

# Accordo Italia-Costa Rica: scambio di informazioni fiscali al via

*Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners*

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 257 del 3 novembre 2017 l'atto di ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra Italia Costa Rica sullo scambio di informazioni in materia fiscale, sottoscritto a Roma il 27 maggio 2016. L'Accordo, conforme al modello TIEA elaborato in sede OCSE, detta disposizioni che favoriscono lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie dei due Paesi al fine di garantire un effettivo livello di trasparenza. L'Accordo si limita a disciplinare lo scambio di informazioni su richiesta, escludendo, pertanto, lo scambio di informazioni automatico e quello spontaneo.

L'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo di **Costa Rica** in materia di **scambio di informazioni nel settore fiscale** rappresenta la base giuridica per potenziare la cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie delle parti interessate e si pone in linea di continuità con i principi sviluppati in ambito europeo ed internazionale.

Lo scambio di informazioni rappresenta infatti un efficace **strumento di contrasto alla frode**, all'evasione fiscale e alle strategie di pianificazione fiscale aggressiva che possono dar luogo ad un trasferimento degli utili da Paesi ad alta imposizione a Paesi a tassazione nulla o ridotta con conseguente erosione fiscale della base imponibile.

Una maggiore trasparenza tra i Paesi consente alle Autorità nazionali di individuare e prevenire eventuali condotte abusive poste in essere essenzialmente al fine di eludere l'imposizione fiscale o di ottenere vantaggi fiscali indebiti.

L'intervento in esame risulta pertanto conforme con il contesto internazionale nel quale assume prioritaria importanza l'effettivo scambio di informazioni e la trasparenza, quali strumenti fondamentali per il contrasto e la lotta all'evasione fiscale internazionale, obiettivi da sempre condivisi e perseguiti dall'Italia.

Tra gli Stati dell'Unione Europea che hanno firmato accordi con la Repubblica di Costa Rica sulla base del modello di TIEA elaborato dall'OCSE vi sono Danimarca, Finlandia, Francia, Paesi Bassi e Svezia.

## **Il modello di Tax Information Exchange Agreement - TIEA**

Il modello di "Tax Information Exchange Agreement" (TIEA), pubblicato nell'aprile 2002, si pone l'obiettivo di disciplinare lo scambio di informazioni in materia fiscale tra Paesi con i quali non sono in vigore Convenzioni contro le doppie imposizioni e di favorire la promozione della cooperazione internazionale.

Elaborato dal Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information, il TIEA, pur non avendo carattere vincolante, costituisce un **modello** di significativa rilevanza per la negoziazione e conclusione di accordi bilaterali in materia di scambio di informazioni.

Tale modello agevola lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati contraenti, prescrivendo il diritto ed obbligo reciproco di richiedere e trasmettere le informazioni rilevanti.

Per quanto riguarda il rapporto tra TIEA e il **modello OCSE di Convenzione** contro le **doppie imposizioni**, occorre evidenziare che normalmente il primo viene concluso con quei Paesi per i quali una Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni non è ritenuta strumento idoneo

in considerazione del livello ridotto dell'interscambio commerciale.

La Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni si propone, invece, di eliminare la doppia imposizione sugli elementi di reddito prodotti in un Paese e corrisposti ad un residente di un altro Stato, con la conseguenza che il suo scopo ed ambito di applicazione sono più ampi di quelli del TIEA.

Per quanto riguarda le singole disposizioni contenute nel TIEA, particolare importanza rivestono le previsioni di cui all'art. 5, il quale disciplina lo scambio di informazioni su richiesta, escludendo le altre due tipologie di scambio di informazioni previste dall'art. 26 del modello di Convenzione OCSE, ovvero lo scambio spontaneo e lo scambio automatico.

Il par. 2 dell'art. 5, in conformità a quanto previsto dal modello OCSE, prevede l'obbligo dello Stato richiesto di utilizzare i poteri di cui dispone per raccogliere le informazioni richieste, anche qualora le stesse non siano rilevanti per i suoi propri fini fiscali interni.

Inoltre, il par. 4 prevede che lo scambio di informazioni sia esteso anche a quelle informazioni detenute da una **banca** o da **altra istituzione finanziaria**, nonché da soggetto che opera in qualità di agente o fiduciario.

In particolare, la lettera b) del par. 4 stabilisce che ciascuna Parte contraente è tenuta ad assicurare che le autorità competenti posano ottenere e fornire informazioni riguardanti la proprietà delle società e delle altre entità giuridiche ivi menzionate.

L'art. 7 del TIEA individua invece le ipotesi in cui lo Stato richiesto può legittimamente rifiutarsi di fornire le informazioni allo Stato richiedente.

Nello specifico, si fa riferimento ai casi di segreto commerciale e professionale e di violazione del principio di non discriminazione.

## Accordo Italia-Costa Rica: le principali disposizioni

L'atto recante "Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo di Costa Rica sullo scambio di informazioni in materia fiscale, con Allegato, fatto a Roma il 27 maggio 2016" risulta pienamente conforme agli orientamenti condivisi dall'Italia in ambito internazionale ed europeo in materia di rafforzamento degli strumenti di contrasto al fenomeno dell'evasione e dell'elusione fiscale.

Come precisato nel disegno di legge, l'Accordo prevede una serie di disposizioni atte a favorire uno scambio di informazioni in materia fiscale tra le Amministrazioni delle Parti che garantisca un **adeguato livello di trasparenza** e costituisce un ulteriore strumento giuridico che si aggiunge allo strumento multilaterale della Convenzione OCSE-COE (Consiglio d'Europa) multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa, come modificata dal Protocollo del 2010, alla quale entrambe le Parti hanno aderito.

L'Accordo si compone di 13 articoli e risulta in linea con quanto previsto nel modello di "Tax Information Exchange Agreement" TIEA il quale definisce lo standard di ciò che costituisce un effettivo scambio di informazioni "for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices".

Nello specifico, l'art. 1 dell'Accordo prevede che le Autorità competenti delle Parti si prestino **reciproca assistenza** attraverso lo scambio di **informazioni presumibilmente rilevanti** per l'amministrazione e l'applicazione delle proprie leggi interne relativamente alle imposte oggetto dell'Accordo.

Le informazioni oggetto dello scambio sono quelle rilevanti per la determinazione, l'accertamento, la riscossione delle imposte, per il recupero dei crediti fiscali e le relative misure di esecuzione oppure per le indagini o i procedimenti relativi a questioni fiscali.

All'art. 2 si precisa che l'obbligo di fornire informazioni non sussiste qualora tali informazioni non siano detenute dalle autorità nazionali o siano in possesso o sotto il controllo di persone che non si trovino nella giurisdizione territoriale della Parte interpellata.

L'art. 3 prevede che le imposte oggetto dell'Accordo **per l'Italia** sono: l'imposta sul reddito delle persone fisiche (**IRPEF**), l'imposta sul reddito delle società (**IRES**), l'imposta regionale sulle attività produttive (**IRAP**), l'imposta sul valore aggiunto (**IVA**), l'imposta sulle **successioni**, l'imposta sulle **donazioni** e le imposte **sostitutive**.

Per il Costa Rica si fa invece riferimento alle **imposte di ogni genere e denominazione**, ivi compresi i dazi doganali, prelevate dal Ministero delle Finanze.

Le disposizioni più rilevanti sono contenute negli articoli 5 ("Scambio di informazioni su richiesta") e 7 ("Possibilità di rifiutare una richiesta").

Diversamente da quanto previsto dall'art. 26 del modello di Convenzione OCSE, l'art. 5 dell'Accordo si limita a disciplinare lo **scambio di informazioni su richiesta**, escludendo, pertanto, lo scambio di informazioni **automatico** e quello **spontaneo**.

Lo scambio di informazioni su richiesta è avviato su **iniziativa dell'Autorità fiscale** di uno Stato che si rivolge all'Autorità competente di un altro Stato per ottenere tutte le informazioni utili a verificare la corretta osservanza delle disposizioni previste dalla normativa fiscale in merito al settore impositivo oggetto di collaborazione.

Diversamente, lo scambio di informazioni è automatico, se la comunicazione sistematica di informazioni predeterminate ad un altro Stato avviene, senza richiesta preventiva e a intervalli regolari prestabiliti.

Lo scambio spontaneo di informazioni opera invece nel caso in cui la comunicazione è occasionale, avviene in qualsiasi momento e senza preventiva richiesta di informazioni ad un altro Stato, nell'ipotesi in cui uno Stato abbia acquisito, nel corso di alcuni controlli, informazioni che ritiene di interesse per l'altro.

Il par. 1 dell'art. 5 dell'Accordo prevede che l'autorità competente della Parte interpellata provvede a fornire su richiesta le informazioni richieste.

Il par. 2 consente il **superamento** del cd. "**domestic tax interest**" in quanto stabilisce che qualora le informazioni in possesso dell'autorità competente della Parte interpellata non siano sufficienti a consentirle di soddisfare la richiesta di informazioni, detta Parte sarà tenuta ad utilizzare tutti gli strumenti più idonei per la raccolta delle informazioni, nonostante la Parte interpellata possa non necessitare delle informazioni fiscali ai propri fini.

Lo scambio di informazioni non trova inoltre limiti nel **segreto bancario** atteso che, in conformità con l'obiettivo di lotta all'evasione fiscale a livello internazionale, ciascuna Parte contraente è tenuta ad assicurare che le proprie autorità competenti abbiano l'autorità di ottenere e fornire su richiesta informazioni in possesso di banche, di istituti finanziari o di qualsiasi persona che opera in qualità di agente o fiduciario.

Inoltre, deve essere garantito anche lo scambio di informazioni riguardanti la proprietà di società di capitali, società di persone, trust, fondazioni.

Il par. 5 indica le informazioni che l'Autorità richiedente deve fornire all'Autorità interpellata nella richiesta di informazioni per dimostrare che le informazioni sono presumibilmente rilevanti.

L'Autorità interpellata ha **60 giorni di tempo** dalla data di ricevimento della richiesta per confermare alla Parte richiedente di aver ricevuto la richiesta e comunicarle eventuali incompletezze.

Nel caso in cui la Parte interpellata non sia in grado di ottenere e fornire le informazioni entro il termine di 90 giorni dal ricevimento della richiesta, o si rifiuti di fornirle, deve darne tempestivamente informazione alla Parte richiedente, motivando le ragioni della propria impossibilità o del proprio rifiuto.

La norma di cui all'art. 7 indica i casi in cui è ammesso il rifiuto di una richiesta di informazioni.

Nello specifico, si prevede che la Parte interpellata non abbia l'obbligo di ottenere o fornire

informazioni che la Parte richiedente non potrebbe ottenere in base alla propria legislazione interna.

Il **rifiuto** di fornire informazioni è ammesso anche quando la loro divulgazione potrebbero rivelare un **segreto commerciale, industriale, professionale** o un **processo commerciale**.

Con riferimento alle informazioni che potrebbero rivelare comunicazioni riservate tra un cliente e un procuratore legale, un avvocato o un rappresentante legale, l'Accordo non obbliga le Parti a scambiare tali informazioni relative a consulenze legali o fornite per essere utilizzate in procedimenti giudiziari esistenti o previsti.

Inoltre, è consentito alla Parte interpellata di rifiutare lo scambio di informazioni se esse vengono richieste per l'amministrazione o l'applicazione di una disposizione della legislazione tributaria della Parte richiedente da cui derivi una discriminazione ai danni di un nazionale della Parte interpellata rispetto ad un nazionale della Parte richiedente nelle medesime circostanze.

Una Parte contraente può, ai sensi di quanto disposto dall'art. 6, consentire ai rappresentanti dell'autorità competente dell'altra Parte contraente di entrare nel proprio territorio per **interrogare persone ed esaminare documenti** con il consenso scritto delle persone coinvolte.

Le informazioni scambiate sulla base dell'Accordo sono riservate e non possono essere comunicate a persone o autorità diverse da quelle nella giurisdizione della Parte contraente incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte, se non previo consenso scritto dell'autorità competente della Parte interpellata.

Qualora tra le Parti sorgano controversie riguardanti l'applicazione o l'interpretazione delle disposizioni contenute nell'Accordo, l'art. 11 prevede la possibilità di avviare una procedura amichevole al fine della loro risoluzione, salvo diverso accordo tra le Parti contraenti circa le modalità di risoluzione delle controversie.

L'art. 12 riguarda le modalità di entrata in vigore dell'Accordo, che diventerà efficace a partire dalla data in cui ciascuna Parte avrà notificato all'altra il completamento delle procedure richieste dagli ordinamenti interni per l'entrata in vigore dell'Accordo stesso.

Infine, l'art. 13 disciplina, infine, l'ipotesi di denuncia dell'Accordo da parte di uno dei due Stati contraenti mediante notifica di cessazione tramite i canali diplomatici o lettera all'autorità competente dell'altra Parte contraente.