

La Convenzione del 1988 disciplina cooperazione e scambio di informazioni
**Mutua assistenza amministrativa, la sottoscrizione del
Protocollo di modifica**

Al 1° giugno 2011, sono 20 i Paesi che hanno sottoscritto il Protocollo di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale del 1988, adottato dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa in data 31 marzo 2010. Presto entrerà in vigore in Svezia, che ha depositato gli strumenti di ratifica il 27 maggio 2011, e in Polonia, che ha depositato gli strumenti di ratifica il 31 maggio 2011.

di Piergiorgio Valente, Caterina Alagna - Valente Associati GEB Partners

Il 31 marzo 2010, l'OCSE e il Consiglio d'Europa hanno adottato il Protocollo di modifica della Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale ("Convenzione").

La Convenzione disciplina la cooperazione internazionale attuata mediante l'assistenza e lo scambio di informazioni sul piano multilaterale. Lo scopo è essenzialmente quello di consentire a ciascuno Stato contraente di combattere l'evasione fiscale internazionale e di applicare più 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 Parti).

Il Protocollo di modifica 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 secondo la legislazione interna, nonché 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 informazioni.

Nota bene

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.

Nella versione originaria, essa non prevede 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 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 di Convenzione dell'OCSE (versione 2005) e del Modello di Tax Information Exchange Agreement (TIEA), adottato dall'OCSE nel 2002.

Le disposizioni della Convenzione

La Convenzione obbliga gli Stati contraenti a scambiarsi le informazioni che appaiono rilevanti per:

- procedere all'accertamento ed alla riscossione delle imposte, al recupero dei crediti tributari o alle relative misure di esecuzione;
- promuovere un'azione dinanzi ad un'autorità amministrativa o avviare procedimenti penali dinanzi ad un organo giurisdizionale (art. 4).

L'art. 5 disciplina lo **scambio di informazioni su richiesta**, in virtù del quale su domanda dello Stato richiedente, lo Stato richiesto fornisce al primo ogni informazione relativa ad una data persona o transazione (qualora le informazioni disponibili negli archivi fiscali dello Stato richiesto non consentono di dar seguito alla richiesta di informazioni, questo adotta tutti i provvedimenti necessari al fine di fornire allo Stato richiedente le informazioni richieste.).

Altra forma di scambio di informazioni prevista e disciplinata dalla Convenzione è lo **scambio spontaneo di informazioni**. Ai sensi dell'art. 7, uno Stato contraente, a prescindere da una richiesta preliminare, comunica ad un altro le informazioni di cui è a conoscenza allorquando:

- il primo Stato abbia motivo di ritenere che nell'altro possa verificarsi una riduzione o un'esenzione anomala d'imposta;
- un contribuente ottenga nel primo Stato una riduzione o un'esenzione d'imposta che comporterebbe un aumento di imposta o un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato;
- le operazioni tra un contribuente di uno Stato ed un contribuente di un altro Stato avvengano tramite uno o più Paesi in modo tale che ne possa risultare una riduzione d'imposta nell'uno o nell'altro Paese o in entrambi;
- uno Stato abbia motivo di ritenere che possa risultare una riduzione d'imposta da trasferimenti fittizi di utili nell'ambito di gruppi di imprese;
- in seguito ad informazioni comunicate ad uno Stato da un altro Stato, il primo Stato abbia raccolto informazioni utili ai fini dell'accertamento degli obblighi tributari nell'altro Stato (lo scambio automatico di informazioni invece può avvenire, secondo l'art. 6 della Convenzione, per talune categorie di casi ed in conformità alle procedure determinate di comune accordo tra gli Stati contraenti).

Le **verifiche fiscali simultanee** e le **verifiche fiscali all'estero** sono disciplinate rispettivamente dall'art. 8 e dall'art. 9 della Convenzione.

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".

Secondo quanto previsto dall'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 richiesto 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 ([...])".

Vengono disciplinati compiutamente i casi in cui lo Stato richiesto ha la possibilità di sottrarsi all'obbligo di fornire le informazioni.

In primo luogo, "lo Stato richiesto non è tenuto a dar seguito ad una richiesta se lo Stato richiedente non abbia fatto ricorso a tutti i mezzi di cui dispone sul proprio territorio, tranne nel caso in cui il ricorso a tali mezzi comporti difficoltà sproporzionate" (art. 19). Inoltre, ai sensi dell'art. 21, le disposizioni convenzionali non obbligano lo Stato richiesto a:

- adottare provvedimenti in deroga alla propria legislazione o prassi o contrari all'ordine pubblico o ai suoi interessi fondamentali;
- fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base al proprio ordinamento o a quello dello Stato richiedente;
- fornire informazioni che rivelerebbero un segreto commerciale, industriale o professionale;
- fornire assistenza laddove l'applicazione della Convenzione dia luogo ad una discriminazione tra un nazionale dello Stato richiesto e un nazionale dello Stato richiedente.

Le disposizioni dell'art. 22 impongono allo Stato richiedente (i.e., ricevente le informazioni) un obbligo di confidenzialità sulle informazioni ricevute. In particolare, "[...] tali informazioni saranno comunicate soltanto alle persone od autorità [...] incaricate dell'accertamento della riscossione o del recupero delle imposte di detta Parte, delle procedure o dei procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi relative a tali imposte.

Soltanto le persone od autorità sopracitate possono utilizzare tali informazioni e ciò unicamente per i fini sopra indicati. [...] essi potranno rivelarne il contenuto nel corso di udienze pubbliche o nei giudizi relativi a tali imposte, dietro autorizzazione preliminare dell'autorità competente della Parte che ha fornito le informazioni [...]"

L'art. 28 della Convenzione ne disciplina la sottoscrizione da parte degli Stati membri del Consiglio d'Europa e dei Paesi membri dell'OCSE, nonché l'entrata in vigore.

Secondo l'art. 28 ("Firma ed entrata in vigore della Convenzione"):

"1. La presente Convenzione è aperta alla firma degli Stati membri del Consiglio d'Europa e dei Paesi membri dell'OCSE. Essa è soggetta a ratifica, accettazione o approvazione. Gli strumenti di ratifica, accettazione o approvazione saranno depositati presso uno dei depositari.

2. La Convenzione entrerà in vigore il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dopo la data in cui cinque Stati avranno espresso il loro consenso ad essere vincolati dalla Convenzione, conformemente alle disposizioni del paragrafo 1. 3. Per ogni Stato membro del Consiglio d'Europa o Paese membro dell'OCSE che esprima in seguito il suo consenso ad essere vincolato dalla Convenzione, quest'ultima entrerà in vigore il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dopo la data di deposito dello strumento di ratifica, di accettazione o di approvazione".

Il Protocollo del 31 marzo 2010

Le modifiche alla Convenzione introdotte dal Protocollo riguardano due aspetti fondamentali:

1. l'adeguamento delle disposizioni convenzionali agli standards internazionali di trasparenza e scambio di informazioni, il quale ha reso necessario modificare gli artt. 4, 21 e 22 della Convenzione;
2. l'estensione della Convenzione ai Paesi non membri dell'OCSE, né del Consiglio d'Europa, la quale ha reso necessario emendare l'art. 28.

Ulteriori (minori) modifiche concernono "the relationship between the amended Convention and EC law instruments (Article 27 paragraph 2), and the level of detail to be provided in a request for information (Article 18 paragraph 1)" (cfr. par. 9 del Background del Protocollo)

Con riferimento all'aspetto sub 1, le modifiche riguardano in particolare:

- l'inserimento, nel testo dell'art. 21 della Convenzione, di disposizioni in linea con quanto previsto dall'art. 26 del Modello di Convenzione dell'OCSE (versione 2005) ed in particolare dai parr. 4 e 5, i

quali disciplinano, rispettivamente, l'obbligo allo scambio di informazioni a prescindere dalla sussistenza di un interesse dello Stato richiesto e l'obbligo allo scambio di informazioni detenute da banche e fiduciari o interposti;

- gli articoli 4 e 22 della Convenzione con riferimento alle disposizioni sulla confidenzialità, all'uso delle informazioni per motivi penali o in procedimenti giudiziari.

In particolare, il nuovo art. 4 non prevede la disposizione secondo cui "2.

Una Parte può 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.

Tuttavia, due o più Parti possono, di comune accordo, rinunciare alla condizione dell'autorizzazione preliminare". Dell'art. 22 sono stati invece riscritti i parr. 1 e 2.

Il nuovo art. 21 della Convenzione infatti prevede:

"[...] 3. If information is requested by the applicant State in accordance with this Convention, the requested State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though the requested State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations contained in this Convention, but in no case shall such limitations, including in particular those of paragraphs 1 and 2, be construed to permit a requested State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

4. In no case shall the provisions of this Convention, including in particular those of paragraphs 1 and 2, be construed to permit a requested State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person".

Il nuovo art. 4 della Convenzione prevede:

"1. The Parties shall exchange any information, in particular as provided in this section, that is foreseeably relevant for the administration or enforcement of their domestic laws concerning the taxes covered by this Convention.

2. Deleted.

3. Any Party may, by a declaration addressed to one of the Depositaries, indicate that, according to its internal legislation, its authorities may inform its resident or national before transmitting information concerning him, in conformity with Articles 5 and 7".

I nuovi parr. 1 e 2 dell'art. 22 della Convenzione prevedono:

"1. 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 that Party and, to the extent needed to ensure the necessary level of protection of personal data, in accordance with the safeguards which may be specified by the supplying Party as required under its domestic law.

2. Such information shall in any case be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative or supervisory bodies) concerned with the assessment, collection or recovery of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, taxes of that Party, or the oversight of the above. Only the persons or authorities mentioned above may use the information and then only for such purposes. They may, notwithstanding the provisions of paragraph 1, disclose it in public court proceedings or in judicial decisions relating to such taxes".

Per quanto riguarda l'aspetto sub 2., le modifiche concernono in particolare l'aggiunta, all'art. 28, dei parr. 4, 5, 6 e 7, al fine di dare atto principalmente:

- della possibilità, dopo l'entrata in vigore del Protocollo, di adesione allo stesso anche da parte di Paesi non membri dell'OCSE, né del Consiglio d'Europa;

- dell'efficacia (generalmente non retroattiva) delle disposizioni convenzionali introdotte dal Protocollo;
- dell'efficacia anche retroattiva delle disposizioni convenzionali con riferimento alle questioni di rilevanza penale.

Secondo il nuovo art. 28 della Convenzione:

"[...] 4. Any member State of the Council of Europe or any member country of OECD which becomes a Party to the Convention after the entry into force of the Protocol amending this Convention ([...]) shall be a Party to the Convention as amended by that Protocol, unless they express a different intention in a written communication to one of the Depositaries.

5. After the entry into force of the 2010 Protocol, any State which is not a member of the Council of Europe or of the OECD may request to be invited to sign and ratify this Convention as amended by the 2010 Protocol. Any request to this effect shall be addressed to one of the Depositaries, who shall transmit it to the Parties. The Depositary shall also inform the Committee of Ministers of the Council of Europe and the OECD Council. The decision to invite States which so request to become Party to this Convention shall be taken by consensus by the Parties to the Convention through the coordinating body ([...]).

6. The provisions of this Convention, as amended by the 2010 Protocol, shall have effect for administrative assistance related to taxable periods beginning on or after 1 January of the year following the one in which the Convention, as amended by the 2010 Protocol, entered into force in respect of a Party, or where there is no taxable period, for administrative assistance related to charges to tax arising on or after 1 January of the year following the one in which the Convention, as amended by the 2010 Protocol, entered into force in respect of a Party ([...]).

7. Notwithstanding paragraph 6, for tax matters involving intentional conduct which is liable to prosecution under the criminal laws of the applicant Party, the provisions of this Convention, as amended by the 2010 Protocol, shall have effect from the date of entry into force in respect of a Party in relation to earlier taxable periods or charges to tax".

Per approfondimenti sulla Convenzione e 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; commenti sul blog di Piergiorgio Valente <http://piergiorgiovalente.postilla.it/>

La sottoscrizione del Protocollo e della Convenzione

Il Protocollo di modifica si colloca nella lunga serie di interventi che a livello internazionale sono stati posti in essere al fine di combattere l'evasione fiscale. Unitamente alla Convenzione costituisce meccanismo di cooperazione fiscale di tipo multilaterale il quale fa sì che lo scambio di informazioni in materia fiscale divenga sempre più diffuso e generalizzato.

Del resto, gli stessi Leaders del G20 di Londra, il quale si è tenuto il 2 aprile 2009, hanno auspicato l'adozione di un "multilateral approach" allo scambio di informazioni.

Il testo del Protocollo è stato presentato per la sottoscrizione da parte di 23 Stati in occasione del meeting dell'OCSE tenutosi a Parigi il 27 e 28 maggio 2010. In quella data, esso è stato sottoscritto da ben 15 Paesi (Danimarca, Finlandia, Francia, Islanda, Italia, Corea, Messico, Paesi Bassi, Norvegia, Portogallo, Slovenia, Svezia, Ucraina, Regno Unito, Stati Uniti).

Stati quali Corea, Messico, Portogallo e Slovenia hanno contemporaneamente sottoscritto la Convenzione. Il Protocollo è stato successivamente firmato da Belgio, Georgia, Moldavia, Polonia, Spagna.

Alla data del 1° giugno 2010, sono n. 23 i Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione; ammontano a n. 20 quelli che invece hanno sottoscritto il Protocollo.

Non hanno ancora sottoscritto il Protocollo, Azerbaigian, Canada, Germania. Alla medesima suindicata data, la Convenzione è in vigore in n. 17 Paesi; il Protocollo è invece entrato in vigore in n. 5 Stati solamente (Danimarca, Finlandia, Georgia, Norvegia, Slovenia).

Ben presto entrerà in vigore in Svezia e in Polonia (1 settembre 2011).

La sottoscrizione del Protocollo e la sua entrata in vigore rappresentano, secondo l'OCSE, un importante passo della comunità internazionale nella lotta all'evasione fiscale.

Copyright © - Riproduzione riservata