

Attualità

L'Italia firma la Convenzione su mutua assistenza amministrativa

13 Marzo 2006

Il 31 gennaio scorso è stato depositato lo strumento di ratifica unitamente ad alcune dichiarazioni e riserve



L'accordo è stato sottoscritto a Strasburgo il 25 gennaio 1988 sotto l'egida congiunta del Consiglio d'Europa e dell'Ocse. Gli adempimenti hanno avuto luogo a quasi un anno di distanza dalla legge n. 19 del 10 febbraio 2005 con cui si è data adesione ed esecuzione alla Convenzione stessa che per l'Italia entra in vigore dal 1° maggio 2006.

Premessa

Il 31 gennaio 2006 l'Italia ha firmato, depositando contestualmente lo strumento di ratifica nonché alcune dichiarazioni e riserve, la Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in campo fiscale, fatta a Strasburgo il 25 gennaio 1988 sotto l'egida congiunta del Consiglio d'Europa e dell'Ocse (il Consiglio d'Europa è composto da 46 Stati (l'intera Europa, alcuni Stati dell'ex Urss e la Turchia) mentre dell'Ocse fanno parte 30 Stati, prevalentemente europei, appartenenti al mondo industrializzato). Gli adempimenti hanno avuto luogo a quasi un anno di distanza dalla legge n. 19 del 10 febbraio 2005, con cui è stata data adesione ed esecuzione alla Convenzione stessa (pubblicata sulla GUSO n. 48 del 28 febbraio 2005, unitamente a traduzione non ufficiale curata dal ministero degli Affari Esteri). La Convenzione è in vigore, per l'Italia, dal 1° maggio 2006 (secondo l'articolo 28 la Convenzione entra in vigore, per i Paesi che vi aderiscono, "il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dopo la data di deposito dello strumento di ratifica, accettazione o approvazione").

Cronologia dell'accordo

L'accordo in questione venne a suo tempo elaborato da un Comitato di Esperti del Consiglio d'Europa sulla base di un progetto predisposto dal Comitato Affari Fiscali dell'Ocse. È divenuto operativo dal 1° aprile 1995, data in cui è avvenuto il deposito del quinto strumento di ratifica (ex articolo 28). La Convenzione è stata firmata e ratificata, nell'ordine, da Norvegia, Svezia, Stati Uniti, Danimarca, Finlandia, Paesi Bassi, Polonia, Islanda, Belgio, Azerbaijan, Francia ed Italia; è stata inoltre firmata, ma non ancora ratificata, da Canada e Ucraina. Tale accordo multilaterale rappresenta uno degli strumenti più completi ed efficaci di cui possono disporre le Amministrazioni fiscali nel contrasto dell'evasione a livello internazionale. Esso contiene, infatti, clausole in materia di scambio di informazioni, di verifiche simultanee, di assistenza alla riscossione e di notifica di documenti. Sono altresì presenti specifiche disposizioni in materia di riservatezza delle informazioni e di tutela del contribuente. La Convenzione viene quindi a compendiare in un unico testo forme di assistenza e disposizioni al momento rintracciabili in più strumenti giuridici.

Il contesto normativo

Quanto agli altri strumenti giuridici esistenti nel campo dell'assistenza amministrativa, può ricordarsi che, per quel che riguarda il nostro Paese, questi sono essenzialmente i seguenti:

1) in materia di scambio di informazioni:

- gli specifici articoli contenuti nelle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, redatti sulla base dell'articolo 26 del modello di Convenzione Ocse;
- la direttiva 77/799/CEE, come modificata dalle direttive 79/1070/CEE, 2003/93/CE, 2004/56/CE e 2004/106/CE in materia di imposte dirette e sui premi assicurativi;
- il regolamento 1798/2003 per quanto riguarda l'Iva;

2) in materia di verifiche simultanee:

- la direttiva 2003/93/CE;
- gli appositi accordi con alcuni Paesi nell'ambito delle vigenti Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni;

3) in materia di assistenza alla riscossione:

- la direttiva del Consiglio Ue 76/308/CEE, come modificata dalla direttiva 2001/44/CE, e la direttiva della Commissione Ue 2002/94/CE, recante modalità applicative;
- specifiche clausole in alcune Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, nonché appositi accordi con un paio di Stati;

4) in materia di notifica dei documenti:

- gli articoli 137-151 del codice di procedura civile, la legge n. 890 del 20 novembre 1982, in tema di notificazioni a mezzo posta, come modificata dalla legge n. 80 del 14 maggio 2005, nonché l'articolo 60 del Dpr 600/73 (accertamento delle imposte sui redditi), a cui ultimo fanno rinvio anche talune disposizioni in tema di imposizione indiretta. Si tratta peraltro di disposizioni di carattere essenzialmente interno, cui va ad aggiungersi, a livello internazionale, la legge n. 149 del

21 marzo 1983 che ha ratificato le Convenzioni di Strasburgo sulla notifica all'estero di documenti in materia amministrativa (1977) e sull'ottenimento all'estero di informazioni e di prove in materia amministrativa (1978), entrambe non applicabili in campo fiscale. Mentre il settore dello scambio di informazioni può ritenersi senz'altro coperto dai sopra citati strumenti, il maggiore apporto che la Convenzione fornisce al nostro ordinamento è da ricercarsi soprattutto nelle disposizioni in materia di assistenza alla riscossione (in particolare per Stati non Ue), di notifica di documenti e di verifiche simultanee, nonché nel fatto che, ricorrendo ad un unico strumento giuridico, è possibile chiedere e fornire una completa assistenza amministrativa a livello internazionale.

Il contenuto della Convenzione: gli articoli

La Convenzione si compone di 32 articoli ed è corredata da un ampio Commentario (*Explanatory Report*), di natura esplicativa, predisposto a suo tempo dall'apposito Comitato di esperti. Il Commentario non costituisce strumento di interpretazione autentica ma è volto a facilitare la comprensione delle disposizioni convenzionali. Il testo originale (in inglese e francese) della Convenzione ed il Commentario sono reperibili sul sito del Consiglio d'Europa: <http://conventions.coe.int/>. Si effettua qui di seguito una sintetica disamina dell'articolato convenzionale.

Ambito applicativo e tipologia dei tributi

L'articolo 1 riguarda l'ambito applicativo del Trattato che, come sopra accennato, si riferisce alle seguenti materie: lo scambio di informazioni, ivi comprese le verifiche simultanee e le verifiche all'estero; la riscossione dei tributi ed i relativi provvedimenti cautelari; la notifica di documenti. L'articolo 2 enumera, in via di principio, i tributi cui la Convenzione si applica. Si tratta di un'elencazione pressoché esaustiva, comprendente tutte le tradizionali imposte dirette e indirette, i tributi erariali e locali, le accise e i contributi sociali (che in diversi Stati sono considerati vere e proprie imposte); ne restano invece fuori i dazi doganali. Al riguardo lo stesso articolo prevede che gli Stati possano presentare, al momento della firma, una dichiarazione (denominata allegato A) riguardante i tributi per i quali intendono applicare l'accordo. Data la portata estremamente ampia del Trattato, l'allegato è stato presentato dalla maggior parte degli Stati aderenti. L'inclusione di un certo tributo nella lista presentata da un Paese sta quindi a indicare non soltanto che quel Paese intenderà chiedere assistenza quanto all'accertamento o alla riscossione di quel medesimo tributo, ma che è altresì disposto a rispondere positivamente a richieste di assistenza provenienti da altri Stati firmatari relativamente a tributi della stessa natura. Il Commentario all'articolo precisa inoltre che se l'ordinamento di uno Stato non prevede un certo tipo di tributo, tale Stato non può comunque rifiutare l'assistenza richiesta da altri Paesi relativamente a quello stesso tributo, salvo che quest'ultimo non abbia fatto oggetto di una riserva specifica. L'elenco dei tributi nei confronti dei quali la Convenzione si applica è in ogni tempo modificabile, per quel che riguarda l'aggiunta,

la sostituzione o l'eliminazione di imposte, mediante semplice comunicazione ad uno dei Depositari. Ciò rende il Trattato particolarmente flessibile e facilmente adeguabile all'evoluzione degli ordinamenti nazionali. Nello stesso articolo viene altresì precisato che Depositari della Convenzione sono il Segretario generale del Consiglio d'Europa ed il Segretario generale dell'Ocse; peraltro, tutti gli Stati aderenti, tranne la Francia, hanno depositato presso il primo il proprio strumento di ratifica.

Le definizioni: credito tributario e autorità competente

L'articolo 3 contiene le definizioni. Tra queste, figura quella di credito tributario, comprendente l'ammontare dell'imposta, gli interessi, le ammende amministrative e le spese di riscossione relative, dovuti e non ancora riscossi. La clausola fa altresì riferimento all'autorità competente, che è l'unica abilitata a formulare e ricevere le domande di assistenza. Gli Stati devono quindi menzionare espressamente le persone o autorità designate.

Lo scambio di informazioni

L'articolo 4 concerne le finalità dello scambio di informazioni. Al riguardo viene specificato che le Parti contraenti si scambieranno le informazioni che appariranno pertinenti per: procedere all'accertamento dei tributi, alla riscossione dei crediti fiscali o alle relative misure esecutive; avviare procedimenti innanzi ad autorità amministrative o procedimenti di natura penale innanzi ad autorità giurisdizionali. Lo stesso articolo precisa che una parte non può utilizzare le informazioni ottenute come mezzo di prova davanti a una giurisdizione penale senza aver ottenuto la preventiva autorizzazione della parte che le ha fornite. Quanto ai riflessi penali sopra menzionati, il Commentario all'articolo chiarisce che, in presenza di reati tributari in diversi Stati l'Amministrazione fiscale è tenuta ad avviare procedimenti di natura penale o, come avviene ad esempio in Italia, a sottoporre direttamente la questione all'Autorità giudiziaria. In tale ipotesi, ogni ulteriore scambio di informazioni a livello internazionale non potrà essere effettuato sulla base della Convenzione ma unicamente ricorrendo ad appositi strumenti in materia di assistenza giudiziaria.

Scambio informazioni: le tipologie

I successivi articoli 5, 6 e 7 trattano dello scambio di informazioni nelle sue forme più tradizionali e conosciute, vale a dire lo scambio su richiesta, lo scambio automatico e lo scambio spontaneo. Dette tipologie di scambio di informazioni sono già previste in altri strumenti giuridici e da tempo utilizzate da parte italiana.

Verifiche simultanee e all'estero

Gli articoli 8 e 9 riguardano, rispettivamente, le verifiche simultanee e le verifiche all'estero. Nelle prime le parti concordano di effettuare un controllo, ognuna nell'ambito della propria giurisdizione, nei riguardi di soggetti in qualche modo tra loro collegati. Le verifiche all'estero comportano invece la possibilità che un rappresentante dell'autorità competente di un Paese assista, dietro apposita

autorizzazione, alla verifica effettuata dalle autorità di un altro Stato. Per quanto riguarda l'Italia va segnalato che l'articolo 31-bis del Dpr n. 600/73 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, introdotto dal decreto legislativo n. 215 del 19 settembre 2005 che ha recepito la sopra ricordata direttiva del Consiglio Ue 2003/93/CE, prevede che l'Amministrazione finanziaria possa procedere, sia per le imposte dirette che per le indirette, a "*controlli simultanei con le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, ciascuno nel proprio territorio*". Al riguardo va altresì ricordata l'esistenza di una ventina di accordi bilaterali in tema di verifiche simultanee; non sussistono invece accordi di natura multilaterale. Relativamente alla partecipazione di funzionari a verifiche all'estero, va tenuto presente che il suddetto articolo 31-bis e l'articolo 65 del Dpr n. 633/72 sull'Iva, consentono all'Amministrazione finanziaria di "*autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle Amministrazioni fiscali degli altri stati membri*" (dell'Ue). Una norma di carattere più generale, ma unicamente in materia di Iva, è rappresentata dall'articolo 55 del decreto legge n. 331 del 30 agosto 1993, il quale prevede che gli uffici della stessa Amministrazione e la Guardia di Finanza possano effettuare accessi, ispezioni e verifiche "*unitamente a funzionari di altri Stati*" (e dietro richiesta di questi stessi Stati). La possibilità che funzionari dell'Italia intervengano in una verifica in corso presso un altro Stato non è invece espressamente contemplata da alcuna disposizione di legge e pertanto il disposto della Convenzione ha, sotto tale profilo, carattere innovativo.

L'assistenza alla riscossione

Gli articoli da 11 a 16 disciplinano l'assistenza al recupero dei crediti tributari. Questi ultimi devono naturalmente essere assistiti da un valido titolo nello Stato richiedente e non essere contestati. Per assicurare il recupero, lo Stato richiesto può, su domanda dello Stato richiedente, adottare provvedimenti cautelari, e ciò anche se il credito è contestato o se il titolo esecutivo non è stato ancora emesso (articolo 12). L'accordo enuncia poi la documentazione che deve accompagnare la domanda di assistenza (articolo 13). Quanto ai limiti temporali oltre i quali il credito non può essere esatto (articolo 14), la regola generale dispone che in materia si segua la legislazione dello Stato richiedente. In tema di privilegi (articolo 15) è previsto che i crediti fiscali per il cui recupero si richiede l'assistenza non godano, nello Stato richiesto, di alcun privilegio speciale. Sono comunque consentite, da parte dello Stato richiesto, dilazioni di pagamento o rateizzazioni del debito tributario. Sempre in materia di recupero dei crediti tributari va ricordato che, già dalla versione 2003 (l'ultima è del luglio 2005), il Modello Ocse di Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi contiene un nuovo articolo 27, riguardante l'assistenza alla riscossione. Questa clausola potrà quindi essere inserita negli accordi di nuova stipula o da rinegoziare, sempre che l'altra parte vi consenta. Tuttavia, considerati i tempi non brevi necessari per addivenire all'entrata in vigore di una convenzione bilaterale, occorreranno, sia per l'Italia che per gli altri Paesi, diversi anni prima di poter disporre di una limitata rete di trattati che contemplano questa disposizione. Anche sotto tale

profilo, dunque, la Convenzione multilaterale in esame, contenendo una clausola già disponibile per i Paesi aderenti, si rivela di particolare utilità.

Notifica di documenti

L'articolo 17 concerne la notifica dei documenti che, in generale, deve avvenire nelle forme prescritte dalla legislazione dello Stato richiesto, salvo specifiche richieste da parte dello Stato richiedente (in ogni caso non contrastanti con norme o prassi dello Stato richiesto). In tema di notifiche, lo Stato richiesto può, se lo ritiene opportuno, effettuare una traduzione, anche sintetica, del documento estero o domandare detta traduzione allo Stato richiedente. Una parte può notificare documenti a persone residenti in un altro Stato anche a mezzo posta.

Disposizioni comuni alle varie forme di assistenza

L'articolo 18 si riferisce alle informazioni di base che devono essere fornite all'occorrenza dallo Stato richiedente (ufficio che ha avanzato la richiesta, dati identificativi del contribuente in questione, natura dell'assistenza richiesta ecc...). L'articolo 19 consente a uno Stato di declinare la richiesta di assistenza se lo Stato richiedente non ha esperito tutti i mezzi di cui disponeva a livello interno (salvo che l'uso di detti mezzi non comporti difficoltà sproporzionate). L'articolo 20 prevede che lo Stato richiesto informi lo Stato richiedente circa il seguito dato alla domanda di assistenza o circa i motivi dell'eventuale rigetto della domanda stessa.

Protezione delle persone e segreto d'ufficio

Gli articoli 21 e 22 riguardano la protezione delle persone e il segreto d'ufficio. Diverse delle clausole in essi contenute sono modellate su quelle presenti nell'articolo 26 (Scambio di informazioni) del Modello Ocse di Convenzione contro le doppie imposizioni e in altri analoghi strumenti giuridici. In particolare è previsto che la Convenzione non può essere in alcun modo interpretata nel senso di imporre allo Stato richiesto di adottare misure contrarie al proprio ordinamento o contrarie all'ordine pubblico, né di fornire informazioni che non potrebbero essere acquisite in base alla legislazione interna o rivelare un segreto commerciale, professionale o industriale, né di accordare assistenza ad uno Stato il cui regime tributario sia contrario ai principi impositivi generalmente riconosciuti (articolo 21). Lo Stato che riceve le informazioni dall'estero deve tenerle segrete sulla base della legislazione interna concernente informazioni della stessa natura, salvo che lo Stato richiedente non richieda l'applicazione della propria regolamentazione in materia, in quanto più restrittiva. Le informazioni così ricevute non possono essere comunicate che alle persone o autorità competenti in materia di accertamento o riscossione dei tributi nonché competenti in tema di procedimenti penali o di ricorsi concernenti gli stessi tributi (articolo 22).

Procedure: dalle azioni ai ricorsi

L'articolo 23, riguardante le procedure, prevede che ogni azione o ricorso contro i provvedimenti adottati dallo Stato richiesto vada presentata innanzi alla competente istanza di quest'ultimo Stato.

Nell'ipotesi invece di azioni rivolte contro provvedimenti dello Stato richiedente, e cioè attinenti all'esistenza stessa del debito d'imposta o al suo ammontare o al titolo esecutivo, il medesimo Stato richiedente deve informarne immediatamente l'altro Stato il quale sospende la procedura in attesa della relativa decisione. In entrambi i casi, uno Stato deve notificare all'altro le decisioni adottate.

Le disposizioni speciali

L'articolo 24 prevede procedure di consultazione tra le Autorità competenti di due o più Parti relativamente all'applicazione dell'accordo. La norma dispone altresì la costituzione, sotto l'egida dell'Ocse, di un organo di Coordinamento, competente per ogni aspetto interpretativo ed applicativo della Convenzione nonché per la formulazione di eventuali emendamenti. Tale organo è da tempo operativo in ambito Ocse e ne fanno parte i Paesi aderenti al Trattato; anche l'Italia quindi vi parteciperà. L'articolo 25 precisa che le richieste di assistenza e le relative risposte siano redatte in una delle lingue ufficiali dell'Ocse o del Consiglio d'Europa o in altra lingua convenuta tra gli Stati interessati. L'articolo 26 dispone che le spese ordinarie, sostenute per fornire l'assistenza, siano a carico dello Stato richiesto, mentre quelle straordinarie siano a carico dello Stato richiedente. L'articolo 27 fa salvo ogni altro accordo internazionale connesso con la cooperazione in materia fiscale. Nella pratica, due Stati, che siano al tempo stesso parti della Convenzione e di altro accordo con portata più ampia o più restrittiva della prima, potranno scegliere lo strumento giuridico ritenuto all'occasione più opportuno. L'articolo 30 enuncia le riserve consentite dal Trattato. Esse prevedono la possibilità, per uno Stato, di non fornire assistenza per talune imposte o categorie di imposte, per crediti tributari insorti prima dell'entrata in vigore, per quello stesso Stato, della Convenzione nonché in materia di notifica di documenti. Le riserve presentate da parte di uno Stato possono essere, in qualunque momento, ritirate in tutto o in parte, previa notifica al Depositario. Infine le riserve hanno una funzione di salvaguardia per lo Stato che le formula, ma come specificato nel Commentario, non impediscono a detto Stato, ove lo ritenga opportuno, di fornire assistenza nel caso di specie.

Dichiarazioni e riserve di parte italiana

Data la portata particolarmente estesa dell'accordo, l'Italia ha ritenuto opportuno limitare l'applicabilità dello stesso soltanto ai tributi principali, che hanno dunque formato oggetto di specifica dichiarazione. Parimenti ha presentato alcune riserve che indicano sia le imposte cui l'accordo stesso non verrà applicato che le forme di assistenza non assicurate da parte italiana. Le dichiarazioni e riserve sono state predisposte dal ministero dell'Economia e delle Finanze, Amministrazione in materia competente, e depositate presso il Segretario generale del Consiglio d'Europa a cura del ministero degli Affari Esteri. L'elenco dei tributi è il seguente:

- imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef);
- imposta sul reddito delle persone giuridiche (Irpeg) e imposta sul reddito delle società (Ires);

- imposte sostitutive delle imposte sui redditi, comunque denominate;
- imposta regionale sulle attività produttive (Irap);
- imposta sul valore aggiunto (Iva);
- imposta di registro;
- imposte ipotecarie e catastali;
- imposta comunale sugli immobili (Ici).

Per quanto concerne l'Autorità competente, di cui all'articolo 3, è stato indicato il ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche Fiscali. Le nostre riserve prevedono infine che l'Italia si riserva il diritto di:

- 1) non accordare alcuna forma di assistenza per le imposte delle altre parti rientranti in una delle seguenti categorie: contributi di sicurezza sociale obbligatori dovuti alle amministrazioni pubbliche o agli enti di sicurezza sociale di diritto pubblico; imposte su beni e servizi determinati, quali i diritti di accisa; imposte sull'uso o sulla proprietà dei veicoli a motore; imposte sull'uso o sulla proprietà di beni mobili diversi dai veicoli a motore; ogni altra imposta, diversa dall'imposta di registro e dalle imposte ipotecarie e catastali;
- 2) non accordare assistenza in materia di recupero di ogni credito tributario, o di recupero di sanzioni amministrative relativamente ai tributi che hanno formato oggetto di riserva italiana;
- 3) non accordare assistenza quanto ai crediti tributari già esistenti alla data di entrata in vigore della Convenzione per l'Italia;
- 4) non accordare assistenza in materia di notifica dei documenti per le imposte che hanno formato oggetto di riserva italiana ai sensi dei capoversi precedenti;
- 5) non accettare le notifiche per via postale.

ALLEGATI

1) **Traduzione non ufficiale** della Convenzione, predisposta dal ministero Economia e Finanze, come ripubblicata sulla G.U. n. 228 del 30 settembre 2005 (la prima traduzione, pubblicata insieme alla legge di ratifica, era un documento di lavoro del ministero Affari Esteri).

2) **Convenzione** sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale (Riserve e Dichiarazioni)

di

Stefano Romagnoli