della Guardia di Finanza" pagg.712/715, autore Fulberto Lauro; edizioni Laurus Robuffo - Roma 1993;

- "Doppia imposizione internazionale", autore Anna Miraulo; Giuffrè editore - Milano 1990;

- *“Fiscalité internationale” titre 6eme “Assistance mutuelle pour lutter contre l’évasion fiscale”;* autore *Patrick Michaud*, edizione *Lavoisier - Parigi 1982*;
- *“Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni fiscali”* a cura del *Centro Servizi Industrie s.p.a. - Torino 1976*

PUBBLICAZIONI SPECIALIZZATE

- *Il fisco:*

- a) *“La cooperazione internazionale tra i servizi antifrode ed i connessi profili di utilizzabilità nel processo della mutua assistenza amministrativa”* di *Fabrizio Carrarini e Rosario Massino*; *aprile 1998*;
- b) *“Cooperazione fiscale internazionale - L’uso delle informazioni ai fini penali”* di *Giancarlo Pezzuto*; *aprile 1998*;
- c) *“Paradisi fiscali e bancari - Le strategie di contrasto agli abusi nell’Unione Europea”* di *Pierpaolo Rossi*; *12.01.98*;

d) *“Cooperazione comunitaria in tema di frode”* di Gioacchino Izzo; maggio 1997;

e) *“I controlli bancari internazionali in materia fiscale e profili connessi alla disciplina antiriciclaggio”* di Giancarlo Pezzuto; 02.12.96;

f) *“Utilizzabilità in un procedimento penale di dati ed elementi acquisiti nell’ambito della collaborazione internazionale in materia fiscale”* di Giovanni Mariella e Giancarlo Pezzuto; 02.09.96;

g) *“La cooperazione internazionale amministrativa nel settore doganale ed in materia di accise”* di Giovanni Mariella e Giancarlo Pezzuto; marzo 1996;

h) *“La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale”* di Giovanni Mariella e Giancarlo Pezzuto; febbraio 1996;

- *Il Sole 24 ore:*

a) *“Dogane d’Europa più sicure - I recenti provvedimenti della Commissione UE rafforzano la cooperazione”* di Benedetto Santacroce; 30.04.98;

b) *“Accertamenti incrociati soprattutto per l’IVA”* di Luigi Ferrajoli e Antonio Iorio; 02.10.97;

- c) *“Gioco di squadra sull’IVA in Europa” e “Il travaso nei processi” a cura di Giancarlo Pezzuto e Benedetto Santacroce; 16.06.97;*
- d) *“Giro del mondo a caccia di evasori” - “I <paletti> della collaborazione” - “Una rete di verifiche simultanee” di Gianfranco Pezzuto e Benedetto Santacroce; 09.06.97;*
- e) *“Cooperazione doganale” di Luigi Ferrajoli e Antonio Iorio; 05.06.97;*
- f) *“Dopo una battuta di arresto riparte la cooperazione con gli altri Paesi” di Luigi Ferrajoli e Antonio Iorio; 15.04.97;*
- g) *“Controlli incrociati sull’export UE” di Luigi Ferrajoli e Antonio Iorio; 03.04.97;*
- h) *“Il Fisco gioca tutto sulla cooperazione per colpire gli “intrecci” internazionali” di Benedetto Santacroce e Giancarlo Pezzuto; 18.01.97;*
- i) *“Dossier: Le indagini in banca - seconda parte - i profili penali” - “Sulle strade internazionali del denaro illecito” - “L’acquisizione di prove documentali straniere” a cura di Paolo Bernasconi; Guida Normativa 24.12.96 :*

l) *“Al via le reti telematiche anti-frode”* di Benedetto Santacroce; 05.04.96;

m) *“Ufficio di Collegamento sull’IVA UE: le modalità per acquisire informazioni”*; illustrazione del testo della Circolare nr.173/D del 04.10.94 del Dipartimento delle Dogane; Guida Normativa 28.11.94;

n) *“Un nuovo strumento per combattere le frodi fiscali”* di Benedetto Santacroce; Guida Normativa 28.11.94;

o) *“Le Fonti del Diritto Comunitario”*; 26.10.92;

- *Informatore Pirola:*

a) *“Controllo via Internet per le partite IVA CE”* di Franco Roscini-Vitali; nr.31 agosto 1998;

- *La Rivista della Guardia di Finanza:*

a) *“La collaborazione amministrativa e giudiziaria nella lotta all’evasione fiscale internazionale”* di Giorgio Toschi e Agostino Nuzzolo; nr.06 novembre-dicembre 1997

b) *“La collaborazione internazionale nel settore fiscale”* di Giovanni Mariella e Giancarlo Pezzuto; nr.04 luglio-agosto 1997;

c) *“Un nuovo strumento per il contrasto alla frode fiscale nell’Unione europea: l’Ufficio Centrale di Collegamento -C.L.O. (Central Liaison Office)- di Fabio Morera; nr.02 marzo-aprile 1995;*

- Il Finanziere:

a) *“Nuovi accordi di cooperazione fiscale internazionale” di Francesco Capasso e Umberto La Commara; maggio 1998;*

b) *“Collaborazione internazionale in materia di fisco” di Giovanni Mariella e Giancarlo Pezzuto; aprile 1998;*

c) *“L’abuso dei trattati” di Costanzo Ciaprini; febbraio 1998;*

- Bollettino tributario:

a) *“L’evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche “incrociate” internazionali” ; autore Claudio Sacchetto, testo della relazione esposta nel corso del seminario su “Costituzione di società all’estero e penetrazione sui mercati internazionali: problemi fiscali, normativi ed*

*organizzativi”, tenutosi a Milano il 08.02.90; nr.07 e 08
1990*

PRASSI

- Comando Generale della Guardia di Finanza:

a) Circolare 1/98 del 20.10.98 “Istruzione sull’attività di verifica”, parte II cap.1 par.1.3 “Cooperazione internazionale”;

b) pubblicazione “Gli accertamenti bancari in materia fiscale”, parte VI “La cooperazione amministrativa in materia di accertamenti bancari”; Roma 1998;

c) Circolare n.441400 del 28.11.97 “Cooperazione amministrativa internazionale. Accordi bilaterali in materia di scambio di informazioni ed esecuzione delle verifiche simultanee stipulati con il Belgio, la Slovacchia, la Svezia e l’Ungheria”;

d) Circolare n.416461 del 10.11.97 “Rapporti di cooperazione internazionale con la Francia nel settore dell’IVA comunitaria”;

e) *Circolare nr.2561 del 07.01.97 “Attività della Guardia di Finanza a contrasto delle frodi Comunitarie. Regolamento (Euratom,CE) n.2185/96 del Consiglio dell’11 novembre 1996 relativo ai controlli e alle verifiche “sul posto”, effettuati dalla Commissione ai fini della tutela degli interessi finanziari delle Comunità Europee contro le frodi ed altre irregolarità”;*

f) *Circolare n.348.000 del 10.10.96 “Il regime degli scambi intracomunitari”, parte IV “La cooperazione amministrativa in relazione agli scambi intracomunitari”;*

- Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate:

a) *Circolare nr.133 del 27.05.98 “IVA - Programma Fiscalis 1998 - Istruzioni per la ricezione di funzionari stranieri”;*

b) *Circolare nr.74 del 04.03.98 “IVA - Programma Fiscalis 1998.”;*

c) *Circolare nr.36 del 03.02.98 “Programma Fiscalis 1998. Scambio di funzionari”;*

d) *Circolare nr.103 del 01.07.94 “Controllo dell’IVA nelle operazioni intracomunitarie”;*

e) *Risoluzione nr.110 del 08.05.97 “Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sui redditi - Quesito”;*

- *Ministero delle Finanze, Direzione Generale II.DD.:*

a) *Circolare nr.18 del 15.12.89 “Convenzione tra il governo della Repubblica italiana ed il governo degli Stati Uniti d’America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposta sul reddito e per prevenire le frodi fiscali”;*

b) *Circolare nr.15 del 19.10.89 “Accertamento. Convenzioni internazionali. Accordi con Francia ed Austria. Verifiche fiscali simultanee”;*

c) *Circolare nr.9/12/020 del 30.09.89 “Documentazione necessaria per l’applicabilità del trattamento esonerativo previsto da Convenzioni Internazionali”;*

d) *Circolare nr.30 del 18.09.81 “Evasione e frode fiscale internazionale. Scambio di informazioni con Stati esteri”;*

e) *Circolare nr.22 del 06.06.81 “Evasione e frode fiscale internazionale. Scambio di informazioni con Stati esteri”;*

- *Ministero delle Finanze, Segreteria Generale: Ufficio Relazioni Internazionali:*

a) Circolare nr.2 del 06.07.98 “Scambi di informazioni in applicazione del Reg.CEE n.218/92 del Consiglio del 27.01.92 e della Direttiva del Consiglio 77/799 del 19.12.77 sulla cooperazione amministrativa in materia di IVA intracomunitaria”;

b) Circolare nr.1 del 27.07.94 “Scambi di informazioni in applicazione del Reg.CEE n.218/92 e della Direttiva n.77/799 sulla cooperazione amministrativa in materia di IVA intracomunitaria”;

- *Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Dogane:*

a) Circolare nr.35 del 01.02.95 “Coordinamento inchieste amministrative a livello centrale e collegamenti comunitari e/o con Paesi membri”;

b) Circolare nr.173 del 04.10.94 “Scambi di informazioni in applicazione del Reg.CEE n.218/92 e della Direttiva n.77/799 sulla cooperazione amministrativa in materia di IVA intracomunitaria”;

c) Circolare nr.151 del 10.05.93 “Impiego della rete telematica “scent” come sistema di controllo antifrode nel settore fiscale delle accise”;

GIURISPRUDENZA:

- Sentenza n.3610 del 24.05.88 della Corte di Cassazione - Sez.I “Doppia imposizione. Efficacia di fonti interpretative di norme convenzionali dei verbali delle discussioni di commissioni miste.omissis.....”.