

PC
42486;29324;41834;44472;29340

art. 15, comma 1, del D.Lgs. 30/6/03, n. 196; art. 43, dpr 29/9/73, n. 600; direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977

Mutua assistenza amministrativa e tutela delle posizioni soggettive del contribuente

di Angela Monti(*) e Chiara De Leito(**)

Si esaminano le recenti modifiche alla convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale e i possibili riflessi sulle posizioni giuridiche soggettive dei contribuenti. Da un canto, infatti, non può in alcun modo ritenersi che le vigenti disposizioni, anche di natura pattizia, riconoscano all'Amministrazione finanziaria il potere di acquisire dati e notizie anche in violazione di norme poste a salvaguardia dei diritti fondamentali del contribuente, dall'altro occorre verificare il grado di tutela approntato a favore del contribuente rispetto ad eventuali vizi del procedimento di cooperazione.

1. Premessa

Il tema della cooperazione internazionale nello scambio di informazioni è argomento di sempre maggiore attualità. A pochi mesi dal precedente intervento sul tema¹, un recente parere del Garante europeo della protezione dei dati (GEDP) e un protocollo di modifica alla Convenzione OCSE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale sollecitano ulteriori riflessioni sul punto.

Ci si riferisce al parere 20 aprile 2010² espresso dal Garante europeo della protezione dei dati sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale ed al protocollo di modifica alla convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa ed i Paesi membri dell'OCSE, firmato a Parigi lo scorso 27 maggio in occasione

(*) Avvocato tributarista – **Presidente Camera degli Avvocati Tributaristi di Milano**
(**) ?

Note:

¹ A. Monti «Poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria nello scambio di informazioni e principio di "reciprocità"» in *Fiscalità internazionale* n. 2/2010, pag. 149.

² Parere 20 aprile 2010 - 2010/C 101/01, in *G.U.U.E.* n. C 101.

dell'annuale riunione del Consiglio OCSE a livello ministeriale.

Da questi documenti emerge, in maniera sempre più evidente, come il mercato unico europeo e l'economia globalizzata impongano agli Stati l'adozione di efficienti strumenti di cooperazione internazionale.

In tale contesto, uno dei temi più controversi è quello dello scambio di informazioni dacché qui si contrappongono posizioni, interessi e diritti tutti variamente meritevoli di tutela.

Difatti, da una parte, sta l'interesse pubblico al contrasto dell'evasione fiscale, anche internazionale, che nel nostro ordinamento assume rango costituzionale giusta il disposto dell'art. 53 Cost.; dall'altra, stanno le libertà ed i diritti del contribuente anch'essi costituzionalmente garantiti.

Ciò premesso, questo intervento intende occuparsi delle recenti modifiche alla convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale e dei possibili riflessi sulle posizioni giuridiche soggettive dei contribuenti.

2. La Convenzione OCSE e il Protocollo di modifica firmato a Parigi il 27 maggio 2010

La convenzione sulla mutua assistenza in materia fiscale³ è un accordo multilaterale predisposto più di vent'anni fa dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa con l'obiettivo manifesto di contrastare fenomeni di evasione ed elusione fiscale che, inevitabilmente, tendono ad aumentare con l'incremento della circolazione internazionale di persone, capitali, beni e servizi.

Oggetto della convenzione è l'assistenza amministrativa in materia fiscale, attività che si realizza, tra l'altro, attraverso «lo scambio di informazioni, comprese le verifiche fiscali simultanee e la partecipazione a verifiche fiscali all'estero⁴».

Su questo terreno, le forme di assistenza e di cooperazione previste dalla convenzione si concretano nello *scambio di informazioni su richiesta, scambio automatico di informazioni, scambio spontaneo* nonché in *verifiche simultanee e verifiche fiscali all'estero⁵*.

Nonostante la convenzione sia stata predisposta in un differente clima internazionale, essendo stata aperta alla firma nel 1988, la stessa ha affrontato con largo anticipo problematiche e temi che solo oggi assumono centralità nel dibattito sulla lotta all'evasione fiscale transnazionale.

Ciononostante, è proprio sul terreno dello scambio di informazioni che è stata avvertita l'esigenza di un intervento di modifica, che allineasse tali previsioni ai più recenti *standard* concordati a livello internazionale⁶. Si rinviene tale intenzione già nel preambolo della convenzione: «considerando il nuovo clima di cooperazione è auspicabile uno strumento multilaterale che consenta al maggior numero di Stati di ottenere il beneficio della cooperazione e allo stesso tempo di attuare più elevati standard internazionali di cooperazione in ambito fiscale.».

Certamente tra le novità di immediata percezione sta la possibilità che *su richiesta* siano

scambiate anche informazioni bancarie, fin'ora escluse dal campo di applicazione della convenzione, nonché il superamento del requisito dell'interesse domestico dello Stato richiesto alla raccolta ed allo scambio dell'informazione.

Difatti, il novellato art. 21 della convenzione al par. 3 statuisce che «se l'informazione è richiesta ai sensi della presente Convenzione, lo Stato richiesto userà i propri strumenti di raccolta d'informazioni per ottenere le informazioni richieste, anche nel caso in cui lo Stato richiesto non necessita dell'informazioni ai propri fini fiscali», mentre il successivo par. 4 prevede che «in nessun caso le disposizioni della presente Convenzione (...) possono essere interpretate nel senso di autorizzare lo Stato richiesto a rifiutarsi di fornire tali informazioni unicamente perché non abbia un interesse interno a dette informazioni».

Tali disposizioni si allineano a quanto già previsto dall'art. 26 del Modello di convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio⁷ e confermano la circostanza che, anche a livello internazionale, la lotta all'evasione fiscale passa attraverso politiche di «isolamento» di quei Paesi che non consentono un adeguato scambio di informazioni.

L'art. 21 della convenzione impone l'obbligo di mutua assistenza facendo comunque salvo il *principio di reciprocità* nonché «i diritti e le garanzie» che la legislazione dello Stato richiesto riconosce ai soggetti.

Cionondimeno, alla luce delle modifiche da ultimo introdotte, vi è da chiedersi se sia stato assicurato un effettivo bilanciamento delle posizioni coinvolte e se la tutela approntata al contribuente, qualora lo scambio comporti la lesione dei suoi diritti, si possa ritenere adeguata e sufficiente.

Tra i diritti soggettivi del contribuente che rischiano di essere pregiudicati da tale attività sta, certamente, il diritto alla protezione dei dati di carattere personale nonché il diritto ad un trattamento di tali dati in misura conforme alle finalità della raccolta.

La convenzione, al riguardo, effettua al settimo considerando del preambolo una ricognizione di principio: «convinti pertanto che gli Stati devono adottare provvedimenti o fornire informazioni avuto riguardo alla necessità di tutelare la riservatezza delle informazioni e tenuto conto degli strumenti internazionali per la tutela della privacy

³ La convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale è stata aperta alla firma a Strasburgo il 25 gennaio 1988. È stata ratificata dall'Italia con legge n. 19/2005 ed è attualmente in vigore tra i seguenti 14 Paesi: Azerbaijan, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Islanda, Italia, Paesi Bassi, Norvegia, Polonia, Svezia, Regno Unito, Stati Uniti e Ucraina; Canada, Germania e Spagna hanno firmato la convenzione ma non ancora depositato gli strumenti di ratifica.

⁴ Art. 1, comma 2, della convenzione.

⁵ Artt. 5,6,7,8 e 9 della convenzione.

⁶ Il G20 nel suo vertice di Londra 2009 ha sottolineato l'importanza di uno strumento multilaterale che consenta un'efficace attuazione degli obblighi di cooperazione, trasparenza e scambio di informazioni che tutte le giurisdizioni interpellate dal *Global Forum* si sono impegnati a rispettare. In linea con le richieste del G20, pertanto, è stata redatto il Protocollo di modifica di cui si discute.

⁷ L'art. 26 del Modello di convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio è stato aggiornato nel luglio 2005 con l'aggiunta dei par. 4 e 5.

e dei dati personali»; tale premessa rischia, tuttavia, di perdere significato se solo si considera che il Protocollo ha eliminato non poche disposizioni che, se da una parte limitavano l'uso delle informazioni scambiate, dall'altra garantivano una maggiore tutela del dato personale.

Ci si riferisce, in particolare, all'eliminazione della finalità dello scambio (come della raccolta) che nella previgente formulazione dell'art. 4 della convenzione risultava funzionale per:

- a) procedere all'accertamento ed alla riscossione delle imposte, al recupero dei crediti tributari o alle relative misure di esecuzione, e
- b) promuovere un'azione dinanzi ad un'autorità amministrativa o avviare procedimenti penali dinanzi ad un organo giurisdizionale.

Oltre a ciò, con una disposizione di chiusura era previsto che «le informazioni che si presume non siano rilevanti a tal fine non possono formare oggetto di scambio ai sensi della presente Convenzione».

Ora la formulazione dell'art. 4, come sostituito dal Protocollo, è la seguente: «le Parti si scambieranno le informazioni, in particolare quelle previste dalla presente sezione, che appaiano rilevanti per l'amministrazione o l'esecuzione delle rispettive legislazioni nazionali con riferimento all'oggetto della presente Convenzione.».

È evidente che l'utilizzo di una nozione così estesa, cui si aggiunge il già ricordato superamento dell'interesse fiscale domestico all'informazione, consente in astratto l'acquisizione e lo scambio di dati che ben potrebbero eccedere le finalità della convenzione medesima.

Non solo.

Le modifiche hanno riguardato anche l'art. 22 della convenzione concernente la segretezza delle informazioni scambiate.

Nella sua nuova enunciazione la disposizione esaminata impone alle parti un bilanciamento tra il livello di segretezza da attribuire alle informazioni ricevute e la protezione dei dati personali ivi contenuti, da effettuarsi anche in ragione delle più ampie garanzie che l'ordinamento della parte richiesta eventualmente fornisca.

In questa sede ci si limita ad evidenziare come si sia passati da una formulazione normativa che prescriveva l'applicazione del livello di segretezza che si fosse rivelato maggiore tra quello accordato dalla legislazione della parte richiedente e quello previsto dalla parte che ha fornito le informazioni, ad una previsione che consente alla parte richiesta

di specificare, in funzione dell'anzidetto bilanciamento, i livelli di segretezza che il proprio ordinamento appronta alle informazioni fornite⁸.

Inoltre, con l'obiettivo di rendere quanto più efficiente possibile lo strumento dello scambio delle informazioni, il Protocollo ha eliminato quella che si configurava quale una forte limitazione all'uso delle informazioni predette ovvero la preventiva «autorizzazione della competente autorità della parte che ha fornito le informazioni» all'utilizzo delle stesse in udienze pubbliche o nei giudizi relativi a tali imposte.

Tale preclusione è stata superata anche agli effetti penali con l'eliminazione del par. 2 dell'art. 4 che prevedeva la possibilità per una parte di «utilizzare le informazioni ottenute ai sensi della presente Convenzione come mezzo di prova dinanzi ad una giurisdizione penale solo previa autorizzazione della Parte che ha fornito dette informazioni.».

3. La proposta di modifica alla direttiva 77/799/CEE e l'intervento del Garante europeo per la protezione dei dati

In ambito comunitario la cooperazione tra autorità fiscali è regolata dalla direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977 il cui ambito di applicazione è oggi circoscritto alle «imposte sui redditi e sul patrimonio, all'accertamento delle imposte sui premi assicurativi, di cui all'art. 3 - sesto trattino, della direttiva n. 76/308/CEE del Consiglio del 15 marzo 1976 nonché all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure.»⁹.

⁸ Facendo riferimento alla versione ufficiale in lingua inglese, la previgente disposizione era così formulata: «Any information obtained by a Party under this Convention shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that Party, or under the conditions of secrecy applying in the supplying Party if such conditions are more restrictive», mentre la norma come modificata dal Protocollo è la seguente: «Any information obtained by a Party under this Convention shall be treated as secret and protected in the same manner as information obtained under the domestic law of the Party and, to the extent to ensure the necessary level of protection personal data, in accordance with the safeguards which may be specified by the supplying Party as required under its domestic law.».

⁹ La direttiva 77/799/CEE fu originariamente emanata per disciplinare la cooperazione amministrativa nel solo settore delle imposte dirette, ovvero per favorire gli scambi di informazione nell'ottica di una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio e dei tributi di identica o analoga natura. Successivamente, con la direttiva n. 79/1070 CEE del Consiglio del 6 dicembre 1979 e con la direttiva n. 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992, il suo ambito di applicazione fu esteso, rispettivamente, all'IVA ed alle accise, per essere poi nuovamente circoscritto alle sole imposte sui redditi

Sul terreno della lotta all'evasione fiscale il mutato clima internazionale non poteva che ripercuotersi anche in ambito comunitario. Pertanto, con l'intento di migliorare lo scambio di informazioni, la Commissione ha adottato il 2 febbraio 2009 una proposta di direttiva del Consiglio che sostituisca la direttiva n. 77/799/CEE¹⁰.

Naturalmente, anche lo scambio di informazioni tra Paesi membri dell'Unione europea potrebbe comportare il rischio di un trattamento di dati lesivo delle libertà dei contribuenti.

In quest'ottica, il Garante europeo della protezione dei dati (GEDP) ritenendo che la proposta «contiene alcuni elementi che non ottemperano ai requisiti applicabili in materia di protezione dei dati», è intervenuto con un parere, auspicando che le osservazioni ivi formulate «siano prese in considerazione e promuovano uno sviluppo del sistema di cooperazione amministrativa rispettoso del diritto alla protezione dei cittadini europei»¹¹.

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea all'art. 8 sancisce che «ogni persona ha diritto alla protezione dei dati di carattere personale che la riguardano. Tali dati devono essere trattati secondo il principio di lealtà, per finalità determinate e in base al consenso della persona interessata o a un altro fondamento legittimo previsto dalla legge.».

Tale disposizione è vincolante sia per le istituzioni comunitarie sia per gli Stati membri nell'attuazione del diritto comunitario, così come è doveroso il rispetto della direttiva n. 95/46/CE¹² e delle corrispondenti norme nazionali di attuazione.

Pertanto, è anche con riferimento a tali diritti soggettivi che andrà valutata la correttezza delle procedure comunitarie di acquisizione e trasmissione dei dati previste dalle modifiche di cui alla proposta della Commissione.

in virtù dell'emanazione di specifiche direttive in materia di IVA ed accise.

¹⁰ COM (2009) 29 definitivo, del 2 febbraio 2009.

¹¹ Parere 20 aprile 2010 cit. Nell'introduzione il GEDP lamenta di non esser stato preventivamente informato di tale proposta e di esserne venuto a conoscenza solo di recente quando ormai, in seno al Parlamento europeo la procedura era quasi giunta alla fase finale a livello di commissione. Il GEDP ritiene che ciò può essere spiegato dal fatto che la sensibilizzazione ai requisiti in materia di protezione dei dati in ambito tributario si trova ancora nella fase iniziale.

¹² L'art. 1 della direttiva 95/46/CE nel definire l'ambito di applicazione oggettivo statuisce che «gli Stati membri garantiscono, conformemente alle disposizioni della presente direttiva, la tutela dei diritti e delle libertà fondamentali delle persone fisiche e particolarmente del diritto alla vita privata, con riguardo al trattamento dei dati personali».

Anche la direttiva in esame prevede tra le modalità di cooperazione tra Stati: l'assistenza su richiesta (art. 2), l'assistenza automatica (art. 3) e l'assistenza spontanea (art. 4).

Per quanto concerne l'assistenza su richiesta, il GEDP è fortemente critico sulle modifiche apportate dalla proposta del Consiglio, in quanto la formulazione normativa proposta appare eccessivamente ampia e rischia di violare il principio della qualità dei dati che assume centralità in materia di protezione dei dati.

Difatti, l'art. 5, par. 1, della proposta si riferisce genericamente allo «scambio di informazioni che possono essere utili per il corretto accertamento delle imposte di cui all'art. 2».

Il GEDP ritiene, innanzitutto, che il corretto accertamento delle imposte indicate non sia sufficientemente preciso e che manchi nell'articolo ogni riferimento all'esigenza di valutare la necessità dello scambio di informazioni.

Il rischio è quello che i dati non siano trattati per finalità determinate ovvero che si configurino non pertinenti ed eccedenti rispetto a dette finalità.

Sensibilmente innovativa è poi la previsione contenuta nell'art. 15, par. 1, della proposta. È previsto che, nel rispetto della legislazione dello Stato richiedente, le informazioni ed i documenti ottenuti a seguito di una richiesta siano comunicati ad altre autorità dello Stato richiedente «anche se tali informazioni potrebbero essere utilizzate per finalità diverse da quelle indicate all'art. 2».

Al riguardo non può che condividersi l'obiezione del GEDP secondo cui tale «disposizione è totalmente in contrasto con il principio della limitazione delle finalità», posto che il trattamento di informazioni personali per finalità diverse da quelle originarie è consentito nel rispetto dei principi contenuti nella direttiva 95/46/CE.

Concludendo sul punto, ci si augura che il legislatore comunitario nell'intervenire in una materia che comporta, inevitabilmente, differenti problematiche rispetto alla protezione dei dati personali, voglia prendere in considerazione le osservazioni formulate dal GEDP nel predetto parere affinché il trattamento dei dati personali avvenga nel rispetto delle corrispondenti norme comunitarie.

Infine pare opportuno evidenziare che, quand'anche le raccomandazioni del Garante vengano trasfuse nel testo della nuova direttiva, residua in astratto la possibilità che gli Stati membri attuino forme di collaborazione fiscale potenzialmente lesive dei dati personali e che non trovino

tutela di fronte al Garante posto che, con il Protocollo di modifica della convenzione, è stato previsto che «le Parti che sono membri dell'Unione europea possono applicare, nelle loro relazioni reciproche, le forme di assistenza previste dalla Convenzione, nella misura in cui esse consentano una più ampia collaborazione rispetto a quella raggiungibile secondo le regole dell'Unione europea»¹³

4. Vizi del procedimento di cooperazione e tutela dei diritti del contribuente

Alla luce delle riflessioni svolte, ci si chiede quali strumenti consentano al contribuente di tutelare il proprio diritto alla riservatezza quando lo scambio di informazioni tra autorità fiscali vi abbia arrecato pregiudizio.

Va ribadito come il recepimento nazionale delle norme convenzionali e comunitarie introduce nelle legislazioni interne diritti ed obblighi di fonte sovranazionale e, pertanto, deve ritenersi che il contribuente vanta un diritto soggettivo all'osservanza delle disposizioni, comunitarie o convenzionali, che disciplinano le modalità di richiesta, acquisizione ed utilizzo di dati personali.

A livello comunitario, con riferimento allo scambio di informazioni attuato ai sensi della direttiva 77/799/CEE, si evidenzia un limite di carattere generale all'utilizzabilità di tali dati che è quello della competenza delle autorità fiscali coinvolte nel procedimento di cooperazione¹⁴.

Tuttavia, la previsione di inutilizzabilità del dato scambiato tra autorità non competenti non è stabilita normativamente, ma si desume dall'indirizzo comunitario espresso anche dalla Commissione europea in occasione di una precedente proposta di modifica alla direttiva 77/799/CEE. In tale documento la Commissione europea ha ribadito che gli scambi di informazioni devono avvenire tra autorità competenti, come indicate dall'art. 1 della direttiva 77/799/CEE. «Se questa procedura non viene seguita, l'informazione fornita viene considerata non vali-

da e non può essere utilizzata.»¹⁵.

Oltre a tale previsione, che sconta comunque il limite di non aver trovato espresso riconoscimento normativo, la legittimità o meno della procedura di cooperazione andrà valutata alla luce dei vincoli imposti dal diritto comunitario e convenzionale, nonché nazionale.

In tema di scambio di informazioni e protezione dei dati di carattere personale, tra i principi che vengono maggiormente in rilievo vi è quello di proporzionalità, inteso quale equilibrio tra esigenze nazionali e restrizioni imposte agli individui rispetto alle libertà garantite.

Ovviamente, qualora il cittadino ritenga che la fase cooperativa si sia svolta illegittimamente ed abbia comportato la lesione dei propri diritti soggettivi, potrà difendersi utilizzando gli strumenti approntati dall'ordinamento al quale appartiene.

Per quanto concerne il sistema italiano vale la pena di ribadire che la negazione del diritto del contribuente di essere informato dell'avvio di una procedura cooperativa impedisce il controllo nonché la tutela «anticipata» dei propri diritti¹⁶.

Di conseguenza, posto che nella fase dello scambio di informazioni la partecipazione del contribuente è meramente eventuale, è necessario individuare differenti forme di tutela dei diritti soggettivi del contribuente.

Ad oggi, in attesa che una profonda e sostanziale modifica della giurisdizione tributaria offra adeguata tutela ad ogni situazione giuridica soggettiva coinvolta nel procedimento tributario¹⁷, il contribuente potrebbe:

a) eccepire i vizi istruttori in sede di impugnazione dell'atto di imposizione emesso sulla scorta di dati e notizie illegittimamente acquisiti¹⁸;

¹⁵ Relazione della Commissione europea 18 giugno 2001, COM (2001), 294 definitivo 2001/0133 (COD).

¹⁶ L'art. 13 della legge n. 241/1990 secondo cui le disposizioni contenute nel capo III «partecipazione al procedimento amministrativo» non si applicano ai procedimenti tributari fa propendere la dottrina per l'esclusione di un obbligo di informare il contribuente dell'avvio di una procedura di cooperazione fiscale.

¹⁷ La Corte costituzionale con l'ord. 6-10 marzo 2006, n. 94, in *Banca Dati Big*, IPSOA, e in *Consulta on line*, ha ricondotto alla giurisdizione delle Commissioni tributarie tutte le questioni attinenti ai «tributi» nella corretta accezione che questo termine assume quale «prelievo coattivo connesso con manifestazioni di capacità contributiva»; G. Gaffuri, «L'eterogeneità della giurisdizione conferita alle Commissioni tributarie», in *Boll. trib.*, 2006, pag. 1685 ss.

Per una analisi più approfondita sulla questione si rinvia ad A. Monti, «La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria, prospettive di riforma del contenzioso tributario», in *Dir. prat. trib.*, 2008, vol. II, parte prima, pag. 395 ss.

¹⁸ Nella giurisprudenza di legittimità si registrano sia pronunce che sanciscono l'illegittimità derivata dell'avviso di accertamento basato su prove illegittimamente acquisite: Cass. 27 novembre 1998, n.

¹³ Art. 27, par. 2, della convenzione come modificata dal Protocollo. La previgente disposizione era di segno diametralmente opposto: «nonostante le disposizioni della presente Convenzione, le Parti che sono membri della Comunità economica europea applicano nelle loro reciproche relazioni le regole comuni in vigore nella Comunità stessa».

¹⁴ Per quanto concerne lo Stato italiano, l'autorità competente è individuata dall'art. 1, par. 5, nel «Capo del Dipartimento per le Politiche Fiscali o i suoi rappresentanti autorizzati».

- b) rivolgersi al giudice ordinario chiedendo il risarcimento del danno ai sensi dell'art. 2050 c.c. Difatti, a norma dell'art. 15, comma 1, del D.Lgs. n. 196/2003 «chiunque cagiona un danno ad altri per effetto del trattamento di dati personali è tenuto al risarcimento ai sensi dell'articolo 2050 del codice civile»¹⁹;
- c) rivolgersi al Garante del contribuente denunciando comportamenti e prassi lesive del proprio diritto alla riservatezza dei dati personali che lo riguardano.

5. Effetti penali: brevi cenni

Con riferimento agli effetti della convenzione nel tempo, il Protocollo opera una distinzione a seconda che la procedura sia finalizzata all'accertamento di obbligazioni d'imposta ovvero «questioni fiscali che coinvolgono comportamenti intenzionali» perseguibili secondo le leggi penali.

Difatti, nel primo caso è previsto che le disposizioni convenzionali, modificate dal Protocollo, abbiano effetto per l'assistenza amministrativa relativa ai periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui la convenzione (modificata dal Protocollo) sia entrata in vigore nei confronti di una parte²⁰.

Con riferimento alle questioni fiscali relative a comportamenti intenzionali «perseguibili secondo le leggi penali della Parte richiedente» le disposizioni della convenzione (modificata dal Protocollo) hanno invece effetto «a decorrere dalla data di

entrata in vigore nei confronti di una Parte in relazione ai precedenti periodi d'imposta o obbligazioni d'imposta»²¹.

Con riferimento all'ordinamento italiano si segnala il rischio che tale previsione comporti uno spropositato ampliamento dei periodi d'imposta accertabili, anche avuto riguardo all'art. 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973 il quale dispone che «in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.».

Il tema - sul quale ci soffermeremo meglio in altra sede - si presta ad una dilatazione dei termini per l'accertamento che potrebbe ritenersi in contrasto con il diritto del contribuente alla certezza del diritto, in particolare con riferimento alle fattispecie di delitto in cui il comportamento punibile non si connota per particolare insidiosità, quali il reato di «infedele dichiarazione» di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 ovvero i reati di omesso versamento ed indebita compensazione di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater del medesimo decreto legislativo.

12050; Cass. 26 febbraio 2001, n. 2775, in *Banca Dati Big*, IPSOA, e in *Foro it.*, 2001; Cass. 3 dicembre 2001, n. 15230; Cass., SS.UU., 21 novembre 2002, n. 16424; Cass. 18 luglio 2003, n. 11283; sia pronunce secondo cui l'irregolare svolgimento delle indagini tributarie non implica l'inutilizzabilità dei dati acquisiti: Cass. 6 marzo 2001, n. 3852; Cass. 8 giugno 2001, n. 7791; Cass. 19 giugno 2001, n. 8344.

Di recente la Cassazione si è espressa ritenendo utilizzabili le prove illegittimamente raccolte, a meno che non si configuri la violazione di interessi di rilevanza costituzionale: Cass. 20 marzo 2009, n. 6836; Cass. 19 febbraio 2009, n. 4001; Cass. 4 novembre 2008, n. 26454.

¹⁹ Il tema della tutela del diritto alla riservatezza nel procedimento tributario è stato recentemente affrontato dalla Corte di cassazione con la sent. 23 luglio 2009, n. 17194. Nella richiamata sentenza i giudici di legittimità si sono occupati della notifica di un atto tributario effettuata in violazione del diritto alla *privacy* del contribuente.

²⁰ A norma dell'art. IX, par. 2, del Protocollo questo «entra in vigore il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi che decorre dalla data nella quale cinque Parti della Convenzione hanno espresso il loro consenso ad essere vincolati dal Protocollo conformemente alle disposizioni del paragrafo 1».

In occasione della riunione annuale del Consiglio, tenutasi a Parigi il 27 maggio 2010, 11 Paesi già aderenti alla convenzione hanno sottoscritto il Protocollo di modifica: Danimarca, Finlandia, Islanda, Italia, Francia, Olanda, Norvegia, Svezia, Ucraina, Regno Unito e Stati Uniti. In aggiunta Corea, Messico, Portogallo e Slovenia hanno firmato la convenzione ed il Protocollo di Modifica.

²¹ Art. 28, comma 7, della convenzione.

