



Le verifiche fiscali congiunte secondo il Rapporto del *Forum on Tax Administration* dell'OCSE

di Piergiorgio Valente

Il *joint audit* presuppone un accordo tra autorità fiscali per lo svolgimento e il coordinamento di una verifica fiscale su uno o più contribuenti (persone fisiche e/o persone giuridiche), in relazione ai quali vi è un interesse comune o complementare. Una verifica congiunta è tale se prevede la partecipazione di almeno due autorità fiscali di Stati diversi. La base giuridico-normativa di tale forma di cooperazione in materia fiscale è rinvenibile nel network dei trattati internazionali.

1. Premessa

Il Rapporto del *Forum on Tax Administration* dell'OCSE "*Joint Audit Report*" contiene linee guida e raccomandazioni in merito alla **cooperazione fiscale internazionale** per il tramite di *audits* congiunti tra Stati¹. Il Rapporto, che si basa sulle esperienze in materia manifestate dai Paesi che hanno provveduto a rispondere ai questionari all'uopo predisposti, si compone di quattro capitoli. Il primo capitolo definisce il **joint audit** e ne chiarisce gli **obiettivi**. Il secondo capitolo illu-

¹ Al progetto alla base del Rapporto in esame hanno partecipato 13 Paesi: Australia, Canada, Danimarca, Francia, Giappone, Corea, Messico, Paesi Bassi, Sudafrica, Spagna, Turchia, Regno Unito e Stati Uniti.

Il Rapporto è stato approvato dal *Forum* nel corso del *meeting* di Istanbul del 15 e 16 settembre 2010 (cfr. http://www.oecd.org/document/2/0,3343,en_2649_37427_46020546_1_1_1_1,00.html).

stra le fonti giuridiche internazionali dello **scambio di informazioni in materia fiscale**, con particolare riguardo alla disciplina delle verifiche congiunte. Il terzo capitolo offre una panoramica sulle esperienze concrete dei Paesi che hanno partecipato all'attività del *Forum*. Il quarto capitolo fissa alcuni principi in merito all'**organizzazione** e alla **gestione** di un *joint audit*. Il documento si ripropone di fornire agli Stati alcune linee guida per lo svolgimento di *joint audits* alla luce:

- dell'attuale quadro normativo internazionale in materia di cooperazione fiscale;
- delle esperienze dei Paesi che hanno partecipato al progetto².

2. Il *joint audit* e gli obiettivi

In linea generale, il *joint audit*³ presuppone un **accordo tra autorità fiscali** di Stati diversi

² Quale supporto pratico al Rapporto, nonché al fine di fornire linee guida pratico-applicative ai partecipanti a un *joint audit*, il *Forum* ha redatto le *Joint Audit Guidelines*. "*The guide is a stand-alone product providing instruction for the preparation, planning; conduct and completion of a joint audit. The guide will assist those interested in a joint audit by answering many of the questions an auditor will have when participating. It is recommended that it be adopted by countries considering participating in joint audits and that it is kept as a ready reference while participating in a joint audit*" (cfr. *OECD Forum on Tax Administration*, "*Joint Audit Report*", settembre 2010, paragrafo 4).

³ Il Rapporto precisa che l'espressione "*joint audit*" non ha carattere giuridico. In ambito fiscale, l'espressione è stata utilizzata al fine di individuare quelle situazioni in cui due o più amministrazioni finanziarie svolgono attività congiuntamente.

per lo **svolgimento** e il **coordinamento** di una **verifica fiscale** su uno o più contribuenti (persone fisiche e/o persone giuridiche), in relazione ai quali vi è un interesse comune o complementare. Una **verifica congiunta** è tale se prevede la partecipazione di almeno due autorità fiscali di Stati diversi.

Presupposto per lo svolgimento di un *joint audit* è la definizione del quadro giuridico-normativo (*legal framework*) nell'ambito del quale operare. In linea generale, la base della cooperazione in materia fiscale è rinvenibile nel *network* dei trattati bilaterali e multilaterali vigenti.

Il paragrafo 7 del Rapporto fornisce la seguente definizione di *joint audit*:

*“A **joint audit** can be described as two or more countries joining together to form a single audit team to examine an issue(s)/transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organized in the participating countries, and in which the countries have a common or complementary interest; where the taxpayer jointly makes presentations and shares information with the countries, and the team includes Competent Authority representatives from each country who are involved to resolve potential differences/stalemates”.*

Due o più amministrazioni finanziarie di Stati diversi dovrebbero procedere a un *joint audit* ogni qualvolta:

- il mero scambio di informazioni in materia fiscale non sia sufficiente a garantire un'effettiva cooperazione con riguardo al caso concreto;
- sia rinvenibile un interesse comune o complementare nella posizione fiscale di uno o più contribuenti;
- un “*domestic audit*” non sia ritenuto sufficiente a determinare la posizione fiscale di un contribuente con riferimento ad una determinata transazione⁴.

Gli obiettivi del *joint audit* sono molteplici. La verifica fiscale congiunta consente una più efficiente **cooperazione tra amministrazioni finanziarie**, non solo nell'interesse delle medesime ma anche del contribuente oggetto di *joint audit*, unitamente ad una più corretta ed agevole identificazione dei rischi. All'efficace gestione delle questioni fiscali in “*real time*” dovrebbe unirsi una più spiccata tendenza alla *compliance* da parte delle imprese multinazionali.

Il paragrafo 10 del Rapporto così riassume i molteplici **scopi** del *joint audit*:

- “(...) to improve the case-selection of tax audits by mutual risk identification and analyses;
- to provide as much evidence as possible that the correct and complete tax is payable in accordance with national legislation, through efficient and effective administrative cooperation;
- to enhance the awareness of tax officers of the opportunities available in dealing with international tax risks;
- to diminish the administrative burden of taxpayers by carrying out tax audits more efficiently and more effectively;
- to gain understanding of the differences in legislation and procedures and if necessary to accelerate the Mutual Agreement procedure by early involvement of the Competent Authority, where double taxation is involved;
- to recognise different audit methodologies of the (...) FTA member countries and to jointly develop best practice; and
- to harness the particular strengths and expertise of team members (for example, valuation experts, economists or industry experts) from different administrations for the benefit of the joint audit(...)”⁵.

⁴ Precisa il paragrafo 1 del Rapporto che “(a)s a consequence of today's increasingly borderless world and the growth in international transactions by entities (corporations, trusts and other enterprises) and individuals, revenue bodies need to plan for the audit challenges of a vastly increasing number of taxpayers with international issues. This increasing internationalisation will also mean revenue bodies will need to cooperate and collaborate more closely in order to optimise compliance with international and national tax rules”.

⁵ Secondo il Rapporto (paragrafo 11), il *joint audit* dovrebbe altresì contribuire a:

- migliorare “the compliance of multinational companies”;
- un più efficace “management of tax issues in ‘real time’”;
- più efficaci “challenges to those taxpayers who push legal boundaries and who rely on lack of transparency in cross-border transactions”;
- garantire “certainty for taxpayers”.

3. Il quadro giuridico-normativo internazionale

La cooperazione in materia fiscale (diversa dal mero scambio di informazioni) trova regolamentazione in diverse **fonti internazionali e sovranazionali**.

Il paragrafo 49 del Rapporto precisa che i principi internazionali in materia di **scambio di informazioni** si applicano anche ad altre forme di cooperazione, quali le verifiche fiscali o i controlli congiunti.

Nell'ambito di un **international tax audit** rileva la strategia di *audit*, l'analisi dei rischi, gli o-

biettivi del *tax audit*, l'oggetto dell'*audit* e l'*audit approach*.

Un significativo elemento di differenziazione tra un *international tax audit* e un mero scambio di informazioni è rappresentato dallo *structured framework* nell'ambito del quale due o più autorità fiscali operano congiuntamente.

Lo *structured framework* di un *international tax audit* viene illustrato nella Tavola 1⁶. I “*building blocks*” (i.e., consultazione, selezione dell'oggetto e fissazione di procedure) di un siffatto *framework* si possono rinvenire nella Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale del 1988 (cfr. *infra*):

Tavola 1 - International tax audit: structured framework

Fasi	Attività	
Pianificazione	a. <i>Invitation</i>	- <i>Audit strategy</i>
	b. <i>Initial meeting</i>	- <i>Risk analysis</i>
Esecuzione		- <i>Insight into auditing competences of other States</i>
	a. <i>Presence of officials</i>	- <i>Whether the taxpayer may be willing to cooperate with an international tax audit</i>
	b. <i>Exchange of information</i>	- <i>Direct contacts</i>
	c. <i>The examination</i>	- <i>Direct exchange of information</i>
Decisione	a. <i>Concluding meeting</i>	- <i>Applying own competences</i>
	b. <i>Joint report</i>	- <i>Distortions in laws and regulations</i>
		- <i>Bottlenecks in the exchange of information</i>
		- <i>Bottlenecks in the administrative practice</i>
		- <i>Results of the examination</i>
		- <i>Agreements for the future</i>

Il Rapporto, infine, rileva che la legislazione interna può avere un impatto sullo svolgimento di un *international tax audit*, ad esempio nei casi in cui un'autorità fiscale si rifiuti di cooperare in quanto ai sensi della propria legislazione interna non ha diritto ad accedere alle informazioni richieste dall'altra autorità fiscale⁷.

Si illustra di seguito la disciplina delle verifiche fiscali congiunte, secondo le principali fonti in-

ternazionali e sovranazionali, richiamate nel secondo capitolo del Rapporto in commento.

3.1. Le verifiche congiunte secondo l'OCSE

L'art. 26 del Modello OCSE

Lo scambio di informazioni in materia fiscale trova la sua principale regolamentazione, tra le fonti internazionali, nell'art. 26 del Modello di Convenzione dell'OCSE (“Modello OCSE”).

La regola fondamentale concernente lo scambio di informazioni è inclusa nel primo periodo del paragrafo 1 secondo il quale le autorità competenti degli Stati contraenti scambiano le informazioni “prevedibilmente rilevanti” per assicurare la corretta applicazione delle **disposizioni convenzionali e delle legislazioni fiscali interne**. Lo *standard* di “prevedibile rilevanza” impedisce agli Stati contraenti di intraprendere “spedizioni di pesca”⁸ ovvero di richiedere in-

⁶ Cfr. *OECD Forum on Tax Administration, “Joint Audit Report”*, settembre 2010, paragrafo 52.

⁷ Il paragrafo 56 del Rapporto evidenzia che in un *international tax audit* “two frameworks meet: the domestic and the international. In the international context international regulations (treaties, conventions, directives and regulations) on the exchange of information between States, the presence of officials, and the international agreements on the execution of an international tax audit are relevant”. Con riferimento a ciascuna autorità fiscale coinvolta, “domestic auditing processes are relevant, including the domestic legal framework for tax auditing (for example, the statutory review period and confidentiality of data) and the internal revenue body auditing practice” (paragrafo 57).

⁸ L'espressione “spedizione di pesca” (“*fishing expedition*”) viene correntemente utilizzata per indicare quelle richieste di informazioni (soprattutto bancarie) generiche e non

formazioni che difficilmente saranno rilevanti con riferimento alla posizione fiscale del contribuente.

Secondo quanto previsto dal paragrafo 9 del Commentario all'art. 26 del Modello OCSE, la disposizione del paragrafo 1 permette che le informazioni siano scambiate in tre modi differenti:

1. **su richiesta**, sulla base di specifica e circostanziata istanza⁹;
2. **automaticamente**, quando le informazioni riguardanti una o più categorie di reddito aventi origine in uno degli Stati contraenti e percepiti nell'altro Stato contraente sono trasmesse sistematicamente all'altro Stato¹⁰;
3. **spontaneamente**, nel caso di uno Stato che ha acquisito, nel corso di alcuni controlli, informazioni che ritiene di interesse per l'altro Stato¹¹.

Sempre il Commentario all'art. 26 stabilisce che gli Stati contraenti possono utilizzare altre “**tecniche**” di cooperazione come le verifiche simultanee, le verifiche fiscali all'estero e lo scambio di informazioni relative a un settore industriale:

- una **verifica simultanea** è un accordo tra due o più autorità fiscali per esaminare simultaneamente, ciascuna sul proprio territorio, la situazione fiscale di uno o più contribuenti con riferimento ai quali vi è un interesse comune o correlato, con l'intento di scambiare le informazioni così ottenute;
- una **verifica fiscale all'estero** permette di ottenere informazioni attraverso la presenza di rappresentanti dell'autorità competente dello Stato richiedente¹²;

specifiche ovvero non adeguatamente circostanziate alla luce dei criteri fissati dall'OCSE, riguardanti la posizione di un singolo contribuente o di interi gruppi o categorie di contribuenti, nei confronti dei quali si nutrono fondati sospetti o sono già stati acquisiti indizi di colpevolezza.

⁹ Per approfondimenti sullo scambio di informazioni su richiesta, cfr. P. Valente, *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'OCSE*, in “il fisco”, n. 30/2010, fascicolo n. 1, pagg. 4829 e seguenti; P. Valente, *Lo scambio di informazioni su richiesta nelle fonti comunitarie*, in “il fisco”, n. 31/2010, fascicolo n. 1, pagg. 4987 e seguenti.

¹⁰ Per approfondimenti sullo scambio di informazioni automatico, cfr. P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in “il fisco” n. 20/2010, fascicolo n. 1, pagg. 3160 e seguenti.

¹¹ Per approfondimenti sullo scambio di informazioni spontaneo, cfr. P. Valente, *Lo scambio di informazioni spontaneo nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in “il fisco”, n. 32/2010, fascicolo n. 1, pagg. 5170 e seguenti.

¹² Nei limiti previsti dalla legislazione interna, uno Stato contraente deve permettere ai rappresentanti autorizzati

- uno **scambio di informazioni** nell'ambito di un settore industriale ha ad oggetto informazioni riguardanti, in particolar modo, un intero settore economico (ad esempio, l'industria petrolifera e farmaceutica, il settore bancario, eccetera), non dei contribuenti in particolare.

Il Modello di Tax Information Exchange Agreement (TIEA)

Al fine di disciplinare lo scambio di informazioni in materia fiscale tra Paesi, giurisdizioni e territori tra i quali non sono in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni, in ambito OCSE è stato elaborato un Modello di “**Tax Information Exchange Agreement**” (TIEA). Scopo del TIEA, pubblicato nell'aprile del 2002, è la promozione della cooperazione internazionale in materia fiscale. Esso è stato elaborato dal *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information*, costituito da rappresentanti degli Stati membri dell'OCSE e da delegati di Aruba, Bermuda, Barhain, Isole Cayman, Cipro, Isola di Man, Malta, Mauritius, Antille olandesi, Seychelles e San Marino.

Il Modello di TIEA, non avente carattere vincolante (“*is not a binding instrument*”), è allo stesso tempo uno strumento **multilaterale** e un modello per la conclusione di **agreements bilaterali in materia di scambio di informazioni**¹³. Quale strumento multilaterale, esso non è un “accordo multilaterale” nel senso tradizionale del termine, bensì rappresenta la base per un “*integrated bundle of bilateral treaties*”¹⁴. La

dell'altro Stato contraente l'ingresso nel suo territorio per l'audizione di persone ovvero l'esame di documentazione, nel rispetto delle procedure reciprocamente concordate dalle autorità competenti.

¹³ “*The model grew out of the work undertaken by the OECD to address harmful tax practices that distort competition in the global market for mobile financial services. One of the key criteria in identifying harmful tax practices is the lack of effective exchange of information. The model can be used as a basis for entering into agreements to exchange information*” (Introduzione al Modello di TIEA dell'OCSE).

¹⁴ “*A Party to the multilateral Agreement would only be bound by the Agreement vis-à-vis the specific parties with which it agrees to be bound. Thus, a party wishing to be bound by the multilateral Agreement must specify in its instrument of ratification, approval or acceptance the party or parties vis-à-vis which it wishes to be so bound. The Agreement then enters into force, and creates rights and obligations, only as between those parties that have mutually identified each other in their instruments of ratification, approval or acceptance that have been deposited with the depositary of the Agreement*” (Introduzione al Modello di TIEA dell'OCSE).

versione bilaterale, al contrario, fornisce la base per la negoziazione e conclusione di *agreements* bilaterali sullo scambio di informazioni.

Obiettivo del Modello di TIEA è di fissare lo **standard** di ciò che può ritenersi rappresentare un effettivo scambio di informazioni “*for the purposes of the OECD’s initiative on harmful tax practices*”¹⁵.

Le **verifiche congiunte** sono previste dall’art. 6, il quale disciplina le verifiche fiscali all’estero (“*tax examination abroad*”). Uno Stato contraente può consentire ai rappresentanti dell’autorità competente dell’altro Stato contraente di effettuare interviste a persone e di esaminare documentazione, sul territorio del primo Stato, con il consenso scritto delle persone interessate. L’autorità competente del secondo Stato comunica all’autorità competente del primo Stato tempi e luogo della verifica con le persone interessate (paragrafo 1 dell’art. 6).

Su richiesta dell’autorità competente di uno Stato contraente, l’autorità competente dell’altro Stato contraente può consentire ai rappresentanti dell’autorità competente del primo Stato di presenziare la rilevante fase della verifica fiscale condotta sul territorio del secondo Stato (paragrafo 2 dell’art. 6).

Ai sensi del paragrafo 3, se la richiesta è accolta, l’autorità competente dello Stato che effettua la verifica notifica all’autorità competente dell’altro Stato:

- tempi e luogo della verifica;
- l’autorità o il funzionario incaricato;
- le procedure e le condizioni richieste dal primo Stato per l’effettuazione della verifica¹⁶.

3.2. Le verifiche congiunte nella Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa del 1988

Scopo della Convenzione è di consentire a ciascuno Stato contraente di **combattere l’evasione fiscale internazionale** e di applicare più

¹⁵ “*However, the purpose of the Agreement is not to prescribe a specific format for how this standard should be achieved. Thus, the Agreement in either of its forms is only one of several ways in which the standard can be implemented. Other instruments, including double taxation agreements, may also be used provided both parties agree to do so, given that other instruments are usually wider in scope*” (Introduzione al Modello di TIEA dell’OCSE).

¹⁶ Per approfondimenti sul Modello di TIEA dell’OCSE, cfr. P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni Ocse su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, in “*il fisco*” n. 35/2009, fascicolo n. 1, pagg. 5781 e seguenti.

efficacemente la legislazione interna in materia, nel rispetto, allo stesso tempo, dei diritti del contribuente.

Rientrano nell’ambito di applicazione della Convenzione lo scambio di informazioni **su richiesta**, lo scambio di informazioni **spontaneo**, le **verifiche fiscali simultanee**, le **verifiche fiscali all’estero**, l’assistenza per il recupero dei crediti tributari. Lo scambio di informazioni automatico, seppur astrattamente previsto, può avvenire soltanto previo accordo specifico tra le Parti¹⁷.

Il Protocollo di modifica alla Convenzione, adottato in data 31 marzo 2010 e sottoscritto da ben 15 Paesi nel successivo mese di maggio, risponde principalmente all’esigenza di adeguare le disposizioni convenzionali agli *standards* di trasparenza e scambio di informazioni accettati a livello internazionale i quali implicano, tra gli altri, l’obbligo allo scambio di informazioni coperte dal segreto bancario, nonché l’obbligo allo scambio di informazioni anche in assenza di uno specifico interesse dello Stato richiesto. La Convenzione, infatti, è stata redatta anteriormente all’adozione (nel 2002), da parte del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* dell’OCSE, degli *standards* internazionali di trasparenza e scambio di informazioni¹⁸. Le disposizioni della Convenzione anteriori alla modifica del marzo 2010 non contemplano l’obbligo allo scambio di informazioni coperte dal segreto bancario e l’obbligo allo scambio di informazioni in assenza di uno specifico interesse dello Stato richiesto. Il Protocollo di modifica

¹⁷ Sullo scambio di informazioni automatico, cfr. P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, *op. cit.*

¹⁸ Gli *standards* internazionali di trasparenza e scambio di informazioni sono stati sviluppati con l’obiettivo di fornire un parametro unico e condiviso per le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (attualmente pari a n. 3700 circa) concluse dagli Stati membri e non membri dell’OCSE. Essi possono considerarsi quali criteri internazionali di sussistenza della cooperazione tra Stati in ambito fiscale. Tali *standards* implicano:

- lo scambio di informazioni su richiesta qualora le stesse siano “prevedibilmente rilevanti” per l’applicazione della legislazione nazionale;
- il superamento del limite a tale scambio rappresentato dal segreto bancario;
- la disponibilità e il potere di ottenere informazioni affidabili;
- il rispetto dei diritti del contribuente;
- la riservatezza delle informazioni scambiate.

I suindicati aspetti della nozione di scambio di informazioni e trasparenza in ambito fiscale si riflettono nelle disposizioni dell’art. 26 del Modello OCSE nonché nel Modello di TIEA del 2002.

consente quindi di allineare le disposizioni convenzionali ai nuovi **principi di trasparenza** ampiamente adottati ed implementati a livello internazionale, nonché alle disposizioni dell'art. 26 del Modello OCSE e del Modello di **TIEA**¹⁹.

Le verifiche fiscali simultanee e le verifiche fiscali all'estero sono regolate rispettivamente dall'art. 8 e dall'art. 9 della Convenzione²⁰. Secondo quanto previsto dall'art. 8 ("Verifiche fiscali simultanee"):

"1. Su richiesta di una delle Parti, due o più Parti si consultano al fine di determinare i casi e le procedure relativi alle verifiche fiscali simultanee. Ciascuna Parte decide se partecipare o meno ad una determinata verifica fiscale.
2. Ai fini della presente Convenzione, per verifica fiscale simultanea si intende un accordo tra due o più Parti al fine di verificare, simultaneamente, ciascuna sul proprio territorio, la situazione fiscale di una o più persone con interessi comuni o collegati al fine di scambiare le informazioni utili in tal modo ottenute".

Ai sensi dell'art. 9 ("Verifiche fiscali all'estero"):

"1. Su richiesta dell'autorità competente dello Stato richiedente, l'autorità competente dello Stato richiesto può autorizzare rappresentanti dell'autorità competente dello Stato richiedente ad assistere alla fase pertinente di una verifica fiscale nello Stato richiesto.
2. Se la richiesta è accettata, l'autorità competente dello Stato richiedente comunica al più presto all'autorità competente dello Stato richiedente la data ed il luogo della verifica, l'autorità o il funzionario incaricato di effettuare detta verifica, nonché le procedure e le condizioni stabilite dallo Stato richiesto per lo svolgimento di tale verifica. Ogni decisione relativa allo svolgimento della verifica fiscale è adottata dallo Stato richiesto.
3. Una Parte può informare uno dei depositari circa la sua intenzione di non accettare, in linea generale, le richieste di cui al paragrafo 1. Tale dichiarazione può essere fatta o ritirata in qualsiasi momento".

3.3. Le verifiche congiunte nelle fonti comunitarie

La Direttiva n. 77/799/CEE

Al fine di combattere la frode e l'evasione fiscale internazionale, nonché di rafforzare la collaborazione fra amministrazioni finanziarie degli Stati

membri, il Consiglio UE ha adottato la Dir. n. 77/799/CEE, la quale è stata, nel tempo, oggetto di diversi interventi che ne hanno modificato, in parte, il contenuto²¹.

In base a detta Direttiva, le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea scambiano ogni informazione atta a permettere una corretta determinazione delle **imposte sul reddito e sul patrimonio**, nonché tutte le informazioni relative alla determinazione delle **imposte indirette** (imposta sul valore aggiunto, accise sull'alcol e sulle bevande alcoliche, accise sui tabacchi lavorati). Vengono considerate imposte sul reddito e sul patrimonio, indipendentemente dal sistema di riscossione, le imposte applicate al reddito complessivo, al patrimonio complessivo o ad elementi del reddito o del patrimonio, ivi comprese le imposte sui proventi derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sui salari e stipendi corrisposti dalle imprese, nonché le imposte sui plusvalori.

Tutte le informazioni che uno Stato membro abbia ottenuto in virtù della Direttiva sono tenu-

¹⁹ *The Convention was in many ways ahead of its time when it was drafted and the recognition of its value to effective tax administration has only come about in recent times. However, as the Convention was drafted before the adoption of the internationally agreed standard on exchange of information, the assistance covered by the Convention is subject to limitations existing in domestic laws. In particular, the Convention does not require the exchange of bank information on request nor does it override any domestic tax interest requirement. The internationally agreed standard on transparency and exchange of information instead provides for full exchange of information on request in all tax matters without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes. In order to bring it in line with the internationally agreed standard, Articles 4, 21 and 22 of the Convention need to be amended* (cfr. paragrafo 9 del Background del Protocollo).

²⁰ Per approfondimenti sulla Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale e sul relativo Protocollo di modifica, cfr. P. Valente, *Il Protocollo 2010 di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale*, in "il fisco" n. 23/2010, fascicolo n. 1, pagg. 3623 e seguenti.

²¹ Cfr. P. Valente, *Fiscalità sovranazionale*, Milano, 2008; P. Valente, *Lo scambio di informazioni su richiesta nelle fonti comunitarie*, op. cit.

te riservate, in tale Stato, allo stesso modo delle informazioni raccolte in applicazione della legislazione nazionale.

La Direttiva, inoltre, non impone l'obbligo di effettuare ricerche o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato membro richiesto non autorizza l'autorità competente ad effettuare tali ricerche, né a raccogliere o utilizzare dette informazioni per le esigenze proprie di tale Stato.

La Direttiva disciplina le verifiche congiunte all'art. 6 ("Collaborazione dei funzionari dello Stato interessato") il quale prevede che "l'autorità competente dello Stato membro che fornisce le informazioni e l'autorità competente dello Stato al quale le informazioni sono destinate possono accordarsi (...) per autorizzare la presenza, nel primo Stato membro, di funzionari dell'amministrazione fiscale dell'altro Stato membro (...)".

Il Regolamento n. 1798/2003

Il Regolamento stabilisce le condizioni di **cooperazione tra le autorità amministrative** nazionali preposte all'applicazione della legislazione in materia di **Iva**, alla cessione di beni e alla prestazione di servizi, all'acquisto intracomunitario di beni e all'importazione di beni. In particolare, definisce norme e procedure che consentono alle autorità competenti degli Stati membri di collaborare e di scambiare tra loro ogni informazione che possa consentire l'accertamento (corretto) dell'Iva.

Il Regolamento disciplina le verifiche congiunte nella Sezione 3 ("Presenza negli uffici amministrativi e partecipazione alle indagini amministrative") e nella Sezione 4 ("Controlli simultanei").

Ai sensi dell'art. 11, "(p)revio accordo fra l'autorità richiedente e l'autorità interpellata e secondo le modalità fissate da quest'ultima, agenti debitamente autorizzati dalla prima possono essere presenti negli uffici in cui esercitano le loro funzioni le autorità amministrative dello Stato membro nel quale ha sede l'autorità interpellata per scambiare le informazioni di cui all'articolo 1 (...)" (paragrafo 1).

Analogamente, previo accordo tra l'autorità richiedente e l'autorità interpellata e in base alle modalità stabilite da quest'ultima, "agenti designati dall'autorità richiedente possono essere presenti durante le indagini amministrative al fine di scambiare le informazioni di cui all'articolo 1. Le indagini amministrative sono svolte esclusivamente dagli agenti dell'autorità interpellata. Gli agenti dell'autorità richiedente non esercitano i poteri di controllo di cui sono titolari gli agenti dell'autorità interpellata. Tuttavia possono avere accesso agli stessi locali e agli stessi documenti cui hanno accesso questi ultimi, per loro tramite ed esclusivamente ai fini dell'indagine amministrativa in corso" (paragrafo 2)²².

Gli artt. 12 e 13 disciplinano specificamente i controlli simultanei. Secondo quanto previsto dall'art. 12,

"Ai fini dello scambio di informazioni di cui all'articolo 1, due o più Stati membri possono consentire, ognuno nel proprio territorio, che si ricorra a controlli simultanei riguardo alla situazione tributaria di uno o più soggetti passivi che presentino un interesse comune o complementare, nel caso in cui tali controlli appaiano più efficaci di un controllo eseguito da un solo Stato membro".

L'art. 13, a sua volta, contiene alcune norme procedurali relative ai controlli simultanei:

"1. Uno Stato membro individua autonomamente i soggetti passivi sui quali intende proporre un controllo simultaneo. L'autorità competente di detto Stato membro informa l'autorità competente degli altri Stati membri interessati circa le pratiche proposte per il controllo simultaneo. Per quanto possibile, motiva la sua scelta fornendo le informazioni che l'hanno determinata. Indica il periodo di tempo durante il quale occorre eseguire detti controlli.
2. Gli Stati membri interessati decidono in seguito se intendono partecipare ai controlli simultanei. L'autorità competente dello Stato membro, alla quale è stato proposto un controllo simultaneo, conferma all'autorità omologa l'assenso o comunica il suo rifiuto motivato quanto all'esecuzione di tale controllo.
3. Le autorità competenti degli Stati membri interessati designano un rappresentante incaricato di dirigere e coordinare il controllo".

²² Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Lo scambio di informazioni su richiesta nelle fonti comunitarie*, op. cit.

4. Le verifiche congiunte nelle esperienze di alcuni Paesi

Il terzo capitolo del Rapporto illustra i risultati dell'indagine condotta dal *Forum* e diretta a rilevare esperienze e implicazioni pratiche delle verifiche congiunte svolte dalle autorità competenti degli Stati membri.

Dall'indagine, alla quale hanno aderito 29 Stati (tra i quali non figura l'Italia)²³, risulta quanto segue:

- 8 Stati non hanno avuto alcuna esperienza in merito a verifiche o controlli congiunti;
- 11 Stati sono stati coinvolti in verifiche fiscali simultanee, effettuate ai sensi dell'art. 26 del Modello OCSE;
- 2 Paesi hanno stipulato trattati che prevedono e disciplinano le verifiche fiscali simultanee;
- 3 Paesi hanno condotto verifiche fiscali simul-

²³ Australia, Belgio, Brasile, Canada, Cile, Danimarca, Finlandia, Francia, Hong Kong Cina, Ungheria, Islanda, Irlanda, Corea, Lussemburgo, Messico, Paesi Bassi, Nuova Zelanda, Repubblica popolare cinese, Polonia, Singapore, Slovacchia, Slovenia, Sudafrica, Spagna, Svezia, Svizzera, Turchia, Regno Unito, Stati Uniti.

tanee ai sensi della Convenzione nordica sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale²⁴;

- 13 Stati membri dell'Unione europea hanno condotto controlli fiscali congiunti (*Multilateral Controls*) ai sensi della Direttiva n. 77/799/CEE;
- nessuno Stato ha condotto *joint audits*, secondo la definizione fornita dal primo capitolo del Rapporto.

La Tavola 2²⁵ individua i Paesi e le relative esperienze con riferimento alle diverse forme di verifiche fiscali congiunte effettuate.

²⁴ La Convenzione nordica sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale è stata stipulata nel 1989 tra Finlandia, Islanda, Norvegia Svezia, Danimarca, Isole Faroe e Groenlandia. Essa prevede la possibilità, per gli Stati firmatari, di effettuare "simultaneous tax examinations" definiti quali "arrangement(s) where two or more countries agree to examine simultaneously and independently, each on its own territory, the tax affairs of one or more companies".

²⁵ Cfr. *OECD Forum on Tax Administration, "Joint Audit Report"*, settembre 2010, paragrafo 64.

Tavola 2 - Verifiche fiscali congiunte: esperienze a livello Paese

Country	Nil	Simultaneous Examinations			Multilateral Controls (MLC)	Joint Audit
		Under Bilateral Treaty	Other	Nordic Treaty		
Australia		X				
Belgio		X			X	
Brasile	X					
Canada		X				
Cile			X			
Danimarca		X		X		
Finlandia				X	X	
Francia					X	
Hong Kong China	X					
Ungheria					X	
Islanda	X					
Irlanda		X			X	
Corea	X					
Lussemburgo					X	
Messico		X				
Paesi Bassi		X			X	
Nuova Zelanda		X				
Repubblica Popolare Cinese	X					
Polonia		X			X	
Singapore	X					

Slovacchia					X	
Slovenia					X	
Sudafrica			X			
Spagna					X	
Svezia				X	X	
Svizzera	X					
Turchia	X					
Regno Unito		X			X	
Stati Uniti		X				
TOTALE	8	11	2	3	13	0

Dall'indagine condotta dal *Forum* emerge inoltre quanto segue:

- 6 Paesi ritengono che il *joint audit* rappresenti un'opportunità per migliorare i rapporti di cooperazione tra amministrazioni finanziarie;
- 15 Paesi identificano nelle questioni connesse al *transfer pricing* l'opportunità per effettuare *joint audits*;
- 9 Paesi ritengono che l'attività diretta a verificare la residenza fiscale del contribuente potrebbe beneficiare di un *joint audit approach*;
- 11 Paesi ritengono che l'adozione di un *joint audit approach* potrebbe agevolare l'analisi di *tax structures* complesse e di *tax planning schemes* aggressivi riguardanti entità che operano in giurisdizioni non "trasparenti";
- 7 Paesi ritengono che l'adozione di un *joint audit approach* potrebbe agevolare l'identificazione di casi di c.d. "frodi-carosello".

Dall'indagine emerge infine la sussistenza di alcuni ostacoli nello svolgimento di verifiche congiunte, connessi, sostanzialmente:

- alle disposizioni della legislazione interna applicabile²⁶;
- alle differenze nelle procedure seguite dalle autorità fiscali coinvolte;

²⁶ Con riguardo alla Francia, il Rapporto rileva che (paragrafo 79) "(a)ccording to the French tax code and the French tax proceedings code, auditing a business within the territory of France is limited to auditors from the French tax administration. Legislation, either domestic or EU, does not authorise the audit of a company in France by a foreign auditor". Con riferimento agli Stati Uniti, si precisa che (paragrafo 84) "(o)ur domestic laws are very strict with regard to disclosure of taxpayer information, so that we would need to ensure that we have the proper authority to disclose taxpayer information, such as pursuant to a treaty or in accordance with a disclosure waiver signed by the taxpayer". In Irlanda (Annex 3), "audits are conducted in accordance with principles set out in the 'Code of Practice for Revenue Auditors'. This Code includes fair procedure principles such as qualifying disclosures, innocent error, self-correction, no loss of revenue, etc. These concepts may be new or unacceptable to a visiting auditor".

- alle differenze tra *audit standards* applicabili;
- alla definizione del ruolo di ciascuna autorità competente;
- a problemi di carattere pratico.

5. Organizzazione e gestione di un *tax audit*

Come illustrato nel quarto capitolo del Rapporto, nell'organizzazione e gestione di un *tax audit*, tre *steps* vengono in considerazione:

1. l'avvio di un *joint audit* da parte dell'autorità fiscale competente dovrebbe essere comunicato al *field examination staff*; ciò consente una partecipazione attiva da parte di tutto lo *staff* coinvolto;
2. dovrebbero essere istituiti e adeguatamente pubblicizzati, a livello di amministrazioni fiscali, c.d. *Joint Audit Points of Contact* con funzioni sostanzialmente di coordinamento dello *staff* coinvolto. I *Joint Audit Points of Contact* dovrebbero essere rappresentati da membri delle autorità fiscali competenti, in grado di valutare e garantire il rispetto delle disposizioni convenzionali rilevanti sulla base delle quali il *joint audit* viene promosso e condotto;
3. un aggiornamento sugli sviluppi dell'attività di *joint audit* dovrebbe essere costantemente garantito attraverso i normali canali di informazione a disposizione delle autorità fiscali competenti.

Se, durante l'attività di *risk assessment* e di pianificazione di una verifica, l'autorità fiscale di uno Stato ritiene necessario procedere ad un *joint audit*, per il tramite del *Joint Audit Points of Contact* verifica la sussistenza presso l'autorità fiscale dell'altro Stato, di un interesse comune o complementare che giustifichi lo svolgimento congiunto della verifica.

L'autorità fiscale dello Stato richiesto valuta, tramite il proprio *field management* e i propri *auditors*, se lo svolgimento di un *joint audit* risulta,

con riferimento al caso concreto, “*in its best interest*”²⁷.

Nel caso in cui l'autorità richiedente e l'autorità richiesta ritengano che il *joint audit* rappresenti la modalità più idonea per l'effettuazione della verifica in relazione al caso concreto, si procede con l'organizzazione della verifica congiunta.

La selezione dei casi che potrebbero costituire oggetto di *joint audit* viene effettuata da ciascuna autorità fiscale nel corso della normale attività interna di *audit*.

Il Rapporto individua i fattori che ciascuna autorità fiscale dovrebbe tenere in considerazione nella selezione dei potenziali casi da sottoporre a *joint audit*. Tra questi, figurano:

- la presenza di transazioni che coinvolgono giurisdizioni a fiscalità privilegiata;

- il ricorso a metodi aggressivi per la determinazione dei prezzi di trasferimento;
- una *non-compliance history* del contribuente;
- l'incoerenza tra sostanza e forma di una transazione;
- la presenza di transazioni relative ad imprese multinazionali, dalla struttura complessa e che coinvolgono una molteplicità di entità;
- una rilevante discontinuità nello svolgimento dell'attività di *business*.

La Tavola 3 riporta l'elenco dei fattori che ciascuna autorità fiscale dovrebbe prendere in considerazione durante il processo interno di selezione dei casi che potrebbero essere trattati mediante il ricorso alla **verifica fiscale congiunta**²⁸.

Tavola 3 - Joint audit: indicatori per la selezione dei casi

1. Information available in two or more jurisdictions provides a better basis for risk analysis than independent risk analysis.
2. Two or more jurisdictions are auditing similar or related transactions of their respective taxpayers.
3. Two or more jurisdictions have difficulty understanding similar or related transactions of a multinational enterprise that uses complex structured transactions and multiple entities with unnecessary complexity.
4. A multinational wants greater certainty and an enhanced relationship with revenue bodies on a global basis.
5. A taxpayer has a non-compliance history.
6. There are transactions in low tax/no tax jurisdictions.
7. There are risks connected to specific business sectors (industry).
8. A taxpayer shifts profits from one country to another by use of aggressive transfer pricing methods.
9. Substance of a transaction is not consistent with the transaction's legal form.
10. There are cross-border transactions reflected in loans, accounts payable/receivables, inventory, etc.
11. Two or more jurisdictions agree that a joint audit would expedite factual development and issue resolution.
12. There are losses in withholding taxes in connection with cross-border transactions.
13. There is no activity for many years followed by a sudden start of business operations.
14. There is fraudulent behaviour of the owners or managers of the company.
15. There are indications that companies do not record all profits or turnovers realized in other Participating Countries.

Ciascuna autorità fiscale dovrebbe nominare un funzionario quale coordinatore delle attività relative al *joint audit*.

²⁷ Il paragrafo 106 del Rapporto precisa che “(c)onsideration of whether a simultaneous examination or joint audit is in its best interest should include whether similar cycles are undergoing risk assessment or are under audit, whether both countries share concerns with specific cross-border transaction(s), and whether other logistical & resource challenges may be overcome (language; personnel availability; travel budget availability; etc)”.

Una volta individuato il caso per il quale una verifica congiunta risulti appropriata o necessaria, l'autorità fiscale dovrebbe sottoporre al coordinatore una proposta informale di *joint audit*. Se il coordinatore, unitamente al *Joint Audit Team Leader* e agli *auditors*, ritiene che la verifica congiunta rappresenti lo strumento più idoneo con riferimento al caso concreto, una proposta formale

²⁸ Cfr. *OECD Forum on Tax Administration, “Joint Audit Report”*, settembre 2010, paragrafo 109.

di *joint audit* viene inoltrata al coordinatore nominato dall'altra autorità fiscale coinvolta²⁹.

In un successivo *meeting* tra coordinatori delle autorità fiscali interessate, la proposta formale di *joint audit* viene discussa e valutata.

La decisione sull'opportunità di dare **avvio alla**

verifica congiunta spetta ai coordinatori partecipanti i quali sono altresì responsabili dell'organizzazione e della futura conduzione del *joint audit*.

La Tavola 4 illustra gli *steps* del *joint audit*³⁰.

Tavola 4 - Joint audit: steps

Preparazione	<ul style="list-style-type: none"> - <i>assess potential audit considerations</i> - <i>determine Joint Audit (JA) Team</i>
Selezione del caso	<ul style="list-style-type: none"> - <i>identify potential joint audit by participating country</i> - <i>submit an informal JA proposal to the Joint Audit Coordinator (JAC) for review and revision</i> - <i>initiating JAC presents formal JA proposal to other JACs in a formal case selection meeting</i> - <i>initiating JAC sends invitation for the planning meeting to the JAC(s) of the other participating country</i> - <i>each JAC gathers taxpayer information and prepares for the planning meeting</i>
Pianificazione del <i>meeting</i>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>draft agenda and draft audit plan prepared by initiating JAC</i> - <i>review and revise the joint audit plan</i> - <i>obtain signatures on JA plan prior to beginning audit</i>
Il processo di <i>auditing</i>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>joint information requests and examination</i> - <i>joint meetings with taxpayer</i> - <i>exchange of information as deemed relevant and necessary</i> - <i>status updates as mandated in audit plan</i>
Le fasi finali del <i>joint audit</i>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>preparation for the final meetings</i> - <i>preparation of final audit report by each participating country</i> - <i>draft/final of the JA Agreement prepared by the initiating JAC (or exchange of memorializing letters by the JACs)</i> - <i>obtain signatures as required.</i>

²⁹ Nelle *Joint Audit Guidelines*, il *Forum* riporta un facsimile per la predisposizione della proposta di *joint audit*.

³⁰ Cfr. le *Joint Audit Guidelines*.