

Scambio automatico e spontaneo di informazioni tra Stati, verifiche congiunte e simultanee

di **Caterina Alagna** e **Salvatore Mattia** (*)

L'approfondimento

Gli Stati possono utilizzare diverse "tecniche" per ottenere informazioni di rilevanza fiscale da altri Stati: fra tutti la stipula di appositi Trattati per regolamentare e rendere applicabile lo scambio di informazioni su richiesta.

Allo stesso tempo, stanno assumendo rilievo forme più incisive di scambio di informazioni, quali lo scambio automatico e quello spontaneo, le verifiche congiunte e simultanee, basate su una cultura più matura e solidale circa la necessità di una partecipazione attiva dei funzionari locali competenti, a beneficio di tutte le Amministrazioni fiscali e contro l'evasione ai diversi livelli.

Premessa

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 dovranno scambiare le informazioni **prevedibilmente rilevanti** per assicurare la corretta applicazione delle disposizioni convenzionali ovvero delle legislazioni interne degli Stati Contraenti relative alle imposte applicate in tali Stati. Lo standard di "prevedibile rilevanza" chiarisce che gli Stati contraenti non sono liberi di intraprendere cd. "spedizioni di pesca" (*fishing expedition*)¹.

Secondo quanto previsto dal par. 9 del Commenta-

rio all'art. 26 del Modello OCSE, la regola posta nel paragrafo 1 permette che le informazioni siano scambiate in **tre modi** differenti:

- **su richiesta**, per casi determinati, tenuto conto che dovrebbero essere utilizzate, in primo luogo, le normali fonti di informazione disponibili secondo la procedura fiscale interna prima di presentare una richiesta di informazioni all'altro Stato;
- **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 Stato;
- **spontaneamente**, nel caso di uno Stato che ha acquisito, nel corso di alcuni controlli, informazioni che ritiene di interesse per l'altro Stato.

Lo scambio di informazioni su richiesta

Secondo la definizione fornita dall'OCSE, lo scambio di informazioni su richiesta - previsto dall'art. 26 del Modello OCSE (nonché dall'art. 5 del Modello OCSE di *Tax Information Exchange*

(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners

Nota:

- 1 L'espressione "spedizione di pesca" (*fishing expedition*) viene correntemente utilizzata per indicare quelle richieste di informazioni (soprattutto bancarie) generiche e non 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." Cfr.: P.Valente, "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", Milano, 2008.

Agreement)² – si ha allorché uno Stato contraente richiede all'altro (cd. "Stato richiesto") **informazioni fiscali specifiche** relative ad un **dato contribuente**, purché prevedibilmente rilevanti per l'applicazione della legge interna dello Stato richiedente³. Prima di avanzare una richiesta, lo Stato richiedente è tenuto ad utilizzare tutti i mezzi a disposizione sul proprio territorio per ottenere le informazioni. La richiesta, di regola da effettuarsi **per iscritto**, dovrebbe essere il più possibile dettagliata e circostanziata. Ciò consente allo Stato richiesto di procedere alla raccolta e alla successiva trasmissione delle informazioni nel più breve tempo possibile.

In genere, la procedura di scambio di informazioni su richiesta contempla le seguenti **5 fasi**:

- a) preparazione ed invio della richiesta da parte dello Stato richiedente;
- b) ricezione e controllo del contenuto della richiesta da parte dello Stato richiesto;
- c) raccolta delle informazioni da parte dello Stato richiesto;
- d) risposta alla richiesta da parte dello Stato richiesto;
- e) *feedback* in merito all'uso e all'utilità delle informazioni ricevute da parte dello Stato richiedente.

I limiti allo scambio di informazioni su richiesta sono previsti dai paragrafi 2 e 3 dell'art. 26 del Modello OCSE. Il paragrafo 2 sancisce l'**obbligo di confidenzialità** sulle informazioni scambiate le quali devono essere tenute segrete nello Stato ricevente. Le informazioni ricevute potranno essere comunicate soltanto alle persone e alle autorità incaricate dell'accertamento o della riscossione, dei procedimenti o delle decisioni dei ricorsi relativi alle imposte per le quali lo scambio di informazioni è effettuato. Il paragrafo 3 include alcune limitazioni alla regola generale dello scambio di informazioni (sancta dal paragrafo 1 dell'art. 26), in favore dello Stato al quale la richiesta è stata inoltrata. La lettera c in particolare contiene una **riserva** riguardante la **divulgazione** di alcune informazioni riservate.

Un primo caso concerne il cd. "**segreto commer-**

ziale". Per "segreti commerciali" si intendono generalmente quei fatti e circostanze che sono di considerevole importanza economica, che possono essere sfruttati nella pratica ed il cui utilizzo non autorizzato potrebbe condurre a danni gravi (ad esempio, potrebbe condurre a serie difficoltà finanziarie) per l'ente giuridico che svolge attività di impresa. Un secondo caso è quello del cd. "**segreto professionale**". Uno Stato che ha ricevuto la richiesta può rifiutarsi di divulgare informazioni riguardanti comunicazioni riservate tra avvocati o altri rappresentanti legali nell'esercizio della loro funzione così come di loro clienti nella misura in cui le comunicazioni sono protette contro la divulgazione dalle leggi interne.

Ai sensi del paragrafo 4 dell'art. 26, gli Stati contraenti devono utilizzare i "poteri per la raccolta di informazioni", anche se ciò fosse richiesto soltanto per fornire informazioni all'altro Stato contraente. Il termine "poteri per la raccolta di informazioni" fa riferimento a quelle procedure di legge, amministrative o giudiziarie che permettono allo Stato contraente di ottenere e fornire le informazioni richieste. Il paragrafo 5 dell'art. 26 impedisce ad uno Stato contraente di rifiutare lo scambio di informazioni soltanto perché queste sono custodite da una banca o da altra istituzione finanziaria oppure da

Note:

- 2 Il *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA) è un accordo il cui obiettivo è quello di agevolare lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati contraenti, prescrivendo il diritto ed obbligo reciproco di richiedere e trasmettere rispettivamente le informazioni rilevanti. Esso è normalmente concluso tra Paesi i quali, per effetto del ridotto interscambio commerciale, non ritengono di addivenire alla sottoscrizione di una convenzione contro le doppie imposizioni. Per approfondimenti sul Modello di TIEA dell'OCSE e sugli accordi specifici in materia di scambio di informazioni sottoscritti da alcuni Paesi, cfr. Valente P., *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni OCSE su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, in *Il fisco*, n. 35/2009, p. 5781 ss.; Valente P., *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) stipulati da San Marino*, in *Il fisco*, n. 5/2010, p. 685 ss.; Valente P., *Il network convenzionale di San Marino*, in *Commercio internazionale*, n. 5/2010.
- 3 "Exchange of information on request describes a situation where one competent authority asks for particular information from another competent authority. Typically, the information requested relates to an examination, inquiry or investigation of a taxpayer's tax liability for specified tax years (...)" (OCSE, "Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 1 on exchange of information on request", 2006).

soggetti che agiscono in qualità di **agenti o fiduciari**⁴.

Lo scambio di informazioni automatico

Lo scambio di informazioni automatico (o cd. “**routine exchange**”) implica la **sistematica e periodica** trasmissione di informazioni riguardanti un dato contribuente, da parte dello Stato della fonte allo Stato di residenza del contribuente stesso. Sono oggetto di trasmissione automatica le informazioni concernenti le diverse categorie di **reddito** (i.e., dividendi, interessi, royalties, pensioni, ecc.), il mutamento di residenza, gli atti di disposizione di **immobili**, i **rimborsi IVA**, ecc.⁵. Precisa il par. 9 del Commentario all’art. 26 del Modello OCSE che con lo scambio di informazioni automatico 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 Stato.

L’obbligo allo scambio di informazioni automatico deve trovare fondamento giuridico in una **disposizione convenzionale bilaterale ad hoc**. Anche lo scambio di informazioni ai sensi dell’art. 5 del Modello OCSE di *Tax Information Exchange Agreement* del 2002 può avvenire automaticamente soltanto in presenza di una specifica pattuizione al riguardo⁶.

Nel marzo del 2001, l’OCSE (unitamente al Consiglio d’Europa) ha adottato un Modello di **Memorandum of Understanding**, il quale offre il *framework* per la stipula, tra Stati, di accordi specifici sullo scambio di informazioni automatico. Come previsto dal Modello di *Memorandum of Understanding*, nello scambio automatico le informazioni sono trasmesse dallo Stato della fonte del reddito allo Stato di residenza del percipiente (a prescindere da una specifica richiesta e da una verifica concreta in corso) e riguardano principalmente (art. 2 del Modello di *Memorandum of Understanding*):

- il cambio di residenza da uno Stato all’altro;
- la proprietà di, o il reddito da, beni immobili;
- dividendi, interessi, *royalties* e *capital gains* percepiti;
- salari, remunerazioni analoghe e gettoni di presenza percepiti;

- il reddito percepito da artisti e sportivi, le pensioni e le remunerazioni da funzioni pubbliche;
- rimborsi IVA, commissioni e pagamenti analoghi percepiti.

Per espressa previsione dell’art. 4 del Modello di *Memorandum of Understanding*, lo scambio di informazioni automatico può avvenire per il tramite dello **Standard Magnetic Format** dell’OCSE⁷, i cui

Note:

⁴ Un soggetto è considerato agire nella funzione di fiduciario quando gli affari che intraprende e il patrimonio che gestisce non sono di sua proprietà, ovvero quando la gestione non è per il proprio beneficio, ma per il beneficio di un altro soggetto, nei confronti del quale il fiduciario si pone in una relazione che si basa sulla fiducia da una parte e buona fede dall’altra (come nel caso del *trustee*). Il termine “agenzia” è molto ampio ed include tutte le forme di servizi per società (ad esempio, agenti per la costituzione di società, società fiduciarie, agenti registrati, avvocati).

Per approfondimenti sullo scambio di informazioni su richiesta cfr. Valente P., *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l’OCSE*, in *Il fisco*, n. 30/2010, p. 4829 ss.; Valente P., *Lo scambio di informazioni su richiesta nelle fonti comunitarie*, in *Il fisco*, n. 31/2010, p. 4987 ss.; Valente P., *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, IP-SOA, 2011, p. 1754 ss..

⁵ Precisa l’OCSE che: “*Automatic exchange of information (also called routine exchange by some countries) involves the systematic and periodic transmission of “bulk” taxpayer information by the source country to the residence country concerning various categories of income (e.g. dividends, interest, royalties, salaries, pensions, etc). This information is obtained on a routine basis in the source country (generally through reporting of the payments by the payer (financial institution, employer etc). Automatic exchange can also be used to transmit other useful types of information such as changes of residence, the purchase or disposition of immovable property, VAT refunds, etc. (..)*” (OCSE, “*Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 3 on automatic (or routine) exchange of information*”, 2006).

⁶ Secondo quanto previsto dal par. 39 del Commentario al Modello di TIEA, “*Paragraph 1 [dell’art. 5] provides the general rule that the competent authority of the requested Party must provide information upon request for the purposes referred to in Article 1. The paragraph makes clear that the Agreement only covers exchange of information upon request (i.e., when the information requested relates to a particular examination, inquiry or investigation) and does not cover automatic or spontaneous exchange of information. However, Contracting Parties may wish to consider expanding their co-operation in matters of information exchange for tax purposes by covering automatic and spontaneous exchanges and simultaneous tax examinations*”. Per approfondimenti sul Modello di TIEA dell’OCSE del 2002, cfr. Valente P., *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni Ocse su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, op. cit..

⁷ “*(...) The record layout of the Standard includes fields allocated to the: recipient beneficial owner, his agent or intermediary, to the actual payer of the income, the payer’s agent or intermediary. For each series of fields the same pattern is followed to provide information on the TIN (both residence country TIN and source country TIN), name, alias or other name, date of birth (where applicable) and address; and income (tax year, date,*

(segue)

“campi” richiedono la trasmissione dei seguenti dati:

- con riferimento al **beneficiario** del reddito, suo agente o intermediario: Tax Identification Number, nome, data di nascita ed indirizzo;
- con riferimento al **soggetto pagatore**, suo agente o intermediario: Tax Identification Number, nome, data di nascita ed indirizzo;
- con riferimento al **reddito percepito** nello Stato della fonte: anno fiscale, data, tipo di pagamento, valuta, ammontare lordo e netto, ritenuta applicata, rimborso, ecc.⁸.

Lo scambio di informazioni spontaneo

Con lo scambio di informazioni spontaneo, le autorità competenti di uno Stato comunicano, senza che ne sia fatta preventiva richiesta, talune informazioni in loro possesso, all'autorità competente di ogni altro Stato interessato. Per sua natura, lo scambio di informazioni spontaneo si basa sulla **partecipazione attiva tra funzionari locali**, di Paesi diversi⁹. Tale forma di scambio di informazioni può avvenire in determinate circostanze, tra le quali:

- l'autorità competente di uno Stato ha **fondati motivi** di presumere che sussista una **perdita per l'erario** di un altro Stato;
- le transazioni fra un contribuente di uno Stato ed un contribuente di un altro Stato sono effettuate attraverso uno o più Paesi in maniera tale che un risparmio di imposta possa conseguire a **svantaggio di uno o più Paesi**;
- l'autorità competente di uno Stato ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta, risultante da **trasferimenti fittizi** di utili all'interno di gruppi di imprese;
- vi è la probabilità che “*tax avoidance or evasion schemes*” siano stati posti in essere da un contribuente.

Nel fornire le informazioni spontaneamente, l'autorità competente dovrebbe includere i seguenti dati:

- identità del/i soggetto/i al/i quale/i le informazioni si riferiscono;
- identità del/i soggetto/i dal/i quale/i le informazioni sono state ottenute e, se rilevante, il rapporto esistente con il/i soggetto/i al/i quale/i le informazioni si riferiscono;

- se la transazione coinvolge un intermediario, i dati relativi a quest'ultimo e, in ipotesi di informazioni bancarie, il numero di conto;
- le ragioni che inducono a ritenere le informazioni trasmesse, rilevanti per l'altra autorità competente;
- fonte e modalità di acquisizione delle informazioni trasmesse.

Inoltre, l'autorità che trasmette le informazioni dovrebbe comunicare altresì se:

- il contribuente è stato informato in merito allo scambio di informazioni;
- vi sono cause che ostano alla *disclosure* delle informazioni;
- un *feedback* sull'utilità delle informazioni trasmesse è opportuno.

Infine, anche le informazioni scambiate spontaneamente sono da considerarsi confidenziali e devono pertanto essere trattate con **riservatezza**¹⁰. L'autorità competente ricevente, a sua volta, dovrebbe va-

Note:

(segue nota 7)

type of payment, currency, gross and net amount, tax withheld, refund etc)”.

(OCSE, “Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 3”, op. cit.).

8 Con riguardo ai benefici dello scambio di informazioni automatico, l'OCSE rileva che: “*The foreign source information received on magnetic media or in digital form can be input into the recipient tax data base (often using bridging programs to capture the relevant information) and automatically matched against the income reported by the taxpayer. This is the most cost effective way to process the information (...). The automatic exchange of information on magnetic media also provides opportunities for more effective and efficient distribution of the exchanged information to local tax offices if needed and also for instance for feeding the information into data bases for purposes of risk analysis*” (OCSE, “Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 3”, op. cit.).

Per approfondimenti sullo scambio di informazioni automatico, cfr. Valente P., *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Il fisco*, n. 20/2010, p. 3160 ss.; Valente P., *Manuale di Governance Fiscale*, op. cit., p. 1764 ss..

9 “*Spontaneous exchange of information is the provision of information to another contracting party that is foreseeably relevant to that other party and that has not been previously requested. Because of its nature, spontaneous exchange of information relies on the active participation and co-operation of local tax officials (e.g. tax auditors, etc.). Information provided spontaneously is usually effective since it concerns particulars detected and selected by tax officials of the sending country during or after an audit or other type of tax investigation*” (OCSE, “Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 2 on spontaneous exchange of information”, 2006).

10 OCSE, “Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 2, op. cit..”

lutare le informazioni ottenute spontaneamente e trasmetterle all'autorità investigativa per le verifiche successive. Nel fornire un *feedback* sull'utilità delle informazioni ricevute dovrebbe, secondo l'OCSE, dare atto, tra gli altri, dell'"*additional tax revenue raised*" e dei "*tax evasion methods detected*"¹¹.

Verifiche fiscali simultanee e congiunte

L'art. 26 del Modello OCSE non limita le possibilità di scambiare informazioni alle suindicate tre forme; gli Stati contraenti possono utilizzare altre tecniche per ottenere informazioni le quali siano rilevanti per entrambi gli Stati contraenti, come le verifiche simultanee, le verifiche fiscali all'estero e gli scambi di informazioni relative ad un settore industriale. Tali tecniche possono essere riassunte come segue:

- una **verifica simultanea** è un accordo tra due o più parti per esaminare simultaneamente, ognuna sul proprio territorio, la situazione fiscale di uno o più contribuenti nel quale hanno 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 contraente richiedente**. Nei limiti previsti dalle leggi interne, uno Stato contraente deve permettere ai rappresentanti autorizzati dell'altro Stato contraente l'ingresso nel primo Stato contraente per l'audizione di persone ovvero l'esame dei libri e dei registri di un ente, nel rispetto delle procedure reciprocamente concordate. Una richiesta di tale genere potrebbe sorgere, per esempio, quando il contribuente di uno Stato contraente abbia facoltà di **conservare dei registri** nell'altro Stato contraente.

Il Rapporto del *Forum on Tax Administration* ("Forum") dell'OCSE "*Joint Audit Report*" ("Rapporto"), pubblicato nel settembre del 2010, contiene linee guida e raccomandazioni in merito alla cooperazione fiscale internazionale per il tramite dei cd. **audits congiunti** (i.e., verifiche fiscali congiunte) tra Stati. In linea generale, il *joint audit*¹² presuppone un accordo tra autorità fiscali di Stati diversi 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 par. 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 contri-

Note:

11 OCSE, "*Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 2, op. cit.*".

Per approfondimenti sullo scambio di informazioni spontaneo, cfr. Valente P., *Lo scambio di informazioni spontaneo nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Il fisco*, n. 32/2010, p. 5170 ss.; Valente P., *Manuale di Governance Fiscale, op. cit.*, p. 1765 ss..

12 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.

biente con riferimento ad una determinata transazione¹³.

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 multinazionali¹⁴.

Lo scambio di informazioni secondo la Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa

La Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa del 1988 ("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.

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 transazione¹⁵.

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 compor-

terebbe 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.

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

Note:

13 Precisa il par. 1 del Rapporto che: "As 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".

14 Per approfondimenti, cfr. Valente P., *Le verifiche fiscali congiunte secondo il Rapporto del Forum on Tax Administration dell'OCSE*, in *Il fisco*, n. 36/2010, p. 5847; Valente P., *Le novità del transfer pricing*, Milano, IPSOA, p. 495 ss.; Valente P., *Manuale di Governance Fiscale*, op. cit., p. 1781 ss..

15 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.

Stato richiesto a:

- adottare **provvedimenti in deroga** alla legislazione interna o contrari all'ordine pubblico;
- 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 cittadino nazionale dello Stato richiesto e un cittadino nazionale dello Stato richiedente.

In data 31 marzo 2010, l'OCSE e il Consiglio d'Europa hanno adottato il Protocollo di modifica della Convenzione, il quale adegua le disposizioni convenzionali agli *standards* di trasparenza e scambio di informazioni accettati a livello internazionale¹⁶.

Conformemente sono state inserite nel testo del suindicato art. 21 disposizioni in linea con quanto previsto dall'art. 26 del Modello 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 interposti¹⁷.

Note:

¹⁶ 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 23 i Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione; ammontano a 20 quelli che invece hanno sottoscritto il Protocollo. Alla medesima suindicata data, la Convenzione è in vigore in 17 Paesi; il Protocollo è invece entrato in vigore in 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.

¹⁷ Per approfondimenti, cfr. Valente P., *Il Protocollo 2010 di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale*, in *Il fisco*, n. 23/2010, p. 3623; Valente P., Alagna C., *Mutua assistenza amministrativa, la sottoscrizione del Protocollo di modifica*, in *Il Quotidiano Ipsa*, 10 giugno 2011.