



Roma, 18 aprile 2002

Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale Accertamento

OGGETTO: Attività di cooperazione amministrativa nel settore delle **imposte dirette**. Scambio di informazioni.

La cooperazione internazionale, come è noto, poggia la propria base giuridica sia in norme di diritto internazionale sia in atti comunitari (direttive o regolamenti) sia, infine, in accordi tra amministrazioni fiscali e si concretizza, tra l'altro, nell'attuazione dello scambio d'informazioni tra Stati.

Questa attività viene svolta, all'interno della Direzione Centrale Accertamento, dall'Ufficio Cooperazione Internazionale che annovera, tra le proprie funzioni, anche quella di mettere in collegamento gli uffici operativi dell'Agenzia delle Entrate con le autorità estere per le reciproche esigenze di accertamento, a livello internazionale.

Si riassumono, qui di seguito, i principi fondamentali sulla base dei quali trova attuazione l'attività di cooperazione internazionale nel campo dell'accertamento, alla luce dei vigenti strumenti normativi o amministrativi.

1. Le Convenzioni contro le doppie imposizioni

La dimensione internazionale sempre più spiccata che le economie dei singoli Stati nazionali assumono rende più strette le connessioni economiche tra essi. Le amministrazioni fiscali dei vari Paesi hanno, pertanto, la necessità di cooperare tra loro, attivando e potenziando reciprocamente lo scambio d'informazioni.

Nel settore delle imposte dirette la base giuridica per lo scambio d'informazioni è costituita principalmente dalla specifica disposizione contenuta nelle vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni, che s'ispira all'articolo 26 del Modello elaborato in sede OCSE.

Lo scambio d'informazioni è finalizzato ad una corretta applicazione sia delle norme contenute nelle citate convenzioni sia delle norme fiscali interne degli Stati, adempiendo ad un

duplice obiettivo: evitare la doppia imposizione e controllare fenomeni di evasione ed elusione d'imposta.

Si può far ricorso, pertanto, al suddetto strumento di cooperazione ogniqualvolta, nell'attività accertatrice esperita dagli uffici, si ha la necessità di acquisire dati informativi, sia in relazione all'eventualità di redditi prodotti all'estero da soggetti residenti, sia in relazione ad altre fattispecie per le quali gli elementi conoscitivi sono rinvenibili fuori del territorio dello Stato.

Tutti i Paesi convenzionati con l'Italia consentono lo scambio d'informazioni per l'applicazione delle norme interne e di quelle previste dalle convenzioni stesse. Fanno eccezione la Svizzera, Cipro e la Malaysia per i quali l'assistenza è limitata al solo campo d'applicazione delle norme convenzionali.

L'elenco delle Convenzioni in vigore ed i testi relativi sono attualmente rinvenibili nel sito internet del Ministero delle Finanze all'indirizzo seguente:

<http://www.finanze.it/osservatoriointernazionale/pages/conv.htm>.

Per quanto riguarda i Paesi sorti dalla disgregazione dell'Unione delle Repubbliche Socialiste Sovietiche e della Repubblica Socialista Federativa di Jugoslavia è iniziata, già da tempo, l'attività negoziale per la conclusione di nuovi trattati fiscali e con alcuni di essi (Federazione Russa, Kazakistan, Lituania, Macedonia) sono già in vigore nuove convenzioni fiscali.

Relativamente agli altri Stati e precisamente per quelli che hanno dichiarato espressamente di voler succedere alle entità sovrane preesistenti, continuano ad applicarsi i trattati a suo tempo stipulati.

E' il caso della Bielorussia, dell'Ucraina e della Moldova, Stati che hanno garantito l'adempimento degli obblighi internazionali derivanti dai trattati e dagli accordi dell'ex URSS. A tali Paesi, fino a quando non entreranno in vigore i rispettivi Trattati, si applicherà la Convenzione a suo tempo stipulata tra l'Italia e l'URSS.

Per quanto riguarda la Croazia e la Slovenia, questi Paesi hanno dichiarato di subentrare negli obblighi assunti dall'entità statale preesistente, la Repubblica Socialista Federativa di Jugoslavia, che oggi ha assunto il nome di Unione di Serbia e Montenegro. A tali Paesi, pertanto, continuerà ad applicarsi la convenzione italo-iugoslava, fino all'entrata in vigore delle rispettive convenzioni fiscali.

Per la Repubblica Ceca e la Repubblica Slovacca continua ad applicarsi l'accordo a suo tempo stipulato con la Repubblica Socialista Cecoslovacca.

Si precisa, inoltre, che la vigente convenzione italo-cinese non si estende alla Regione Amministrativa Speciale di Hong Kong, ritornata nel luglio 1997 sotto la sovranità della Repubblica Popolare della Cina, né al territorio di Macao.

2. Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977

Per i paesi facenti parte dell'Unione Europea, oltre alle singole convenzioni contro le doppie imposizioni vigenti tra tutti gli Stati aderenti all'Unione, costituisce base giuridica per lo scambio d'informazioni in materia di imposte dirette, IVA ed accise anche la direttiva n. 77/799/CEE, come modificata dalla direttiva 92/12/CEE.

Per quanto riguarda Gibilterra, si fa presente che l'autorità fiscale del Regno Unito ha indicato il Commissioner of Income Tax for Gibraltar quale soggetto abilitato a richiedere e ricevere le informazioni da parte degli Stati membri dell'Unione Europea, relativamente ai soggetti ivi residenti.

La direttiva n. 77/799/CEE prevede anche, all'articolo 6, la collaborazione dei funzionari dello Stato interessato ad ottenere le informazioni.

Più in particolare, essa consente che lo Stato richiesto e lo Stato richiedente si accordino per autorizzare la presenza nel primo Stato di funzionari dell'amministrazione fiscale dell'altro Stato membro, con modalità da concordare tra le due amministrazioni fiscali.

Per quanto riguarda l'Italia, il legislatore fiscale ha recepito il citato articolo della direttiva, consentendo, in linea generale, la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle amministrazioni fiscali di altri Stati membri (vedi articolo 31, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973).

3. Accordi tra amministrazioni fiscali sulle verifiche simultanee.

L'esistenza di una realtà economica caratterizzata dalla presenza di numerosi e stretti collegamenti tra società aventi sede in paesi diversi, ha comportato l'esigenza di ricercare strumenti di collaborazione internazionale più adatti ad analizzare e, quindi, a scambiare informazioni relativamente al nuovo contesto economico delineatosi.

A tal fine, l'amministrazione fiscale italiana ha stipulato, a partire dagli anni '80, alcuni accordi amministrativi di natura tecnica (non soggetti, quindi, a ratifica parlamentare) con le competenti amministrazioni fiscali estere, finalizzati all'effettuazione di verifiche simultanee. L'elenco aggiornato degli accordi nonché i testi degli stessi sono consultabili anch'essi nel sito del Ministero delle Finanze citato al paragrafo 1.

Tali accordi sono siglati sulla base dell'articolo 26 relativo allo scambio d'informazioni del modello OCSE di convenzione per evitare le doppie imposizioni (si allega il testo, tradotto in italiano, di detto articolo).

In base ad essi è previsto che le autorità competenti dei due Stati possano consultarsi, su iniziativa di una di esse, per stabilire le modalità di verifiche fiscali, contemporanee ed autonome nei rispettivi ambiti territoriali, nei confronti di imprese che intrattengono tra loro rapporti commerciali e/o finanziari.

Si tratta di un'attività finalizzata al controllo posta in essere autonomamente dai rispettivi Stati sulla base della propria legislazione ed esclusivamente da parte di propri funzionari.

L'impulso alla verifica proviene da una precisa richiesta di uno degli Stati contraenti, nei confronti di soggetti selezionati con criteri definiti nell'accordo stesso.

Essenzialmente, anche se non esclusivamente, i criteri di selezione sono individuati nella dimensione delle operazioni realizzate dalla società a livello mondiale, dal volume delle transazioni intra-gruppo, dall'esistenza di periodi d'imposta compatibili e dall'esistenza di attività allocate in paesi che godono di fiscalità privilegiata.

In proposito si richiamano le circolari n. 42 del 25.7.1983 e n. 15 del 19.10.1989 della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette, ancora valide, illustrative degli accordi amministrativi nel settore delle verifiche simultanee, siglati rispettivamente con gli Stati Uniti, con la Francia e con l'Austria.

4. Ambito applicativo soggettivo ed oggettivo dello scambio di informazioni

Per quanto riguarda l'operatività dell'assistenza amministrativa, sotto il profilo soggettivo lo specifico articolo contenuto nelle convenzioni stabilisce espressamente che lo scambio d'informazioni non viene limitato dall'articolo 1 del Trattato stesso e, pertanto, si estende a tutti i potenziali contribuenti, a prescindere dalla loro residenza in uno dei due Paesi convenzionati.

Dal punto di vista oggettivo, lo scambio d'informazioni è limitato alle imposte nazionali, elencate nell'articolo 2 delle Convenzioni stesse che, peraltro, si applica anche alle imposte di natura identica o analoga istituite dopo la firma della Convenzione, in aggiunta o in sostituzione delle imposte esistenti. A tale scopo le autorità fiscali degli Stati contraenti si comunicano le modifiche importanti apportate alle loro rispettive legislazioni fiscali.

A questo proposito, l'Italia, a seguito dell'introduzione dell'IRAP, equiparata all'ILOR ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali, ha provveduto, ai sensi dell'articolo 44 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, a comunicare alle autorità competenti dei Paesi esteri con i quali è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni, l'introduzione della nuova

imposta, illustrandone la similarità con l'ILOR e proponendo, quindi, all'altro Stato contraente la sostituzione dell'IRAP all'ILOR.

Attualmente il Canada, la Francia, il Regno Unito, il Lussemburgo, la Danimarca, il Portogallo, la Spagna, i Paesi Bassi, la Germania, l'Austria, la Croazia, la Federazione Russa, la Thailandia ed il Vietnam hanno già riconosciuto l'IRAP quale imposta cui si applicano le vigenti Convenzioni.

Anche con gli Stati Uniti d'America è stata raggiunta una soluzione, sancita in un accordo amichevole, stipulato tra le autorità dei due Paesi in data 31 marzo 1998 e che avrà valore sino all'entrata in vigore della nuova convenzione fiscale, con il quale l'IRAP viene considerata come imposta cui si applica la vigente convenzione; tuttavia, ai fini del riconoscimento del credito a riduzione dell'imposta sul reddito dovuta negli Stati Uniti, assume rilevanza solo una quota dell'IRAP attribuibile agli utili, determinata secondo una formula matematica.

Si veda a tale proposito quanto chiarito con la circolare n. 141/E del 4.6.1998 a pag. 16.

Si precisa infine che, per quanto riguarda le stabili organizzazioni di imprese estere svolgenti in Italia l'esercizio, in traffico internazionale, di navi ed aereomobili, le vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni dispongono, in genere, la tassabilità dei relativi redditi esclusivamente nel Paese dove ha sede la direzione effettiva di tali imprese e, quindi, le stesse non sono imponibili in Italia come non lo erano ai fini ILOR.

Il regime di esclusione da tassazione previsto per l'ILOR, nelle more della revisione dei vigenti trattati internazionali, deve intendersi accordato anche agli effetti dell'IRAP, secondo quanto già chiarito nella circolare n. 263/E del 12 novembre 1998.

5. Segretezza e limiti dello scambio d'informazioni. Informazioni riguardanti il settore bancario.

Lo specifico articolo sullo scambio d'informazioni stabilisce che i dati informativi oggetto dell'assistenza dovranno essere trattati con la stessa riservatezza che viene applicata alle informazioni che sono ottenute in base alla legislazione interna dello Stato ricevente.

Esistono, tuttavia, alcune limitazioni allo scambio d'informazioni.

Lo Stato cui vengono richieste le informazioni, infatti, non è obbligato ad adottare provvedimenti in deroga alla propria legislazione interna o alla propria prassi amministrativa.

Inoltre, lo Stato richiesto non è obbligato a fornire informazioni che lo Stato richiedente non potrebbe ottenere in base alla propria legislazione interna; ciò in quanto uno Stato contraente non può avvalersi del sistema informativo dell'altro Stato contraente se quest'ultimo è più esteso del proprio sistema.

A proposito dell'articolo 8, par. 1 della direttiva n. 77/799/CEE, i competenti organi della Commissione Europea hanno chiarito che esso va interpretato nel senso che uno Stato membro non può rifiutarsi di fornire le informazioni perché non necessarie ai fini interni in mancanza di un concreto e diretto interesse ad utilizzare le informazioni da fornire allo Stato richiedente.

Per quanto attiene alle informazioni di carattere bancario, esse possono rappresentare un limite allo scambio d'informazioni quando tali elementi non siano normalmente a disposizione dell'autorità fiscale dello Stato cui vengono inoltrate le richieste.

In tale ipotesi, l'autorità fiscale deve ricorrere, per la loro acquisizione, a metodi di ricerca speciali. Tuttavia, una volta superati i problemi interni che ostano alla loro raccolta, lo scambio delle informazioni di carattere bancario non subisce limiti se tra i due paesi, richiedente e richiesto, opera la reciprocità.

Allo stato attuale, si è avuta occasione di verificare la disponibilità ad effettuare lo scambio d'informazioni bancarie con i seguenti Paesi:

- Federazione Russa,
- Francia,

- Spagna,
- Germania,
- Olanda,
- Stati Uniti,
- Austria (solo nei casi in cui vi sia un procedimento penale in corso),
- Australia.

Con i Paesi indicati, quindi, anche l'Italia dovrà fornire, se richiesti, i dati informativi di carattere bancario, non potendo opporre ostacoli quali "l'interesse nazionale" ovvero la mancanza della qualifica di "contribuente" in capo al soggetto non residente; ciò, in quanto lo specifico articolo delle Convenzioni, disciplinante lo scambio d'informazioni, prevede che "lo Stato richiesto deve raccogliere le informazioni necessarie all'altro Stato come se fosse coinvolto il proprio sistema impositivo".

Per quanto riguarda l'Austria, le competenti autorità fiscali hanno manifestato la propria disponibilità a scambiare informazioni di carattere bancario solo nei casi in cui nei confronti del contribuente sia stata esercitata l'azione penale nei modi previsti dai procedimenti penali contemplati dalla legge processuale.

Le Autorità britanniche hanno invece comunicato che, al fine di ottenere il consenso dell'autorità competente ad autorizzare le indagini bancarie, le richieste italiane dovranno necessariamente contenere i seguenti dati:

- descrizione delle irregolarità fiscali rilevate nel corso dell'indagine;
- natura giuridica della società, titolarità e compagine societaria della stessa;
- redditi dichiarati dalla società (o dalla persona fisica) nel periodo interessato dall'indagine;
- estremi identificativi del conto bancario acceso in Gran Bretagna;
- informazioni relative ai resoconti bancari dai quali si evinca che i pagamenti siano stati fatti a favore di una società (o persona fisica) britannica;
- estremi identificativi del soggetto che effettua le movimentazioni sul conto bancario;
- descrizione delle movimentazioni effettuate sui conti.

Si precisa, comunque, che ogni eventuale richiesta d'informazioni di carattere bancario rivolta da questa Direzione Centrale alle Direzioni Regionali e proveniente da un Paese diverso da quelli innanzi citati presuppone, in ogni caso, l'avvenuto accertamento, da parte della scrivente, dell'esistenza del requisito della reciprocità con il Paese richiedente.

6. Indicazioni operative

Negli ultimi tempi è stato rilevato un incremento dell'attività d'accertamento derivante dallo scambio d'informazioni con i Paesi esteri che conferma l'utilità di questo strumento d'indagine.

L'abbattimento delle barriere doganali all'interno dell'Unione Europea, la globalizzazione dei mercati, il commercio elettronico, pur rappresentando pilastri irrinunciabili per lo sviluppo dell'economia, forniscono agli operatori facili opportunità di evasione ed elusione cui soltanto un'efficace cooperazione amministrativa tra Stati può far fronte.

Occorre, quindi, sempre più attivamente ricorrere alla possibilità di integrare le notizie rilevate nel corso delle verifiche e dei controlli con quelle che possono essere assunte attraverso le autorità fiscali dei Paesi esteri nei quali il soggetto residente effettua un'attività commerciale o ha rapporti di collegamento societario.

Anche la comunicazione spontanea di notizie di carattere fiscale alle competenti autorità ha rilevanza, in quanto innesca un processo emulativo da parte dello Stato ricevente, dettato dal principio della reciprocità, che fornirà all'amministrazione fiscale italiana notizie e dati utili per l'accertamento dei redditi imponibili nel nostro Paese.

Per quanto attiene alle modalità operative, si precisa che le richieste d'informazioni dovranno essere inoltrate, tramite le Direzioni Regionali nel cui ambito territoriale si trova l'ufficio interessato, all'Ufficio Cooperazione Internazionale della Direzione Centrale Accertamento, che provvederà ad interessare le competenti Autorità fiscali estere.

Altrettanto dicasi per le informazioni da inoltrare allo Stato richiedente che dovranno essere fornite con la massima sollecitudine per uniformare i tempi di risposta a quelli cui si attengono gli altri Paesi.

Si precisa infine che, in particolari situazioni, caratterizzate da collegamenti societari tra soggetti economici situati in Paesi diversi, è auspicabile sfruttare maggiormente lo strumento delle verifiche simultanee o, quando lo si ritenga opportuno, la collaborazione diretta di funzionari presso lo Stato estero.

A tale proposito occorre che vengano preventivamente segnalati alla scrivente i casi in cui si reputi necessario, per la conclusione dell'indagine intrapresa, il ricorso alla collaborazione tra funzionari delle amministrazioni fiscali interessate o alla verifica simultanea; detti casi verranno valutati presso questa sede centrale e concordati, per quanto riguarda le modalità ed i tempi d'esecuzione, con le autorità fiscali dell'altro Stato.

Si pregano le Direzioni Regionali di dare la più ampia diffusione alla presente comunicazione presso gli uffici operativi, non mancando di far pervenire, anche via E-mail, osservazioni ed eventuali richieste di chiarimenti in merito all'argomento trattato.