

Protocollo di modifica della Convenzione multilaterale del 1988

Il segreto bancario non ferma lo scambio di informazioni

Con l'adozione, da parte dell'OCSE e del Consiglio d'Europa, del Protocollo di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale del 1988, anche questa si adegua agli standards di trasparenza e scambio di informazioni ampiamente riconosciuti ed accettati a livello internazionale.

di Salvatore Mattia, Caterina Alagna - Valente Associati GEB Partners

In data 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"), aperta nel 1988 alla sottoscrizione di 54 Stati ed attualmente in vigore tra 14 Paesi solamente, tra i quali figura l'Italia.

Gli altri Paesi tra i quali la Convenzione è in vigore sono: Azerbaïjan, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Islanda, Paesi Bassi, Norvegia, Polonia, Svezia, Regno Unito, Stati Uniti, Ucraina. Canada, Germania e Spagna hanno sottoscritto la Convenzione la quale però non è stata ancora ratificata.

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, recentemente adottato, 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 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 informazioni.

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.

Allo stato attuale, 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, tra gli altri, 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.

Lo scambio di informazioni secondo la Convenzione

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

- procedere all'accertamento e 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).

Scambio di informazioni su richiesta

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).

Scambio spontaneo di informazioni

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:

- a) il primo Stato abbia motivo di ritenere che nell'altro possa verificarsi una riduzione o un'esenzione anomala d'imposta;
- b) 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;
- c) le operazioni tra un contribuente di uno Stato e 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;
- d) uno Stato abbia motivo di ritenere che possa risultare una riduzione d'imposta da trasferimenti fittizi di utili nell'ambito di gruppi di imprese;
- e) 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 e 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. 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".

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 amministrativa;
- adottare provvedimenti 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 amministrativa se e nella misura in cui ritiene che l'imposizione dello Stato richiedente sia contraria ai principi di imposizione generalmente ammessi o convenzionalmente previsti;
- 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. Tuttavia, due o più Parti possono di comune accordo rinunciare alla condizione dell'autorizzazione preliminare. [...] le informazioni ricevute da una Parte possono essere utilizzate per altri fini quando l'uso di tali informazioni per tali altri fini è possibile secondo la legislazione della Parte che fornisce le informazioni, e l'autorità competente di detta Parte autorizza tale uso. Le informazioni fornite da una Parte ad un'altra Parte possono essere trasmesse da quest'ultima ad una terza Parte, dietro autorizzazione preliminare dell'autorità competente della prima Parte”.

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”.

Le modifiche apportate dal 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 che non sono 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) e, in particolare, dai paragrafi 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. Analoghe disposizioni si ritrovano peraltro nell'art. 5 del Modello di TIEA dell'OCSE ;
- 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 paragrafi 1 e 2:

“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 riguardano in particolare l'aggiunta, all'art. 28, dei paragrafi 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 .

"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, open for signature on XXth of the XXX (the "2010 Protocol") 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. In respect of any State ratifying the Convention as amended by the 2010 Protocol in accordance with this paragraph, this Convention shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of deposit of the instrument of ratification with one of the Depositaries.

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. Any two or more Parties may mutually agree that the Convention, as amended by the 2010 Protocol, shall have effect for administrative assistance related to earlier taxable periods or charges to tax.

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".

Il testo del Protocollo sarà presentato per la sottoscrizione da parte degli Stati contraenti la Convenzione in occasione del meeting dell'OCSE che si terrà a Parigi il 27 e 28 maggio 2010. Il Protocollo di modifica rappresenta il più recente della 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, tenutosi il 2 aprile 2009, hanno auspicato l'adozione di un "multilateral approach" allo scambio di informazioni.